



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

FACOLTA' DI SCIENZE STATISTICHE

LAUREA TRIENNALE IN STATISTICA E GESTIONE DELLE IMPRESE

TESI DI LAUREA

CONTABILITA' DEI COSTI: EVOLUZIONE STORICA E PROSPETTIVE

COST ACCOUNTING: HISTORICAL EVOLUTION AND PERSPECTIVE

RELATORE: Prof. Marco Ciabattoni

LAUREANDO: Michele Mazzilli

Matricola: 541643

ANNO ACCADEMICO 2008/2009

INDICE

INTRODUZIONE.....	pag. 1
1. L'APPROCCIO TRADIZIONALE ALLA CONTABILITA' DIREZIONALE	
a. Definizione e scopi della contabilità direzionale	pag. 3
b. Punti di forza della contabilità direzionale	pag. 5
c. Limiti dei sistemi di contabilità direzionale	pag. 8
2. CRITICITA' DELL'APPROCCIO TRADIZIONALE	
a. Uso improprio dei metodi di calcolo delle rimanenze	pag. 11
b. Nasce il problema dei costi generali	pag. 13
c. L'espansione forzata della gamma produttiva	pag. 17
d. Errori dovuti alla prassi contabile	pag. 19
e. Problemi legati al ROI	pag. 20
3. OBIETTIVI DI UN BUON SISTEMA DI CONTABILITA' DIREZIONALE	
a. Controllo del processo produttivo	pag. 24
b. Calcolo del costo del prodotto	pag. 26
c. Parametri non monetari	pag. 29
CONCLUSIONI	pag. 31
BIBLIOGRAFIA.....	pag. 35

INTRODUZIONE

Agli inizi del '900 tutte le tecniche e gli strumenti di contabilità direzionale conosciuti oggi erano già stati elaborati, ma negli ultimi decenni si è cominciato a mettere in discussione la loro funzionalità, perché, in quasi un secolo, l'evoluzione del contesto operativo, tecnologico, di mercato ed economico in cui le aziende operano, ha subito notevoli cambiamenti.

La concorrenza, sia nazionale che internazionale, è aumentata largamente e quindi le imprese, per non perdere la loro quota di mercato, hanno bisogno di avere notizie sulla situazione aziendale e sulla competitività molto più spesso rispetto ad una volta.

La tecnologia, che è sempre più presente e occupa una posizione indispensabile in molte aziende, ha portato ad un ampliamento delle gamme produttive e questo ha effetti notevoli soprattutto nel calcolo dei costi.

Un altro fattore, forse il più importante di questo secolo, che ha sicuramente portato ad un radicale aumento dei costi aziendali è l'avvento della pubblicità. Al giorno d'oggi questo fattore è determinante per il successo di un'azienda e il costo (classificabile come costo generale) è spesso molto elevato e difficile da imputare a specifici prodotti.

Ultimo, ma non per importanza, è il cambiamento che negli anni ha interessato i bisogni dei consumatori. Poiché nel mercato sono presenti molti beni con caratteristiche omogenee (prezzi quasi uguali, funzionalità molto simili), la concorrenza non è più sul tipo di prodotto, ma si sposta sulla qualità. La ricerca della qualità si traduce in un aumento dei costi (anch'essi generali) di R&S.

I profondi mutamenti della situazione economica, delle realtà aziendali e dei bisogni dei consumatori, hanno fatto sì che gli strumenti di contabilità direzionale nell'approccio tradizionale non siano più molto adeguati.

Nel primo capitolo ho cercato di illustrare la contabilità direzionale nel suo aspetto tradizionale, cercando di darle una definizione e riportandone gli scopi, i punti di forza ed i limiti. Da ciò si capisce come mai la contabilità direzionale abbia assunto, fin da subito, un'importanza cruciale nella gestione delle aziende.

Il capitolo successivo, invece, guarda in un'ottica critica gli strumenti utilizzati nell'approccio tradizionale alla contabilità direzionale, illustrando quelle che, secondo me, sono le cause principali che hanno portato questa contabilità a perdere parte della sua utilità, con evidenti conseguenze, come i molti problemi nel calcolo dei costi dei prodotti e nella valutazione del processo produttivo.

Nell'ultimo capitolo, invece, ho indicato i principali obiettivi che dovrebbe porsi e raggiungere un buon sistema di contabilità direzionale. Si possono individuare nei seguenti aspetti: il controllo del processo produttivo, che deve riuscire a valutare ogni passo della produzione e non il processo nel suo complesso; il calcolo dei costi di breve termine, utile per le decisioni riguardo il miglior mix di produzione, il make or buy, il lancio di un nuovo prodotto o il ritiro dal mercato di un prodotto non più redditizio; il calcolo dei costi di lungo termine, che è una fase fondamentale nel calcolo del costo del prodotto; i costi esterni, che riguardano il problema dell'imputazione ai prodotti dei costi di marketing e di distribuzione; l'importanza di alcuni parametri non monetari da tener presente nelle valutazioni.

Capitolo 1

L'APPROCCIO TRADIZIONALE ALLA CONTABILITA' DIREZIONALE

Definizione e scopi della contabilità direzionale

La contabilità direzionale può essere definita come l'insieme di metodologie, di tecniche e di strumenti per la raccolta, l'elaborazione e l'interpretazione di informazioni monetarie e non monetarie utili per la gestione dell'azienda.

Questa contabilità risolve tre problematiche fondamentali all'interno di un'azienda:

1. La contabilità industriale (Co. In.)
2. La contabilità analitica (Co. An.)
3. Il controllo di gestione

La contabilità industriale è una tecnica amministrativa che riguarda la predeterminazione, la rilevazione, la localizzazione, l'imputazione, l'assegnazione, il controllo e l'analisi dei costi variabili di produzione, cioè quei costi che variano secondo l'andamento della produzione.

