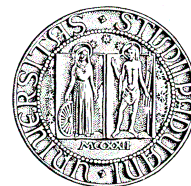




**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI
PADOVA**



FACOLTÀ DI SCIENZE STATISTICHE

LAUREA TRIENNALE IN STATISTICA E GESTIONE DELLE IMPRESE

CURRICULUM: METODI QUANTITATIVI PER LA GESTIONE DELLE
IMPRESE

TESI DI LAUREA

**CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO: RASSEGNA
CRITICA DELLA LETTERATURA**
**COST ACCOUNTING BASED ON COST CENTRES: CRITICAL SURVEY
OF THE LITERATURE**

RELATORE: PROF. MARCO CIABATTONI

LAUREANDO: FRANCESCO VISONÀ
MATRICOLA: 537178 - GEI

ANNO ACCADEMICO 2007/2008

Alla mia famiglia

INDICE

	<i>pag.</i>
INTRODUZIONE	7
Capitolo I	
I COSTI	9
1.1. Il concetto di costo	9
1.2. La classificazione dei costi: per il controllo di gestione	10
1.3. I centri di responsabilità	12
Capitolo II	
LA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO	15
2.1. I centri di costo	15
2.1.1. Dove	16
2.1.2. A cosa servono	17
2.1.3. Funzionamento	18
2.1.3.1. 1-Il piano dei centri di costo	18
2.1.3.2. 2-La localizzazione dei costi nei centri di costo	23
2.1.3.3. 3-La chiusura dei centri di costo intermedi	24
2.1.3.4. 4-Calcolo del costo di prodotto	27
Capitolo III	
LA CRITICA	29
3.1. LINO CINQUINI	30
3.2. FABRIZIO CERBIONI	32
3.3. LUIGI BRUSA, FLAVIO DEZZANI	35
3.4. VITTORIO CODA	39
3.5. H. THOMAS JOHNSON, ROBERT S. KAPLAN	42
3.6. GIUSEPPE LO MARTIRE	47
3.7. La visione di chi lavora sul campo: GIOVANNI TREVISAN	49
Capitolo IV	
CONCLUSIONI	55
4.1. Vantaggi e limiti	55
RINGRAZIAMENTI	61
BIBLIOGRAFIA	63

INTRODUZIONE

La contabilità per centri di costo rappresenta uno dei concetti più importanti all'interno dell'azienda. Con la vertiginosa espansione economica successiva alla Seconda Guerra Mondiale, le cresciute dimensioni delle aziende e la produzione di massa dettavano la necessità di una nuova e più razionale disposizione della struttura organizzativa, di metodi che permettessero una determinazione dei costi di prodotto che fosse aderente alla realtà, di nuove tecniche di controllo dell'attività aziendale, del budget e dell'operato dei manager.

L'introduzione dei centri di costo è stata, e continua ad essere, oggetto di trattazioni da parte di numerosi studiosi, che ne hanno elencato vantaggi e limiti, discutendone l'utilità o meno.

L'obiettivo di questa tesi è capire qual è il pensiero generale in materia in più di cinquant'anni di letteratura, al fine di dare un giudizio tutto nostro riguardo 1) all'effettiva utilità dei centri di costo nell'azienda moderna e 2) alla letteratura stessa che, come avremo modo di vedere, spesso non rispecchia come dovrebbe la realtà.

Nel primo capitolo si daranno alcune nozioni preliminari sul concetto di costo.

Nel secondo capitolo si definirà il concetto di contabilità per centri di costo e se ne indicheranno obiettivi, classificazioni, funzionamento. Una dettagliata e compiuta descrizione di questi elementi è indispensabile se si vuole procedere a una critica che sia convincente.

Nel terzo capitolo si sintetizzerà la critica al tema di sei diversi autori. Come ulteriore supporto, si inserirà anche la visione di un consulente di controllo di gestione, qualcuno cioè che è abituato ogni giorno a "toccare con mano" la realtà dei centri di costo. Un confronto tra letteratura e tale realtà si rivela molto utile per carpire le differenze che possono intercorrere tra i due campi e per arrivare a giudizi sensati.

Infine nel quarto capitolo si tireranno le conclusioni in merito.

Capitolo I

I COSTI

1.1. IL CONCETTO DI COSTO

Per comprendere appieno l'argomento di cui si tratterà, non si può prescindere da una prima stesura di nozioni preliminari sul concetto di costo, che rappresenta l'essenza stessa e la ragione di esistere dei centri di costo.

La definizione del concetto di **costo** non può essere effettuata in modo oggettivo ed univoco in qualsiasi situazione e contesto di analisi e circostanza decisionale.

Nella teoria economica trovano posto tre fondamentali concetti di costo¹:

costo tecnico: rappresenta le utilità, cioè i fattori produttivi, consumate nel processo produttivo, utilità relative a materiali e a servizi forniti dall'uomo;

costo psicologico: rappresenta un sacrificio, una rinuncia da sopportare in vista di una futura remunerazione;

costo monetario: trattasi di una variazione nel passivo numerario, l'uscita di moneta (spesa) sostenuta per l'acquisizione di fattori produttivi.

Quest'ultimo concetto si rivela essere il più significativo ai fini degli studi economico aziendali, e si differenzia a seconda che si consideri all'interno della contabilità generale o della contabilità analitica. Infatti, se in co.ge. esso viene definito come il **costo di acquisto dei fattori produttivi**, costituito dall'uscita monetaria che misura un componente negativo di reddito a seguito di operazioni di acquisto dei fattori produttivi, e quindi è l'entità della variazione numeraria che misura il valore del costo, in co.an. si parla di **costo monetario di produzione**, che è dato dalla somma di valori attribuiti ai fattori impiegati o consumati nei processi e nelle

¹ Amodeo, 1976: pp. 459-462

combinazioni produttive allo scopo di conseguire un determinato risultato utile. La differenza tra le due concezioni sta nei diversi scopi della contabilità generale rispetto a quelli della contabilità analitica: nella prima la finalità è quella di rappresentare la situazione economica relativamente a un certo intervallo temporale e il connesso valore del capitale di funzionamento al termine di esso; nella seconda è importante calcolare il consumo, in termini quantitativo monetari, dei fattori impiegati nei processi e nelle combinazioni produttive per avere informazioni utili per le decisioni aziendali.

1.2. LA CLASSIFICAZIONE DEI COSTI: PER IL CONTROLLO DI GESTIONE

Il problema della determinazione dei costi presenta inevitabilmente elementi di difficoltà e incertezza. Ecco perché può essere utile una suddivisione dei costi aziendali in varie classi di appartenenza, al fine di permettere una più proficua analisi degli stessi in funzione di un loro impiego in contesti diversi a supporto delle decisioni manageriali.

Una semplice schematizzazione della classificazione dei costi in base allo scopo della loro determinazione potrebbe essere²:

<i>Critério (in base allo scopo)</i>	<i>Classi</i>
Variabilità rispetto ad un «fattore determinante» (<i>cost driver</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Variabili • costanti • misti
Riferibilità e «oggettività» della misurazione rispetto all'oggetto di costo	<ul style="list-style-type: none"> • speciali • comuni

² Cinquini, 1996

Modalità di attribuzione all'oggetto di costo	<ul style="list-style-type: none"> • diretti • indiretti
Impiego nelle decisioni	<ul style="list-style-type: none"> • rilevanti • irrilevanti • opportunità differenziali • preventivi
Per il controllo di gestione	<ul style="list-style-type: none"> • consuntivi • standard • controllabili • non controllabili

Nell'ambito in cui andremo a trattare, le distinzioni che più ci interessano sono la seconda, la terza e l'ultima.

I **costi speciali** sono quelli che, una volta deciso l'oggetto di costo, possono essere ad esso riferiti in maniera «oggettiva», facendo riferimento alla quantità di fattore effettivamente consumata dall'oggetto e al suo prezzo unitario, o costituiti da fattori produttivi usati esclusivamente dall'oggetto di costo. Sono anche **diretti** se sussiste la convenienza economica a calcolare i costi in modo diretto. I **costi comuni** sono quei costi di fattori impiegati contemporaneamente da più oggetti per i quali non è possibile individuare le quantità specifiche di fattore consumato, perciò vengono imputati agli oggetti di costo mediante un procedimento di ripartizione o allocazione. Se i costi speciali possono essere sia diretti che indiretti, per definizione i costi comuni saranno sempre **indiretti**.

Tra quelli che ho considerato, l'ultimo criterio distintivo dei costi è funzionale al loro impiego nel controllo di gestione: i **costi consuntivi o effettivi** misurano il valore delle risorse utilizzate dopo lo svolgimento dei processi; i **costi standard** appartengono alla categoria dei costi preventivi, *sono riferiti a condizioni operative non attuali ma ipotetiche*³. I costi standard servono come punto di confronto rispetto al reale, effettivo andamento dei costi: trovano impiego nella programmazione aziendale e

³ Cinquini, 1996

nella redazione del *budget*⁴; infine i **costi controllabili** e **non controllabili** sono importanti in quanto la loro distinzione è connessa all'esigenza, ai fini del controllo di gestione, di definire i soggetti responsabili in relazione alla gestione delle risorse.

1.3. I CENTRI DI RESPONSABILITÀ

Per conseguire lo scopo appena citato si individuano i **centri di responsabilità**, definiti come «unità organizzative costituite per raggiungere uno più obiettivi»⁵; essi sono dotati di una serie di fattori produttivi, impiegano input (materie, lavoro e servizi) per la produzione di output (beni o servizi) per altri centri o per i consumatori finali. Nel contesto moderno, caratterizzato da continui e veloci cambiamenti, da nuove tecnologie, dalla crescita dimensionale delle aziende, dalla globalizzazione dei mercati, le aziende devono dimostrarsi dinamiche e flessibili, e per far questo non possono fare a meno di predisporre un decentramento decisionale e quindi, come detto, delle responsabilità.

I costi controllabili si distinguono da quelli non controllabili in quanto solo per i primi esiste la possibilità da parte del responsabile di un centro di influenzarne l'entità.

Tra i centri di responsabilità distinguiamo:

1. *centri di costo*
2. *centri di spesa*
3. *centri di ricavo*
4. *centri di profitto*
5. *centri di investimento*
6. *centri di progetto*⁶

⁴ Esistono distinzioni dei costi standard fra teorici ed attesi, in quanto il costo standard è ciò che l'azienda simula per il periodo di budget, osservando l'andamento storico degli aumenti e procurandosi informazioni di aumenti previsti presso le fonti di aumento dei costi (es: contratti di lavoro, listini dei fornitori/terzisti, ecc).

