



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA & MANAGEMENT

PROVA FINALE

IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE PMI

RELATORE:

CH.MO PROF. FRANCESCO ZEN

LAUREANDO:
GIOVANNI BONALDO

MATRICOLA N. 1043481

ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015

Indice

INTRODUZIONE.....	i
IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE.....	1
Usò improprio della definizione di “controllo di gestione”	1
Definizione dottrinale di “controllo di gestione”	1
Fasi del controllo di gestione	3
Presupposti organizzativi per implementare un sistema di controllo direzionale	4
IL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE	5
Fabbisogno di superare il sistema informativo obbligatorio	5
Il sistema di controllo direzionale: criteri di progettazione.....	7
Le finalità del controllo direzionale	8
ANALISI DEI COSTI	10
Perché si analizzano i costi	10
Il costo di produzione.....	12
Oggetti di calcolo della produzione	13
Configurazioni del costo di prodotto.....	13
Metodi di calcolo del costo di produzione: direct cost e full cost.....	15
Il calcolo del costo unitario di prodotto	15
Metodo basato sui centri di costo.....	16
Activity Based Costing	21
IL BUDGET E GLI SCOSTAMENTI.....	25
Le fasi per la costruzione del budget.....	25
I costi standard	28
<i>Determinazione dei costi standard</i>	29
Calcolo degli scostamenti	31
CASO AZIENDALE: LAGO SPA.....	34
Analisi preliminari	35
Implementazione del sistema informativo aziendale	37
Determinazione dei costi standard	38
Esempio di calcolo costo pieno unitario di prodotto:.....	40
CONCLUSIONE	45
Bibliografia	47

INTRODUZIONE

Lo scopo di questo lavoro è quello di trattare il tema del controllo di gestione nelle piccole e medie imprese (PMI).

Questa particolare forma di controllo, negli ultimi anni, si sta sviluppando ed evolvendo velocemente ed è infatti un argomento affrontato in molti dibattiti di natura manageriale. Tale diffusione spiega il motivo per cui, dal punto di vista dottrinale, sia possibile reperire ampie risorse anche se, per gli obiettivi che il controllo di gestione si pone, questo sia applicato quasi esclusivamente in aziende caratterizzate da una struttura e da una organizzazione complessa.

Nel delineare gli elementi e nel descrivere le caratteristiche che compongono tale tipo di controllo, ci si soffermerà sul ruolo e sull'importanza che il controllo di gestione assume all'interno di aziende di piccole e medie dimensioni.

Risulta doveroso chiarire quali parametri sono stati utilizzati per qualificare la nozione di dimensione d'azienda. Premettendo e sottolineando la difficoltà di definire in maniera analitica il concetto di PMI, è complicato individuare un criterio universale che sappia collocare, in maniera obiettiva, un'azienda all'interno di una definita categoria dimensionale.

La stessa dottrina, spesso, per delineare la dimensione aziendale ricorre a parametri quantitativi quali il numero di dipendenti, il fatturato annuo o l'attivo dello Stato Patrimoniale. Tuttavia, vi possono essere aziende per le quali questi parametri suggeriscono diversi giudizi contrastanti in merito alle dimensioni delle stesse; per cui si ritiene che il concetto di dimensione risulti definibile solo affiancando a parametri quantitativi, elementi di giudizio qualitativi che vadano a considerare la sfera imprenditoriale, la sfera organizzativo-finanziaria e i rapporti tra impresa ed ambiente.

Ciò che però si vuole sottolineare, nel discutere gli argomenti presenti in questo lavoro, è la totale indipendenza tra le logiche arbitrarie utilizzate per la definizione della dimensione aziendale ed il fabbisogno di un'attività di controllo della gestione supportato da un sistema informativo per l'azione di governo.

In altri termini è necessario programmare le varie fasi in cui si articola l'attività dell'impresa al fine di ottenere il massimo risultato da un impiego ottimale del tempo e delle risorse disponibili, cercando di prevenire o di attenuare l'impatto di tutte quelle circostanze sfavorevoli che, per natura, sfuggono al diretto controllo dell'imprenditore, a prescindere dalle dimensioni dell'azienda. Invero, data l'elevata turbolenza ambientale e la concorrenza sempre più agguerrita, tale attività di controllo rappresenta, non solo uno strumento per pilotare la gestione, ma addirittura una necessità per ogni tipologia di azienda, piccola o grande che sia, per

sopravvivere all'interno dell'arena competitiva di riferimento. Tuttavia, nonostante queste considerazioni, sono ancora poche le PMI in Italia che hanno adottato un sistema di controllo formalizzato.

Avremo modo di vedere che ogni imprenditore, piccolo o grande che sia, ha la necessità di mettere in pratica dei sistemi che lo guidino e che lo supportino nell'attività decisionale.

È palese che, implementare un sistema di controllo di gestione comporta costi rilevanti e soprattutto, per le PMI, il superamento di alcuni limiti culturali: non è facile per un imprenditore, abituato a conoscere e a gestire in prima persona la propria azienda, adottare efficacemente un sistema organizzativo e decisionale basato su politiche gestionali che spingono al coinvolgimento di collaboratori nell'attività di governo.

Questo elaborato parte da una definizione che inquadra il concetto del sistema di controllo di gestione, specificando nel dettaglio in cosa consiste e quali sono gli usi impropri e le concezioni erranee che spesso si accostano al concetto di controllo di gestione.

Si proseguirà trattando il sistema informativo aziendale e l'importanza che questo assume all'interno di realtà economiche come supporto al sistema di controllo di gestione. Sempre in questa sede si chiarirà come non sia sufficiente strutturare tale sistema sulla base di meri vincoli normativi richiesti dal nostro ordinamento. Invero, non si deve creare uno strumento solo per adempiere ad obblighi fiscali e civilistici ma si deve implementare un sistema informativo in grado di sostenere la gestione fornendo informazioni attendibili in maniera tale da affrontare prontamente le sfide di tutti i giorni.

La parte centrale di questo lavoro verte sull'analisi dei costi, sull'importanza che questa assume e sulle varie tipologie e metodologie d'analisi. Si affronterà il metodo full cost basato sui centri di costo valutando i vantaggi e gli svantaggi che questo implica all'impresa; si proseguirà con il metodo ABC, inquadrato come metodologia innovativa d'analisi che sa scavalcare i limiti che ritroviamo nel sistema per centri di costo.

L'ultima parte di questo lavoro si focalizza invece sul budget e sull'analisi degli scostamenti, illustrando le fasi da seguire per la costruzione di un budget e le modalità d'indagine degli scostamenti verificatisi a consuntivo.

Il quesito finale sta quindi nel comprendere se è consono assoggettare, generalizzando, delle inefficienze organizzative alle PMI secondo preconcetti arbitrari e sulla base delle loro dimensioni strutturali, o se un approccio organizzativo all'avanguardia ed efficiente applicato alle stesse sia in grado di ribaltare i giudizi, facendo in modo che quest'ultime possano essere considerate capaci di affrontare i competitors internazionali e intraprendere percorsi di crescita e di sviluppo considerevoli.

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

Uso improprio della definizione di “controllo di gestione”

Ritengo opportuno, prima di iniziare a tratteggiare la nozione che la letteratura ci fornisce circa il controllo di gestione, ricordare come sovente, anche tra i consulenti e gli operatori economici di spicco, siano presenti delle difficoltà nel mettere a fuoco l’oggetto di tale disciplina. Di fatto, osserviamo degli abusi nell’utilizzo della definizione di “controllo di gestione”, che troppo spesso viene impiegata, secondo un uso improprio, per delineare solo singoli concetti o strumenti che, nella pratica, rientrano nel novero di un processo aziendale molto più articolato. Ad esempio, è solito che questo venga identificato con la contabilità analitica la quale, invece, costituisce solo uno strumento, sia pure molto rilevante, per le imprese che hanno la necessità di implementare un sistema di controllo di gestione. Succede, inoltre, che venga confuso con l’analisi dei costi: questo avviene a causa di alcune assonanze utilizzate nel gergo tecnico, come ad esempio “controllo dei costi”, anch’esso un ingrediente fondamentale del controllo di gestione, rispetto al quale costituisce però, solo un ingranaggio di un meccanismo più complesso.

Definizione dottrinale di “controllo di gestione”

Esaminiamo ora la definizione di controllo di gestione che ricaviamo dalla dottrina cominciando dal significato letterale di ogni termine. Può essere svante far riferimento al concetto di controllo come solitamente viene interpretato nella lingua italiana; controllo significa infatti verifica di qualcosa e molto spesso è associato all’attività di controllo che qualcuno esercita per verificare il corretto rispetto di leggi, regole o procedure. Questo vocabolo, infatti, non proviene dalla lingua italiana, ma è stato mutuato dall’inglese. Nella lingua anglosassone l’immagine di controllo a cui noi alludiamo in italiano si formula con l’attività di auditing (revisione), ovvero la verifica dell’osservanza di regole, di procedure, di adempimenti. L’attenzione va però posta sul sostantivo inglese control, la cui traduzione porta invece ai concetti di “direzione” e “governo”. Ed è a questi concetti che dobbiamo riferirci nell’occuparci del controllo di gestione, che non significa “verificare la gestione”, ma “governare le attività aziendali”. Quindi, tale materia, anche per la sua complessità, non deve essere standardizzata, schematizzata o incanalata in rigidi binari: “il sistema di controllo di

gestione deve essere piuttosto costruito come un abito su misura, considerando le caratteristiche uniche di ogni situazione aziendale”¹.

Da quanto detto sino ad ora, si è desunto che il controllo di gestione rappresenta un supporto al governo dell’azienda e specificatamente ai provvedimenti che vengono presi per abbassare il grado di incertezza.

Passando invece alla definizione concettuale di controllo di gestione va rilevato come il concetto di controllo venga inteso quale strumento manageriale collegato direttamente alla pianificazione strategica, dalla quale scaturiscono gli obiettivi da raggiungere, peraltro regolarmente revisionati alla luce dell’analisi degli scostamenti. Ai nostri fini si dimostra, quindi, di primaria importanza la precisazione dei contenuti rientranti nei termini “pianificazione” e “controllo”, nonché dei diversi orizzonti temporali che riguardano tali stadi della gestione aziendale.

Per quanto riguarda il processo di pianificazione (diverso dal processo di programmazione), va segnalato che lo stesso delinea la mission dell’impresa e le politiche aziendali relative alle scelte di fondo che costituiscono il momento strategico della gestione. Scelte, ad esempio, inerenti alla tecnologia da impiegare nelle fasi produttive, alla tipologia e caratteristiche dei prodotti, ai mercati di sbocco e così via; scelte dunque di medio-lungo periodo, che coprono almeno un lasso temporale di 3 anni. E’ palese quindi come la pianificazione stessa faccia riferimento ad un orizzonte temporale di medio lungo termine, a differenza delle decisioni di programmazione che invece riguardano il breve periodo.

Il processo di controllo di gestione, o controllo direzionale, rappresenta invece uno strumento in grado di tradurre, mediante i parametri obiettivo, la strategia aziendale in comportamenti ed operazioni. Possiamo pertanto sostenere che, una chiave di lettura dell’articolato concetto di controllo di gestione, potrebbe identificarlo quale applicazione degli strumenti organizzativi necessari affinché le strategie decretate con la programmazione strategica siano efficacemente ed efficientemente concretizzate.

In altre parole, con il controllo di gestione non si fa riferimento tanto alla mera verifica dei risultati, quanto piuttosto ad una serie di atti e di comportamenti dei diversi responsabili, ai vari livelli dell’impresa, volti a pilotare la gestione dell’azienda nella direzione indicata a livello di programma e, prima ancora, a livello di piano. La verifica dei risultati e la loro valutazione è, quindi, solo un momento del controllo di gestione.

¹ Bergamin Barbato, 1991

Fasi del controllo di gestione

Controllare la gestione non significa attendere che i risultati finali si siano rivelati, significa invece avanzare con un monitoraggio e con una supervisione, i più tempestivi possibile, in itinere (in corso d'anno, durante lo svolgimento di un progetto, ecc.), per offrire la possibilità di intervenire e correggere la direzione di marcia, al fine del conseguimento dei risultati attesi. Più compiutamente, l'attività di controllo si suddivide in una pluralità di step, e dunque si sviluppa in più momenti durante la gestione². Le fasi in oggetto possono essere così individuate:

1. controllo antecedente o preventivo;
2. controllo concomitante;
3. controllo susseguente o consuntivo.

Il controllo antecedente consiste nella verifica dell'idoneità dei programmi operativi di gestione, normalmente annuali, a concorrere positivamente al perseguimento degli obiettivi definiti dal piano strategico. Dato che tali programmi si traducono abitualmente in budget, possiamo affermare che tale fase consiste nel redigere il budget e nell'accertarne la bontà in rapporto ai piani di lungo periodo. In ogni caso, in questa fase non si tratta ancora di monitorare l'efficacia e l'efficienza delle azioni compiute, ma ci si limita ad accertare l'adeguatezza dei programmi di breve periodo.

Il controllo concomitante è invece il controllo per antonomasia: esso si utilizza durante l'anno, di norma ad intervalli stabiliti preventivamente, e si propone di monitorare il trend della gestione attraverso i risultati, parziali od intermedi, che via via si verificano. Ovviamente, più frequenti sono la misurazione ed il monitoraggio della gestione, maggiore è la capacità di controllo dell'azienda.

Il controllo susseguente ha luogo a consuntivo, quando i risultati finali si sono già manifestati. Come tale, nella logica del monitoraggio per l'intervento, non ha molta efficacia, poiché avviene inevitabilmente a cose fatte. Tuttavia possiede una sua utilità: in primo luogo perché "fa storia", cioè alimenta il sistema informativo aziendale con dati ed informazioni utili per programmare meglio in futuro; in secondo luogo perché solo a bocce ferme si può procedere ad una valutazione dei risultati dei vari manager, e così avviare gli eventuali processi di incentivazione dei medesimi (sistemi premianti).

Come si può intuire, le varie fasi del processo di controllo richiedono sempre l'istituzione di un confronto tra risultati attesi e risultati effettivi. Per operare tale confronto si ricorre ad appropriate regole, normalmente denominate "meccanismi di controllo".

² Brusa, 2000

Il meccanismo di controllo per eccellenza si chiama “feed-back” e consiste nel confronto tra risultati attesi o obiettivi e risultati effettivi. Un meccanismo di controllo più evoluto viene denominato “feed-forward” e consiste in un confronto tra obiettivi e risultati prevedibili in assenza di interventi correttivi. La differenza rispetto al feed-back sta nel fatto che, anziché confrontare risultati attesi intermedi con risultati effettivi intermedi, si confrontano risultati attesi finali, presenti nel budget, con i risultati finali che probabilmente si manifesteranno, stimati oggi, con le informazioni disponibili e ipotizzando sostanziale assenza di interventi correttivi. Questo meccanismo di controllo ha uno scopo fondamentale: effettuare un monitoraggio precoce o anticipativo, in modo da conoscere con largo anticipo il probabile evolvere della situazione aziendale e porvi rimedio con tempestività.

Presupposti organizzativi per implementare un sistema di controllo direzionale

Da quanto analizzato nei paragrafi precedenti, è agevole comprendere come, per l’implementare un sistema di controllo di gestione all’avanguardia, sia doveroso definire un assetto organizzativo in grado di andare incontro a tutti i fabbisogni propri del controllo direzionale. Invero, l’organizzazione aziendale deve godere e disporre di una serie di presupposti che contribuiscano e facilitino l’implementazione e il funzionamento di tale sistema di controllo. In sintesi, tali presupposti possono essere racchiusi nell’affermazione “l’organigramma deve essere definito”; cioè i livelli di responsabilità, di delega e di autonomia operativa devono essere esplicitati e codificati.

Si tratta sicuramente del presupposto fondamentale per l’implementazione di un sistema di controllo di gestione performante malgrado, nella prassi operativa, sia il presupposto più disatteso a causa di una serie fraintendimenti sui quali si tornerà in seguito.