La contabilità analitica, invece, gestisce ricavi, costi fissi e costi variabili con lo scopo di fornire informazioni interne di gestione: la Co.Ge. (che è l'insieme delle rilevazioni riguardanti i valori generati dalle operazioni di gestione il cui scopo è, oltre a fornire i

dati per la compilazione del bilancio, la determinazione del risultato economico d'esercizio) fornisce i ricavi e i costi fissi, mentre la Co.In., come si è detto, rileva i costi variabili.

Il controllo di gestione utilizza i dati provenienti sia dalla Co.In che dalla Co.An. e li confronta con i dati di budget, per calcolare gli eventuali scostamenti, valutarli, determinarne le cause e decidere i correttivi.

Attraverso questi processi si arriva ad ottenere informazioni sintetiche e specifiche, sia dell'andamento del processo produttivo in ogni sua fase, sia dei costi sostenuti dall'azienda nelle varie unità operative.

La contabilità direzionale è fondamentale per ogni azienda, in quanto propone una visione complessiva dell'andamento di tutte le attività della produzione.

Non bisogna pensare che un buon sistema di contabilità direzionale porti necessariamente al successo di un'azienda, ma di sicuro un'azienda con un pessimo sistema di questo tipo sarà penalizzata rispetto alle concorrenti.

Senza questo strumento, per la direzione dell'azienda sarebbe impossibile effettuare un controllo preciso di ogni fase del processo produttivo e sarebbe altresì impossibile calcolare il costo che l'azienda deve sopportare per la produzione di un bene.

Queste informazioni risultano essere un ottimo strumento a disposizione dei manager come supporto nella formulazione delle strategie aziendali e permettono di capire come impiegare nella maniera più efficiente le risorse di cui dispone l'azienda.

Inoltre, poiché questo tipo di contabilità fornisce informazioni sul costo di tutti i beni prodotti dall'azienda, i manager possono prendere decisioni più esatte sui prezzi di vendita.

Essa svolge un ruolo importante anche per la direzione dell'azienda nelle fasi di pianificazione, valutazione e controllo della gestione aziendale operata dai manager.

Punti di forza della contabilità direzionale

Fin dalla nascita dei primi sistemi di contabilità direzionale, il principale interesse di tutte le organizzazioni è stato il calcolo del costo di prodotto.

Questa informazione ha portato ad una continua ricerca dell'ottimizzazione del processo produttivo, mirata ad un perfezionamento nell'utilizzo delle risorse e nella riduzione dei costi direttamente legati al prodotto.

Il vantaggio è che i manager, avendo a disposizione un'informazione dettagliata sui costi, sono in grado di individuare due fattori di grande rilievo:

1. Le eventuali aree produttive in cui le risorse vengono sprecate o non utilizzate al meglio
2. Le aree produttive più costose

Nel primo caso, si ottiene un risparmio di risorse o un loro impiego migliore che porta a una riduzione degli sprechi e quindi dei costi, a una maggiore efficienza del processo produttivo e al miglioramento della produzione.

Nel secondo caso, è possibile focalizzare l'attenzione su quelle aree troppo costose e quindi cercare soluzioni per la loro riduzione.

Inoltre, poiché nei prodotti vengono ripartiti anche quei costi che non sono direttamente legati alla produzione del bene (e quindi il costo di prodotto raggruppa tutti i costi aziendali¹), è possibile osservare se il prezzo che l'azienda ha fissato per la vendita del prodotto riesce o meno a coprire tutti i costi.

Nell'ambito delle decisioni di breve periodo gli strumenti di contabilità direzionale sono indispensabili nel supporto delle seguenti scelte:

1. valutazione della profittabilità dei prodotti: questa scelta è relativa all'opportunità di spingere le vendite di un articolo rispetto agli altri presenti in portafoglio.
2. composizione del *mix* di produzione in presenza di risorse scarse: si tratta delle scelte relative alle combinazioni di produzione (*mix*) maggiormente convenienti
3. eliminazione di linee di prodotto: si tratta delle scelte relative all'abbandono di un prodotto (o una linea di prodotti) dovute all'incapacità di produrre reddito. Nel caso di questo tipo di decisione, bisogna preventivamente valutare la convenienza economica; assume grande importanza la distinzione tra costi eliminabili e non eliminabili.
4. convenienza a produrre internamente o acquistare all'esterno: tali scelte consentono di comprendere se sia preferibile realizzare una determinata attività all'interno dell'impresa o sia piuttosto preferibile approvvigionarsi da un fornitore esterno. Negli ultimi anni, infatti, le imprese industriali e di servizi si sono spesso poste il problema se una determinata attività della propria catena del valore non potesse essere svolta in maniera più efficace, ovvero a costi più bassi,

¹ In questi casi ci si riferisce a una configurazione di costo pieno (che comprende, oltre ai costi diretti, costi indiretti di fabbricazione, costi commerciali e costi amministrativi)

a parità di qualità, da parte di un'altra impresa, maggiormente specializzata in detta attività. In altri termini, si è man mano presa coscienza che il tradizionale modello di impresa integrata – ovvero che svolge quasi tutte le attività previste nella filiera tecnico-produttiva del proprio settore – poteva condurre ad inutili sprechi.

5. accettazione di un nuovo ordine: è sempre conveniente accettare un nuovo ordine, purché il prezzo sia maggiore dei costi. In periodi di crisi per un'azienda è conveniente accettare ordini anche se il guadagno è minimo.

Altri due punti a favore della contabilità direzionale sono la tempestività e la sinteticità.