⁵ Anthony and Young, 1994

⁶ Cerbioni, 2000

L'intitolazione dei centri di responsabilità viene effettuata sulla base delle leve decisionali che sono in mano al responsabile di centro, dall'orientamento del centro (all'efficacia, all'efficienza), dagli obiettivi fissati e dalle risorse a disposizione.

Capitolo II

LA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO

Alcuni elementi preliminari. Tra le tipologie delle figure di costo esiste quella degli oggetti di attribuzione dei costi, i quali “sono costituiti sempre da fenomeni produttivi d’impresa o da risultati di fenomeni produttivi⁷”. L’interrogativo che ne consegue è: a quale logica soggiace la definizione degli oggetti di costo? Innanzitutto tale logica è dettata dalla struttura della coordinazione produttiva aziendale e dagli scopi operativi, sempre rispettando la condizione generale per cui l’utilità delle informazioni ottenibili con l’attività di rilevazione sia tale da giustificare il costo della rilevazione stessa. In generale, sembra opportuno poter fare riferimento alla struttura operativa delle imprese industriali e ai relativi scopi che richiedono la determinazione non saltuaria, bensì sistematica e continuativa dei costi di produzione. Ecco che quindi si può affermare che nelle aziende industriali, i suddetti struttura operativa e scopi rendono avvertita l’esigenza di un’analisi sistematica dei costi di produzione per *centri operativi* e per *prodotti*.

2.1. I CENTRI DI COSTO

Come detto in precedenza, l’impresa industriale richiede l’osservazione sistematica dei costi per centri operativi e per prodotti. In questi termini, gli oggetti di costo trovano la soluzione al problema della loro determinazione spaziale nella definizione dei centri di costo e nell’individuazione dei prodotti e delle classi di prodotto cui riferire i computi di costo. Chiaramente nella mia trattazione mi occuperò solamente del primo problema.

⁷ Coda, 1968

Un *centro di costo* è definito, all'interno della combinazione produttiva, come una unità operativa nella quale vengono accumulati tutti i costi che non sono attribuibili secondo criteri di specialità ai prodotti. Ai centri di costo si vogliono quindi riferire sistematicamente i costi d'impresa.

2.1.1. Dove. Nelle aziende di piccole e medie dimensioni, a base individuale, l'imprenditore sa che dalle sue decisioni dipende l'andamento dell'attività aziendale. Nelle sue mani vi è quindi il controllo dei vari aspetti aziendali, da quelli produttivi a quelli finanziari, di marketing, amministrazione, ecc. In situazioni di questo tipo, non è necessario effettuare un processo di delega dei poteri dall'imprenditore verso soggetti collocati in posizione gerarchica subordinata, poiché il soggetto decisore non necessita di complessi meccanismi di controllo dell'attività aziendale; egli può osservare direttamente l'operato dei suoi sottoposti. Ma con il crescere delle dimensioni aziendali e/o delle combinazioni produttive è evidente che si rende necessaria una divisione e specializzazione del lavoro e, di conseguenza, un decentramento decisionale che assegni a determinati soggetti responsabilità (come già visto in precedenza) sopra unità aziendali (i centri di responsabilità), tra le quali trovano posto i centri di costo. Quindi i centri di costo vengono in genere definiti all'interno di organizzazioni complesse della produzione e più in generale dell'azienda⁸. In conclusione, possiamo affermare che "il concetto di centro di costo coincide con quello di centro di responsabilità, se da un lato i centri di costo sono configurati in guisa che per ogni centro vi sia un responsabile e se, d'altro canto, per centro di responsabilità si intende appunto una unità organizzativa diretta da una persona responsabile⁹".

⁸ L'espressione "in genere" risulta particolarmente appropriata. In realtà, infatti, l'adozione della contabilità per centri di costo è oggi possibile anche per aziende di dimensioni medio-piccole, grazie alle nuove tecnologie informatiche.

⁹ Coda, 1968

2.1.2. A cosa servono. Il centro di costo si rende utile quando l'efficienza costituisce una variabile critica ai fini del conseguimento del vantaggio competitivo. Pertanto, esso è funzionale al controllo del consumo delle risorse all'interno dell'organizzazione ed alla responsabilizzazione sul loro impiego.

Già agli inizi del XX secolo, un esperto dello scientific management come Alexander Hamilton Church sosteneva che il calcolo del costo pieno di prodotto richiedeva l'individuazione di metodi di imputazione ai prodotti delle spese generali. Egli comprese che l'attribuzione dei costi indiretti su base media era assolutamente inadeguata per prodotti non omogenei, che assorbono risorse aziendali in proporzioni altamente differenziate.

I centri di costo, invece:

- consentono una più corretta imputazione dei costi ai singoli prodotti, in quanto individuano dei raggruppamenti intermedi che rendono più razionale la determinazione dei costi. Con i centri si evita perciò d'imputare dei costi a prodotti per i quali in realtà non si sono sostenuti;
- facilitano alcune decisioni in quanto la conoscenza di costi relativi a centri di costo può dare delle informazioni importanti per decisioni di miglioramento delle performance del centro nello svolgimento del processo produttivo;
- utili per il controllo di gestione, in quanto si collegano alla definizione dei centri di responsabilità. Con i centri è possibile effettuare una valutazione dei risultati del management, attraverso la contabilità per centri di responsabilità (responsibility accounting): con tale concetto si indica l'esigenza di contabilizzare nei centri solamente i costi controllabili (o distinguerli da quelli non controllabili) in quanto, come visto, essi sono strumenti operativi

influenzabili dai responsabili, e pertanto costituiscono l'indicatore della bontà del loro operato;

- maggiore controllo e responsabilizzazione delle diverse aree aziendali;
- disponibilità di dati nei processi decisionali sulle singole unità operative.

Secondo Brusa, "il principale inconveniente che la metodologia dei centri di costo permette di evitare è *l'attribuzione ai prodotti di costi che per quel prodotto non si sono affatto sostenuti*¹⁰".

2.1.3. Funzionamento. Il funzionamento dei centri di costo è definito dalle fasi tramite le quali si arriva a determinare il costo di produzione. Sono fondamentalmente quattro:

1. definizione di un piano dei centri di costo;
2. scelta degli elementi di costo da includere nel calcolo e dei criteri di localizzazione dei costi nei centri;
3. attribuzione dei costi dei centri intermedi ai centri di costo finali previa definizione di opportune basi di ripartizione;
4. imputazione dei costi all'oggetto di calcolo

2.1.3.1. 1-Il piano dei centri di costo

Nel piano dei centri di costo si definiscono le unità operative che costituiranno oggetti di costo intermedi rispetto agli oggetti di costo finali, cioè i prodotti. In quanto trattasi di «unità operative», i principi da seguire per la loro individuazione e compiuta descrizione sono:

¹⁰ Brusa, 1995

- omogeneità delle operazioni in essi compiute che consenta l'individuazione di una comune unità di output rispetto alla quale i costi saranno rapportati. Potremmo parafrasare quanto detto in termini di omogeneità dei compiti (direttivi o esecutivi; di gestione, di rilevazione, o di organizzazione) affidati al centri; esistono comunque centri di costo cosiddetti eterogenei per la difformità dei compiti e di conseguenza anche i risultati saranno inevitabilmente di specie diverse;
- le concrete modalità di svolgimento dei compiti: in tal modo si comprende in modo ancor più completo l'attività affidata al centro di costo in esame e si riesce a vedere la combinazione dei fattori produttivi in atto;
- omogeneità dei fattori produttivi e dei relativi costi ai fini di una corretta imputazione agli oggetti di costo. Si dicono fattori *diretti* quelli partecipanti direttamente allo svolgimento delle operazioni ordinate nel centro di costo, *indiretti* quelli che, inseriti in altre unità operative, concorrono alla produzione di servizi utilizzati dal centro stesso;
- le spese sostenute all'interno di un dato centro devono essere significative se lo scopo è avere un effettivo vantaggio informativo dalla definizione del centro stesso, altrimenti non vi sarebbe la convenienza economica a effettuare le misurazioni;
- individuabilità di un responsabile di centro, necessario per la responsabilizzazione sull'impiego delle risorse e il raggiungimento degli obiettivi assegnati. È possibile ritrovare più centri di costo posti sotto la direzione di un unico responsabile;

- le relazioni che collegano il centro di costo considerato alle altre unità del sistema operativo aziendale.

Una volta visti questi principi, risulta chiaro che un tale sistema di calcolo dei costi è coerente con il modello aziendale per aree funzionali, nel senso che l'individuazione dei centri di costo è fortemente influenzata dalla struttura organizzativa. Volendo anzi essere ancora più esauritivi, diremo che non accade solo che la definizione dei centri di costo si adegui alla struttura organizzativa, bensì anche il contrario (seppur, com'è ovvio, entro certi limiti). Infatti, se da un lato risulta abbastanza intuitivo capire che i centri di costo seguono il modello aziendale, dall'altro si può affermare che se lo scopo perseguito è realizzare un efficace controllo dei costi nel momento dell'impiego dei fattori produttivi, la definizione di centri di costo deve essere preceduta da un riesame critico della struttura organizzativa, al fine di precisare compiti, responsabilità e linee di dipendenza gerarchica e funzionale. Solo avendo verificato questo presupposto è possibile arrivare ad un'ottimale responsabilizzazione dei costi. Da un tale esame critico dell'organizzazione aziendale può derivare una ristrutturazione anche profonda.

Giova ricordare che non necessariamente a un centro di costo corrisponde esattamente una funzione aziendale (potremmo avere più centri di costo nella funzione produzione) come nemmeno un centro di responsabilità (vi possono essere più reparti di produzione, ognuno dei quali costituisce un centro di costo, ma dei quali esiste un unico responsabile). Così come occorre tenere presenti le diverse esigenze nella identificazione dei costi da imputare a seconda che la contabilità per centri sia finalizzata al calcolo del costo pieno di prodotto o alla valutazione della performance dell'organizzazione, ove i costi considerati sono solo quelli controllabili.

I centri di costo si possono distinguere in base a diversi criteri.

In base alla gerarchia, possiamo quindi dividerli in:

- centri intermedi
- centri finali.

Nei primi i costi in essi localizzati vengono attribuiti in un secondo momento ad altri centri di costo; nei secondi i costi vengono attribuiti direttamente ai prodotti.

Ma tale distinzione può essere analizzata anche secondo il profilo della specie di risultati produttivi forniti dal centro in esame: si parla di risultati produttivi intermedi, ovverosia di risultati impiegati come fattori produttivi specifici in altri centri di costo, e di risultati produttivi finali, rappresentati dai prodotti oggetto di scambio.