L’utilizzo del termine organigramma non deve naturalmente trarre in inganno: si tratta di scegliere la struttura organizzativa più idonea al business ed al modello gestionale dell’azienda. In questo senso, quindi, l’organizzazione potrebbe essere rappresentata anche da una struttura piatta per processi. È essenziale, in ogni caso, che le responsabilità in termini di utilizzo delle risorse e generazione dei profitti siano chiaramente definite.

Come già anticipato, la prassi operativa, purtroppo, è fatta di progetti di implementazione di sistemi di controllo nei quali si presta molta più attenzione agli aspetti tecnici (sistemi contabili, logiche di calcolo dei margini, ecc.) e tecnologici (programmi software a supporto del processo) piuttosto che ai risvolti organizzativi delle attività di controllo; in questi casi si corre il rischio di costruire utopistici modelli che hanno scarsa possibilità di tradursi in realtà pratica e di fornire un corretto supporto alle attività di direzione.

IL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE

Fabbisogno di superare il sistema informativo obbligatorio

Il supporto informativo è senza dubbio uno degli strumenti più importanti utilizzati dall'imprenditore per prendere le decisioni in ambito aziendale. Analizzando le modalità con cui queste vengono assunte, non solo in campo aziendale, bisogna considerare che spesso è presente un sistema informativo che è determinante nell'attività decisionale.

Sulla scorta di questa premessa, appare chiara la rilevanza delle informazioni utilizzate per decidere, ed è fuori dubbio che il grado di attendibilità del sistema informativo deve essere il più elevato possibile.

E' impensabile, quindi, che un'organizzazione complessa possa essere amministrata senza l'utilizzo di un sistema informativo adeguato. Il compito di tale strumento è quello di fornire ai membri dell'organizzazione un supporto all'espletamento delle proprie mansioni e, con riguardo alle funzioni dirigenziali, essere di ausilio nell'individuazione di interventi correttivi che consentano di amministrare più efficacemente l'impresa.

I sistemi contabili dovrebbero avere in primis questa funzione e possono essere divisi in due macro gruppi:

- la contabilità generale;
- le contabilità speciali, fra le quali spicca per importanza la contabilità analitica.

Sulla base di quanto detto sino ad ora, è agevole constatare come, per le esigenze interne richieste dal controllo di gestione, si debba implementare un sistema informativo che non si limiti ad adempiere agli obblighi civilistici e fiscali quale sistema informativo obbligatorio (es. redazione bilancio e dichiarazioni fiscali), ma che sappia fornire anche elementi utili per pilotare efficacemente ed efficientemente la gestione aziendale, supportando il governo d'impresa in maniera tale da raggiungere gli obiettivi prefissati.

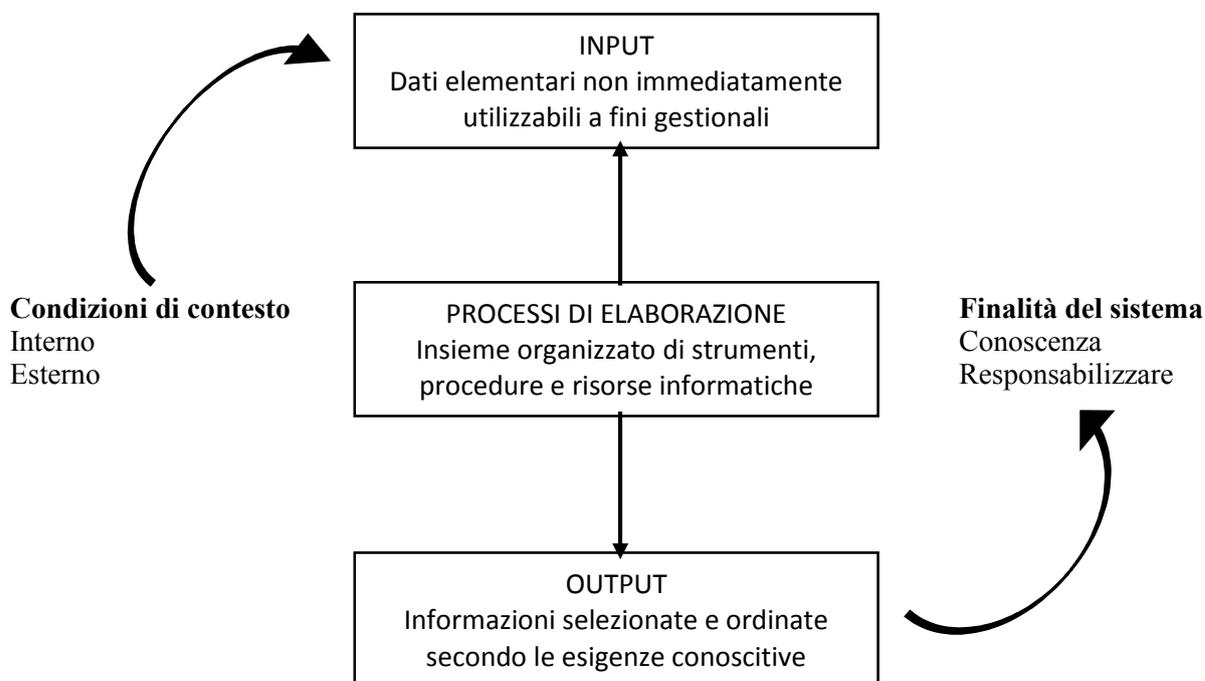
Dunque per poter raggiungere gli scopi che si pone l'attività di controllo di gestione si devono oltrepassare i limiti imposti dal sistema informativo obbligatorio e dalla contabilità generale; in altri termini, va implementato un sistema amministrativo che segua la teoria delle contingenze e sia dunque in grado di fornire informazioni differenziate. Ciò implica l'adozione di strumenti che vanno sotto il nome di contabilità speciali, tra le quali ritroviamo la contabilità analitica.

È possibile affermare che il sistema informativo amministrativo è riconducibile a tre dimensioni tra loro strettamente interrelate: i dati elementari disponibili, i processi elaborativi cui gli stessi possono essere sottoposti, e le informazioni ottenibili.

I dati rappresentano i fattori in input del processo elaborativo. Si tratta di fattori che, per essere di supporto al management, devono essere sottoposti a un processo di elaborazione (essi sono per esempio contenuti nelle fatture d'acquisto di materiali, nelle bolle di prelievo dal magazzino, nelle schede dei tempi di lavorazione ecc.).

Il processo di elaborazione comprende l'insieme organizzato di strumenti, procedure e risorse, anche informatiche, atte a trasformare gli input in output utili al management: si tratta di processi contabili o extracontabili in cui i dati elementari transitano per poter essere trasferiti su oggetti particolari, per esempio il prodotto.

Le informazioni, infine, quali output del processo elaborativo, sono valori economici, selezionati e ordinati secondo particolari esigenze conoscitive dell'utilizzatore o specifici problemi da risolvere (per esempio, la determinazione del costo di prodotto al fine di valutarne la redditività)³.



La necessità di attingere a dati elementari da sottoporre ad elaborazione per ottenere informazioni utili ai fini gestionali richiama l'attenzione su alcuni attributi da riferire alle diverse componenti del sistema informativo descritto, tra cui: l'attendibilità delle fonti e dei dati elementari in ingresso nel processo elaborativo, l'adeguatezza dei metodi e delle procedure utilizzate per le elaborazioni, la significatività delle informazioni prodotte.

³ Arcari, 2014

In estrema sintesi, l'attendibilità dei dati condiziona i processi elaborativi, che richiedono a loro volta l'adozione di strumenti particolari per rispondere in modo appropriato alle esigenze informative del management e configurare efficaci sistemi informativi amministrativi.

Il sistema di controllo direzionale: criteri di progettazione

Nelle realtà complesse i manager collocati ai vari livelli della struttura organizzativa operano con differenti gradi di autonomia e responsabilità e, conseguentemente, necessitano di informazioni differenziate. Affinché il management disponga di informazioni realmente significative a supporto della propria attività di direzione, occorre integrare le componenti del sistema informativo amministrativo precedentemente definito con due ulteriori elementi volti a esplicitare gli scopi per i quali le informazioni economiche vengono richieste dal singolo manager e le condizioni di contesto interno ed esterno all'azienda che possono vincolare l'operato degli stessi.

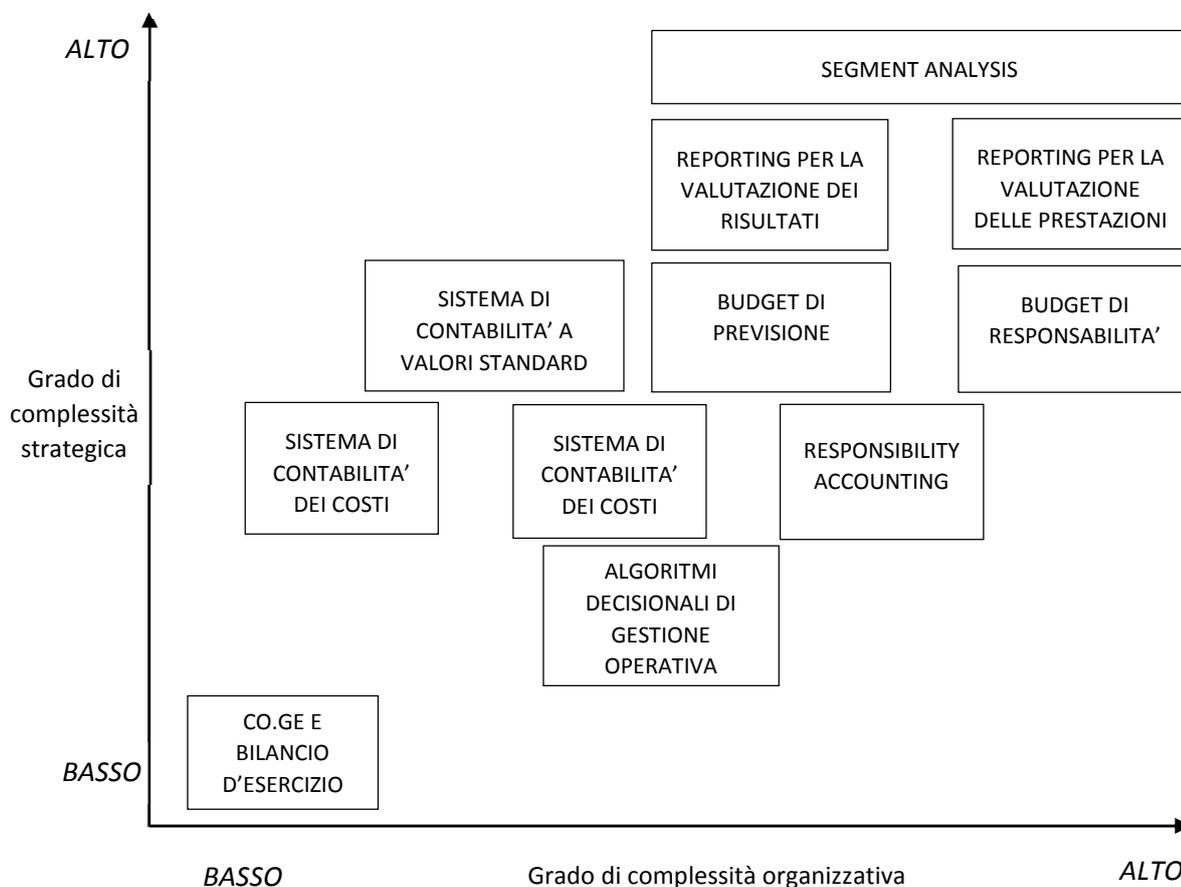
Si tratta, pertanto, non solo di assicurare un generico flusso di informazioni economiche, bensì di indirizzare informazioni puntuali a coloro che, a vari livelli dell'organizzazione e con diverse responsabilità, sono coinvolti nella direzione dell'impresa.

Si passa dunque da una generica concezione di sistema informativo amministrativo a una più puntuale definizione di sistema di controllo direzionale. Per progettare tale sistema di controllo in maniera efficace, si impone l'adozione di un approccio situazionale⁴. Quest'ultimo si fonda sulla teoria della contingenza, secondo la quale non esiste un sistema di management valido in assoluto, bensì occorre considerare le finalità e i fattori che qualificano l'ambiente nel quale il singolo manager è chiamato a operare. In termini più espliciti, non esistono principi o meccanismi di controllo applicabili sempre e comunque, ma in ogni azienda si impone una progettazione su misura, come per gli abiti haute couture, del sistema di controllo direzionale in funzione di specificità gestionali ed esigenze informative che devono essere puntualmente identificate a diversi livelli organizzativi.

Il nucleo centrale della progettazione di un sistema di controllo direzionale riguarda la configurazione del processo di elaborazione. La sua definizione implica la scelta di strumenti, supporti informatici e procedure organizzative idonee a soddisfare specifiche finalità conoscitive e di responsabilizzazione del management, e a recepire le peculiarità dei fattori interni ed esterni all'azienda in cui lo stesso sarà collocato. Questi fattori, oltre a fornire precisi input al sistema informativo, influenzano infatti anche l'adozione degli strumenti e i processi di elaborazione giudicati più idonei a rappresentarli. Tale scelta, inoltre, è condizionata anche

⁴ Arcari, 2014

dalle finalità assegnate al sistema direzionale, che dipendono prioritariamente dalle esigenze conoscitive dei suoi utilizzatori o dai problemi specifici che essi devono risolvere⁵.



Le finalità del controllo direzionale

Finalità ultima del sistema di controllo direzionale è, come già anticipato, supportare il management nell'attività di gestione ed orientare i comportamenti degli operatori economici per favorire il conseguimento di obiettivi di efficienza e di efficacia operativa. Le informazioni prodotte da un sistema di controllo direzionale possono soddisfare, più nello specifico, precise esigenze di conoscenza e di responsabilizzazione.

La conoscenza è da porre in relazione con la disponibilità di informazioni utili per:

- valorizzare adeguatamente alcune poste di bilancio (tipicamente il magazzino e i semilavorati);
- supportare decisioni operative che possono avere implicazioni economiche rilevanti;
- programmare l'impiego futuro di risorse e definire obiettivi da conseguire in una prospettiva di razionalità economica, ancorché relativa;

⁵ Arcari, 2014

- controllare i livelli di efficienza e di efficacia operativa conseguiti per effetto della gestione alla luce dei programmi e degli obiettivi predefiniti.

La responsabilizzazione richiede, invece, la disponibilità di adeguate informazioni per:

- assegnare a ciascun responsabile organizzativo, specifici obiettivi di carattere economico da conseguire in un tempo definito;
- individuare vincoli, ambiti di discrezionalità e, più in generale, leve economiche manovrabili dagli stessi;
- valutare le prestazioni dei singoli responsabili ed alimentare sistemi incentivanti a supporto della gestione per obiettivi.

ANALISI DEI COSTI

Perché si analizzano i costi

L'analisi dei costi è un'attività fondamentale che deve essere attuata dal management soprattutto per poter controllare l'efficienza con cui vengono svolti i processi produttivi. Esistono dunque moltissime ragioni per cui è importante analizzare e conoscere i costi, soprattutto dal punto di vista gestionale. Vi sono inoltre obblighi normativi che ne prevedono la rendicontazione come, ad esempio, la valutazione delle rimanenze o dei lavori in economia che impongono pratiche di analisi e di controllo affinché sia fornita un'informativa adeguata al riguardo.

La disciplina dell'analisi dei costi è nata in imprese industriali che puntavano all'efficienza nei processi produttivi affinché fosse possibile penetrare il mercato con prezzi più competitivi rispetto ai concorrenti. Tuttavia, oggi, nella maggior parte dei settori produttivi, non vi è più un collegamento diretto tra costi e prezzi. Indubbiamente, il classico imprenditore vecchio stampo si focalizzava soprattutto sul binomio minimo-costo e massima-qualità, e pertanto aveva un approccio che verteva sull'efficienza. Infatti, partendo proprio dalla definizione di efficienza, lo scopo era di raggiungere un risultato qualitativo che potesse differenziare il proprio prodotto rispetto a quello dei competitors, con il minore costo possibile.