La tempestività permette ai manager di prendere decisioni molto precise e in tempi ristretti; viste le condizioni del mercato e della concorrenza attuali, (ma anche degli ultimi cinquant'anni) la necessità di avere informazioni in tempi rapidi è fondamentale per la competitività di un'azienda.

La sinteticità, invece, permette alla direzione di effettuare un controllo preciso su tutte le fasi del processo produttivo in tempi brevi, e quindi di porre rimedio rapidamente ad eventuali situazioni non ottimali.

Per capire l'importanza di questi due fattori basta pensare ad un'azienda che deve rispondere alla mossa di una concorrente; minore è il tempo che passa dalla mossa della concorrente alla mossa di risposta dell'azienda, maggiore è la possibilità di mantenere intatta la competitività e la quota di mercato. Se invece per avere informazioni più dettagliate si attendesse più tempo, aumenterebbe il rischio che l'azienda risenta negativamente della mossa messa in campo dalla concorrente.

Quindi possiamo riassumere i vantaggi della contabilità direzionale in quattro fattori:

1. SINTETICITA'
2. TEMPESTIVITA'
3. CALCOLO DEI COSTI DI PRODOTTO
4. CONTROLLO DEL PROCESSO PRODUTTIVO

Limiti iniziali

Inizialmente, cioè intorno agli inizi del '900, erano poche le aziende che ricorrevano all'uso degli strumenti di contabilità direzionale poiché i costi erano elevatissimi, il tempo per elaborare le informazioni era molto lungo e i risultati davano informazioni di scarsa utilità alle organizzazioni.

Successivamente, con l'avvento dei primi calcolatori, con lo sviluppo delle tecnologie e con l'entrata in vigore dell'obbligo per le aziende di grandi dimensioni di redigere bilanci non più solo una volta l'anno ma anche trimestralmente, queste tecniche si svilupparono rapidamente.

Tuttavia, nonostante le aziende abbiano speso molte risorse per calcolare trimestralmente o anche mensilmente una qualche misura del reddito, *questa non determina certamente l'effettivo incremento o decremento del valore economico dell'impresa prodotto dalla gestione del periodo considerato.*²

² Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

Spesso infatti, per i manager è più importante che le informazioni derivanti dalla contabilità direzionale siano tempestive piuttosto che precise. Per prendere una decisione, è meglio avere una buona stima subito piuttosto che dover aspettare magari un mese per avere un dato preciso.

Il problema è che spesso questi dati vengono utilizzati per dare dei giudizi sulla gestione dei processi produttivi, possono portare a una visione aziendale che non rispecchia la realtà e, in alcuni casi, può portare anche i manager a prendere decisioni sbagliate.

Per quanto riguarda il calcolo del costo di prodotto, i limiti derivano dalla difficoltà nell'imputare ai singoli prodotti costi che non sono stati sostenuti direttamente per la produzione dello stesso, con il risultato che si rischia di calcolare un costo che non rispecchia la realtà.

Inoltre, la contabilità direzionale tende a semplificare troppo la gestione delle aziende che, soprattutto negli ultimi 50 anni, ha subito notevoli cambiamenti.

Si è passati da grandi aziende monoprodotto ad holding il cui pacchetto prodotti è molto ampio e vario, che mirano alla ricerca della qualità e alla differenziazione dei prodotti piuttosto che all'ottimizzazione dei costi.

Capitolo 2

CRITICITA' DELL'APPROCCIO TRADIZIONALE

Il mercato ha esigenze in continua variazione: costi più bassi, qualità più elevata, tempi di risposta (dal momento dell'ordine al ricevimento della merce) brevi, ecc...

Queste condizioni portano le aziende a modificare, tra le altre cose, le proprie attività gestionali.

Il bisogno di un numero maggiore di informazioni ha reso le tradizionali metodologie di contabilità direzionale in parte obsolete.

In questo capitolo verranno trattati tutti i passaggi fondamentali e le cause che hanno portato alla criticità dell'approccio tradizionale alla contabilità direzionale.

Uso improprio dei metodi di calcolo delle rimanenze

Nel primo ventennio del '900, l'interesse verso la contabilità dei costi aumentò rapidamente. Questo interesse non scaturì da un maggiore bisogno di informazioni da

parte delle aziende, ma piuttosto dalla necessità di informazioni sul costo dei prodotti per la valutazione delle rimanenze finali³.

Le richieste del mercato dei capitali e degli organi di tassazione del reddito portarono alla necessità, per le aziende, di presentare bilanci certificati da revisori contabili⁴ professionisti e quindi non legati in alcun modo all'azienda.

Fino ad ora il calcolo delle rimanenze era effettuato secondo criteri abbastanza arbitrari poiché "le rimanenze dei prodotti finiti di fine esercizio non erano valutate sulla base dell'identificazione dei costi effettivamente sostenuti, bensì sulla base del presunto costo di sostituzione⁵".⁶

Ma da questo momento in poi i revisori imposero che tutti i dati riportati nel bilancio certificato derivassero da costi storici. Questo si tradusse in una regolamentazione nella tecnica del calcolo delle rimanenze.

E' abbastanza semplice capire perché i revisori contabili erano molto interessati al calcolo esatto delle rimanenze. Intanto sia il mercato dei capitali sia gli organi di tassazione esigevano che il reddito derivante dai bilanci certificati fosse esatto e rispecchiasse la reale situazione economico-finanziaria dell'azienda e, secondariamente, un calcolo preciso delle rimanenze evitava all'azienda di assumersi il rischio di distribuire utili non ancora conseguiti.

³ Le rimanenze finali sono costi di periodo incorporati nel valore delle scorte in giacenza a fine periodo (che risultano essere materiali non ancora utilizzati nel processo produttivo, prodotti in corso di lavorazione o prodotti finiti in attesa di essere venduti), costi per i quali non si sono ancora associati i relativi ricavi di vendita. In assenza di tale "associazione" tra costo e ricavo, i costi di periodo sostenuti e incorporati nel valore delle giacenze va rinviato al futuro esercizio (nel quale, presumibilmente, si avrà la vendita).