Secondo la funzione del centro, ossia alla natura dell'attività svolta, si distinguono:

- centri di costo produttivi (o diretti);
- centri di costo ausiliari (o indiretti);

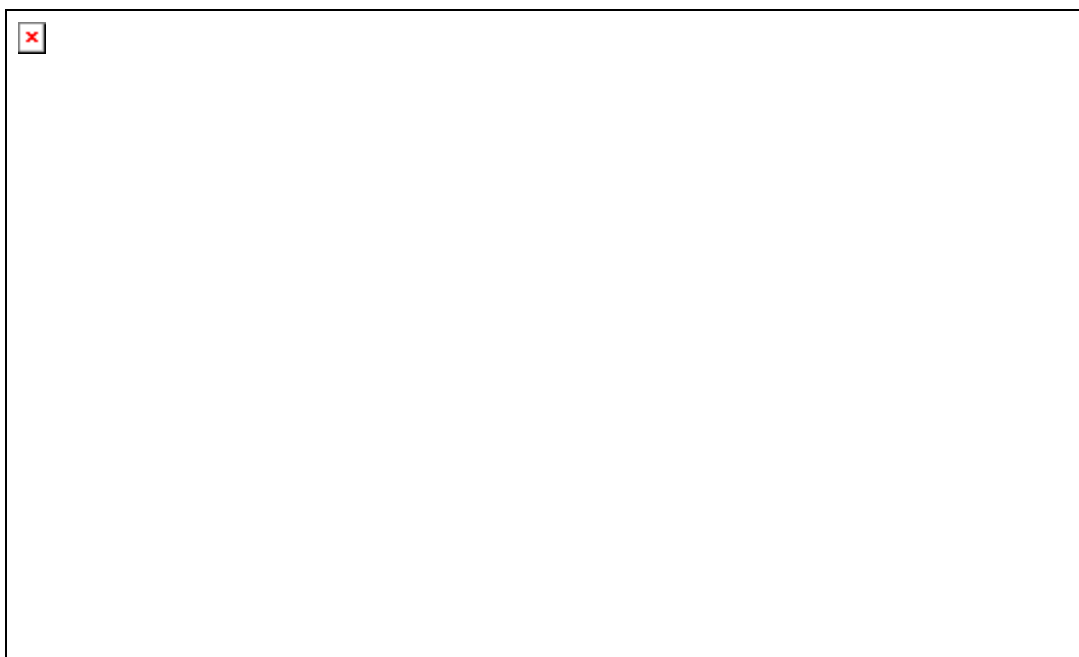
- centri di costo comuni (o di struttura o funzionali).

I **centri produttivi** sono quei centri che operano il processo di trasformazione dei materiali in prodotti o che comunque svolgono una attività strettamente funzionale alla trasformazione.

I **centri ausiliari** sono quelle unità operative che svolgono una funzione di supporto alla produzione (manutenzione; magazzino; centrale elettrica; ecc.); non sono centri produttivi ma sono strettamente connessi all'attività di produzione; i servizi da loro forniti agli altri centri sono generalmente misurabili (esempio in termini di ore di manutenzione o di numero di trasporti effettuati).

I **centri comuni** sono quelli in cui si svolgono quelle attività necessarie per il funzionamento dell'azienda anche se non direttamente riferibili all'attività di trasformazione: alcuni esempi sono l'amministrazione, l'area commerciale, i servizi generali; i servizi da essi forniti non sono misurabili in modo univoco (si pensi ad esempio ai problemi di misurazione dell'attività di un ufficio amministrativo).

Riepilogando, appare chiaro che ai centri intermedi corrispondono i centri ausiliari e di struttura, mentre quelli finali coincidono con i centri produttivi.



Oltre ai centri di costo descritti, vi possono essere anche dei cosiddetti «centri virtuali», i quali non hanno un riferimento diretto o indiretto all'organizzazione, ma sono creati per accumulare costi generali che non sono connessi ad unità organizzative né ad altri centri di costo: è il caso dei costi per le pulizie, per la vigilanza, per la mensa; inoltre i centri virtuali possono essere creati nel caso si vogliano conoscere i costi di specifici temporanei oggetti di costo: ad esempio se è in corso un progetto all'interno dell'area produzione e vogliamo calcolarne il costo dovremo costituire un centro virtuale nel quale localizzare tutti i costi che sono relativi a quel progetto.

2.1.3.2. 2-La localizzazione dei costi nei centri di costo

Una volta definito e compreso il piano dei centri di costo, il secondo passo consiste nell'attribuire i costi ai centri di costo.

Tale operazione riguarda soprattutto i costi indiretti rispetto al prodotto: infatti, mentre i costi diretti (ad es. le materie prime, o la manodopera diretta) possono essere direttamente imputati ad esso, i costi indiretti rispetto al prodotto possono essere a loro volta diretti o indiretti rispetto a certi centri di costo; in questo secondo caso è indispensabile trovare un opportuno **parametro di localizzazione**. Come si evince dalla figura seguente, esiste anche la possibilità di imputare al prodotto, mediante opportune basi di riparto, i costi indiretti non di produzione, senza il passaggio da centri di costo: in questo caso non avremo centri di costo di struttura, ma solo produttivi e ausiliari.



Alcuni esempi di parametri di localizzazione di tipici elementi di costo: per la manodopera diretta, il numero di persone, o il costo del personale, o le ore di MOD diretta; per l'ammortamento impianti, la localizzazione diretta (se l'impianto opera in un unico centro); per gli affitti, lo spazio occupato; per energia/acqua/gas, la rilevazione consumi (costo diretto) o sulla base di un calcolo di consumo teorico.

È chiaro che, affinché tale sistema si riveli efficace e funzionante, occorre delineare una completa documentazione e un manuale procedurale per la effettuazione delle rilevazioni che servono per localizzare i costi sui centri.

2.1.3.3. 3. La chiusura dei centri di costo intermedi

La terza fase è quella che viene anche detta **ribaltamento** dei centri intermedi ad altri centri (finali e intermedi). In altre parole, in questo passaggio si stabiliscono le modalità di imputazione dei costi totali dei centri intermedi ad altri centri che hanno usufruito dei servizi da essi prodotti. Cinquini¹¹ indica i seguenti metodi.

¹¹ Cinquini, 1996, pag. 93

Con riguardo ai centri di costo ausiliari, i costi in essi localizzati vengono imputati ai centri di produzione, in quanto questi ultimi, come visto in precedenza, beneficiano dei servizi prodotti dai centri ausiliari: pertanto il costo totale dei centri di produzione vengono incrementati di una quota dei costi localizzati all'interno dei centri ausiliari.

In questo caso i metodi di chiusura sono due:

- *misurazione diretta*: viene misurato in modo diretto il servizio offerto dal centro di costo ausiliario al centro produttivo (ad esempio i kilowatt consumati dal centro energia elettrica nei vari reparti);
- *modo indiretto*: si basa sull'assunto che vi sia proporzionalità tra l'attività svolta dal centro produttivo e il servizio reso dai centri ausiliari consumato dal centro produttivo stesso. Quanto più è alto il livello di attività del centro, tanto maggiore sarà il servizio dei centri ausiliari dai quali ha tratto beneficio.

Per quanto invece riguarda i centri comuni, i loro costi vengono imputati dopo aver scelto un'adeguata base di riparto:

- *direttamente sul prodotto*: si sceglie una base di riparto e si chiudono direttamente i centri di struttura sul prodotto;
- *sui centri di costo produttivi*: in tal caso le modalità di chiusura sono le stesse viste per i centri ausiliari.

La scelta tra le due modalità di chiusura dei centri di struttura, soprattutto il secondo procedimento, dipende dalla possibilità di individuare basi di riparto il più possibile aderenti al **criterio funzionale**.

E qui si rende necessaria una breve digressione sul significato di questo concetto che è di fondamentale importanza nell'ambito dei centri di costo. Il criterio funzionale – anche detto **principio causale** – rappresenta il metro sul quale ci si appoggia per una corretta scelta della base di

riparto. In pratica, secondo tale criterio, la base scelta dovrebbe esprimere il contributo, rispetto all'oggetto, del fattore produttivo al quale corrisponde il costo considerato. Insomma, attraverso la scelta della base si ricerca un legame di causa-effetto tra il costo del fattore produttivo e la quota di quest'ultimo consumata dall'oggetto. In questo modo si ottiene una rappresentazione dei costi molto aderente alla realtà, perciò attendibile.

La problematica del ribaltamento dei centri intermedi su quelli finali può presentare elementi di maggiore complessità nel caso sussistano (come d'altronde spesso accade nell'azienda odierna) rapporti reciproci tra i centri, ossia prestazioni di servizi anche tra centri intermedi e non solo tra questi e i centri finali.

In tal caso, le varie modalità per chiudere i centri intermedi sono:

- *metodo diretto di allocazione*: allocare i costi dei centri intermedi senza considerare i rapporti reciproci;
- *metodo di allocazione a cascata*: allocare i costi dei centri intermedi secondo una sequenza che tiene conto della prevalenza del servizio reso ad altri centri intermedi; si chiudono per primi i centri intermedi che presentano la maggiore quota di servizio nei confronti di altri centri intermedi e si prosegue secondo tale criterio per gli altri centri;
- *metodo di allocazione reciproca*: allocare i costi dei centri intermedi ai centri finali includendo esplicitamente i costi relativi alle prestazioni reciproche mediante l'impostazione di sistemi di equazioni lineari.

Tuttavia, è piuttosto raro (almeno in Italia) che le aziende adottino quest'ultima metodologia e qualora ciò effettivamente avvenga, si tratta di aziende di grandi dimensioni.

2.1.3.4. 4-Calcolo del costo di prodotto

La quarta e ultima fase ha come oggetto l'attribuzione dei costi dai centri finali (e da quelli comuni se non sono stati ribaltati sui produttivi) ai prodotti.

A tal fine è necessario trovare una quantità che esprima in modo omogeneo l'output dei singoli centri produttivi. Risulta chiaro infatti come la maggior parte delle volte, nell'attività produttiva, più prodotti vengano lavorati nello stesso reparto. Una volta trovata l'unità rappresentativa dell'output, si può ripartire il costo proporzionalmente alle unità di output contenute, in misura diversa, in ogni tipo di prodotto.

In genere si usano unità di misura di input: si individuano cioè unità relative a un fattore produttivo del centro (solitamente sono le ore/uomo o le ore/macchina, cioè quante ore-uomo o macchina il centro ha lavorato in un periodo).

Facendo un rapporto tra il totale dei costi del centro e il totale di output si ottiene un **coefficiente unitario di costo**, il quale ha due utilità:

- serve per l'imputazione dei costi ai prodotti, attraverso il rapporto tra esso e le unità di output contenute nei diversi prodotti;
- ancora una volta, serve come strumento di controllo di gestione, in quanto è un indicatore di efficienza del centro.