Questa strategia, che tuttora viene praticata in moltissime realtà e prevede un focus importante su gestione e controllo dei costi, ha permesso alla stessa disciplina dell'analisi dei costi di evolversi.

Ancora oggi c'è un focus sul costo del prodotto al fine di determinare i prezzi di vendita e molti imprenditori vogliono conoscere il costo unitario di ciò che vendono per fissarne il prezzo.

In verità, è però il mercato che oggi determina i prezzi. La logica del mark-up non è più strategica come un tempo in molteplici aree di business. Ecco che a fronte di questo è ancora più determinante l'analisi dei costi e la capacità di svolgere con efficienza i processi produttivi. Se non è più l'imprenditore a fissare i prezzi ma è il mercato ad imporli in una logica sempre più concorrenziale, l'imprenditore non può che adattarsi ad essere un price taker.

L'analisi dei costi è quindi un'attività fondamentale, da effettuare qualunque sia il business model con cui l'impresa intende affrontare il mercato. Infatti, quando un imprenditore ha in mente un obiettivo da perseguire, è necessario che prenda delle decisioni su come raggiungerlo. Per fare ciò, bisogna definire quali siano le informazioni necessarie che si intendono ottenere dal sistema informativo per avere un'analisi dei costi che possa aiutare effettivamente il management nelle decisioni.

Sono oggetto della contabilità analitica, che è il sistema contabile naturale per l'analisi dei costi:

- la determinazione dei costi dei fattori produttivi elementari a seconda degli oggetti di costo desiderati (prodotti, centri di costo ed attività);
- l'analisi dei ricavi, dato che l'analisi dei costi, utilizzando un approccio che spinge verso il margine di contribuzione come strumento principale con cui prendere le decisioni, finisce col ricomprendere nell'oggetto di analisi tutte le grandezze di tipo economico;
- l'analisi dei risultati di periodo e per area di business.

Inoltre, è appena il caso di ricordare come la tempestività sia un elemento fondamentale per qualsiasi decisore. Avere delle informazioni fuori tempo massimo spesso è come non averle. Tale aspetto è molto importante nell'attuale contesto economico caratterizzato da una continua e rapida evoluzione. La tempestività dei dati è importante tanto quanto la loro precisione, anzi, in certi casi lo è anche di più.

Infine, gli imprenditori sensibili alla tematica dell'analisi dei costi, denotano una consapevolezza importante che genera cultura aziendale. Tra le motivazioni che stanno alla base di tale esigenza:

- l'analisi dei costi al fine di poter razionalmente procedere alla loro riduzione;
- la possibilità di ottenere con maggiore cognizione di causa l'efficienza tanto perseguita;
- la possibilità di raffrontare dati standard e dati consuntivi così da migliorare il metodo di calcolo degli standard e di perseguire delle pratiche con degli obiettivi organizzativi ben precisi;
- la conoscenza di tali dati aiuta l'esigenza di migliorare l'attività di programmazione, oggi sempre più importante per poter affrontare le necessità strategiche e finanziarie, attraverso la conoscenza di tali dati;
- l'opportunità di verificare se la programmazione eseguita viene o meno rispettata per avere la possibilità di correggerne la rotta;
- l'esigenza di valutare i risultati di particolari aree di business o di particolari attività;
- la possibilità di praticare più coscientemente politiche di prezzo in modo da orientare le decisioni aziendali e da sfruttare al massimo le opportunità che il mercato offre così da massimizzare i risultati aziendali;
- la consapevolezza circa le redditività effettive dei prodotti e soprattutto dei servizi che di solito sono loro connessi così da orientare opportunamente i clienti;
- la valutazione delle rimanenze sia per assolvere ad obblighi fiscali e civilistici sia per fornire ai decisori delle informazioni utili affinché possano effettuare scelte consapevoli;

- la possibilità di effettuare dei calcoli di convenienza economica e di poter esprimere giudizi sulle alternative di business che sono all'orizzonte;
- la necessità di informare adeguatamente anche quel personale che pur non facendo parte della dirigenza agisce su importanti leve decisionali nell'ambito del perseguimento degli obiettivi aziendali;
- l'esigenza di fornire quindi le informative necessarie per qualsiasi decisione aziendale che può essere assunta dai vari decisori presenti nell'organigramma, che abbiano o meno funzioni dirigenziali⁶.

In altre parole l'analisi dei costi è un'attività completamente votata al supporto dell'intero sistema di controllo di gestione ed è importantissima affinché sia possibile calcolare i parametri obiettivo e controllare il perseguimento della strategia aziendale.

Il costo di produzione

Il costo di produzione può essere definito come il valore monetario delle risorse impiegate per la realizzazione dei processi di produzione economica messi in atto dalle aziende⁷.

Occorre precisare sin da subito che il concetto di costo di produzione è diverso da quello di costo d'acquisto. Quest'ultimo infatti è una quantità che ha origine in uno scambio monetario posto in essere per acquisire un fattore produttivo a date condizioni di negoziazione⁸.

Il costo di produzione, invece, è connesso ai processi di impiego dei fattori produttivi acquisiti. La sua determinazione è assoggettata a un calcolo che impone l'attribuzione di un valore, attraverso procedimenti più o meno accurati, ai diversi fattori produttivi impiegati, i cui consumi vanno rilevati attraverso il ricorso ad indicatori fisico-tecnici. Il costo di produzione, dunque, si compone di vari elementi, ciascuno corrispondente al costo di impiego dei diversi fattori produttivi, o di gruppi di fattori produttivi che concorrono alla realizzazione di un dato processo di produzione.

Il riferimento ad un non meglio specificato processo di produzione presente nella definizione è volutamente generico, in quanto gli oggetti di calcolo del costo di produzione possono essere differenti. Ad ogni modo, l'oggetto ultimo di calcolo del costo di produzione è normalmente il prodotto/servizio, ma è possibile individuare anche altri oggetti di calcolo, intermedi o alternativi rispetto al prodotto.

⁶ Bocchino, 2002

⁷ Ceccherelli, 1936

⁸ Coda, 1968

Oggetti di calcolo della produzione

Al fine di individuare, con rigore, gli oggetti di calcolo del costo di produzione, occorre procedere alla disaggregazione della combinazione produttiva generale di azienda in coordinazioni e/o combinazioni produttive parziali⁹. Queste ultime devono essere espressive di dimensioni, per l'appunto parziali, rispetto alle quali assume rilevanza l'informazione economica disaggregata. Così, all'interno di un'impresa manifatturiera, potrà essere rilevante calcolare il costo di produzione di:

- diverse unità produttive (stabilimenti, singoli reparti, singoli impianti di produzione);
- differenti fasi in cui è possibile articolare il processo di trasformazione fisica (singole operazioni, singoli processi elementari);
- funzioni aziendali (intese come coordinazioni di operazioni e processi di specie differenti che configurano l'attività dell'area commerciale, amministrativa, generale, ecc.);
- classi di clienti;
- aree geografiche;
- combinazioni di prodotti, mercati o tecnologie.

Configurazioni del costo di prodotto

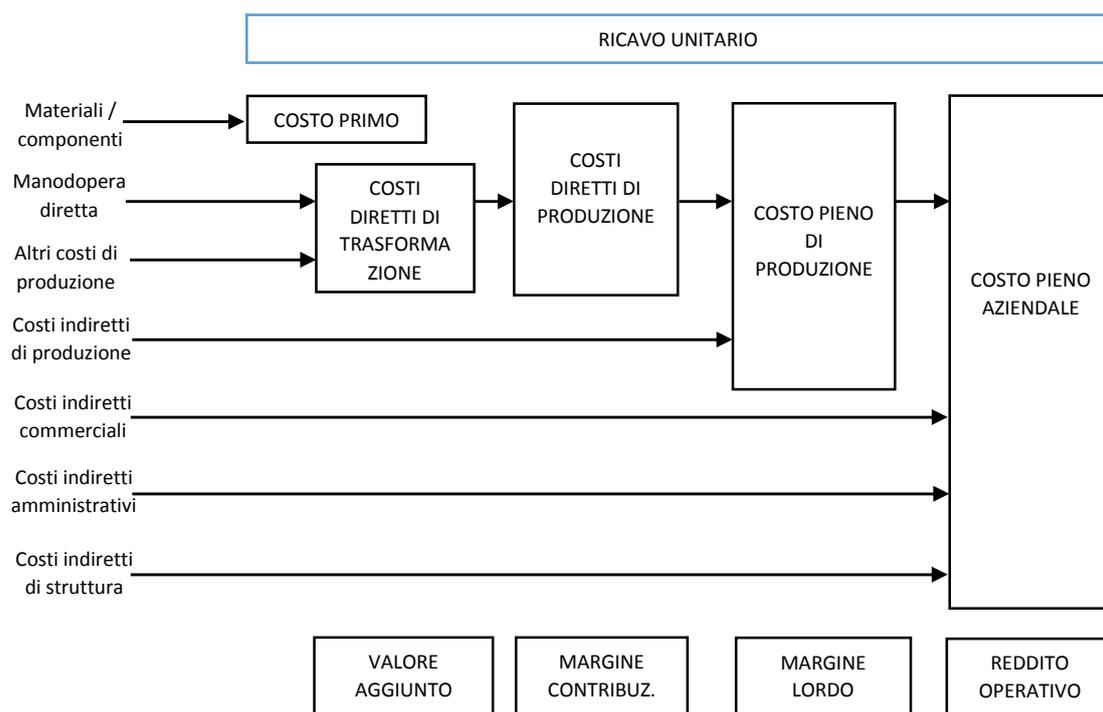
Quanto alla possibilità di riferire o meno all'oggetto di calcolo, qualunque esso sia, il valore di tutti i fattori produttivi impiegati nella produzione, va precisato che la soluzione adottata dalle imprese non è univoca, e che le difficoltà di misurazione del costo che si devono affrontare in un caso o nell'altro sono differenti, e non del tutto ininfluenti nella scelta delle diverse opzioni. In particolare, è possibile fare riferimento a due configurazioni di costo di prodotto: il costo primo e il costo pieno aziendale. Infatti, ogni configurazione di costo è definita, oltre che dall'oggetto a cui si riferisce, dagli elementi introdotti nel calcolo.

In prima approssimazione possiamo affermare che è possibile distinguere due differenti configurazioni di costo: i costi di produzione ed i costi parziali. I primi includono il costo di tutti i fattori produttivi utilizzati per realizzare un determinato processo produttivo; i secondi, invece, raggruppano solo i costi relativi ad alcuni fattori di produzione.

Nella pratica, e con specifico riferimento al costo di prodotto, le configurazioni di costo più diffuse fanno perno sulla distinzione tra costo primo (costo dei fattori produttivi acquistati da terze economie), costi diretti (valore delle risorse utilizzate in via esclusiva dal singolo oggetto

⁹ Masini, 1978

di calcolo del costo) e costi indiretti (valore delle risorse utilizzate da più oggetti di calcolo) nella loro componente variabile e fissa¹⁰.



Nella teoria e nella prassi aziendale si annoverano pertanto le seguenti configurazioni di costo¹¹:

- costo primo: coincide con il valore delle materie prime impiegate per la realizzazione della produzione;
- costo diretto di trasformazione: coincide con il valore dei fattori diretti di trasformazione, utilizzati in via esclusiva dal singolo prodotto (es. manodopera diretta);
- costo diretto di fabbricazione (o di produzione): include gli elementi del costo primo (materie prime) e del costo diretto di trasformazione prima definito (manodopera diretta);
- costo variabile di fabbricazione: include, in aggiunta agli elementi compresi nel costo diretto di fabbricazione, elementi di costo variabile di fabbricazione (es. energia elettrica);
- costo variabile aziendale: include, in aggiunta agli elementi compresi nel costo variabile di fabbricazione, altri costi variabili aziendali (es. provvigioni, agenti di vendita);
- costo pieno di fabbricazione (o di produzione): considera nel calcolo, oltre ai costi inclusi nel costo diretto di fabbricazione, quote di costi indiretti fissi di produzione (es. ammortamenti produttivi).
- costo pieno aziendale: include la valorizzazione di tutti i fattori produttivi, sia diretti che indiretti, siano essi variabili o fissi, nonché quelli correlati alla fase di trasformazione fisica e quelli connessi ai processi di commercializzazione, amministrativi o generali.

¹⁰ Arcari, 2014

¹¹ Arcari, 2014

Metodi di calcolo del costo di produzione: direct cost e full cost

I procedimenti di calcolo del costo di produzione si differenziano in relazione a due fattori:

- la natura dei valori scelti per valutare il costo da riferire ai vari oggetti di calcolo del costo di produzione;
- i metodi di valorizzazione dei fattori produttivi utilizzati per l'attribuzione agli oggetti di calcolo dei singoli elementi che compongono il costo di produzione.

Quanto alla natura dei valori cui ricorrere per valutare il costo di fattori produttivi, è possibile scegliere fra tre differenti tipologie: valori passati (negoziati a suo tempo in operazioni di acquisto o utilizzati in valutazioni congetturali: per esempio, le quote di ammortamento calcolate su cespiti contabilizzati a valori storici), valori attuali (relativi al momento in cui si procede al calcolo dei costi) o valori futuri, cioè previsti o presunti¹².

Quanto ai metodi di valorizzazione dei costi relativi agli oggetti prescelti, occorre distinguere tra:

- procedimenti fondati sulla misurazione e valorizzazione dei volumi dei fattori consumati o dei servizi impiegati nelle attività produttive oggetto di quantificazione (metodo diretto);
- procedimenti basati su ipotesi di calcolo, più o meno aderenti alla realtà, rispettose del principio di causalità che lega il costo in questione all'oggetto di calcolo (metodo indiretto)

Il calcolo del costo unitario di prodotto

Il principio irrinunciabile su cui si basa un sistema di misurazione dei costi consiste nella corretta rappresentazione delle modalità di impiego dei fattori produttivi da parte dell'oggetto di imputazione dei costi, tradizionalmente costituito dall'unità di prodotto.

Il problema di fondo risiede nel trovare la modalità attraverso la quale effettuare il collegamento tra l'unità di prodotto e le voci di costo aggregate per natura: a questo riguardo assume particolare significato la classificazione che distingue i costi diretti da quelli indiretti¹³.

In estrema sintesi, è opportuno ricordare che i costi diretti sono normalmente attribuiti all'unità di prodotto mediante la valorizzazione al prezzo/costo d'acquisto della quantità del fattore produttivo impiegato. Le materie prime, i componenti, la manodopera diretta sono esempi di fattori produttivi i cui costi sono direttamente imputabili all'unità di prodotto.

¹² D'Ippolito, 1961

¹³ Coda, 1968

Nel caso di costi indiretti non è possibile misurare direttamente la quantità di fattore produttivo consumato dall'unità di prodotto; in tal caso si rende necessario individuare una base di ripartizione per imputare al prodotto una quota del costo indiretto.

Per calcolare il costo unitario di produzione, occorre anzitutto definire la configurazione del costo di prodotto. Le principali configurazioni di costo proposte in letteratura sono le seguenti¹⁴:

- Direct Cost: il costo di prodotto è costituito da soli costi diretti, la cui imputazione non necessita di alcuna base di ripartizione
- Full Cost: il costo di prodotto è composto dai costi diretti e da quote di costi indiretti attribuiti utilizzando delle basi di ripartizione.

Dato che l'attribuzione dei costi diretti all'unità di prodotto non presenta particolari problemi metodologici, la configurazione direct costing è più semplice da calcolare ed offre un'informazione più obbiettiva rispetto al full cost, che invece può assumere valori diversi a seconda delle basi di ripartizione utilizzate per attribuire i costi indiretti all'unità di prodotto.