⁴ I revisori contabili sono dei professionisti che hanno il compito di analizzare e verificare che i valori riportati in bilancio siano legittimi, regolari e corretti.

⁵ Il costo di sostituzione è il valore al quale una determinata voce di magazzino può essere riacquistata.

⁶ Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

Queste informazioni, derivanti da una sorta di attribuzione di tutti i costi (sia diretti che indiretti) sostenuti dall'azienda ai prodotti, vennero utilizzate impropriamente dai manager per prendere decisioni di vario tipo. Decisioni che, ovviamente, andavano al di fuori degli scopi per cui erano state calcolate.

Il problema è che i revisori non erano per niente interessati a imputare precisamente i costi a livello di dettaglio, l'importante era che i totali fossero esatti.

L'utilizzo di metodi meno dettagliati rispetto a quelli esistenti in precedenza si tradusse principalmente in una diversa imputazione dei costi generali.

Un'informazione di questo tipo è sicuramente adatta per la valutazione delle rimanenze finali, ma non sufficiente per prendere decisioni di alcun tipo.

Infatti, nella contabilità dei costi a scopi direzionali, hanno un ruolo fondamentale le distinzioni tra i vari tipi di costo che, quando vengono imputati ai prodotti, devono essere mantenuti separati. Solo in questo modo per un manager è possibile capire come ridurre i costi, individuare eventuali prodotti (o linee di prodotto) da eliminare e prendere molte altre decisioni.

Nasce il problema dei costi generali

I costi generali, o costi indiretti, sono costi non direttamente legati alla produzione, per i quali non è conveniente effettuare misurazioni specifiche.

Il problema, per questo tipo di costi, riguarda la loro ripartizione nei centri di costo o nei prodotti poiché, spesso, non sono direttamente collegabili a uno specifico centro (o prodotto).

Nell'approccio classico alla contabilità direzionale l'unico parametro attraverso cui venivano ripartiti questi costi erano le ore di manodopera diretta (mod), che già allora era una minima parte dei costi aziendali.

Come conseguenza ovvia si veniva a creare una situazione per cui i prodotti che necessitavano di più manodopera erano quelli a cui venivano imputate quote maggiori di costi generali, mentre prodotti in cui la quantità di manodopera era relativamente bassa, ma magari necessitavano di altre operazioni specifiche e anche costose, risultavano meno costosi per l'azienda.

I manager ci misero poco a capire che, per raggiungere i loro obiettivi di riduzione del costo di un prodotto, più che cercare di ridurre i costi generali, la cui riduzione sarebbe stata suddivisa tra tutti i prodotti, conveniva diminuire, anche di poco, la manodopera necessaria per la produzione di quel determinato prodotto.

Meno manodopera si traduceva in una diminuzione dei costi generali che venivano imputati a quel prodotto e l'obiettivo di diminuzione del costo veniva raggiunto con più semplicità.

“Viene, quindi, dedicata meno attenzione alla crescita delle spese generali che non a piccoli incrementi di manodopera diretta.”⁷

⁷ Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

Ovviamente, questa situazione e questo approccio non sono per niente realistici, poiché ci sono tipi di costi (che sono comunque costi generali) che sarebbe più opportuno suddividere in base ad altri parametri, come ad esempio le ore macchina.

Ad un certo punto alcuni manager si resero conto che per alcuni prodotti, conveniva appaltare le lavorazioni che richiedevano una quantità di ore di manodopera diretta maggiore, ad altre aziende specializzate, i cui costi di produzione risultavano più bassi, oppure spostare la produzione nei paesi in cui il costo della manodopera fosse più basso. Una cosa di cui non ci si rendeva conto, però, era che appaltare fasi del processo produttivo ad altre aziende comportava un aumento delle spese generali, legate a tutte quelle operazioni che l'azienda deve compiere conseguentemente a questa decisione.

Questo aumento dei costi veniva ripartito tra tutti i prodotti che comportavano ore di manodopera, quindi l'aumento dei costi di prodotto, dovuti all'appalto di fasi del processo produttivo, era relativamente contenuto.

In questo approccio alla contabilità direzionale, tutti i costi generali venivano imputati ai centri e successivamente ai prodotti, utilizzando una sola base di riparto, cioè le ore di manodopera e questo causava forti limitazioni alla contabilità dei costi, soprattutto nel “prevedere la variazione dei costi in funzione dei mutamenti di volume e di mix della produzione effettiva”⁸.

Un altro problema legato all'efficienza della contabilità dei costi è la relativa mancanza di tempestività. Infatti tra il processo di raccolta ed elaborazione dei dati e il momento in cui i manager ricevevano i risultati passava troppo tempo e i dati arrivavano troppo aggregati per poter avere un'utilità realmente apprezzabile.

⁸ Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

Più si volevano dati precisi più tempo bisognava aspettare, ma la quasi totalità dei manager preferiva dati meno precisi, ma più tempestivi.

“Dati incompleti sullo svolgimento di una specifica attività, se ottenuti tempestivamente, possono essere più utili di un valore preciso ma disponibile solamente dopo molto tempo”.⁹

Bisogna dire però che, con l'avvento dei personal computer, questo problema è stato risolto, in quanto le misurazioni sono praticamente istantanee e il calcolo dei risultati è molto più veloce di quanto era prima.

Ma se da un lato l'arrivo dei computer ha risolto il problema della tempestività, c'è da dire che avrebbe potuto risolvere anche i problemi di accuratezza dei dati, invece gli esperti di computer si limitarono a riportare i metodi di contabilità dei costi già esistenti senza apportare migliorie di alcun genere.