Capitolo III

LA CRITICA

Nella prima parte di questa trattazione ho cercato di delineare un quadro il più chiaro possibile della realtà dei centri di costo. In particolare, era necessario presentare i numerosi concetti in modo completo ed esauriente per giungere ad una conoscenza dell'argomento che fosse tale da permetterci di effettuare giudizi e critiche sensati. A tal fine, la descrizione del concetto di costo, la definizione di centro di costo, la sua utilità, la sua localizzazione, il suo funzionamento, ecc. sono nozioni tracciate (o perlomeno questo è stato il mio tentativo) con taglio oggettivo, evitando accuratamente di inserire connotazioni critiche che potessero influenzare i giudizi e le idee del lettore.

Anche la già accennata completezza di informazioni date risponde ad un obiettivo di "trasparenza". Infatti, nella bibliografia consultata per la redazione del secondo capitolo, la maggior parte delle volte accade che l'autore ponga maggiore enfasi su questo o quell'altro aspetto in relazione alle tesi da lui supportate; oppure, non meno spesso, che analizzi il tema sotto un profilo che rispecchia quella che è la materia del suo testo, tralasciando caratteristiche e elementi considerati superflui (ad esempio, in un testo sul controllo di gestione si parlerà di centri di costo sotto il profilo dei centri di responsabilità; in un libro rivolto prevalentemente alla didattica, ci si focalizzerà in particolare su definizione di centro di costo e suo funzionamento).

Con in mano una visione a 360° dei centri di costo, abbiamo gli strumenti per procedere ad una discussione critica: infatti, l'obiettivo di questo terzo capitolo, e in generale anche di questa tesi, è sintetizzare quello che è il pensiero di alcuni tra i più autorevoli studiosi della materia dei centri di costo, al fine di arrivare a formulare una valutazione tutta nostra, ma che poggi sulle solide basi di circa cinquant'anni e più di letteratura.

3.1. LINO CINQUINI – Strumenti per l'analisi dei costi (Giappichelli, 1996)

Cinquini nel suo testo pone in evidenza l'aspetto più «concreto», pratico dei centri di costo. In modo chiaro e preciso introduce le nozioni principali (definizione, caratteristiche per l'individuazione, utilità) e con grande attenzione ai dettagli spiega passo per passo il funzionamento di questo tipo di contabilità, dalla stesura del piano alla chiusura dei centri finali sui prodotti. Non a caso gran parte di questa tesi si appoggia sul suo testo proprio per la esaustività delle informazioni in esso contenute.

Di sicuro, la scelta dell'autore di adottare tale stile espositivo (stile peraltro adeguato alle finalità del libro, espressamente mirato alla didattica) non permette al fruitore di capire quale sia la sua idea al riguardo, le sue teorie, insomma se secondo lui il centro di costo sia più utile che inutile o viceversa. Egli, comunque, approfondisce la problematica nell'ottica dell'individuazione e del funzionamento delle unità operative in questione, piuttosto che, ad esempio, sotto il punto di vista gestionale (come avviene invece per altri autori, e lo vedremo più avanti). In altre parole, per Cinquini è fondamentale mettere in primo piano il lato pratico del tema: non si può parlare di nulla sui centri di costo, se prima non si impara a riconoscerli, individuarli, e successivamente calcolare i costi, riferirli in modo corretto agli oggetti secondo le tecniche già spiegate, attribuirli ai prodotti. Se elenchiamo le tre funzioni dei centri di costo secondo Cinquini:

1. consentono una più corretta imputazione dei costi ai prodotti;
2. facilitano alcune decisioni;
3. sono utili per il controllo di gestione, in quanto si collegano alla definizione di centri di responsabilità,

è evidente che la più importante, nella sua personale gerarchia e, non dimentichiamolo, in questo testo, è la prima.

Tuttavia l'analisi di Cinquini non si esaurisce in una descrizione acritica dei centri di costo. Anzi, non manca di inserire un apposito paragrafo in cui vengono elencati e illustrati i limiti a cui va incontro il sistema, in particolare nell'attuale contesto aziendale.

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

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

- si basa su una concezione di sistema aziendale di tipo verticale (gerarchico-funzionale), mentre l'odierno contesto competitivo esalta la capacità di gestire in modo orizzontale (per processi) l'attività aziendale (basti pensare alle caratteristiche organizzative dei sistemi di Qualità Totale); nascono pertanto nuovi oggetti di costo da monitorare, quali le attività e i processi;
- le basi di riparto sono generalmente proporzionali ai volumi di produzione, essendo il sistema sorto all'epoca della produzione di massa: ore di manodopera diretta e ore-macchina sono parametri che sono strettamente correlati al volume di attività sviluppata, sono cioè dei driver correlati al volume di produzione. nei contesti produttivi moderni è piuttosto la ricerca della varietà

(differenziazione) e della flessibilità produttiva che determinano un crescente sostenimento dei costi e assorbimento delle risorse¹²;

- collegato a questo aspetto occorre osservare che anche la composizione dei costi di produzione è cambiata: da una prevalenza dei costi variabili siamo passati ad una crescente incidenza dei costi costanti, con la conseguente esigenza di sistemi di calcolo dei costi che consentano un loro effettivo controllo. In questa situazione la determinazione dei costi pieni utilizzando parametri volumetrici può portare a significative distorsioni nelle informazioni sui costi.”¹³

Una volta esplicitati tali limiti dei centri di costo, Cinquini presenta un nuovo tipo di contabilità, sorta negli ultimi anni, chiamata **activity-based costing**. In essa, ai centri di costo vengono sostituiti quali oggetti intermedi nel calcolo dei costi di prodotto le **attività** aziendali.

3.2. FABRIZIO CERBIONI – Il budget nel sistema di controllo di gestione (Giappichelli, 2000)

Il problema dei centri di costo, secondo Cerbioni, può essere analizzato sotto due profili: quello contabile e quello organizzativo. In contrapposizione a quanto detto per Cinquini, Cerbioni sottolinea con molta più enfasi il punto di vista organizzativo.

Per quanto riguarda l'aspetto contabile, egli riassume in due parole quanto visto in precedenza, ossia la riconnessione alle logiche di imputazione dei costi agli oggetti di riferimento.

Dal punto di vista organizzativo, invece, inizia col precisare che non necessariamente a un centro di costo corrisponde una entità organizzativa presente in azienda (si parla in questo caso di centri di

¹² Va però precisato che in realtà la differenziazione dei prodotti e la flessibilità (se non si riducono i tempi di set-up dei macchinari, aspetto chiave del successo del just in time) riducono la produzione eseguita, ed a parità di prezzo del prodotto sul mercato peggiorano il risultato aziendale.

¹³ Cinquini, 1996

costo «fittizi»). Successivamente, tratta il sistema secondo l'ottica dei centri di responsabilità. Sappiamo infatti che i centri di costo sono una delle categorie in cui si suddividono, appunto, i centri di responsabilità. Di conseguenza, "si parla di centri di costo tutte le volte che si ritiene che la responsabilizzazione di un gruppo di soggetti, coordinati da un responsabile che opera all'interno di un'unità decentrata, debba avvenire sulla base dei costi di produzione."

Quando parliamo di unità decentrate e del relativo responsabile parliamo di decentramento decisionale. E se da una parte nelle aziende di medie-grandi dimensioni di tale decentramento non se ne può fare a meno, dall'altra è evidente che si pongono problemi di delega dal vertice verso i soggetti subordinati. Il decentramento quindi causa difficoltà di controllo, in quanto si deve evitare che si realizzino comportamenti "opportunistici, autonomi, individualistici o non coordinati con quelli che rappresentano gli obiettivi fondamentali dell'unità aziendali." Perciò, affinché il controllo raggiunga gli scopi che gli competono, è dunque in primo luogo necessario rappresentare in modo corretto le attività che i vari decisori sono chiamati a svolgere, per poter procedere sulla base del sistema poteri/responsabilità attribuito a ciascuno, e per ciascuna di esse assegnare uno o più obiettivi.

Pertanto, nei centri di costo, di nuovo, il sistema di poteri/responsabilità è costituito dai costi, ed il fine è quello di raggiungere, manovrando le leve a disposizione del capocentro (che sono i coefficienti di impiego dei fattori produttivi), gli obiettivi stabiliti, anch'essi espressi in termini di costi. Il controllo sullo svolgimento dell'attività sarà effettuato sulla base degli scostamenti tra gli obiettivi di costo e risultati effettivi (**analisi degli scostamenti**). In base a queste informazioni, Cerbioni ritiene che i centri di costo vengano creati qualora si ritenga opportuno responsabilizzare gli operatori di centro sull'efficiente impiego delle risorse a loro disposizione.

In altri termini, il fine ultimo è la ricerca della massima efficienza nell'utilizzo delle risorse per raggiungere il vantaggio competitivo.

Un altro indicatore della maggior importanza che Cerbioni dà al centro di costo come centro di responsabilità rispetto sua alla caratteristica di facilitare l'analisi dei costi d'azienda sta nella precisazione che, anche se dal punto di vista contabile possono essere imputate a un centro numerose categorie di costi, è opportuno che gli obiettivi del centro vengano definiti non in termini di costo complessivo, bensì facendo riferimento ai soli costi controllabili dal centro. Da questo punto di vista, ad esempio, sono da escludere dalla responsabilità del capocentro i costi che risultano comuni a più centri che, invece, dal punto di vista contabile, possono essere ribaltati sul centro di costo in questione. Tuttavia, l'autore precisa che un'eccessiva suddivisione delle responsabilità può non sortire effetti utili.

Anche Cerbioni approfondisce i limiti del sistema dei centri di costo, sempre restando nella sua ottica d'analisi:

- in relazione alle modalità mediante le quali si determina la relazione tra input ed output: non sempre la relazione di dipendenza tra volume di produzione e consumo di risorse costituisce la migliore rappresentazione dello svolgimento dell'attività;
- si riferisce alle modalità di "accensione" dei centri di costo. L'utilizzo di questo tipo di centro di responsabilità dà per scontato l'utilizzo di una soluzione ottimale. Il problema della progettazione di un tale tipo di struttura si ritiene risolto, una volta per tutte, in sede di progettazione. Ne consegue che il compito degli operatori è predeterminato e il sistema di misurazione segue e controlla se ed in quale misura gli operatori si adattano alle procedure stabilite.

Questa è la situazione tipica di aziende che si avvalgono di manodopera despecializzata, con compiti relativamente semplici, in quanto la progettazione del lavoro e la conseguente specializzazione delle mansioni ha destrutturato e frammentato a priori un processo produttivo complesso. Pertanto, qualora agli operatori siano richiesti compiti elevati l'analisi basata sui centri di costo risulta limitata.