Secondo l'approccio direct cost i costi indiretti rappresentano costi di periodo e non costi di prodotto, e come tali vengono considerati interamente costi di competenza dell'esercizio in cui sono sostenuti¹⁵.

Secondo l'approccio del costo pieno invece, tutti i costi di produzione configurano costi di prodotto, e come tali attribuiti all'unità di prodotto dato che concorrono al valore della produzione.

Per la misurazione e l'imputazione dei costi indiretti all'unità di prodotto si possono seguire due differenti metodi: il metodo orientato alle risorse e il metodo dei centri di costo.

Metodo basato sui centri di costo

Con il sistema basato sui centri di costo il processo di ripartizione dei costi indiretti si articola in due distinte fasi:

1. localizzazione nelle unità operative in cui gli stessi sono generati (i cosiddetti centri di costo);
2. imputazione all'unità di prodotto.

In questo modo si è in grado di raggiungere una duplice finalità conoscitiva:

- a) determinare i costi assorbiti da ciascun centro di costo;
- b) individuare i costi assorbiti dall'unità di prodotto.

¹⁴ Brusa, 1979

¹⁵ Collini, 1993

Cerchiamo di capire, però, in cosa consiste un centro di costo: un “centro di costo è una unità organizzativa funzionalmente organizzata per lo svolgimento di un ciclo di operazioni omogenee per il quale si riscontra un certo ammontare di risorse assegnate, una data tecnologia e un insieme omogeneo di risultati¹⁶”. I centri di costo tendono, quindi, a identificarsi con le unità organizzative della struttura aziendale (reparti, uffici, laboratori e così via). Si ha un centro di costo, come già detto, in presenza di un’unità organizzativa caratterizzata da¹⁷:

- un certo ammontare di risorse assegnate, rappresentate da costi specifici o costi attribuiti in base a criteri che esprimono l’effettivo consumo da parte dell’unità organizzativa della risorsa comune. Le risorse assegnate devono essere governabili, almeno in termini di modalità di impiego e consumo, dall’unità organizzativa considerata;
- una data tecnologia. Infatti all’interno dell’unità organizzativa si svolge un insieme di operazioni elementari collegate tra loro, suscettibili di essere analizzate in modo unitario ed autonomo rispetto alle operazioni poste a monte o a valle;
- un insieme uniforme di risultati, ossia un risultato o una somma di risultati che devono essere esprimibili in termini omogenei mediante parametri significativi.

Le fasi che caratterizzano l’applicazione di un sistema di misurazione dei costi basato sui centri di costo sono:

1. Localizzazione dei costi nei centri di costo: questa prima fase consiste nell’individuazione dei centri di costo e nell’attribuzione dei costi agli stessi. Nell’individuazione dei centri di costo, un nodo progettuale critico è dato dalla definizione del grado di analiticità della rilevazione, in altri termini si tratta di decidere fino a quale livello segmentare la struttura dei centri di costo; solitamente l’articolazione del processo di trasformazione è maggiore rispetto alle strutture dei servizi generali¹⁸. Completata la fase di definizione dei centri di costo è necessario procedere alla localizzazione dei costi, ossia alla misurazione delle risorse consumate dai singoli centri. Sono attribuiti ai centri di costo tutti i costi che presentano le seguenti caratteristiche:
 - a. riguardano la gestione economica caratteristica;
 - b. concorrono a determinare il risultato operativo;
 - c. si riferiscono a fattori produttivi i cui processi di impiego risultino connessi alle operazioni svolte da uno o più centri di costo.

Non sono oggetto di localizzazione i costi relativi a fattori produttivi che sono direttamente riferibili e consumati dall’oggetto d’imputazione; è questo il caso di talune

¹⁶ Arcari, 2014

¹⁷ Brusa, 1979

¹⁸ Agliati, 1990

componenti acquistate all'esterno, di prestazioni di servizi (imballaggio, spedizioni, ecc.) e di altri costi (provvigioni, dazi, ecc.) che non trovano adeguata collocazione in alcun centro di costo perché sono riferibili unicamente all'oggetto ultimo di calcolo dei costi, e sono quindi a esso imputati. Per contro, tutti i fattori produttivi diretti (costi diretti) che sono lavorati nei centri di costo (materie prime, MOD, ecc.), e le cui modalità di impiego influenzano le condizioni di efficienza ed efficacia del reparto nell'utilizzo del fattore produttivo, devono essere attribuiti ai centri di costo.

2. Gerarchizzazione dei centri di costo: questa fase consiste nella classificazione dei centri di costo al fine di evidenziare le modalità con cui essi partecipano al processo di produzione economica dell'impresa. Questa fase consente di evidenziare le relazioni che intercorrono tra i vari centri di costo, e in particolare le relazioni di consumo che intercorrono tra i centri di costo intermedi e i centri di costo finali. Posto che i centri di produzione hanno una relazione diretta con le unità di prodotto, visto che queste ultime vi transitano fisicamente, essi assumono la veste di centri finali ai quali allocare i costi degli altri centri, che vengono così ad assumere la natura di centri intermedi. La finalità della gerarchizzazione e successiva allocazione dei costi fra i centri consiste, dunque, nell'imputare alle unità di prodotto i costi che, data la loro natura, non sono ad esse parametrabili. In questa prospettiva è possibile individuare quattro categorie di centri di costo¹⁹:

- a. Centri di produzione: rappresentati dalle unità organizzative al cui interno si svolgono i processi di trasformazione vera e propria (tipicamente i reparti);
- b. Centri ausiliari: si riferiscono alle unità operative che, sebbene funzionalmente collocate nell'area della produzione, forniscono la loro utilità ad altri centri di costo e non all'unità di prodotto.
- c. Centri di servizi: sono esterni all'area di produzione e possono riguardare l'area commerciale, amministrativa, ecc.
- d. Centri virtuali: non corrispondono a unità operative dell'azienda; essi rappresentano spesso dei centri di costo residuali, ossia utilizzati per accogliere i costi che non trovano adeguata ed oggettiva collocazione negli altri centri di costo.

Esistono tre modalità per esprimere la relazione tra le 4 tipologie di centri di costo:

- a. Metodo diretto: c'è un'imputazione diretta ai reparti produttivi (centri di produzione) dei costi totali di ciascuna unità di servizi (gli altri centri). Lo svantaggio è che si

¹⁹ Arcari, 2014

- ignorano i servizi erogati da unità di servizi ad altre unità di servizi. Il vantaggio, invece, sta in una certa semplicità di calcolo.
- b. Metodo per passaggi: si imputano i costi dall'unità che eroga maggiori servizi alle altre unità "a valle" in sequenza unidirezionale fino all'unità che eroga la minore quota di servizi alle altre unità per poi allocare il tutto ai centri di produzione. Lo svantaggio è che si riconoscono solo relazioni univoche di impiego di servizi anche in presenza di relazioni reciproche. Il vantaggio è che si tiene conto dei servizi erogati da unità di servizi ad altre unità di servizi.
 - c. Metodo reciproco: imputazione reciproca dei servizi fra tutte le unità attraverso allocazioni bidirezionali. Lo svantaggio è che in presenza di molte unità e interrelazioni reciproche occorre definire un sistema di equazioni e si possono verificare situazioni di errori circolari. Il vantaggio è che si individuano tutte le relazioni tra unità e reparti con un'allocazione più accurata dei costi.
3. Allocazione dei costi dai centri di costo intermedi ai centri di costo finali: nel rendere esplicite le relazioni tra i centri di costo, la scelta della base di ripartizione rappresenta un aspetto cruciale, in quanto essa deve essere in grado di esprimere il rapporto di causalità che si instaura tra il centro intermedio e i centri utenti. Come base di ripartizione si possono utilizzare alternativamente indicatori di impiego, di attività o di capacità:
- a. Indicatori di impiego: quando le relazioni tra i centri risultano misurabili su basi oggettive, come nel caso di un reparto di manutenzione i cui costi possono essere allocati ai centri di costo utenti in base alle ore di manutenzione da questi assorbite in un dato periodo di tempo
 - b. Indicatori di attività: l'adozione è opportuna quando i servizi forniti dal centro di costo intermedio non sono misurabili su basi oggettive: movimentazioni interne, controllo qualità, eccetera.
 - c. Indicatori di capacità: quando, in assenza di legami con l'impiego e l'attività dei centri utenti, è tuttavia possibile individuare una relazione tra la capacità produttiva del centro intermedio e date ipotesi di impiego esplicitate dai centri utenti sulla base di elementi di lungo periodo.
4. Imputazione dei costi dei centri di costo ai prodotti: quando tutti i costi sono confluiti nei centri di costo finali si passa alla loro imputazione al prodotto. Per portare a termine efficacemente questa fase occorre ricercare delle basi di ripartizione in grado di rappresentare la diversa intensità con cui ciascun prodotto assorbe la capacità produttiva dei centri di costo finali.

La determinazione dei coefficienti di imputazione è relativamente agevole con riferimento ai centri di costo produttivi: quando l'attività del centro di costo è prevalentemente connessa all'impiego di impianti e macchinari, le ore macchina costituiscono una base di ripartizione significativa per esprimere il diverso grado di assorbimento della capacità da parte dei diversi prodotti. Se l'attività svolta dal centro è ad alta intensità di lavoro manuale, la base di ripartizione più opportuna è rappresentata dalle ore di manodopera diretta.

Per i centri di servizi finali l'imputazione al prodotto, invece, si presenta maggiormente critica, proprio per la difficoltà di misurare il grado di assorbimento delle risorse dei centri di servizi da parte dei singoli prodotti. Anche in questo caso l'imputazione deve rispondere alla finalità di esplicitare, ove possibile, le relazioni causali tra i singoli centri di costo e i prodotti.

Si noti che la significatività di una base di imputazione è anche influenzata dalla struttura dei costi del centro, ossia dall'incidenza dei costi variabili e dei costi fissi: tanto più pesano quelli variabili, tanto più le relazioni costi/volumi sono oggettivamente misurabili.

A conclusione di questo capitolo, si elencano alcuni limiti del sistema basato sui centri di costo considerando che il nuovo contesto competitivo e la crescente complessità aziendale hanno reso questo sistema via via sempre meno adeguato per le seguenti ragioni:

- la focalizzazione sulla produttività tende a generare un progressivo irrigidimento dei processi, un disinteresse verso la soddisfazione dei clienti e una conseguente perdita di competitività²⁰;
- la scarsa attenzione che questo sistema dedica alle strutture erogatrici di servizi (area logistica, commerciale, amministrativa), rappresenta un limite significativo del sistema tradizionale, in quanto i processi di differenziazione dell'offerta spesso riguardano le componenti immateriali della stessa e non solo l'output fisico del processo produttivo;
- la carenza del sistema nel fare emergere l'origine dei costi può risultare evidente nell'utilizzo di criteri di imputazione sui volumi di produzione/vendita: l'effetto è di sottovalutare i costi dei prodotti a basso volume produttivo, a scapito di quelli ad alto volume, senza che questo abbia alcun fondamento oggettivo.

È proprio per questi limiti, dovuti alla struttura ed al funzionamento del sistema basato sui centri di costo, che il management aziendale dovrebbe guardare oltre ed adottare nuovi sistemi di analisi dei costi; alla luce del fatto che sempre maggiori esigenze informative aziendali richiedono ad un sistema di misurazione dei costi di comprendere:

²⁰ Brimson, 1994

- la natura ed il numero delle attività svolte;
- lo sforzo di costo sostenuto per generare valore al cliente attraverso l'analisi delle risorse assegnate a ciascuna attività;
- l'efficienza perseguita nello svolgimento delle attività osservando le modalità di esecuzione e l'efficacia delle performance delle attività;
- la coerenza degli output rispetto alle esigenze del cliente.

Activity Based Costing

“Una delle principali complessità che oggi l'impresa deve affrontare, rispetto al passato, è legata alla necessità di governare la varietà, la variabilità e talvolta l'imprevedibilità dei fenomeni interni ed esterni all'azienda”²¹. Come già detto, la determinazione dei costi di prodotto effettuata attraverso la metodologia tradizionale che si fonda principalmente sui centri è stata oggetto di un'evoluzione ed ha portato alla identificazione di una metodica innovativa basata sulle c.d. attività.

L'Activity Based Costing è un sistema di calcolo del costo di prodotto che supera il sistema indiretto di imputazione dei costi ai centri ed il successivo ribaltamento sul prodotto.

Nel sistema odierno di organizzazione dell'attività d'impresa emergono innumerevoli difficoltà nel calcolo di costi di prodotto. Il problema risiede soprattutto dalla difficoltà d'imputazione dei costi indiretti. Per esempio, è difficile individuare delle attrezzature impiegate per la realizzazione di un solo prodotto. Anzi è sempre più frequente che, in una logica di maggiore orientamento all'efficacia che preservi l'efficienza, si vada ad articolare ulteriormente il processo. Si pensi al caso degli scarti di produzione successivamente utilizzati per produrre altri prodotti o servizi. In particolare, ci si riferisce, al settore del legno, in cui è sempre più comune che la segatura, venga utilizzata per alimentare sistemi di produzione dell'energia necessaria al funzionamento dell'impianto stesso o alla produzione di altri prodotti che non hanno nulla a che fare con il core business principale.

L'ABC è una tecnica di rilevazione dei costi utilizzata come soluzione all'analisi di costi stessi per sistemi produttivi caratterizzati da ampia flessibilità.

Essa consente infatti di risolvere il problema di imputazione dei costi indiretti che solitamente corrispondono a costi che non variano a seconda della mole della produzione, ossia a costi fissi.

L'obiettivo è infatti quello di rendere dirette molte più voci rispetto a quelle che è possibile considerare come tali. Questo è un vantaggio anche dal punto di vista dell'oggettività dell'analisi perché abbiamo già sottolineato come l'imputazione di conti indiretti ai prodotti o

²¹ Arcari, 2014

ai centri di costo non possa prescindere da valutazioni soggettive che per definizione sono opinabili.

Il sistema di calcolo dell'ABC si fonda sui seguenti punti fermi:

- le attività aziendali sono create in modo da sostenere la produzione e la distribuzione dei prodotti e dei servizi. Tutte le risorse utilizzate devono quindi essere poste in relazione al processo produttivo ed il loro costo deve essere considerato ai fini del calcolo del costo di prodotto;
- tutti i costi sono considerati variabili e non fissi;
- tutti i costi devono essere imputati alle attività²².

A questo punto è necessario definire cosa sia in effetti un'attività: si tratta di un'aggregazione di operazioni elementari in cui si combinano fattori produttivi di vario genere come input dando luogo ad un risultato di output rappresentato da un bene o da un servizio a disposizione dell'organizzazione aziendale.

Le attività sono classificate dalla dottrina in 5 categorie:

- unit level activities, si tratta di attività che hanno la caratteristica di essere proporzionali al numero di unità prodotte, come ad esempio l'attività di produzione di imballaggi che tende ad essere consumata in proporzione al numero di unità prodotte;
- batch-level activities, si tratta di attività che dipendono dalle partite di produzione indipendentemente dal numero di unità che costituiscono la partita, come ad esempio i servizi logistici di trasporto che dipendono dagli ordini dei clienti e non dalle quantità ordinate dagli stessi;
- product-level activities, si tratta di attività che dipendono dalla messa in produzione degli stessi prodotti. Esse non dipendono dalle quantità ma di norma sono a supporto della produzione stessa, si pensi alla progettazione dei prodotti, alle campagne pubblicitarie per la loro distribuzione, ai costi di predisposizione logistica degli impianti di produzione, ecc.;
- customer-level activities, si tratta di attività che non sono collegate ai prodotti ma al mantenimento di rapporti commerciali con i clienti, e dunque strettamente legati al numero ed alla qualità dei clienti, come ad esempio le attività di rappresentanza (convegni, spedizione omaggi, invio auguri, ecc.);
- organization-sustaining activities; si tratta di attività che non dipendono né dalle quantità o qualità dei prodotti e dei servizi offerti, né dalla quantità o qualità di clienti, bensì dal

²² Avi, 2012

mero esercizio di un'attività economica, tra queste si possono annoverare i servizi di pulizia o i servizi di allacciamento telematico di cui la struttura necessita²³.