Inoltre con l'aumento della concorrenza nazionale ed internazionale è aumentato anche il bisogno per le aziende di avere informazioni più precise sui costi di produzione e sulla competitività aziendale. Queste informazioni vengono richieste molto più spesso rispetto a una volta e quindi si è cominciato ad investire parecchio per cercare di apportare qualche miglioria o perfezionamento ai metodi classici di calcolo dei costi.

Mentre la concorrenza aumentava, prendeva sempre più piede la tecnologia; macchinari per la produzione sofisticati e veloci cominciarono a prendere il posto dell'uomo, svolgendo gli stessi lavori in tempi molto più brevi, computer sempre più all'avanguardia gestivano numerose fasi del processo produttivo, ecc..

⁹ William J. Vatter, *Managerial Accounting*

In un contesto di questo tipo, iniziarono a notarsi i primi problemi legati alle tecniche di calcolo dei costi, soprattutto per quanto riguarda l'imputazione dei costi generali, in quanto molte più fasi del processo produttivo diventavano automatizzate e quindi, dividendo le spese generali solo in base alle ore di manodopera, si ottenevano risultati palesemente errati, anche perché, mentre i costi per la manodopera diminuivano sempre di più (a causa dell'automatizzazione), i costi indiretti seguivano un trend opposto.

La pubblicità, lo spostamento di alcune attività all'estero, l'aumento dei servizi post-vendita, sono alcuni esempi di fattori che sono andati ad aumentare i costi generali nella maggior parte delle aziende.

In un momento in cui i costi per la manodopera sono 100 o anche 1000 volte inferiori ai costi generali, ci si rende conto che i metodi tradizionali di calcolo del costo di prodotto devono essere rivisti.

L'espansione forzata della gamma produttiva

Le aziende agli inizi del '900 avevano generalmente linee di produzione abbastanza omogenee e i costi venivano ridotti attraverso le economie di scala.

“Diciamo che ci sono economie di scala (o rendimenti di scala crescenti) se il costo medio diminuisce al crescere dell'output”¹⁰.

In questa situazione di mercato l'unico compito che spettava a un manager era di controllare che il processo produttivo si svolgesse nel modo più efficiente possibile.

¹⁰ L. Cabral, Economia industriale

Ma, con l'aumento e inasprimento della concorrenza mondiale, le aziende capirono di doversi assicurare una quota di mercato per restare competitive e presto capirono che "maggiore è il grado di differenziazione, più alto è il potere di mercato delle imprese"¹¹. Con l'espansione dei processi produttivi, causata dalla ricerca della differenziazione, le aziende ebbero improvvisamente bisogno di molte più informazioni precise sui costi dei prodotti per prendere decisioni sul mix più adeguato (e redditizio) di prodotti, sulla necessità di lanciare nuovi prodotti sul mercato o di eliminarne alcuni di non produttivi. Ma la concorrenza non fu l'unico motivo di espansione della gamma produttiva delle aziende.

Dobbiamo riprendere per un momento il discorso trattato nel paragrafo precedente; i costi generali venivano trasferiti da prodotti costruiti principalmente dalle macchine (che magari comportavano elevati costi generali di messa a punto dei macchinari) con poca manodopera a prodotti standard che però necessitavano di un numero di ore di manodopera maggiore.

Poiché i risultati della contabilità dei costi davano più conveniente la produzione di beni specifici e meno conveniente la produzione di beni standard, i manager erano indotti ad ampliare la gamma produttiva.

Questo perché i costi addizionali dovuti ad operazioni di questo genere non venivano imputati direttamente ai prodotti che li causavano ma venivano ripartiti soprattutto tra quelli con maggiore necessità di manodopera.

¹¹ L. Cabral, Economia industriale

Errori dovuti alla prassi contabile

Le tecniche di calcolo dei costi risentono, tra le altre cose, di alcuni errori dovuti alla prassi contabile, ossia quell'insieme di regole per la compilazione corretta del bilancio.

Ad esempio, queste regole impongono che alcuni costi, tra cui la maggior parte degli investimenti a lungo termine (R&S, pubblicità, ecc.), vengano spesi nell'esercizio corrente, anche se i frutti si avranno nel futuro.

Ovviamente, manager con obiettivi precisi di riduzione dei costi e di redditività che magari ricevono spesso pressioni dalla finanza e dagli investitori, fanno fatica e sono combattuti nell'effettuare investimenti di questo genere, poiché questo renderebbe molto difficile il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Queste regole contabili, quindi, penalizzano gli investimenti di lungo periodo, innalzando le spese aziendali e quindi gonfiando i costi dei prodotti, soprattutto quelli ad alta densità di manodopera diretta. Infatti questi investimenti figurano nella contabilità dei costi come costi generali e quindi imputati ai prodotti in base alle ore di manodopera.

Vengono fatti figurare come costi di prodotto anche le spese pregresse che le aziende sopportano per i fondi pensione dei dipendenti.

“In un'impresa, la funzione del personale decise, in modo abbastanza ragionevole, di ripartire i costi pregressi proporzionalmente alle indennità di pensione già maturate. Grazie a questa procedura, ad uno stabilimento con dipendenti più anziani vennero imputate quasi tutte le quote pregresse; ad altri stabilimenti, più recenti e con forza lavoro molto più giovane, non venne imputato nessun costo. Dato che i lavoratori dello stabilimento più vecchio godevano ogni anno anche di un periodo di ferie più lungo, a

causa della loro maggiore anzianità aziendale, il costo delle quote pregresse di anzianità era distribuito su un minor numero di ore lavorate rispetto allo stabilimento più recente. L'assegnazione con questo criterio produceva, di per se, una penalizzazione di 4 dollari l'ora per il vecchio stabilimento rispetto a quelli più recenti. La divisione reagì a questo costo differenziale trasferendo alcune lavorazioni dallo stabilimento più vecchio a quelli più recenti. Inoltre, i prodotti fabbricati nello stabilimento più vecchio perdevano quota di mercato a causa dei maggiori prezzi necessari per recuperare i margini di utile. Alla fine questo stabilimento fu chiuso”¹².