3.3. LUIGI BRUSA, FLAVIO DEZZANI – Budget e controllo di gestione (Giuffrè, 1983)

Analogamente a quanto visto per Cerbioni, anche nel testo di Brusa e Dezzani viene data maggiore enfasi al ruolo di controllo budgetario che caratterizza i centri di costo.

La struttura organizzativa d'impresa viene qui definita, infatti, come “un sistema di autorità e responsabilità che sono state assegnate ai vari organi componenti”. Anche qui viene specificato che l'esercizio dell'autorità da parte dei responsabili di centro dev'essere orientato verso precisi obiettivi e l'accertamento delle responsabilità non può prescindere dalla valutazione dei risultati effettivi di ciascuna unità organizzativa. Niente di nuovo, quindi, rispetto a Cerbioni. Elementi di novità, piuttosto, derivano dall'evidenziazione dell'aspetto *economico* (mentre Cerbioni probabilmente lo dà per scontato) che gli autori danno del budget (spesso identificato come piano di profitto): esso è un programma espresso in valori, ovverosia grandezze che sono misurate in unità *monetarie*, e quindi principalmente (anche se non esclusivamente) grandezze economiche. Ciò significa che la guida e la responsabilizzazione dei singoli managers avvengono essenzialmente in termini economici. In altre parole, la struttura organizzativa d'impresa, per scopi di controllo gestionale, viene tradotta in un piano di centri di responsabilità economica.

A questo proposito gli autori sottolineano subito i primi limiti concernenti tale modo di definire le variabili di controllo dei centri di responsabilità:

- non responsabilizza a sufficienza gli operatori di centro sul conveniente impiego dei mezzi finanziari a loro disposizione;
- non dà la necessaria evidenza agli obiettivi che, pur quantificabili, non sono esprimibili in unità monetarie o non è opportuno che lo siano;
- trascura le variabili di controllo non quantificabili, né in unità monetarie, né in unità fisiche (e d'altronde questo è un limite del budget stesso, al quale si può rimediare solo integrando tale tipo di controllo con altri strumenti).

Passando al nostro argomento, ovverosia ai centri di costo, ne viene data una definizione che, come detto, sottolinea la loro dimensione “di controllo”: sono “aree di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata solo costi (e non, ad esempio, ricavi)”. Al contrario di Cinquini, non si fa cenno, o comunque lo si fa in modo marginale, al vantaggio di imputare più correttamente i costi ai prodotti, o al funzionamento dei centri tramite dettagliata descrizione dei vari passi. Anche se, è chiaro, questi sono aspetti fortemente relazionati a quello gestionale.

Ancora, quando si parla di cosa è necessario identificare nell'ambito dei centri di costo, Brusa e Dezzani rimangono coerenti con la tesi che stanno sviluppando: bisogna individuare 1) le voci di costo che sono significativamente influenzabili dal capo-centro e 2) quali componenti di tali voci sono sotto il suo controllo (le leve). Nel piano dei centri di costo, invece, abbiamo visto che per individuare i centri di costo si seguono altri principi.

Con riferimento al punto 1), viene ricordato come occorra effettuare un'accurata analisi organizzativa e non solo contabile. Dunque se fino ad ora si erano semplicemente "tolti" i costi che ai fini dell'analisi dei centri di costo erano marginali (es. i costi diretti rispetto ai prodotti), per sottostare alla dimensione di controllo qui si escludono anche i costi comuni a più centri e certi costi specifici di centro, per il fatto che essi non sono costi controllabili.

A questo punto possiamo pertanto fare un'osservazione di una certa rilevanza, ovvero sia è da notare come vengano prese in considerazione diverse categorie di costo a seconda del punto di vista sotto il quale i rispettivi autori eseguono le proprie analisi.

Nel caso di Brusa e Dezzani (così come Cerbioni) l'aspetto considerato più importante del centro di costo è quello del controllo di gestione, quindi la sua connessione al concetto di centro di responsabilità, rispetto alla sua caratteristica di "punto" di localizzazione spaziale dei costi nell'azienda e di facilitazione nell'attribuzione degli stessi ai prodotti.

In altro testo di Brusa (*Contabilità dei costi*, Giuffrè, 1995), invece, la problematica è affrontata sotto il profilo contabile: qui l'autore sostiene che i centri di costo sono il modello-base di riferimento di qualsiasi contabilità dei costi, ancora oggi, per quanto riguarda la formazione di valore aggiunto, cioè la trasformazione delle materie prime in prodotto finito. La determinazione del costo di prodotto passa inevitabilmente per i centri di costo, che sono unità organizzative della struttura aziendale che consentono una più corretta imputazione dei costi ai prodotti. Si tratta di un libro molto più tecnico, che si avvale di un gran numero di esempi reali. Qui è l'aspetto tecnico-contabile che prevale su quello organizzativo-gestionale.

La conclusione che possiamo trarre è che il concetto dei centri di costo può venire approfondito con criteri significativamente differenti quando

diverse sono le finalità didattiche di un libro, anche se l'autore è il medesimo.

Tornando al testo in oggetto, anche il resto dell'analisi dei due autori continua sulla linea gestionale-di controllo. Essi sottolineano l'importanza dell'identificazione dei componenti di costo influenzabili dal capo-centro (punto 2)), fase particolarmente sviluppata nell'analisi degli scostamenti. È chiaro che quest'analisi va già fatta in sede di preparazione del budget, quando si definiscono le linee guida del comportamento dei managers. A questo proposito avanzano una nuova distinzione dei costi, e cioè quella tra costi *standardizzabili* o *parametrici*, ovvero per i quali è "possibile definire a priori in modo rigoroso la «giusta» quantità di risorse necessaria per ottenere una unità di produzione del centro", e i costi *discrezionali*, chiamati così perché "la loro fissazione non dipende da calcoli tecnici» delle risorse necessarie per ottenere un certo output, bensì da scelte discrezionali dei relativi responsabili. Di conseguenza, si possono distinguere i seguenti centri di costo:

- standard (dove prevalgono i costi parametrici)
- discrezionali (dove prevalgono i costi discrezionali).

Questa distinzione è importante perché sono differenti le modalità di formazione del budget nei due casi e sono differenti le modalità di confronto tra budget e consuntivo.

In conclusione, Brusa e Dezzani sottolineano che la precisa ed unica responsabilizzazione di un manager di centro su dati costi non è mai possibile per la complessità del sistema azienda che è caratterizzato da forte interdipendenza, la quale rende ardua una chiara individuazione delle responsabilità economiche. Da ciò deriva che le due fondamentali

esigenze di ogni organizzazione sono: suddividere i compiti tra i suoi membri e coordinarne efficacemente le attività.

3.4. VITTORIO CODA – I costi di produzione (Giuffrè, 1968)

Coda illustra la tematica iniziando con l'esplicitare i termini del problema, approfondendo la logica degli oggetti di costo; seguono poi la descrizione della logica di formazione dei centri di costo e la definizione delle strutture tipiche del centro di costo.

L'autore offre una definizione puntuale di centro di costo, inteso come "unità operativa a cui si vogliono riferire sistematicamente i costi d'impresa", e che determina la delimitazione spaziale degli oggetti di costo, e spiega come sono "fatti". Per individuare compiutamente i centri di costo si devono indicare i compiti in essi affidati, i fattori produttivi impiegati, le concrete modalità di svolgimento dei compiti e le relazioni colleganti il centro di costo alle altre unità del sistema operativo aziendale.

In tutto il suo scritto, Coda si rivela sempre molto dettagliato e completo nel fornirci le informazioni sui centri di costo. Distingue tra centri omogenei ed eterogenei (a seconda che i compiti affidati siano della medesima specie o di specie differenti), tra fattori produttivi diretti e indiretti rispetto ai costi (se partecipano direttamente allo svolgimento delle operazioni o se, inseriti in altre unità operative, concorrono alla produzione di servizi utilizzati dal centro medesimo), definisce e spiega cosa sia il responsabile di centro, ricorda che è necessario considerare la struttura delle coordinazioni operative conseguenti alle modalità prescelte per lo svolgimento dei compiti dati e che è necessario inquadrare ogni unità operativa secondo le relazioni di complementarietà che la collegano alle altre unità (relazioni funzionali verticali, orizzontali, spaziali e temporali¹⁴).

¹⁴ Verticali: i centri di costo fornitori di dati risultati produttivi ai centri di costo che quei risultato utilizzano; orizzontale: i centri di costo i cui risultati produttivi sono destinati a combinarsi nell'ambito di

Successivamente afferma che i centri si adeguano alla struttura organizzativa dell'impresa e viceversa, e pertanto serve un riesame critico della struttura organizzativa per precisare compiti, responsabilità, gerarchie. Solo in con questo presupposto si può conseguire un'ottima responsabilizzazione dei costi. Una volta ricomposto l'organismo personale, la definizione dei centri di costo deve adeguarsi, spingendosi fino al massimo livello di analisi tecnica e dalla convenienza economica di misurazione dei costi primari significativi.

Infine, Coda distingue tra le strutture tipiche del piano dei centri di costo: come già visto in precedenza, tra centri finali e centri intermedi (criterio gerarchico) e produttivi e ausiliari (criterio funzionale). Coda riporta anche degli esempi al riguardo, dai quali trae le conclusioni che seguono: il criterio informatore dei raggruppamenti dei centri ausiliari intermedi è quello del «grado comparato di generalità o di comunanza» dei relativi costi rispetto agli altri centri, e cioè il raggruppamento posto al vertice della piramide accoglie i centri i cui costi hanno, nell'opinione di chi redige il piano dei centri di costo, il massimo grado di generalità, mentre i costi dei raggruppamenti inferiori dovrebbero essere dotati di gradi di comunanza via via minori; che detto criterio può trovare applicazioni limitate o più o meno spinte.

Ma queste classificazioni, afferma Coda, «offrono il fianco a una critica di fondo: tengono conto di un insieme limitato di relazioni funzionali, mentre astraggono dai molteplici rapporti di complementarietà che rendono reciprocamente dipendenti nel profilo funzionale i vari centri operativi ausiliari e che pertanto non consentono logicamente di graduarli in base al criterio suddetto. Di conseguenza portano a stabilire piani di centri di costo che, mentre sono una proiezione deformata del sistema operativo dell'impresa, sono discutibili anche nel profilo della rispondenza al principio della causalità al quale si ispirerebbero».

uno o più centri produttivi; spaziale e temporale: i centri di costo che in varia misura assorbono i servizi produttivi erogati da un centro operativo comune o da un fattore ad essi comune.