Il processo di calcolo del costo di prodotto tramite l'ABC, pur non essendo inquadrabile in uno schema ben preciso, può essere suddiviso in fasi generiche che servono per l'imputazione dei costi alle varie attività:

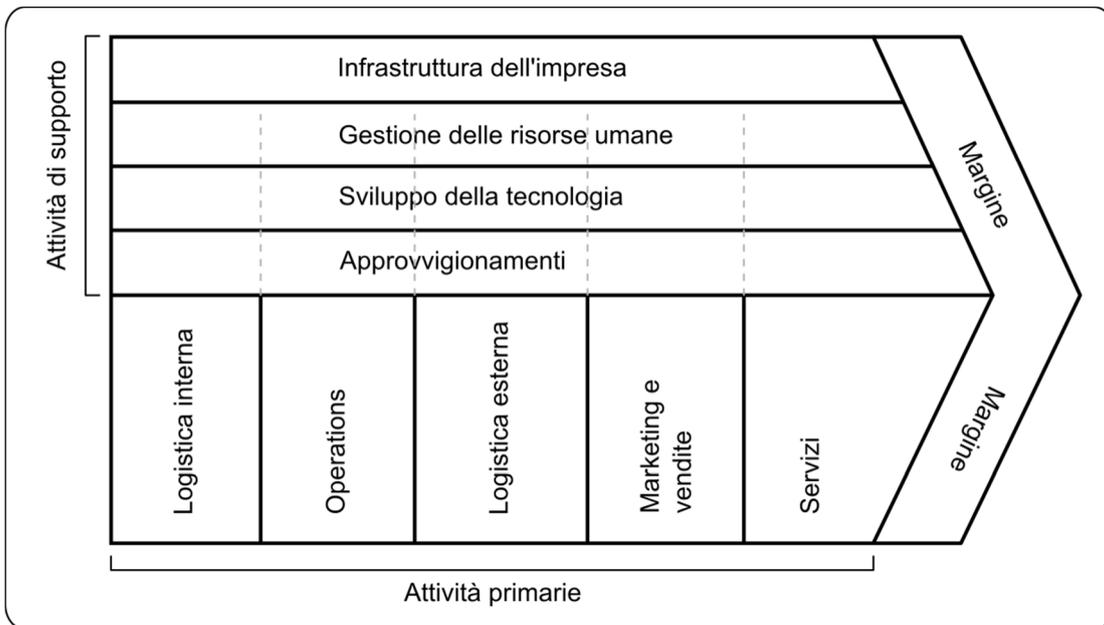
1. identificazione delle attività svolte dall'impresa: l'obiettivo di questa fase è l'individuazione delle attività rilevanti nell'ambito dell'azienda di riferimento. Tale processo è utile anche per identificare le attività che non producono risultati rilevanti e valutare l'opportunità magari di esternalizzarle;
2. identificazione dei cost driver: consiste, appunto, nell'identificazione del parametro con cui i vari fattori produttivi possono essere attribuiti alle singole attività. Si pensi all'energia elettrica, che non sempre è fisicamente divisibile attraverso i contatori che consentono l'imputazione oggettiva del costo a ciascuna area. Sarà quindi necessario analizzare il consumo di elettricità dei vari impianti così da poter definire un cost driver efficace per la sua imputazione. Un parametro potrebbe essere rappresentato dalle ore macchina o dalle ore macchina ponderate in rapporto ai consumi dei vari impianti;
3. quantificazione dei cost driver: questa fase è strettamente legata alla seconda perché, dopo aver individuato la tipologia di cost driver da utilizzare, è necessario quantificare il parametro vero e proprio. Nel caso sopra enunciato dell'elettricità, sarà quindi necessario analizzare il consumo di elettricità dei vari impianti così da poter definire un cost driver efficace per la sua imputazione;
4. attribuzione degli elementi di costo sulle attività²⁴: questa fase rappresenta il fulcro di tutto il sistema di analisi dei costi con il metodo dell'ABC. I vari fattori produttivi vengono quindi imputati, con l'utilizzo dei parametri d'imputazione alle attività individuate. Quest'ultime poi a loro volta verranno utilizzate per il calcolo del costo di prodotto.

L'ABC, come si è già accennato, è un sistema di calcolo dei costi innovativo che sa rispondere alle esigenze informative di manager impegnati in aziende che hanno superato il sistema organizzativo prettamente artigianale. Dopotutto, alla base di tale metodologia troviamo il concetto della catena del valore elaborato da Porter²⁵.

²³ Garrison R.H. Noreen- E.W., 2008

²⁴ Avi, 2012

²⁵ Porter, 1985



Catena del valore di Michael Porter

E' proprio utilizzando le attività sopra/sotto classificate con il famoso schema di Porter che appare chiaro come sia più logico analizzare l'impiego dei fattori produttivi in un sistema aziendale moderno piuttosto che inseguire costi di prodotto o di fattori produttivi che da soli non forniscono alcuna informazione rilevante ai fini delle decisioni aziendali.

In altre parole i risultati di ogni impresa dipendono dalla capacità di ciascuna attività di contribuire al risultato d'esercizio. Va detto che malgrado tutti i vantaggi derivanti dall'applicazione di un sistema flessibile orientato alle attività, esso non riscontra il successo che merita.

IL BUDGET E GLI SCOSTAMENTI

Nell'attuale contesto manageriale, il budget è lo strumento generalmente utilizzato per programmare e controllare la gestione annuale. La logica su cui si basa resta intatta, a tutti gli effetti, anche se i sistemi cui fa riferimento hanno subito negli ultimi anni interessanti innovazioni.

L'esigenza di fissare obiettivi a breve, ragionevolmente conseguibili, e di analizzare periodicamente i risultati realizzati è un problema di vitale importanza nella gestione di qualsiasi moderna azienda. Inoltre, il coinvolgimento durante l'annuale preparazione del budget, dei responsabili delle varie aree funzionali (produzione, commerciale, amministrazione, eccetera) costituisce un momento di riflessione sullo status quo e sul divenire. Occasione di considerazioni circa le scelte relative alla struttura aziendale nelle sue varie componenti, soprattutto in funzione dello sviluppo di piani e programmi che riguardano il futuro più lontano. La realizzazione dell'obiettivo annuale nelle sue specificità (redditività, posizionamento sul mercato, innovazione tecnologica, miglioramento della qualità, eccetera) rappresenta, da un lato il riconoscimento del buon governo della gestione e, dall'altro il realistico punto di partenza per la pianificazione degli esercizi successivi.

Chi non utilizza la tecnica del budget può incontrare notevoli difficoltà nella definizione, prima, e nella fissazione, poi, di obiettivi credibili. Inoltre, l'assenza di un sistema formale²⁶ di programmazione e controllo non favorisce la linearità delle informazioni operative rendendo difficoltoso il coordinamento tra le varie funzioni. Si possono di conseguenza, creare situazioni di caos dovute alle continue interferenze tra le diverse unità operative. Ciò provoca dispersione di risorse umane e materiali.

Alla fine del periodo accolto dal budget si mettono a confronto gli obiettivi con i risultati effettivamente conseguiti, per verificare il grado di realizzazione attraverso il calcolo degli scostamenti.

Le fasi per la costruzione del budget

La costruzione del budget deve seguire, in linea di massima, la logica dei flussi invertiti del processo produttivo. Si inizia dalle vendite per terminare con gli approvvigionamenti, gli investimenti e i finanziamenti. In effetti, solo una volta determinate le quantità da vendere sarà

²⁶ *Formale*, nel caso del budget, significa "espresso in forma scritta, chiara e precisa; conosciuto dalle persone interessate; sul quale si opera e le cui regole sono valide in ogni caso e devono essere rispettate da tutti finché non verranno cambiate".

possibile definire le quantità da produrre, le risorse necessarie per realizzare la produzione, le dimensioni della capacità produttiva, gli investimenti e i finanziamenti.

Il processo di costruzione del budget si può articolare nelle seguenti fasi²⁷:

1) Budget delle vendite a quantità

Rientra nei compiti del sales manager che deve indicare dettagliatamente, prodotto per prodotto, zona per zona e mese per mese, le quantità che saranno vendute nell'anno.

2) Budget delle quantità da produrre

Potrà iniziare soltanto quando il budget delle quantità da vendere sarà stato approvato in via definitiva. È essenziale perciò che la fissazione degli obiettivi di vendita avvenga con congruo anticipo. Nel fissare gli obiettivi di produzione si deve tener conto delle politiche adottate in merito alle rimanenze:

quantità da produrre = quantità da vendere \pm variazioni delle rimanenze dei prodotti finiti

Ciò significa che anche le rimanenze devono essere pianificate.

3) Budget delle risorse dirette di produzione

Una volta disponibile il budget delle quantità da produrre, si procederà alla predeterminazione delle quantità delle varie risorse dirette da impiegare nella produzione. Ci si riferisce in particolare alle materie prime ed alla manodopera diretta. Il procedimento per l'elaborazione di questo budget ha come base di partenza le quantità standard unitarie, rilevabili dalla distinta base di ciascun prodotto.

Il prodotto fra le delle quantità standard delle risorse dirette e i volumi di produzione determinerà le quantità di tali risorse necessarie per realizzare la produzione programmata. La valorizzazione delle quantità ottenute ad un prezzo standard, fornirà rispettivamente il budget del costo delle materie prime e della manodopera diretta. Analogo procedimento verrà utilizzato per la gestione delle quantità di materie prime da acquistare in virtù delle politiche di magazzino.

4) Budget delle risorse indirette di produzione

Riguarda gli elementi di costo non direttamente attribuibili ai singoli prodotti. Si tratta in genere di costi comuni che derivano da risorse impiegate a supporto di processi di lavorazione e da servizi generali di produzione come i materiali di consumo, i materiali e le ore di manutenzione, la movimentazione dei materiali, i controlli, i collaudi, eccetera. La definizione delle quantità di queste risorse non è in stretta relazione con i volumi di produzione in quanto il loro impiego sussiste a prescindere dall'andamento della produzione. Vi è ad ogni modo un rapporto di tipo tendenziale: se raddoppia il volume,

²⁷ Aloi, 2002

ci sarà certamente bisogno di una maggiore quantità di risorse indirette. La separazione tra costi indiretti specifici e costi indiretti comuni agevola la stesura del budget. Tale distinzione risulta molto utile nel caso si proceda all'attribuzione degli ammortamenti. Questi ultimi infatti sono costi indiretti che generalmente possono essere attribuiti e quindi in buona parte sottratti alla legge dei costi comuni.

5) Budget dei costi di struttura

I costi di struttura traggono origine dalle risorse (tutte indirette) utilizzate per il mantenimento dell'organizzazione aziendale nel suo complesso (struttura). Sono quelli che, nel linguaggio comune, passano sotto il nome di spese generali. In genere sono costi relativi a personale impiegatizio, costi commerciali, costi amministrativi, costi per ricerca e sviluppo per progetti non finalizzati, eccetera.

6) Budget finanziario

Fissati gli obiettivi dei volumi di vendita e di produzione e stabilite le risorse dirette e indirette necessarie per realizzarli, si giunge alla fase della valutazione dell'impegno finanziario richiesto per la realizzazione del piano annuale. Il primo passo consiste nella definizione degli investimenti in capitale fisso e circolante. Occorre in altre parole elaborare il budget degli investimenti da effettuare nel periodo considerato. Il risultato darà l'indicazione del fabbisogno finanziario con tutte le implicazioni che comporta in ordine al reperimento dei fondi: fonti esterne, interne, esterne ed interne assieme. Questo sarà il contenuto del budget dei finanziamenti. Parallelamente sorge il problema della gestione della liquidità, molto importante ai fini del rispetto delle scadenze dei pagamenti e quindi della valutazione della solvibilità dell'azienda. Lo strumento utilizzato è il budget di cassa, finalizzato alla pianificazione degli incassi e dei pagamenti che si succederanno durante la gestione annuale. Il budget finanziario si chiude con il budget degli oneri finanziari che contiene l'indicazione degli interessi passivi da pagare, alle varie scadenze, sui debiti contratti.

7) Budget del costo totale

Le sei fasi che precedono esauriscono l'elaborazione dei budget relativi a tutti i costi di gestione. Si è perciò in grado di inserirli in un unico prospetto: il budget del costo totale. Esso contiene, in sintesi, le varie classi di costo e ne mostra una visione d'insieme utile ai fini delle valutazioni e delle analisi economiche ed operative.

8) Budget dei ricavi

Per ottenere il budget dei ricavi è necessario innanzitutto fissare il prezzo unitario di vendita dei singoli prodotti (listino) in funzione alle condizioni di mercato e di tutti gli altri budget creati fino a questa fase, quindi dei costi totali, dei volumi, del mix di

produzione e dei costi pieni unitari dei singoli prodotti. Questo budget indicherà, prodotto per prodotto (eventualmente linea per linea), zona per zona, il fatturato da realizzare nei vari periodi dell'anno.

I costi standard

I costi standard sono configurazioni di costo utilizzate nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione, declinati in termini di parametri-obiettivo espressivi di condizioni operative di acquisizione e di impiego dei fattori produttivi che, a seconda delle differenti ipotesi sottostanti la loro definizione, possono essere considerate normali o ideali²⁸. La definizione di costo standard come parametro-obiettivo abbraccia due significati:

1. il costo come quantità parametrica, cioè termine di confronto per formulare giudizi sulla grandezza dei costi effettivi;
2. il costo come meta da raggiungere.

I due significati non sono tra loro antitetici e, pertanto, definire il costo come quantità-obiettivo implicitamente significa affermare la sua funzione parametrica.

Le condizioni operative normali, da cui derivano standard pratici, prescindono da fenomeni di carattere eccezionale e fanno riferimento ad ipotesi future relative a variabili interne ed esterne all'impresa.

La natura di obiettivo, peraltro, è comune a tutte le quantità accolte nel budget di esercizio; infatti il budget è un programma di gestione aziendale tradotto in termini economico-finanziari che guida e responsabilizza verso target di breve periodo²⁹. Se è vero che i costi standard sono parte integrante del budget, è altresì vero che il budget presenta anche valori stimati; questi ultimi si differenziano dai costi standard in quanto si tratta di obiettivi che fungono solo da generico orientamento, non rappresentando relazioni input-output ben definite³⁰. Pertanto, pur in presenza di aspetti strettamente interrelati, è bene tenere distinti i concetti di costo standard e costo di budget. Il costo standard è espressione, a livello unitario, di obiettivi di efficienza che esplicitano relazioni input-output definite sulla base di una rigorosa analisi dei processi aziendali; il costo di budget è un dato complessivo, riferito a un livello di produzione programmato, che può assumere il carattere di valore obiettivo parametrico (qualora sia determinato applicando i costi standard ai volumi di produzione programmati) o di semplice valore stimato (quando la valorizzazione non sia preceduta da un'accurata analisi dei processi).

I costi standard sono utilizzati:

²⁸ Arcari, 2014

²⁹ Brusa, 2000

³⁰ Coda, 1975

- Nella fase di programmazione; attraverso la misurazione degli standard è infatti possibile procedere alla determinazione analitica delle risorse da acquisire e impiegare nel periodo oggetto di programmazione.
- Nella fase di controllo; i costi standard sono un parametro di riferimento (benchmark) che rappresenta, in maniera formale, aspettative di performance effettive. I costi standard sono fondamentali nell'ambito del processo di direzione per eccezioni (management by exception), che prevede interventi correttivi solo quando si registri uno scostamento tra risultati effettivi e risultati preventivati. Tale processo utilizza, infatti, un modello di controllo basato, da un lato, sulla definizione degli standard e, dall'altro, su un meccanismo di retroazione (feedback) che consente di utilizzare le informazioni sulle variazioni tra i costi effettivi e costi standard per intraprendere azioni correttive volte a eliminare o attenuare il gap tra strategia realizzata e strategia intenzionale³¹.