Questo esempio fa capire molto bene i problemi dovuti alla prassi contabile.

Problemi legati al ROI

Return on investment (ROI, indice di redditività del capitale investito o ritorno degli investimenti).

Il ROI indica la redditività e l'efficienza economica della gestione caratteristica a prescindere dalle fonti utilizzate: esprime, cioè, quanto rende 1€ di capitale investito in quell'azienda.

$$ROI = \frac{\textit{Risultato operativo}}{\textit{Capitale investito}}$$

¹² Questo esempio è stato interamente tratto da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, pag. 206

dove per risultato operativo si intende il risultato economico della sola gestione caratteristica, mentre per capitale investito si intende il totale degli impieghi caratteristici.

I maggiori difetti di tale indice sono due:

- 1) il ROI aumenta con il semplice susseguirsi degli esercizi. Ciò perché l'ammortamento cresce di anno in anno riducendo la base contabile;
- 2) al denominatore abbiamo un fondo, mentre al numeratore c'è un flusso.

I problemi legati a questo indice derivano dal fatto che molti manager sono troppo interessati, spesso perché ricevono molte pressioni, da investitori e dalla finanza in generale, al raggiungimento di risultati di breve periodo.

Inizialmente, quando il ROI era appena stato introdotto, i manager cercavano di raggiungere il target prefissato studiando i migliori investimenti che si potessero fare, cercando di lanciare nuovi prodotti all'avanguardia (ad esempio nella qualità) nel mercato, cercando di vendere più prodotti possibili e cercando di ridurre al massimo i costi di prodotto.

E' evidente che inizialmente questo indice era un incentivo per i manager a ottimizzare la gestione dell'azienda che, se dava risultati, si sarebbero tradotti in un valore positivo del ROI.

Ma, già nei primi momenti di crisi, essi si resero conto ben presto che c'erano molti altri modi per ottenere buoni risultati di ROI, anche senza stare attenti a tutti quei fattori elencati prima e senza vendere molti prodotti.¹³

¹³ Per approfondimenti H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, pag. da 201 a 204

Il ROI finisce quindi per penalizzare gli investimenti in quanto i manager, nei periodi in cui vogliono ottenere determinati obiettivi e faticano a raggiungerli, tagliano spese, ad esempio in R&S o negli investimenti pubblicitari.

“La possibilità di aumentare gli utili a scapito dell’economicità e sopravvivenza dell’azienda nel lungo termine evidenzia una carenza essenziale della logica di bilancio”.¹⁴

¹⁴ Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

Capitolo 3

OBIETTIVI DI UN BUON SISTEMA DI CONTABILITA' DIREZIONALE

Fino ad ora abbiamo preso in considerazione tutti quei fattori e quelle motivazioni che hanno fatto sì che le tecniche tradizionali di contabilità direzionale perdessero parte della loro efficacia.

In questo capitolo verrà spiegato quali obiettivi deve raggiungere un sistema di contabilità direzionale affinché questo strumento possa dare la massima utilità all'azienda e in particolare alla direzione e ai manager.

Per fare questo, è utile ricordare quali sono le funzioni fondamentali che deve svolgere un sistema di contabilità direzionale:

1. fornire informazioni utili al controllo del processo produttivo;
2. effettuare un preciso calcolo del costo del prodotto.

Proprio su queste due operazioni focalizzeremo l'attenzione nei prossimi paragrafi, oltre a sottolineare l'importanza di valutare alcuni indicatori non monetari.

Controllo del processo produttivo

Per controllo del processo produttivo si intende quell'insieme di strumenti che permettono alla direzione e ai manager di valutare l'efficienza, in termini di raggiungimento dei budget, di ogni fase della produzione.

Il controllo viene effettuato su ogni fase del processo, singolarmente e non sul processo produttivo nel suo complesso. Questa particolarità è fondamentale, poiché solo in questo modo è possibile capire come e dove si può migliorare l'efficienza del processo.

Quindi, per progettare un buon sistema di controllo del processo produttivo, è fondamentale seguire tre regole:

1. individuare i centri di costo;
2. decidere l'unità di misura;
3. valutare la periodicità.

La prima cosa da fare è individuare tutti i vari centri di costo¹⁵ in cui è possibile dividere il processo produttivo e delinearne bene i confini. Praticamente si va a dividere una fase dall'altra per poterne analizzare una alla volta.

Il secondo passo consiste nel decidere, per ogni centro di costo, l'unità di misura più adeguata per la misurazione delle attività che fanno variare i costi all'interno del centro.

E qui si capisce per quale motivo è fondamentale effettuare una divisione in centri di costo accurata.

¹⁵ I centri di costo sono centri operativi che svolgono gruppi di operazioni ai quali è possibile attribuire particolari raggruppamenti di costi. In presenza di un'organizzazione complessa della produzione, per un più corretto calcolo del costo unitario, i costi generali non sono imputati ai prodotti, bensì raggruppati secondo aggregazioni che riflettono le fasi di svolgimento del processo produttivo.

Ogni centro deve avere la propria unità di misura attraverso la quale è possibile misurare la variazione del volume di attività.

Per esempio, in un centro in cui avvengono principalmente lavorazioni manuali l'indicatore più rilevante saranno le ore di manodopera diretta, mentre in un centro altamente automatizzato, si valuterà l'efficienza del processo in base alle ore macchina.