I limiti che invece riguardano i piani di costo sono rappresentati dalle difficoltà nel redigerli, a causa dell'incertezza che può sussistere nell'assegnare alcuni centri a questo o quel raggruppamento funzionale; perciò se, com'è chiaro, i piani sono concepiti essenzialmente in funzione delle esigenze di analisi dei costi per prodotti o per classi di prodotti, l'incertezza evidentemente limita la loro validità.

In conclusione, notiamo che nello scritto di Coda ritroviamo la descrizione della composizione dei centri di costo nelle loro varie parti e classificazioni. Viene privilegiato l'aspetto "concreto, pragmatico" delle unità, già messo in evidenza nella definizione di centro di costo, che pone come obiettivo principale, piuttosto che la ricerca di controllo, la localizzazione spaziale dei costi ai fini di un calcolo dei costi di prodotto corretto e più aderente possibile alla realtà.

Un primo interrogativo che potremmo porci in merito è: da cosa dipende la scelta dell'autore di tralasciare quasi completamente la peculiarità dei centri di costo di fornire vantaggi per il controllo di gestione? A mio parere si può ricercarne la ragione nel periodo di pubblicazione del testo. Esso infatti "risale" al 1968, quindi si trova cronologicamente più "vicino" all'origine del sistema dei centri di costo, che potremmo far risalire alla seconda metà dell'Ottocento, per poi conoscere la vera evoluzione con Ford agli inizi del '900 e successivamente negli anni '30¹⁵. Trattandosi perciò di uno tra i primi approfondimenti sul tema (per lo meno nel panorama italiano), è logico ricercare una connessione tra il periodo e i contenuti maggiormente focalizzati sull'utilità dei centri di costo nel calcolo dei costi di prodotto: infatti, in questo momento l'Italia sta ancora vivendo sulla scia del miracolo economico, quando le aziende si ingrandivano molto rapidamente e necessitavano pertanto di una migliore

¹⁵ Johnson e Kaplan asseriscono che i sistemi per la pianificazione e il controllo si possono far risalire alla nascita delle imprese industriali moderne. Svincolate da ogni esigenza di informativa esterna, le tecniche di contabilità direzionale si svilupparono in una molteplicità di imprese dal diciottesimo secolo agli inizi del diciannovesimo.

organizzazione di struttura e di monitoraggio dei costi. Le aziende si preoccupavano prima di nascere e di crescere, solo quando arrivavano ad una stabilità produttiva si occupavano del controllo. Ciò tecnicamente è un errore, perché fin dal primo alito di vita dell'azienda è necessario effettuare il controllo ai fini che già conosciamo.

A questo punto, se volessimo confrontare il lavoro di Coda con quello degli altri autori, potremmo dire che c'è analogia con Cinquini e Brusa (del 1995) per i motivi appena citati, ovverosia entrambi affrontano la tematica in modo molto tecnico; ciò che conta è capire a cosa servono i centri di costo, come sono "fatti", da che elementi sono costituiti, ecc. Rispetto a Cinquini e a Brusa, tuttavia, Coda ci dice poco o nulla del funzionamento, dei passi che vanno dall'individuazione dei centri fino al ribaltamento e all'attribuzione dei costi ai prodotti. Sembra chiaro, invece, per quanto è stato spiegato in questo paragrafo, che nessun accento sia stato dato al controllo di gestione, al contrario di Cerbioni e Brusa-Dezzani: ad esempio, non viene spiegato il collegamento con il concetto di centro di responsabilità.

3.5. H. THOMAS JOHNSON, ROBERT S. KAPLAN – Ascesa e declino della contabilità direzionale (ISED, 1989)

Nel complesso della loro trattazione, i due professori americani Johnson e Kaplan affermano che i tradizionali sistemi di contabilità direzionale sono inadeguati. Il periodo nel quale scrivevano la loro opera (di cui molti aspetti sono tuttora identificabili nel contesto attuale) era caratterizzato da un "rapido mutamento tecnologico, da una forte concorrenza nazionale e internazionale, da un grandissimo sviluppo delle tecnologie d'informazione", e pertanto i sistemi di contabilità della direzione non fornivano più "informazioni utili e tempestive per il governo del processo di produzione, per la determinazione del costo di prodotto e per la valutazione delle prestazioni manageriali". In particolare, dice Erasmo

Santesso nelle prefazione, Johnson e Kaplan “sottolineano con rara efficacia la improrogabile necessità che i responsabili dei sistemi di controllo escano dalla logica che interpreta la contabilità come un processo di analisi del conto economico per settori funzionali e per prodotti. L’attenzione dei controller deve essere focalizzata prima sulle attività aziendali e sulla rilevanza che esse presentano ai fini della realizzazione dei vantaggi competitivi”.

Tra le prime considerazioni, si asserisce che è necessario approfondire la ricerca dei parametri di attività da cui dipendono i costi dei centri produttivi ed ausiliari. Infatti, tali parametri sono semplicistici ed arbitrari, solitamente fondati sul lavoro diretto, che non sono funzionalmente espressivi dei fabbisogni delle diverse risorse aziendali richieste da ciascun prodotto, e pertanto la co.ge. non riesce neppure a determinare con precisione il costo di prodotto.

Nel loro testo, Johnson e Kaplan ripercorrono le tappe percorse dai sistemi di contabilità dei costi a partire dalla fine del diciannovesimo secolo, passando per il controllo delle aziende integrate verticalmente e di quelle multidivisionali, per i nuovi orientamenti della ricerca a livello di processo decisionale, fino ad arrivare ai più recenti sistemi di controllo del processo produttivo e di competizione a livello mondiale (Total Quality Control, just-in-time, Computer-integrated-manufacturing).

Ma la problematica alla quale noi ci interessiamo viene maggiormente sviluppata quando si arriva agli anni '80, decennio i cui i sistemi di contabilità direzionale si rivelano obsoleti.

Secondo le ricerche condotte nelle aziende, esse per lo più continuano ad utilizzare gli stessi sistemi di venti o trent'anni prima. Negli anni '50, complici le limitate capacità elaborative delle macchine, i costi generali erano aggregati in ampie categorie, imputate ai centri di costo secondo modalità diverse. Alcune imprese si limitavano ad un solo parametro di localizzazione, le ore di manodopera diretta. Altre sceglievano un

parametro per ogni categoria di costi comuni, in base al quale attribuire i costi ai diversi centri, ma alla fine tutte le imprese, in una fase successiva, imputavano i costi dei centri di costo ai prodotti in funzione della manodopera diretta. Ciò avveniva per determinare un coefficiente di costo generale per ogni ora di lavoro diretto. In genere, il coefficiente del costo orario del centro così calcolato era almeno quattro volte superiore al salario effettivamente corrisposto per il lavoro diretto. Coefficiente che cresceva in centri altamente automatizzati.

A sostegno della loro tesi, i due autori riportano un esempio reale di prospetto dei costi standard di prodotto di un'azienda. In esso sono presenti errori legati a quanto descritto: i costi generali, pari al 60% dei costi del prodotto, sono attribuiti sulla base del lavoro diretto, parametro che ne rappresenta solo l'11%. I costi relativi ai materiali, al lavoro e ai costi generali sostenuti in ogni fase di lavorazione sono aggregati in un unico costo che, trasferito alla fase successiva, è considerato come il costo dell'input di materiale per quella fase di lavorazione. In pratica, i criteri di aggregazione scelti sono fuorvianti, si perde ogni corrispondenza tra struttura del costo e realtà. Se il costo finale del prodotto è uno solo, è impossibile sia conoscere il costo primo, sia separare i costi fissi dai variabili.

Ma allora perché le aziende hanno introdotto e continuato ad utilizzare sistemi di questo tipo? La risposta sta nella semplicità di installazione del sistema, spiegato in qualsiasi testo di contabilità industriale, che chiaramente non si sposa con la maggior accuratezza del calcolo dei costi richiesto in periodo di battaglie concorrenziali fra imprese. Ai due autori sembra che per i manager non sia molto importante che il sistema sia inutile e fuorviante, se esso genera un costo del prodotto che soddisfi gli interessi dell'azienda.

Inoltre, se il criterio di imputazione dei costi è la manodopera diretta, succede che i responsabili di centro concentrino i loro sforzi, tesi alla riduzione dei costi, unicamente sui risparmi di MOD, e non sulle spese

generali, che invece aumentano molto più rapidamente. Secondo i due studiosi, se si riesce a ridurre le spese generali il beneficio che se ne trarrà verrà distribuito su tutti i centri di costo, mentre al contrario i manager si concentrano sui fattori che assicurano loro maggior vantaggio. E così cercano di ridurre i costi di lavoro diretto dato che è l'unico parametro in base al quale tutti gli altri costi vengono imputati ai loro centri e prodotti. È il caso di comportamento (legato alla gestione *management by objective*, basata sui risultati) opportunistico, già visto in precedenza con Cerbioni.

Il lavoro diretto come parametro di allocazione dei costi generali crea distorsioni anche nei costi del prodotto e introduce "sovvenzione interne" non desiderate trasferendo i costi da prodotti a minor contenuto di manodopera a prodotti con più alto contenuto di lavoro diretto. Inoltre ostacola la programmazione e il controllo del costo di prodotto. Questo perché l'impiego di un solo parametro di attività limita la capacità del sistema dei costi in funzione dei mutamenti di volume e di mix della produzione effettiva.

Johnson e Kaplan sostengono, in conclusione, che i problemi originati da un metodo di imputazione dei costi generali basato sul lavoro diretto sono passati per lo più inosservati agli studiosi di sistemi contabili. I manuali, le ricerche e l'insegnamento continuano a trattare la determinazione del costo del prodotto e il controllo dei costi in contesti estremamente semplificati e/o non aderenti alla realtà tecnologica e organizzativa delle aziende moderne.

Da quanto riportato, è semplice osservare che le critiche dei due autori si riassumono in due ordini generali:

- l'effettiva critica ai sistemi di contabilità per centri di costo, ma non tanto per la loro concezione, quanto piuttosto per l'erroneo utilizzo che ne è stato fatto. L'analisi si concentra in particolare sulla scelta

da parte delle aziende di imputare tutti i costi secondo un solo criterio, quello del lavoro diretto. Attraverso esempi e argomentazioni i due autori danno fondamento a questa teoria;

- la critica alla stessa letteratura anteriore alla loro opera: le situazioni d'esempio sono troppo semplificate, e se da una parte ciò è utile, oltre che necessario, dall'altra non si possono "illustrare con semplici esempi riferiti a un solo prodotto i problemi che sorgono adottando metodi di imputazioni basati sul lavoro diretto". La caratteristica forse più importante del metodo di imputazione dei costi generali ai prodotti, ovvero sia il processo di imputazione a due fasi, è praticamente del tutto assente nei testi.