I costi standard, inoltre, svolgono un'importante funzione come strumento di motivazione; attraverso la definizione degli obiettivi, infatti, è possibile orientare il comportamento degli operatori aziendali e quindi favorire il raggiungimento di livelli di efficienza più elevati. Ad ogni modo, la motivazione è il risultato di una serie di variabili le cui dinamiche sono soltanto parzialmente influenzabili dagli organi di governo dell'azienda; pertanto, i costi standard sono uno strumento che incide sulla motivazione, senza esserne la determinante esclusiva. Il corretto funzionamento, a fini motivazionali, di un sistema a costi standard dipende soprattutto dal livello degli obiettivi: la motivazione tende a crescere all'aumentare del grado di difficoltà degli obiettivi; al di sopra di un certo livello, reputato troppo difficile e irraggiungibile, lo standard può, però, risultare demotivante³².

Determinazione dei costi standard

Per la determinazione del costo standard (Cs) relativo a ciascuna tipologia di fattore produttivo è necessario procedere alla definizione delle due componenti di costo:

- Prezzo standard (Ps)
- Quantità standard (Qs)

Il costo standard di un fattore produttivo è, infatti, definito dal prodotto tra prezzo standard e quantità standard del fattore produttivo medesimo.

$$Cs = Ps \times Qs$$

³¹ Coda, Mollona, 2002

³² Hofstede, 1972

Il prezzo standard indica il prezzo di acquisto unitario del fattore produttivo. Per esempio, in un'azienda di produzione di pasta, un prezzo standard della farina di € 1,20/kg sta a indicare che ogni kg di farina viene acquistato, sulla base delle condizioni operative, a € 1,20.

La quantità standard identifica la quantità di fattore produttivo necessaria a ottenere un'unità di prodotto finito. Così, una quantità standard pari a 1,25 kg di farina/kg di pasta indica, sulla base delle condizioni operative predefinite, che sono necessari 1,25 kg di farina per ottenere un kg di pasta.

Il costo standard, infine, rappresenta il valore del fattore produttivo incorporato in un'unità di prodotto finito: in relazione ai dati forniti in precedenza, il costo standard della farina incorporata in un kg di pasta è di € 1,50 ($1,20 \times 1,25$)³³.

Per quanto riguarda la determinazione dei costi standard relativi a costi diretti di produzione (es. materiali di produzione e manodopera diretta), è agevole desumere che non si dovrebbero riscontrare particolari difficoltà nella loro quantificazione.

I costi indiretti di fabbricazione, invece, si riferiscono alle risorse che qualificano le strutture produttive. Essi, come è noto, non possono essere attribuiti in via immediata al prodotto, necessitando l'esplicitazione di un fattore di collegamento o di una base di allocazione. Si tratta di costi eterogenei sotto il profilo della variabilità: alcuni sono variabili (materiali sussidiari, combustibili), altri semi-variabili (manodopera indiretta, energia elettrica, manutenzioni), altri ancora fissi (ammortamenti produttivi).

La determinazione degli standard relativi ai fattori produttivi indiretti variabili è di norma tenuta distinta da quella dei fattori produttivi indiretti fissi. Nel primo caso, infatti, si tratta di fattori di produzione il cui consumo è legato al livello di attività che si ipotizza di realizzare. Si pensi all'energia elettrica il cui consumo, espresso in kWh, è da porre in relazione al numero di ore macchina (h mac) necessario per ottenere un'unità di prodotto.

Ne consegue che il costo variabile standard unitario è, di fatto, il costo che si prevede di sostenere per produrre un'unità aggiuntiva di prodotto finito, mentre il costo fisso standard unitario è un valore derivato dal rapporto tra i costi fissi totali che si prevede di sostenere e i livelli di attività che si prevede di realizzare.

La determinazione dei costi standard indiretti (variabili e fissi) non è pertanto così immediata. È possibile fare ricorso a due differenti approcci³⁴:

- Metodi analitici: prevedono la disamina di dettaglio dei processi produttivi aziendali, al fine di stabilire le quantità di risorse necessarie per realizzare la produzione. Le

³³ Arcari, 2014

³⁴ Brusa, 2000

metodologie in oggetto, spesso complesse, hanno il pregio di un'elevata contestualizzazione; per ciascuna tipologia di costo è necessaria l'esplicitazione del doppio standard fisico: la quantità di costo standard di fattore produttivo per unità del fattore che funge da collegamento con il prodotto e la quantità standard del fattore di collegamento per unità di prodotto. Il costo standard si ottiene applicando al doppio standard fisico il prezzo unitario del fattore produttivo indiretto, per esempio:

Q_s (energia elettrica) = 10 kW/h mac

Q_s (fattore di collegamento) = 2 h mac/unità di prodotto

P_s (energia elettrica) = € 0,10/kW

C_s (energia elettrica) = $10 \times 2 \times 0,10 = € 2$ /unità di prodotto³⁵

- Metodi statistici: basano la previsione dei costi indiretti sull'analisi delle serie storiche relative ai volumi di produzione (o livelli di attività) e ai costi indiretti sostenuti nel passato. Con i metodi statistici si perviene direttamente al costo standard unitario senza definire, preliminarmente, il doppio standard fisico. L'applicazione della metodologia statistica si basa sulla seguente funzione dei costi:

$$CIT = CIF + civ \times Q$$

Dove:

CIT: Costi Indiretti Totali

CIF: Costi Indiretti Fissi

civ: costo standard unitario dei fattori indiretti variabili

Q: Quantità totale prodotta

Calcolo degli scostamenti

Il meccanismo di retroazione di tipo feed-back si basa sul confronto tra valori preventivi e valori consuntivi e sulla determinazione dei relativi scostamenti; nell'ambito del sistema di direzione per eccezioni, le informazioni relative agli scostamenti sono fondamentali per intraprendere appropriate azioni correttive volte a eliminare i gap che si sono manifestati tra valori preventivati e i risultati effettivamente ottenuti.

È importante ricordare che l'efficienza si governa soprattutto a livello di reparto, perché le condizioni operative possono essere meglio analizzate se riferite alla specifica produzione, inoltre, il mantenimento e il miglioramento dei livelli di efficienza sono strettamente legati all'attribuzione delle responsabilità connesse all'acquisizione e all'impiego dei fattori produttivi nei singoli centri di produzione. A tal fine non è sufficiente rilevare gli scostamenti a livello di prodotto, ma occorre rilevare gli scostamenti a livello di reparto; inoltre, per ciascun fattore produttivo impiegato, l'informazione relativa allo scostamento globale registrato tra costi previsti e costi effettivi è insufficiente per definire specifici interventi di miglioramento:

³⁵ Arcari, 2014

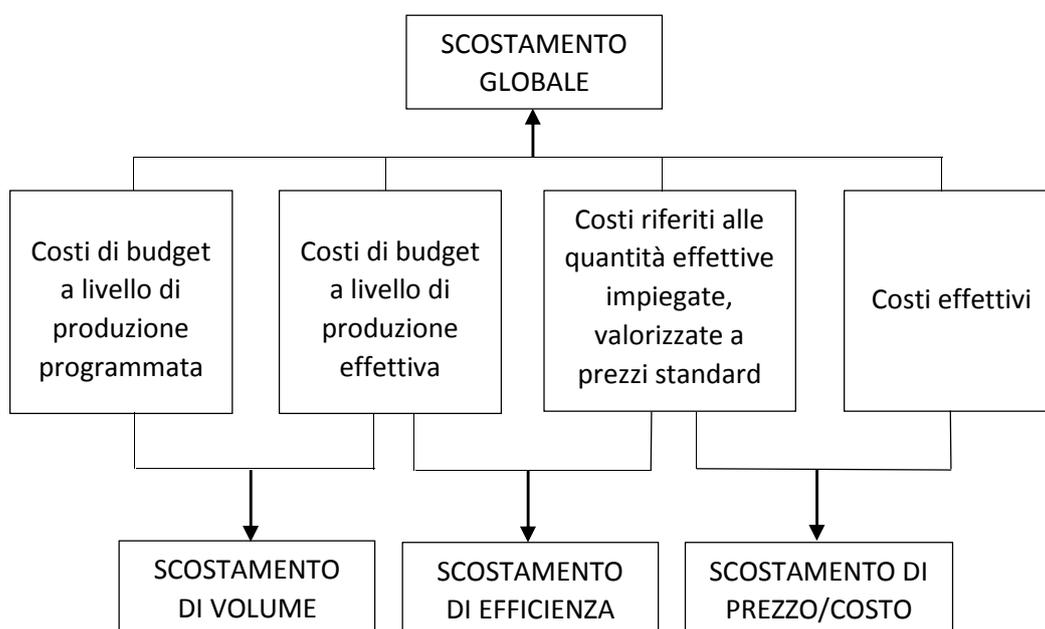
occorre quindi procedere alla ricerca analitica delle singole componenti che hanno portato alla variazione globale.

Per quanto riguarda la determinazione e l'interpretazione degli scostamenti dei costi variabili, la prima fase del processo prevede la determinazione degli scostamenti globali, che si ottengono così:

$$\text{Scostamento globale} = \text{Costi di budget totali} - \text{Costi effettivi totali}$$

È possibile scindere, poi, lo scostamento globale dei costi variabili in tre scostamenti elementari, ciascuno dei quali indicativo di una specifica causa di scostamento³⁶:

1. Scostamento di volume: è lo scostamento di costo causato dalla differenza tra il volume di produzione programmato e il volume di produzione effettivo, ambedue riferiti alle condizioni operative standard di prezzo e di efficienza.
2. Scostamento di efficienza: è lo scostamento di costo collegato alle condizioni operative di impiego dei fattori produttivi che, a consuntivo, sono risultate differenti a quelle stabilite a preventivo.
3. Scostamento di prezzo/costo: è lo scostamento collegato alle condizioni operative di acquisizione dei fattori produttivi che, a consuntivo, sono risultate diverse rispetto a quelle preventive.



Per quanto riguarda la determinazione e l'interpretazione degli scostamenti dei costi fissi, lo scostamento globale è dato dalla differenza tra costi fissi assorbiti (pari al prodotto tra il cif calcolato su valori preventivi e i volumi di produzione effettivamente realizzati) e costi fissi effettivi. Tale scostamento globale è da interpretarsi alla luce di due cause primarie: le

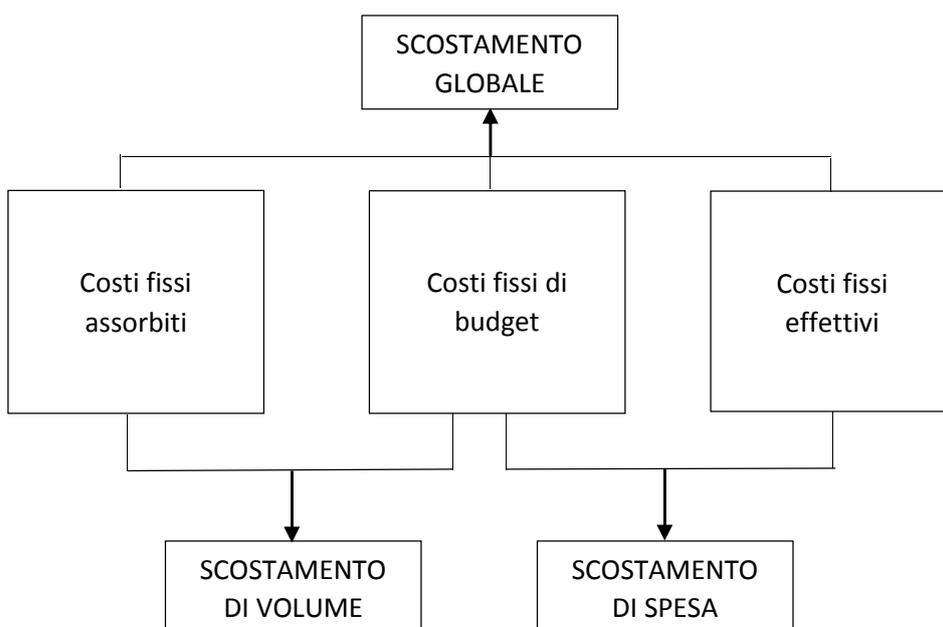
³⁶ Arcari, 2014

variazioni nei volumi di attività (il denominatore del cif) e le variazioni nei livelli complessivi di costo (il numeratore del cif). In concreto si tratta di procedere come segue:

$$\text{Scostamento globale} = \text{Costi fissi assorbiti} - \text{Costi fissi effettivi}$$

Lo scostamento globale può essere ricondotto a due cause elementari:

1. Scostamento di volume: misura la differenza di assorbimento dei costi fissi derivante da variazioni, rispetto a quanto preventivato, nelle condizioni operative di utilizzo della struttura. In particolare tale scostamento dipende da variazioni del grado di sfruttamento della capacità produttiva: volumi di produzione inferiori rispetto a quelli programmati determinano un sotto-assorbimento dei costi fissi sostenuti e viceversa.
2. Scostamento di spesa: misura la differenza tra costi di budget e costi effettivi; è la differenza di costo che deriva dall'aver sostenuto costi fissi in misura diversa rispetto a quanto preventivato. Lo scostamento di spesa è da ricondurre a un errore di previsione rispetto a una serie di fattori che possono influire sull'ammontare dei costi fissi³⁷.



³⁷ Bergamin Barbato, 1997

CASO AZIENDALE: LAGO SPA

L'azienda oggetto del caso aziendale è Lago spa, una delle moltissime realtà economiche presenti nel territorio del Veneto. Si tratta di un'impresa con assetto proprietario di tipo familiare che opera nel business della produzione di mobili di design nel segmento dell'alta gamma.

Quest'impresa nasce a fine Ottocento quando Policarpo Lago avvia un'attività artigianale come ebanista nelle ville nobiliari e nelle chiese veneziane. La generazione successiva continua la tradizione implementando l'attività con la produzione di camere matrimoniali e, in seguito, di piccole serie di mobili per ingresso. Ma è nel corso degli anni '80 che i figli pensano sia arrivato il momento di concentrarsi nell'arredo del living e della zona notte.

Nel 2006, giunta ormai alla quarta generazione, l'azienda di Villa del Conte (Padova), diventa SpA ed entra nell'arena competitiva globale. Oggi il fatturato di Lago spa è di circa 30 milioni di euro e i dipendenti sono 170. L'azienda è presente nel mondo con oltre 400 negozi di arredamento selezionati e numerosi monomarca Lago in città italiane ed europee, tra le quali Roma, Milano, Londra, Parigi, Madrid, Barcellona, Berlino e Praga.

La mission aziendale è quella di creare “design che produca senso e non solo prodotti, capace di innovare l'intera filiera produttiva e di proporre nuove visioni e nuovi modelli del vivere. Infatti, più che prodotti, Lago disegna alfabeti e invita il consumatore a usarli, dando vita ad un design condiviso che arricchisce le energie del fruitore³⁸”

Lago spa affronta il mercato con un'offerta differenziata che si sostanzia nella produzione di mobili di design che compongono l'arredamento dei seguenti ambienti:

- soggiorno;
- cucina;
- camera da letto;
- cameretta per bambini;
- bagno;
- ufficio.

Producendo arredi d'alta gamma, tutti i mobili vengono creati su misura, sulla base delle specifiche tecniche e delle caratteristiche richieste dal cliente finale. Ed è proprio questa una delle leve su cui verte il vantaggio competitivo aziendale: non creare prodotti standard ma mobili che siano unici e che vadano incontro ad ogni singola esigenza del cliente. Infatti quando si parla di personalizzazione del prodotto, in questo caso, non s'intende solo variabili

³⁸ Fonte: www.lago.it/azienda

quantitative sottese alle misure del mobile da acquistare, ma molto di più: forme, colori, materiali e molto altro.