L'ultimo passo, e probabilmente anche il più importante, consiste nel decidere la periodicità con cui verranno effettuate le misurazioni necessarie per la raccolta dei dati.

Questa scelta può (e spesso deve) essere diversa nei vari centri di costo.

Ovviamente, in un centro in cui una lavorazione dura pochi secondi, è poco significativo effettuare misurazioni una volta al mese, ma sarà più utile magari farne una al giorno.

Allo stesso tempo, in un centro in cui una lavorazione può durare anche qualche mese, non ha alcun senso effettuare misurazioni mensili.

Quindi, in base alla natura delle lavorazioni effettuate in ogni centro, deve essere decisa la tempistica ottimale di raccolta delle informazioni necessarie alla valutazione dell'efficienza di quello specifico centro di costo.

La valutazione del processo produttivo avviene individuando gli scostamenti tra gli obiettivi che ci si pone e i risultati che si sono realmente ottenuti.

Si analizzano vari tipi di scostamenti:

1. *di volume*: differenza tra costi riferiti a volumi di produzione programmati a budget e costi riferiti agli effettivi volumi di attività realizzati a consuntivo;
2. *di quantità*: deriva dall'impiego di dosi diverse di fattori nel processo produttivo rispetto a quelle stabilite a budget;

3. *di prezzo*: individua variazioni di budget dovute all'acquisto o vendita di fattori (o materiali, mod, ecc...) a prezzi diversi da quelli programmati.

In questa, che è una fase di controllo del processo produttivo, non ha alcun senso ripartire tra i vari centri i costi generali che non sono direttamente riferibili alle attività svolte all'interno del centro stesso, anzi rischia di creare confusione e di indurre a trarre conclusioni errate.

Siccome non si è interessati ad una informazione di costo precisa, conviene valutare il processo solo in funzione dei costi realmente e sicuramente attribuibili al centro di costo.

Calcolo del costo del prodotto

Per un'azienda conoscere il costo che deve sopportare per la produzione di una singola unità di un bene è di fondamentale importanza, soprattutto per aiutare i manager a prendere decisioni di vario tipo, dal prezzo a cui vendere i prodotti, al mix di produzione più efficiente, a decisioni sul lancio o ritiro di prodotti dal mercato.

Consideriamo tre tipi di costo:

1. costi di breve termine;
2. costi di lungo termine;
3. costi esterni.

Costi di breve termine:

Sono quei costi di prodotto che permettono di prendere decisioni di breve periodo come la definizione del mix di prodotto più efficiente, decisioni make or buy, l'accettazione o il rifiuto di nuovi ordini.

Inoltre devono fornire informazioni sul “fabbisogno fisico”¹⁶ di risorse (scarse) da parte del prodotto ed evidenziare se la capacità produttiva dell'azienda è in grado di produrre tutte le unità richieste dal mercato.

Costi di lungo termine:

L'obiettivo più importante, nonché una delle principali differenze rispetto all'approccio tradizionale, di un buon sistema di contabilità dei costi è il calcolo del costo di lungo periodo di ogni prodotto.

“Il metodo tradizionale assegna ai prodotti finali tutti i costi di stabilimento, allo scopo di determinare il valore delle rimanenze di fine esercizio e il costo del venduto”¹⁷.

Introduciamo il concetto, individuato da due noti studiosi esperti di processi produttivi, di “fabbrica nascosta”¹⁸.

¹⁶ Espressione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

¹⁷ Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

¹⁸ Miller e Vollmann, *The Hidden Factory*

Si tratta del fatto che, anche se nell'approccio classico vengono considerati fissi, la maggioranza dei costi generali (si intendono quei costi riferiti ai reparti ausiliari della produzione) in realtà si possono considerare variabili.

Essi non variano direttamente in funzione della quantità prodotta di un determinato bene, ma dall'aumento delle *transazioni* che si vengono a creare successivamente alla decisione di aumento della produzione.

Miller e Vollman hanno definito quattro tipi di transazioni:

1. *logistiche*: più beni vengono prodotti più personale è necessario per le operazioni logistiche per gestire la crescita delle transazioni;
2. *di bilanciamento*: il numero di addetti alla programmazione dei materiali, al controllo di produzione, alle previsioni e alla programmazione aumenta al crescere delle quantità che l'azienda decide di produrre e quindi il numero di transazioni è più elevato;
3. *connesse alla qualità del prodotto e del processo produttivo*: tutti gli addetti al controllo della qualità devono effettuare un numero maggiore di transazioni quanto più l'azienda decide di produrre beni di qualità;
4. *di variazione*: i tecnici che devono aggiornare le informazioni dei processi produttivi svolgono queste transazioni.

Una volta che vengono appresi i fattori che causano i costi (generali) nei vari reparti ausiliari si può procedere con l'imputazione dei costi ai prodotti ai quali sono riferiti.

“Un'importante conseguenza della filosofia dei *costi di transazione*, o dell'attribuzione dei costi generali, è che si dovrebbero considerare variabili tutti i costi generali”¹⁹.

¹⁹ Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

Un buon sistema di contabilità dei costi dovrebbe far trasparire i costi della differenziazione e della complessità dei prodotti. Questo sarebbe di enorme aiuto e indirizzerebbe la direzione nel difficile compito di ridurre i costi aziendali.

Costi esterni:

La contabilità tradizionale raggruppa i costi esterni, cioè quelli che si riferiscono alle spese di marketing e ai canali distributivi, in ampie categorie, perdendo così molte informazioni importanti.

Infatti spesso capita che un'azienda venda i suoi prodotti attraverso canali distributivi diversi, ottenendo risultati differenti in funzione del canale di vendita.