Tuttavia non c'è scontro totale tra la visione dei due autori e i centri di costo, anzi. Nei capitoli successivi, si sottolinea come sia fondamentale, ai fini del controllo del processo produttivo, individuare l'unità operativa, cioè il centro di costo oggetto del controllo; valutare la periodicità con la quale è possibile misurare le unità di lavoro svolto; approfondire le determinanti di costo che mettono in relazione l'eventuale variazione di costo con la variazione del livello di attività svolta dal centro di costo. Soddisfatti questi requisiti, si può elaborare, per ogni centro di costo, un budget flessibile rispetto ai volumi di produzione effettivamente svolti dal centro. Alla fine del periodo di riferimento si effettuerà un'analisi degli scostamenti.

Desti una certa sorpresa il fatto che i due autori considerino un limite in un sistema di controllo di questo tipo uno dei motivi per cui esiste la contabilità per centri di costo, e cioè l'imputazione ai centri di costo di costi sostenuti in altri centri, ausiliari e indiretti. Fino ad ora questa è stata l'essenza del centro di costo, che abbiamo detto essere "una unità operativa nella quale vengono accumulati tutti i costi che non sono attribuibili secondo criteri di specialità ai prodotti". Ma Johnson e Kaplan

sostengono che ai fini del controllo del processo e dei costi, l'imputazione di costi non direttamente connessi ai volumi di attività svolti dal centro non ha alcuna utilità evidente. Se questi costi non sono controllabili dal centro di costo, non dovrebbero apparire nei report del centro stesso. L'attribuzione di questi costi trova giustificazione solo per scopi informativi e sembra poco utile per valutare le prestazioni dei responsabili del centro di costo.

In conclusione, generalmente la critica è incisiva, ma anche per Johnson e Kaplan vale quanto detto in precedenza da Brusa, e cioè che l'utilità del centro di costo nel controllo del processo produttivo dell'azienda moderna è massima, in quanto non è possibile determinare i costi di prodotto che siano aderenti alla realtà senza che si passi per i centri di costo. Quanto appena visto sull'inutilità dell'attribuzione dei costi indiretti sembra riguardare solo il controllo dei costi nell'ottica del giudizio delle prestazioni manageriali.

Di sicuro è necessario "usare" in modo appropriato il centro di costo, seguendo l'evoluzione aziendale: oggi, come già negli anni '80, l'automazione in azienda è importante e, come visto, il criterio della MOD non è più adeguato; probabilmente il criterio più completo e corretto è un mix di ore/uomo e ore/macchina.

3.6. GIUSEPPE LO MARTIRE – Contabilità per imprenditori e programmazione aziendale (Buffetti, 1984)

Nel suo libro, Lo Martire è molto chiaro nella critica (scopo della trattazione) ai centri di costo. In sostanza il giudizio sul sistema ruota attorno ai 3 scopi fondamentali per i quali è stato istituito:

- rappresentare la base per la fissazione di equi prezzi di vendita;
- costituire il presupposto di un analitico controllo gestionale;
- fungere da supporto di una operativa politica aziendale che si proponga di pervenire a decisioni razionali.

Innanzitutto, i tre difetti da evitare, secondo Lo Martire, sono: valutare tutte le operazioni del ciclo di lavoro allo stesso costo orario, mentre sappiamo che diverse operazioni richiedono operatori di qualifica e quindi di costo diversi; imputare tutte le spese generali in modo indiretto, perché la base viene scelta soggettivamente e perciò si perviene alla determinazione dei costi con un elevato margine di imprecisione. Le voci di spese generali imputate indirettamente vanno ridotte al minimo; pretendere di imputare tutte le spese generali usando un'unica base d'imputazione.

Una volta che si sono rispettati nel modo più completo possibile questi requisiti, si può dire che il sistema dei centri di costo:

- è **equo**, perché imputa a ciascun prodotto in modo diretto i componenti di costo ad esso chiaramente attribuibili, limitando al minimo i componenti di costo imputati in modo indiretto. Questo requisito permette di pervenire alla fissazione di equi prezzi di vendita, cioè prezzi cui non è imposto di assorbire quote di spese generali anormalmente elevate o basse;
- è **analitico**, perché disaggrega i costi in base all'area aziendale in cui sorgono e al responsabile gerarchico che ne risponde; e li imputa successivamente a ciascun prodotto nel modo più dettagliato possibile. Questo requisito permette di tenere sotto controllo i fatti gestionali (scoprendo scostamenti tra preventivi e consuntivi, individuando le aree aziendali in cui è necessario intervenire, suggerendo modi e tempi per gli interventi correttivi). Il sistema dei centri di costo consente una analisi dettagliata di tutte le voci di costo a livello di ciascun reparto, e permette di individuare le fonti di spreco, di esprimerne quantitativamente la valenza, di programmare le azioni correttive da porre in atto per riassetare la gestione;

- **non** è **operativo**, perché non discrimina tra costi variabili e costi fissi, e per tal motivo non permette di operare razionali scelte di politica aziendale e non è in grado di prevedere in precisi termini quantitativi le conseguenze economiche delle varie possibili alternative di gestione. Se non si conosce come si comporteranno le varie voci di costo al variare del volume di produzione si avranno sempre indicazioni imprecise. Non è fondamentale conoscere solo DOVE (in quale reparto) si formano i costi, ma anche COME (con quali modifiche di incidenza) si comportano in costi in funzione del grado di attività con cui opera l'azienda.

3.7. LA VISIONE DI CHI LAVORA SUL CAMPO – GIANCARLO TREVISAN

Ogni teoria che si rispetti dev'essere corredata da un esempio reale. Come ulteriore supporto di analisi, ho ritenuto che anche in questa tesi potesse essere molto utile, oltre che interessante, riportare il parere di un "addetto ai lavori", qualcuno cioè che lavori ogni giorno con la realtà del sistema dei centri di costo, e che per tal ragione ce ne possa dare un giudizio esauriente e attendibile.

Il rag. Giancarlo Trevisan è consulente di organizzazione aziendale di controllo di gestione strategico con esperienze multidisciplinari in ambito controllo di gestione, produzione, sistemi informativi e con esperienze passate di imprenditore, consulente e manager. Alla domanda "qual è il suo parere riguardo il sistema della contabilità per centri di costo, oggi?" la risposta è stata la seguente:

“Dalla rivoluzione industriale fino alla caduta del muro di Berlino, l'economia mondiale è stata divisa in due blocchi con velocità economiche, di reddito e di crescita diverse.

Nel blocco occidentale per decenni si è assistito a crescita costante del reddito, dei bisogni del singolo individuo: le aziende producevano una scarsa gamma di varietà di prodotto e imponevano il loro prodotto sul mercato. Tutta la letteratura manageriale del controllo di gestione è nata in queste condizioni economiche, in cui il problema era produrre senza troppe problematiche di marketing.

In queste condizioni si è assistito alla definizione di driver legati ad output comuni, mancando strumenti tecnologici per analisi più aderenti alla realtà produttiva. L'aumento del livello di reddito ha sanato i bisogni primari ed ha spinto il consumatore a desiderare il superfluo: allora è entrato in gioco il consumatore come entità che acquista i prodotti in base ai suoi desideri e non passivamente quello che le aziende producevano. Dobbiamo al Giappone l'inizio dell'attenzione ai bisogni del cliente e a partire dal 1950 in Toyota la gestione della variazione di gamma di prodotti e l'aumento della complessità produttiva, legata alle nuove strategie di marketing.

Da quel momento in poi le aziende hanno avuto i seguenti punti fermi nella loro gestione:

- aumento della tecnologia a scapito della forza lavoro per aumentare i volumi produttivi;
- a parità di macchinari, aumento di gamma di prodotti e delle loro varianti per il consumatore;
- aumento della concorrenza per la conquista delle quote di mercato e battaglia sui prezzi di vendita per il mantenimento della clientela;
- definizione del costo pieno di prodotto abbandonando il concetto di margine di contribuzione.

Il margine di contribuzione ha via via perso di significato, in quanto era un concetto valido quando le aziende imponevano la loro politica e si poteva delineare il prezzo ad ogni fornitura (se la capacità produttiva dell'azienda era saturata o meno). Da quando i clienti hanno potuto cambiare il fornitore a loro piacimento, le aziende sono dovute ricorrere alla tecnica del listino bloccato annualmente, per garantire ai loro clienti abituali la certezza del costo e piani di approvvigionamento annuali, fidelizzandoli per impedire cali di produzione. Il concetto di margine di contribuzione è ormai inutile e dannoso nelle imprese, infatti la tendenza è quella di passare all'activity based costing (pur con tutte le complessità che il sistema richiede) è chiaramente dimostrato che le aziende necessitano di un sistema più sofisticato di conoscenza del costo pieno di prodotto, aspetto fondamentale per tutte le politiche di marketing e di revisione di reindustrializzazione del prodotto.

I concetti di centri di costo mantengono tutta la loro validità, a maggior ragione in base agli investimenti in macchinari necessari per produrre e a tali concetti vengono abbinate le tecnologie organizzative di distinte base e cicli di lavorazione (con tempi di set-up, equipaggi, lotti di lavorazione, produzione orarie), eliminando i vecchi concetti di output comuni al reparto, in quanto sullo stesso macchinario possono passare semilavorati di prodotti diversi e con tempi di set-up e produzione diversi fra prodotto e prodotto. La flessibilità è quindi passata dal reparto ai macchinari di reparto, complicando tutte le simulazioni di bilanciamento delle linee di produzione e tutte le attività di programmazione e controllo della produzione ed i relativi tempi di consegna dei prodotti ai clienti. Si sono evolute le tecniche di imputazione dei costi dei centri comuni (amministrazione, commerciale) attraverso una sofisticazione nei sistemi di controllo di gestione, utilizzando la divisionalizzazione dei canali di vendita anche nella ripartizione dei costi dei centri comuni citati.

In pratica l'azienda ha una base produttiva comune a più attività commerciali/amministrative, tante quante sono le divisioni di vendita

(industria, ingrosso, retail). In questo modo c'è la possibilità di riutilizzare il concetto di margine di contribuzione adattato al concetto di full costing: il costo franco fabbrica riceve una quota predeterminata di spese commerciali/amministrative della divisione specifica per avere il costo pieno franco cliente.

L'utilizzo dell'informatica ha permesso softwares sofisticati per il trattamento dei dati anche individuali, pertanto il concetto di centri di costo segue la tecnologia produttiva/organizzativa presente in azienda in abbinata con i concetti di costo pieno e analisi e controllo dei volumi.