Operando secondo questa logica, si riesce a mettere in atto quella che è la mission aziendale, creando mobili di design che sappiano trasmettere emozioni riflettendo la personalità e stimolando i sensi del cliente, dalla vista per un ovvio motivo estetico, al tatto per l'impiego di materiali che subiscono lavorazioni particolari. È così che Lago spa trasforma il bisogno di avere in casa mobili d'arredo, in desiderio di avere mobili da vivere, rendendoli pertanto, esclusivi.

Per quanto concerne la distribuzione, l'azienda non opera direttamente nel mondo retail, bensì si appoggia a negozi che agiscono da intermediari tra l'azienda e il consumatore finale.

L'argomento principe del caso aziendale in questione è l'implementazione di un sistema informativo aziendale che supporti il management e renda più agevole l'analisi dei costi di prodotto.

Come già anticipato nei capitoli precedenti, oggi le aziende hanno la necessità di creare un sistema in grado di veicolare in maniera tempestiva flussi d'informazioni attendibili fra le varie funzioni aziendali. Inoltre, una volta implementato tale sistema, devono esserci degli automatismi che permettano l'accesso a qualsiasi informazione, senza dover effettuare rielaborazioni di dati che farebbero perdere tempo agli operatori aziendali.

In ogni azienda, prima di progettare un sistema informativo, è fondamentale:

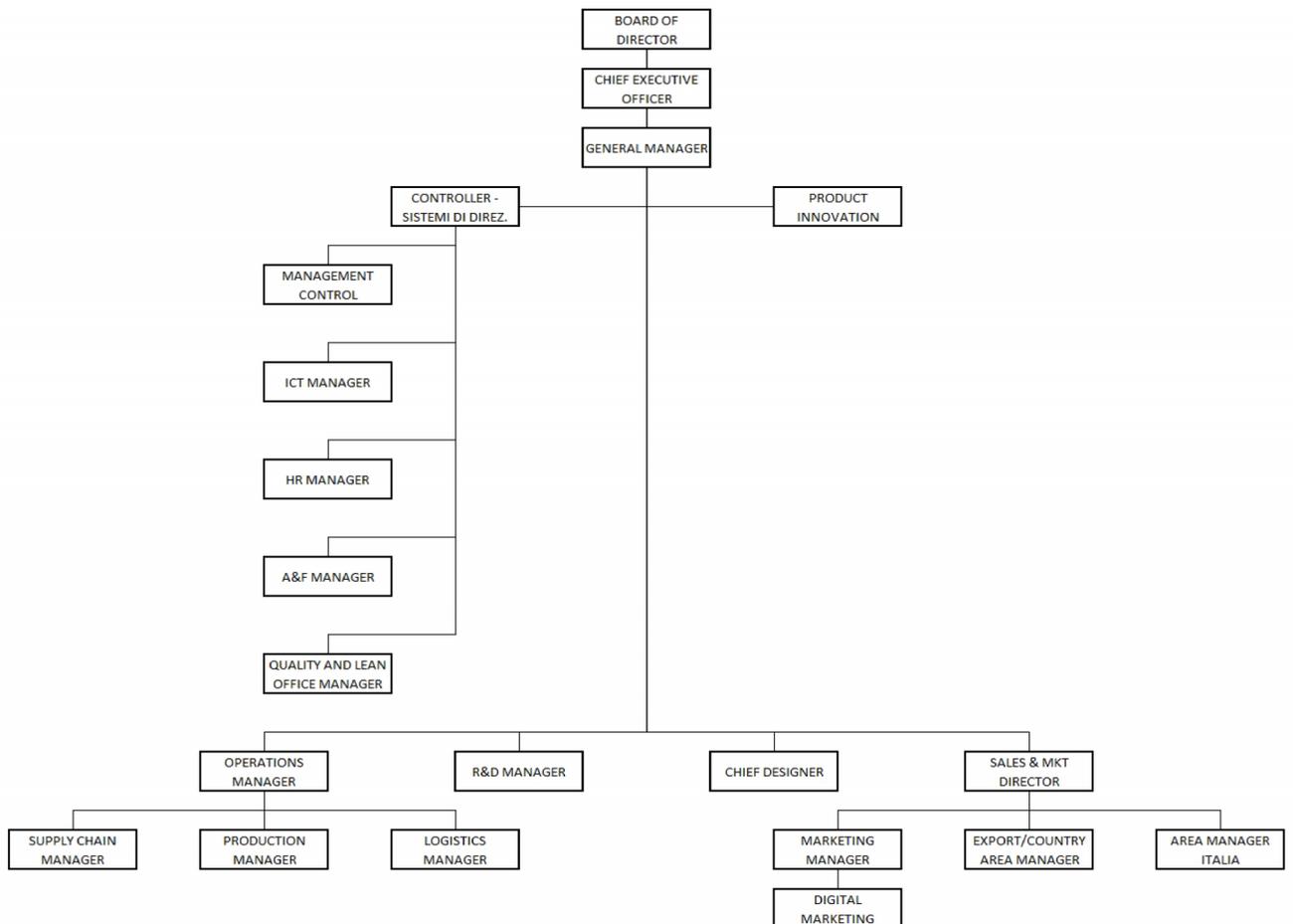
1. individuare ed analizzare le dinamiche dei processi capendo come impattano e interagiscono con le funzioni aziendali;
2. focalizzare le esigenze che si vogliono soddisfare attraverso il sistema di controllo direzionale.

Ciò è necessario perché il sistema informativo è uno strumento da progettare ad hoc proprio in virtù della natura e del funzionamento dei processi aziendali e degli scopi che si vogliono raggiungere mediante questo strumento. Solo secondo questa logica si possono minimizzare i costi per la gestione e massimizzare l'efficienza.

Lago spa, in quest'ottica, ha proceduto come segue.

Analisi preliminari

Come primo passo si è voluto costruire l'organigramma aziendale che sapesse sintetizzare le funzioni secondo una logica gerarchica.



Poi si è voluto individuare i processi da considerare per l'implementazione del sistema di controllo di gestione:

- a. ordinazioni: gli ordini arrivano via fax, via e-mail oppure attraverso un software di configurazione dell'ordine³⁹ al back office. Questo ufficio carica le ordinazioni a sistema, mediante software dedicati, con il supporto di architetti e progettisti. Il coinvolgimento di tali operatori funge da sostegno e consiglio, così da poter soddisfare tutte le esigenze del cliente e definire le specifiche necessarie alla produzione dei mobili stessi. Gli ordini arrivano dunque in fabbrica ove si passa alla vera e propria fase produttiva e infine i responsabili della logistica, spediscono i prodotti finiti ai negozi;
- b. produzione: ogni prodotto per essere ultimato deve seguire un certo percorso all'interno della fabbrica ovvero deve passare per macchinari che svolgono sullo stesso particolari lavorazioni. Tuttavia non tutti i prodotti seguono lo stesso percorso e pertanto si è creato un database che elenca le fasi della catena di montaggio che ogni tipologia di prodotto deve seguire per essere finito.

³⁹ Configuratore dell'ordine: i clienti hanno la possibilità di progettare a monte i mobili desiderati prima dell'invio dell'ordine. All'arrivo il nostro software usa un compilatore per le distinte.

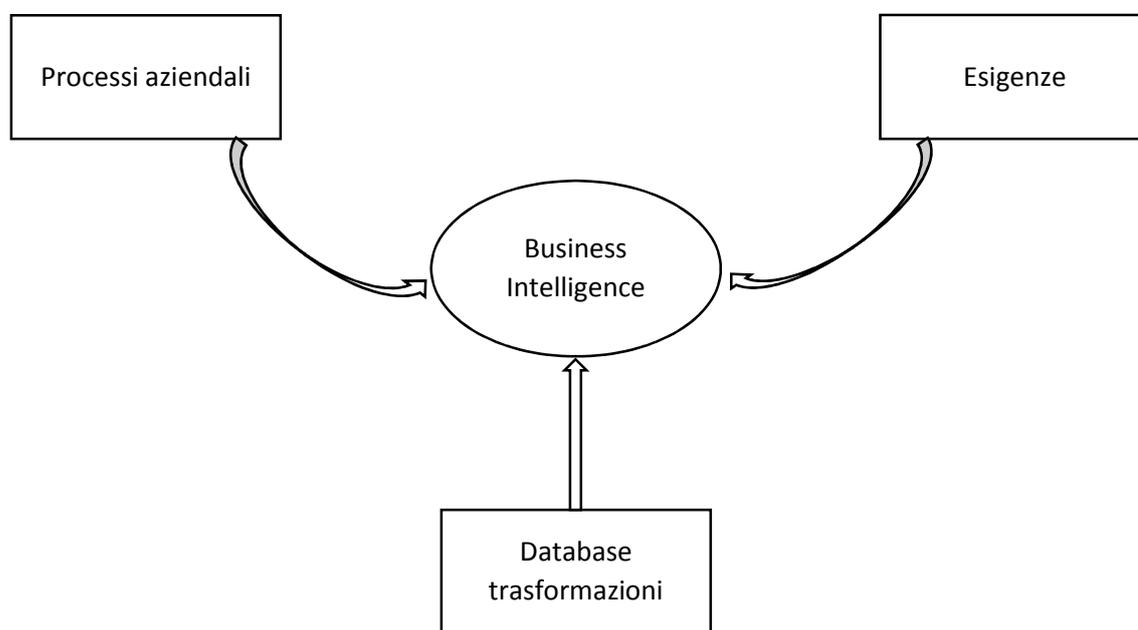
L'azienda si è posta come obiettivo, mediante il sistema informativo, il poter disporre, in qualsiasi momento dell'anno, di una reportistica in grado di fornire vantaggiose informazioni in merito alla marginalità per prodotto, per paese, per agente e per cliente (negozi). Si ha dunque la necessità di ricavare tali informazioni per agevolare il top management nel prendere decisioni in merito a politiche di make or buy, mix produttivo e altre scelte che possano migliorare la redditività d'impresa.

Implementazione del sistema informativo aziendale

Sulla base dell'analisi svolta circa le funzioni e i processi è stato progettato e implementato un sistema che sappia rispondere a tutte le pretese informative dell'impresa.

Si è adottato un software Business Intelligence: tecnologie e strumenti che aiutano i manager delle funzioni e il controller nei loro compiti, specialmente in merito la manipolazione di grandi moli di dati da raccogliere, normalizzare e analizzare creando report personalizzati.

Per far ciò bisogna incrociare e coordinare tutte le esigenze, i processi aziendali e il database contenente le trasformazioni che seguono ogni prodotto.



Uno dei principali problemi riscontrati per creare tale sistema informativo aziendale è stato capire come gestire la vasta variabilità dei prodotti richiesti dal mercato sapendo che, facendoli su misura, ogni prodotto è diverso dall'altro, tanto che ogni anno si producono decine di migliaia di prodotti diversi. Si pensi solo allo stesso tipo di tavolo che può avere misure, colori e materiali diversi per ciascun ordine, quindi costi di produzioni differenti.

Per scavalcare questo ostacolo i tecnici ITC hanno saputo creare algoritmi tali da poter generare distinte personalizzate per ogni prodotto ordinato. Ciò significa che i progettisti, quando ricevono un ordine di un cliente dal back office, disegnano i mobili secondo tutte le caratteristiche richieste e automaticamente si creano delle distinte univoche per i prodotti ordinati. Si avranno così, ogni anno, x mobili ordinati e x distinte configurate.

Tuttavia, ciò non basta: ogni distinta deve includere, oltre alle materie prime necessarie, anche i cicli di trasformazione da seguire per arrivare al prodotto finito. Questo risultato lo si raggiunge mettendo in comunicazione il sistema di Business Intelligence con il database contenente l'elenco dei macchinari necessari per il ciclo di trasformazione di ogni tipologia di mobili. In questo database si trovano anche i tempi di attraversamento e i tempi di permanenza in ogni macchinario utili per il calcolo dei costi.

Infine, per ricavare i costi dei prodotti si usano costi standard calcolati su analisi storiche, di mercato e costi previsti.

Dunque, in ogni distinta personalizzata si trovano:

- materie prime e quantità necessarie;
- misure, colori e altre caratteristiche tecniche rilevanti;
- centri di lavoro (macchinari), in cui passa il prodotto;
- numero di operatori presenti in ogni CdL (centro di lavoro);
- tempi di movimentazione magazzino-CdL e tempi di lavorazione sui macchinari.

Determinazione dei costi standard

In questa fase si spiegherà come:

- valorizzare i costi standard, riferiti a voci di costo dirette, da imputare ai prodotti;
- imputare ai Centri di Lavoro i costi indiretti;
- spalmare i costi indiretti imputati ai CdL sui prodotti mediante driver.

I costi diretti da imputare ai prodotti sono:

- materie prime utilizzate: i costi standard del legno, del vetro e delle vernici sono rappresentati dal prezzo/kg che viene accordato con i fornitori;
- manodopera diretta impiegata: il costo standard viene calcolato sulla base del budget annuale fornito dall'ufficio HR⁴⁰.

Sapendo che nella distinta di ogni prodotto ordinato sono presenti le materie da impiegare, le loro quantità, le lavorazioni da apportare e le tempistiche per farlo, si giunge con solo questi

⁴⁰ Per trovare il costo standard si sono considerati solo gli stipendi degli operai che rappresentano manodopera diretta mentre il costo della manodopera indiretta verrà trattato fra i costi indiretti.

dati, per ogni prodotto, a quello che nei capitoli precedenti abbiamo definito costo diretto di trasformazione.

La dottrina, in merito all'analisi dei costi, sostiene che per giungere al costo pieno aziendale si debba imputare ai prodotti tutti i costi che rientrano nel cosiddetto costo del venduto, ovvero tutti i costi di gestione caratteristica che ritroviamo al di sopra del reddito operativo⁴¹. Tuttavia questo concetto è utopistico in quanto oggi, anche per le PMI, la complessità aziendale è sempre maggiore e pensare di poter imputare ai prodotti tali costi risulta avventato. Probabilmente si riesce a trovare un driver che possa far tutto ciò⁴² ma l'imputazione ai prodotti di costi che sono poco o per nulla attribuibili ai suddetti comporta un alto grado di incertezza e inattendibilità delle informazioni che si ricaveranno.

Pertanto, in virtù di questi concetti, sono stati attribuiti ai prodotti, oltre ai costi diretti, solo i costi indiretti industriali e per farlo tutti i macchinari di produzione sono stati considerati come diversi Centri di Lavoro a capo dei quali sono stati imputati tutti i costi indiretti presi in esame.

I costi indiretti industriali considerati sono:

- Ammortamenti macchinari: questi vengono attribuiti direttamente ai CdL in base alla quota di ammortamento di ciascun macchinario;
- Ammortamento fabbricato: viene imputato ai CdL in base ai metri quadri del fabbricato occupati da ciascun CdL;
- Ammortamento attrezzature; viene imputato ai CdL in base al grado di utilizzo delle attrezzature in ciascun CdL
- Riscaldamento fabbricato: viene imputato ai CdL in base ai metri cubi del fabbricato occupati da ciascun CdL;
- Materiale per la produzione⁴³: il costo viene imputato ai CdL in base al costo assorbito dagli stessi definito dalla tipologia di lavorazione effettuata;
- Manutenzione macchinari: viene imputato direttamente in base ai CdL per i quali si prevede di sostenere tali costi;
- Manutenzione fabbricato: costo che viene imputato ai CdL in base ai metri quadri del fabbricato che sono occupati da ciascun CdL;
- Manodopera indiretta⁴⁴: viene imputata direttamente ai CdL conoscendo il costo degli operai che lavorano in ciascun CdL;

⁴¹ Il reddito operativo è un margine presente nelle riclassificazioni di conto economico.

⁴² Esempio: considero mediamente quanto gli operatori ICT supportano le altre funzioni, in proporzione attribuisco alle altre funzioni gli stipendi degli operatori informatici e successivamente ribalto i costi dei centri di costo finali sui prodotti.

⁴³ Olio industriale, guanti, tute da lavoro, eccetera.

⁴⁴ Rappresenta quelle mansioni che consistono nel monitorare un macchinario ed eventualmente fare il set up; quindi questi operai non lavorano direttamente la materia prima.

- Forza motrice: viene imputata in base al consumo Kw/h dei macchinari di ogni CdL;
- Direttore produzione: il costo viene imputato ai CdL in maniera omogenea.

Una volta calcolato il costo indiretto annuo di ogni CdL, si procede alla determinazione del costo medio orario indiretto di ogni CdL:

$$\text{Costo medio orario CdL } n = \text{Costo indiretto annuo CdL } n / \text{numero ore lavorate all'anno}^{45}$$

Infine sapendo che in tutte le distinte sono presenti i CdL in cui passa il mobile, i tempi di attraversamento e i tempi di permanenza in ciascun CdL si può ricavare il costo pieno di prodotto⁴⁶.

$$\text{Costi indiretti prodotto A} = \sum [(\text{Costo medio orario CdL } n^{47}) \times \text{secondi di permanenza in questo CdL} / 3600]$$

$$\text{Costo di prodotto A} = \text{costi diretti prodotto A} + \text{costi indiretti prodotti A}$$

Esempio di calcolo costo pieno unitario di prodotto:

Ai fini di una comprensione pratica più efficace, si propone un esempio⁴⁸ di calcolo del costo pieno di tre prodotti che vengono trasformati in 5 centri di lavoro differenti.

Ai sensi del decreto legislativo 196/2003, per una questione di riservatezza dei dati aziendali, l'esempio è di pura fantasia come lo sono i valori usati, i quali differiscono completamente da quelli adoperati da Lago spa per l'analisi dei costi.

Elenco CdL	Numero dipendenti	Costo medio orario per dipendente	Q.ta amm.to macchinari	Manutenzione macch.	Metri quadri	Metri cubi	% utilizzo attrezzature	% consumo materiale	Kw/h
CdL 1	3	17	15.000,00	800,00	50	175	30%	35%	5
CdL 2	2	18	20.000,00	2.000,00	40	100	10%	5%	2,5
CdL 3	1	20	3.000,00	150,00	35	105	15%	10%	4
CdL 4	4	16	35.000,00	2.800,00	80	200	40%	45%	3,5
CdL 5	2	19	18.000,00	1.600,00	45	90	5%	5%	3
Totale	12	90	91.000,00	7.350,00	250,00	670,00	100%	100%	18,00

Si ipotizza che il costo di un Kw sia di € 2,50

⁴⁵ Secondo i dati storici, ogni anno si lavorano, in fabbrica, mediamente 1848.

⁴⁶ A differenza del costo pieno aziendale, include solo i costi industriali.

⁴⁷ Per ciascun prodotto si considerano solo i CdL che contribuiscono alla loro lavorazione.

⁴⁸ Nella realtà l'analisi dei costi è molto più complessa avendo moltissimi prodotti e CdL

Costi indiretti	Costo presunto	Driver
Ammortamento fabbricato	25.000,00	metri quadri
Ammortamento attrezzature	7.000,00	% utilizzo
Riscaldamento fabbricato	10.000,00	metri cubi
Materiale per la produzione	6.000,00	% consumo
Manutenzione fabbricato	1.000,00	metri quadri
Direttore produzione	50.000,00	imputazione omogenea

Costi indiretti da imputare	CdL 1	CdL 2	CdL 3	CdL 4	CdL 5	Totale
Ammortamento macchinari	15.000,00	20.000,00	3.000,00	35.000,00	18.000,00	91.000,00
Ammortamento fabbricato	5.000,00	4.000,00	3.500,00	8.000,00	4.500,00	25.000,00
Ammortamento attrezzature	2.100,00	700,00	1.050,00	2.800,00	350,00	7.000,00
Riscaldamento fabbricato	2.611,94	1.492,54	1.567,16	2.985,07	1.343,28	10.000,00
Materiale per la produzione	2.100,00	300,00	600,00	2.700,00	300,00	6.000,00
Manutenzione macchinari	800,00	2.000,00	150,00	2.800,00	1.600,00	7.350,00
Manutenzione fabbricato	200,00	160,00	140,00	320,00	180,00	1.000,00
Direttore produzione	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	50.000,00
Manodopera indiretta	94.248,00	66.528,00	36.960,00	118.272,00	70.224,00	386.232,00
Forza motrice	23.100,00	11.550,00	18.480,00	16.170,00	13.860,00	83.160,00
Totale	155.159,94	116.730,54	75.447,16	199.047,07	120.357,28	666.742,00

Ore lavorate presunte	1848	1848	1848	1848	1848
Costo medio orario per CdL	83,96	63,17	40,83	107,71	65,13

CdL	Secondi permanenza Prodotto A	Costo unitario per CdL	Secondi permanenza Prodotto B	Costo unitario per CdL	Secondi permanenza Prodotto C	Costo unitario per CdL
CdL 1	1200	27,99			500	11,66
CdL 2	560	9,83	1140	20,00		
CdL 3					1700	19,28
CdL 4	820	24,53	880	26,33		
CdL 5			1350	24,42	350	6,33
Costo unitario indiretto per prodotto (A)		62,35		70,75		37,27
Tempo ciclo produttivo	2580		3370		2550	
Tempo ciclo produttivo in ore	0,72		0,94		0,71	

Costo per la materia prima	34,00	50,50	57,50
Costo unitario diretto per prodotto (b)	34,00	50,50	57,50
TOTALE COSTO PIENO DI PRODOTTO	96,35	121,25	94,77

Si ipotizza, dato l'impiego di un'avanzata tecnologia, che non vi sia manodopera diretta.

	PRODOTTO A	PRODOTTO B	PRODOTTO C
PREZZO DI VENDITA	150,00	180,00	120,00
COSTO PIENO DI PRODOTTO	96,35	121,25	94,77
MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITARIO	53,65	58,75	25,23

Da quanto risulta dall'esempio riportato, la maggiore marginalità unitaria, in termini assoluti, si ottiene dalla produzione del prodotto B. Tuttavia sapendo che i tempi di produzione per i tre prodotti sono diversi, qualora si raggiungesse una situazione di capacità produttiva saturata, sulla base della domanda di mercato e del tempo del ciclo di trasformazione, è necessario pianificare il mix e i volumi da produrre per poter massimizzare il profitto.

Ipotizzando che la domanda di mercato sia la seguente:

- prodotto A: 4500 unità;
- prodotto B: 3500 unità;
- prodotto C: 6000 unità;

risulta agevole calcolare il tempo (in ore) che dovrebbe lavorare ciascun CdL per soddisfare la domanda.

	PRODOTTO A	PRODOTTO B	PRODOTTO C	TOTALE	SCOSTAMENTI
CdL 1	1.500	-	833	2.333	- 489
CdL 2	700	1.108	-	1.808	36
CdL 3	-	-	2.833	2.833	- 989
CdL 4	1.025	856	-	1.881	- 37
CdL 5	-	1.313	583	1.896	- 52

Si noti che, per soddisfare la domanda, i CdL 1, 3, 4, 5 dovrebbero lavorare più ore rispetto alle 1848 previste. In questi casi si può agire come segue:

- si effettuano dei turni per poter produrre tutte le unità richieste dal mercato;
- si effettua un'analisi di mix che consenta di pianificare la produzione in maniera tale da massimizzare il profitto, lavorando 1848 ore.

Se si dovesse scegliere la seconda ipotesi, si procede come segue:

	PRODOTTO A	PRODOTTO B	PRODOTTO C
<i>MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITARIO</i>	53,65	58,75	25,23
<i>MARGINE DI CONTRIBUZIONE ORARIO</i>	74,87	62,75	35,62

Il margine di contribuzione orario è stato calcolato tenendo in considerazione il tempo del ciclo di trasformazione unitario e il margine unitario di ciascun prodotto. Da quanto emerge, in realtà, la priorità si deve dare al prodotto A. Pertanto il mix produttivo e i volumi da produrre saranno:

Quantità prodotta	4.500	3.350	2.476		
	PRODOTTO A	PRODOTTO B	PRODOTTO C	TOTALE	SCOSTAMENTI
CdL 1	1.500	-	344	1.844	0
CdL 2	700	1.061	-	1.761	83
CdL 3	-	-	1.169	1.169	675
CdL 4	1.025	819	-	1.844	0
CdL 5	-	1.256	241	1.497	347
		PRODOTTO A	PRODOTTO B	PRODOTTO C	TOTALE
1° margine		241.440	196.797	62.464	500.701
- Costi ugualmente sostenuti derivanti dall'inutilizzo dei CdL					55.403
2° margine					445.297

Si noti che producendo questi volumi non vi sono CdL che richiedono più ore rispetto a quelle fissate nonostante vi siano CdL che per un numero rilevante di ore restano inutilizzati comportando ugualmente costi e inefficienze.

Per far fronte a questo problema si possono adottare le seguenti politiche:

- valutare l'eventualità che alcune fasi del processo siano esternalizzate per far fronte a tutta la domanda ed eliminare i colli di bottiglia;
- trasformare i turni full-time in turni part-time per gli operai dei CdL parzialmente utilizzati per ridurre almeno i costi della manodopera indiretta;
- effettuare lavorazioni c/terzi per saturare la capacità produttiva;
- alienare i macchinari del CdL 3, i quali risultano quelli più inutilizzati e servono solo per un prodotto, e noleggiare macchinari in grado di effettuare le stesse trasformazioni quando è necessario.

Quindi, in sintesi, grazie al sistema informativo aziendale e al software di Business Intelligence utilizzato, in grado di effettuare tutti questi calcoli in tempo reale in base agli ordini, si riesce ad avere, in qualsiasi momento dell'anno e in maniera aggiornata, report in merito a:

- marginalità per singolo ordine,
- marginalità per famiglia di prodotti,
- marginalità per agenti,
- marginalità per paese;
- marginalità per cliente (negozi);
- analisi di mix.

Si conclude il caso aziendale, ricordando che il fine ultimo dell'analisi dei costi è il supporto al management circa la direzione e il governo dell'azienda pertanto, con l'ausilio di tale analisi, si riesce a pilotare la gestione ed adottare politiche strategiche che mantengano il vantaggio competitivo.

Questo tipo di analisi, inoltre, avviene a costi standard quindi i costi che verranno realmente sostenuti potrebbero, per alcune voci, differire dagli standard. Tuttavia, periodicamente⁴⁹, si confrontano i costi standard utilizzati e i costi consuntivi di bilancio per poter:

- Calcolare le varianze registrate
- Analizzare il grado di attendibilità della metodologia per il calcolo degli standard.

⁴⁹ Normalmente ogni mese

CONCLUSIONE

Il tema principale affrontato in questo elaborato riguarda l'utilizzo in azienda di tecniche organizzative a supporto della gestione. Nello specifico si è voluto spiegare come l'implementazione di un sistema di controllo di gestione possa essere considerato uno strumento fondamentale per un'azienda che voglia aggredire il mercato imponendosi sui competitors in maniera efficace grazie a un costante supporto al top management ed alla gestione direzionale da parte del sistema di controllo di gestione.

Ben sapendo che in Italia le imprese che hanno meno di 10 addetti, e quindi si possono considerare di dimensioni piccole, sono il 95%⁵⁰, possiamo facilmente intuire come siano proprie queste a garantire un benessere prima ancora sociale che economico nelle zone in cui si sono sviluppate. Proprio per tale ragione è necessario capire quali siano i limiti organizzativi che questa categoria d'impresе ha nell'affrontare oggi dei mercati sempre più dinamici e globalizzati.

Come già detto, non ci si può solo soffermare sul numero di dipendenti per determinare le dimensioni di un'azienda tuttavia tale elemento evidenzia la preponderante e capillare presenza sul nostro territorio di microimprese rispetto a realtà più strutturate che rappresentano una vera e propria rarità.

Al di là delle dimensioni però, l'utilizzo del controllo di gestione è e sarà sempre più, in futuro, una priorità per tutte le tipologie d'impresa. Essi, infatti, necessitano sempre più di adeguate modalità organizzative e di governo capaci di affrontare scenari complessi e dinamici.

In passato l'esigenza di utilizzare tali strumenti emergeva solo nelle grandi imprese strutturate, a causa della loro dimensione generavano una complessità interna tale da rendere imprescindibile il controllo di gestione.

Ma ora la complessità è soprattutto esterna e di conseguenza riguarda tutti imponendo l'utilizzo di adeguati strumenti a supporto della gestione, volti a ridurre sprechi, inefficienze e diseconomie.

Sulla scorta di tali considerazioni e tornando alla questione che ci si è posti nell'introduzione, ovvero, se sia corretto attribuire alle PMI inefficienze organizzative sulla base dei preconcetti di natura senza valutare se valga la pena implementare sistemi di controllo di gestione affinché anch'esse possano crescere, troviamo una risposta facendo riferimento a quanto dettato dal nostro ordinamento con l'art. 2082 del c.c.: *“E' imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi”*.

⁵⁰ Fonte: Confcommercio

Quindi, anche le imprese di piccole medie dimensioni, per poter eccellere nella grande arena competitiva, caratterizzata da un mercato così turbolento e dinamico devono adoperarsi per l'implementazione di sistemi di controllo di gestione tali da poter massimizzare l'efficienza e l'efficacia e minimizzare i costi; imparando a pianificare, programmare, verificare. In altri termini, il primo passo per crescere e diventare grandi.

Bibliografia

- Agliati M.**, La contabilità nazionale, Cusl, Milano, 1990
- Aloi F.**, Il budget e il controllo di gestione nelle PMI, IPSOA, 2002
- Arcari A. M.**, Programmazione e controllo, McGraw Hill, Milano, 2014
- Avi M. S.**, Controllo di gestione: aspetti contabili, tecnico-operativi e gestionali, Il Sole 24 Ore Spa, 2005.
- Avi M. S.**, Management Accounting, Volume II, Cost Analysis. 2012
- Bergamin Barbato M.**, Programmazione e controllo in un'ottica strategica, UTET, Torino, 1991
- Bergamin Barbato M.**, Programmazione e controllo in un'ottica strategica, UTET, Torino, 1997
- Bocchino U.**, Manuale di controllo di gestione, Il sole 24 Ore Spa, 2002
- Brimson J. A.**, Activity Based Management for service industries, government entities and nonprofit organizations, John Wiley & Sons, New York, 1994
- Brusa L.**, Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based management, Giuffré, Milano, 1995
- Brusa L.**, Contabilità dei costi, Giuffré, Milano, 1979
- Brusa L.**, "Sistemi manageriali di programmazione e controllo", Giuffré, Milano, 2000
- Ceccherelli A.**, Il problema dei costi nelle prospettive economiche e finanziarie delle imprese, Seeber, Firenze, 1936
- Coda V.**, I costi di produzione, Giuffré, Milano, 1968
- Coda V.**, I costi standard, Giuffré, Milano, 1975
- Coda V. - Mollona E.**, Management strategico, EGEA, Milano, 2002
- Collini P.**, Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati, Cement Accounting, 1988

D'alessio R. – Antonelli V., Controllo di gestione manuale operativo, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna (RN), 2012

D'Ippolito T., I costi di produzione nelle aziende industriali, Milano, 1935

Garrison R.H. - Noreen E.W., Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali, McGraw Hill, Milano, 2008

Hofstede G. H., The game of the budget controllo, Van Gorcum, Assen, 2002

Masini C., Lavoro e risparmio, UTET, Torino, 1978

Porter M. E., Competitive advantage, The Free Press, New York, 1985