Dopo la caduta del muro di Berlino si è assistito ad una diluizione della capacità produttiva occidentale verso i paesi a più bassa retribuzione della manodopera, portando i prodotti di massa ad essere prodotti in Asia, anche per speculativi motivi legati alla perversa tendenza dei meccanismi di Borsa: premiare il breve periodo a scapito della sopravvivenza dell'azienda nel medio lungo periodo. Le aziende quindi riescono oggi a sopravvivere puntando sull'incremento tecnologico dei prodotti e che, visti i costi di trasporto e la ricerca della segretezza industriale, impedisce di produrre in Asia.

Nell'attuale scenario industriale un controllo di gestione ben impostato, con un management che prenda decisioni in base agli avvenimenti e che faccia scelte coraggiose ma ragionate, permette la sopravvivenza dell'azienda.

In definitiva:

1. la logica dei centri di costo è stata solo in parte modificata da quanto si legge in letteratura manageriale;
2. il vero cambiamento è avvenuto per i centri di costo comuni, che in realtà coprono percentuali fra il 10 ed il 20% del totale dei costi aziendali, abbandonando il vecchio concetto del margine di contribuzione (che influiva anche per i centri di costo relativamente ai costi dei macchinari) e puntando verso metodologie più sofisticate del concetto del costo pieno.

Ciò che manca oggi nelle aziende (in Italia il 75/80% è formato da aziende con meno di 100 dipendenti) è la mentalità del controllo e dell'organizzazione, fattori trascurati e non ritenuti strategici rispetto al fare e produrre: il livello culturale degli imprenditori italiani è inadatto alla competizione internazionale e l'eccellente cultura tecnica/produttiva abbinata alla creatività non è più sufficiente a tenere a galla le imprese. Solo con l'utilizzo del controllo di gestione in abbinato alle doti tecniche permetterà un rifiorire del sistema produttivo italiano: oggi le aziende comunque corrono, ma senza meta".

Capitolo IV

CONCLUSIONI

4.1. VANTAGGI E LIMITI

La letteratura esaminata ci permette di giungere a una visione completa della contabilità per centri di costo e di conseguenza di trarre alcune conclusioni. In particolare, l'obiettivo è quello di definire vantaggi e limiti del sistema.

I vantaggi connessi ai centri di costo sono stati evidenziati fin da subito, e costituiscono la loro ragione d'esistere.

Il più importante probabilmente è rappresentato dalla più corretta imputazione dei costi ai singoli prodotti. La determinazione dei costi è più razionale e si scongiura l'eventualità di imputare dei costi a prodotti per i quali in realtà non si sono sostenuti; in secondo luogo, come detto, facilitano alcune decisioni di miglioramento delle performance del centro nello svolgimento della produzione; inoltre sono utili per il controllo di gestione, essendo ricollegabili al concetto di centro di responsabilità: la responsabilizzazione dei costi significa efficienza nell'utilizzo delle risorse produttive al fine di raggiungere vantaggio competitivo.

Detto ciò, sembra sensato asserire che il sistema dei centri di costo abbia una triplice funzione:

- ha una funzione **organizzativa** perché suddivide l'azienda in aree omogenee rispetto al tipo di lavorazioni che in esse si svolgono. Un'azienda che adotti i centri di costo dovrebbe sempre procedere ad un riesame organizzativo della struttura, ridefinendo una migliore suddivisione di compiti, responsabilità, gerarchie.

- ha una funzione **contabile** perché permette di imputare i costi al reparto in cui sorgono e ai prodotti che beneficiano delle risorse che li hanno indotti;
- ha una funzione **di controllo** perché individua eventuali sfasature fra preventivi e consuntivi, quantifica l'entità di tali sfasature e suggerisce gli interventi da porre in atto per correggerle.

È evidente che ognuna di queste tre dimensioni rappresenta un drastico miglioramento per l'efficace funzionamento del sistema azienda.

Nonostante ciò, come abbiamo visto durante la critica, molte volte questi tre profili, pur essendo tra loro fortemente relazionati, nella teoria vengono analizzati separatamente (contabile vs organizzativo-di controllo), con la conseguenza che uno stesso concetto può portare a conclusioni diametralmente opposte.

Se infatti da una parte (quella contabile) il vantaggio dato dai centri di costo è quello di localizzare i costi indiretti in unità operative che permettano in un secondo tempo di attribuirli ai prodotti con criteri sufficientemente aderenti alla realtà, dall'altra (quella del controllo) imputare a un centro di costo costi comuni a più centri si rivela, più che un limite vero e proprio, inutile. In effetti, se ai fini del controllo gli obiettivi del centro venissero stabiliti in termini di costo complessivo, non si potrebbe pervenire a una corretta valutazione dell'operato dei responsabili del centro stesso, in quanto essi si troverebbero nella situazione di essere giudicati in base a costi da essi stessi non controllabili.

Tuttavia, ritengo che queste distinzioni avvengano a un livello puramente teorico. Che i costi siano controllabili o meno dal responsabile di centro è filosofia, perché utilizzando il tempo/unità prodotte dai centri di costo si ottiene l'assorbimento o copertura dei costi imputati al centro di lavoro: l'inefficienza del centro genera quindi mancata copertura di costi, sia che

siano controllabili che non controllabili. Il fatto che solo i costi controllabili consentano di giudicare le performance del management non toglie che i costi comuni debbano pur essere imputati ai prodotti se si vuole giungere a un costo pieno di prodotto che sia attendibile.

L'origine dei centri di costo è riconducibile alla seconda metà del XIX secolo, ma il vero boom del sistema avvenne tra gli anni '30 e '60. Le aziende in grande e rapida espansione avevano la necessità di organizzare razionalmente la struttura aziendale e soprattutto di avere in mano un modo che permettesse di calcolare il costo pieno di prodotto, cosa che con la crescita delle dimensioni e di conseguenza dei costi si rivelava sempre più difficile. Per tali motivi il sistema dei centri di costo sembrava la soluzione perfetta, anche perché nell'azienda del tempo, caratterizzata da aggregazione dei costi in ampie categorie e produzione di massa, tale sistema era piuttosto semplice da installare.

Ciò che in effetti è possibile affermare tuttora, è che la contabilità per centri di costo è il modello-base di riferimento di qualsiasi contabilità dei costi, ancora oggi. La determinazione del costo di prodotto passa quasi inevitabilmente per i centri di costo.

Si tratta quindi di un sistema di cui l'azienda moderna non può fare a meno. Molto spesso però le stesse aziende non hanno saputo seguire l'evoluzione del contesto competitivo e produttivo non adeguando i centri operativi in una misura opportuna al cambio dei tempi. Le imprese non hanno tenuto conto della sempre maggiore automazione della produzione, dell'evoluzione tecnologica, della pressione competitiva che costringeva a un cambio dell'organizzazione e della gestione. Sembra chiaro che se cambia il modo di produrre, deve cambiare anche il parametro in base al quale si localizzano i costi e li si imputa ai prodotti. Abbiamo avuto modo di vedere che per decenni si è utilizzato come

criterio le ore di manodopera diretta, in contrasto con la crescente automazione. Il risultato, intuibile, è quello di avere distorsioni nella determinazione del costo pieno di prodotto. Inoltre si creano sovvenzioni interne tra prodotti.

Ritengo però che sia fondamentale precisare che tali considerazioni al giorno d'oggi perdono di validità: infatti, critiche di questo tipo appartengono alla letteratura manageriale che in generale è piuttosto vecchia. Molti libri sul tema sono stati pubblicati proprio nel ventennio '60/'70, e anche la letteratura italiana più recente (vedi bibliografia) si appoggia a quella anglosassone che invece è molto più datata.

Ad esempio, nel calcolo del costo del prodotto, si tende ad abbandonare l'output comune (escluse le aziende a ciclo continuo, tipo gli altoforni) a favore di distinte base e cicli di lavorazione. Il parametro più adatto per le aziende manifatturiere normali comunque è un giusto mix tra ore/uomo e ore/macchina (quindi il tempo).

Anche il fatto che, considerata la realtà odierna, si preferisca sostituire l'Activity Based Costing ai centri di costo non è del tutto vero: l'ABC è nato per imputare i centri di costo comuni al prodotto, mentre la normale gestione dei centri di costo legati alla trasformazione delle materie prime in semilavorati e prodotti finiti è tuttora vangelo.

Trevisan ci dice che nelle aziende manca la mentalità del controllo e dell'organizzazione, che vengono trascurati appannaggio della produzione; effettivamente i limiti dei centri di costo sono maggiormente riscontrabili nella dimensione "di controllo" degli stessi. Il decentramento decisionale pone in effetti difficoltà di controllo: i manager cui viene assegnato il centro tendono a concentrare i loro sforzi sul parametro di loro competenza perché da esso traggono maggior beneficio, e viene a mancare la coincidenza tra obiettivi dell'azienda nel suo complesso e centro di costo.

Da non trascurare è l'incertezza che molto facilmente si può presentare nella redazione dei centri: se c'è incertezza, e dato che i piani sono pensati per le esigenze di analisi dei costi, la loro validità risulta menomata. D'altronde non sempre la relazione tra volume di produzione e consumo di risorse è la migliore rappresentazione dei centri.

Nel complesso aziendale, giova rilevare che se gli obiettivi di centro, per definizione, sono assegnati perché esprimibili in unità monetarie, il sistema dei centri non dà la dovuta evidenza a obiettivi che invece rappresentabili economicamente non lo sono, seppur rilevanti.

RINGRAZIAMENTI

Grazie per la gentilissima collaborazione al rag. Giancarlo Trevisan e al dott. Riccardo Roberti

Grazie a Nicola Barin e Luca Violetto per l'aiuto grafico

BIBLIOGRAFIA

- AMODEO D. – *Le gestioni industriali produttrici di beni* (Utet, Torino, 1976)
- BERGAMIN BARBATO M. – *Il controllo di gestione in un'ottica strategica* (Utet, Torino, 1991)
- BRUSA L. – *Contabilità dei costi* (Giuffrè, Milano, 1995)
- BRUSA L. e DEZZANI F. – *Budget e controllo di gestione* (Giuffrè, Milano, 1983)
- CERBIONI F. – *Il budget nel sistema di controllo di gestione* (Giappichelli, Torino, 2000)
- CINQUINI L. – *Strumenti per l'analisi dei costi* (Giappichelli, Torino, 1996)
- CODA V. – *I costi di produzione* (Giuffrè, 1968)
- FURLAN S. – *La moderna contabilità industriale* (Franco Angeli, 1984)
- JOHNSON H. T. e KAPLAN R. S. – *Ascesa e declino della contabilità direzionale* (ISEDI, 1989)
- LO MARTIRE G. – *Contabilità per imprenditori e programmazione aziendale* (Buffetti, 1984)
- SELLERI L. – *Contabilità dei costi e contabilità analitica* (Etas Libri, Milano, 1990)