Quindi, è di fondamentale importanza, in un buon sistema di contabilità direzionale, tenere conto di queste informazioni, per non arrivare ad un calcolo errato della redditività relativa ai singoli prodotti e quindi prendere decisioni critiche, basandosi su dati sbagliati.

Parametri non monetari

In un sistema di contabilità direzionale non possono mancare alcuni importanti indicatori non monetari.

Fattori quali la ricerca della qualità, la flessibilità del processo produttivo, l'innovazione dei prodotti e la professionalità del personale sono in grado di dare ad un'azienda un vantaggio competitivo sulle concorrenti.

Per aziende che ricercano la qualità dei propri prodotti può essere utile osservare parametri “interni”, quali ad esempio gli scarti, il numero di difetti nei prodotti, le rilavorazioni, e parametri esterni, quali il numero delle lamentele e i costi di garanzia.

Aziende che ricercano una maggiore flessibilità nel processo produttivo osserveranno parametri quali il numero di componenti necessari per la produzione di un bene e quanti di questi sono standard rispetto agli altri beni che produce.

“Le aziende che fondano il loro vantaggio competitivo sull’innovazione continua dei prodotti dovranno rilevare il tempo complessivo richiesto per il lancio di nuovi prodotti, verificare gli stati di avanzamento dei progetti di sviluppo dei prodotti e dei processi, individuare le loro caratteristiche chiave (precisione, affidabilità, velocità) e il grado di soddisfazione del cliente”²⁰.

Aziende che invece cercano di dare una formazione professionale al proprio personale presteranno attenzione a fattori quali il tasso di assenteismo, il clima aziendale e il turnover.

Il management, con l’intensificarsi della concorrenza e con le condizioni di mercato che si sono create (la diversificazione, la soddisfazione del cliente, ecc..), ha estrema necessità, oltre che di indicatori monetari, quali il costo di prodotto e il ROI, anche di parametri che misurino fattori non direttamente monetari.

“Non direttamente monetari” perché tutti i fattori elencati finora, anche se non sono esprimibili in senso monetario, comportano una variazione nelle prestazioni aziendali.

²⁰ Affermazione tratta da H. Thomas Johnson Robert S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*

CONCLUSIONI

I capitoli trattati finora permettono di avere una visione completa dell'approccio tradizionale alla contabilità direzionale e quindi di trarre alcune conclusioni sulla loro criticità e sulle modifiche necessarie per adeguarla alla situazione (aziendale e di mercato) attuale.

I problemi esposti nel capitolo 2 derivano, soprattutto, da un profondo mutamento avvenuto nel sistema economico mondiale con l'avvento della tecnologia e dei primi calcolatori.

Queste innovazioni hanno portato con se una serie di fattori quali l'automatizzazione di molti processi produttivi, l'aumento smisurato della pubblicità, la ricerca della differenziazione del prodotto, le ricerche per aumentare al massimo la qualità dei prodotti offerti, ecc..

Questo cambiamento interessa soprattutto i settori caratterizzati da un'elevata competitività e si trasforma in un aumento dei costi generali sostenuti dalle aziende e quindi la percentuale di costi generali rispetto ai costi di manodopera diretta, che già una volta era significativamente superiore, è aumentata esponenzialmente arrivando anche ad essere superiore di migliaia di volte.

Mentre per un'azienda che opera in un settore maturo, con una composizione del costo pieno ancora fortemente concentrata sui costi diretti (materiali e lavoro), l'applicazione dei metodi tradizionali porta a risultati molto buoni.

Quindi un'idea potrebbe essere di avere due metodi di contabilità dei costi; il metodo tradizionale, adeguato per aziende mature, e un metodo nuovo e più efficace (soprattutto

nell'imputazione dei costi generali) da applicare ad aziende che operano in mercati altamente competitivi.

Questa necessità ha portato alla modifica dei metodi di imputazione dei costi generali, che prima venivano divisi solo in base alle ore di manodopera, attraverso l'inserimento delle basi di riparto multiple, che permettono di tenere suddivisi i costi generali nelle varie categorie e imputare ogni categoria attraverso il parametro più appropriato.

In definitiva si può affermare che i metodi tradizionali di contabilità direzionale non sono più attuali e possono condurre a decisioni errate sui prodotti, sia sul costo sia sull'efficienza del processo produttivo.

Inoltre non danno nessuna informazione utile al management per la riduzione dei costi poiché gli indicatori sono troppo sintetici e soprattutto aggregati.

Nell'ultimo capitolo comunque sono indicati gli obiettivi che dovrebbe raggiungere un sistema di contabilità direzionale efficiente e alcune particolarità di cui dovrebbe tener presente, sia nel controllo del processo produttivo, sia nel calcolo del costo di prodotto sia per quanto riguarda l'importanza di valutare alcuni parametri non monetari.

Un miglioramento nel controllo del processo produttivo, ad esempio, è avvenuto con l'introduzione dei centri di costo, attraverso i quali i costi generali vengono tenuti separati in funzione dell'area di cui fanno parte e non più raggruppati in un'unica categoria come avveniva in precedenza.

Questo permette ai manager di avere una visione più schematica e dettagliata dei costi sostenuti in ogni fase del processo.

Nel calcolo dei costi, oltre all'introduzione delle basi di riparto multiple, si è sottolineata l'importanza di individuare i costi esterni all'azienda, cioè quei costi legati, ad esempio, ai canali distributivi.

Questo è molto importante poiché permette di osservare eventuali differenze nel costo di uno stesso prodotto legate al canale di vendita utilizzato.

Ci sono state una serie di modifiche rispetto alle tradizionali tecniche di contabilità direzionale che hanno corretto alcune delle incongruenze che si creavano per la forte diversità delle condizioni di mercato rispetto a qualche decina di anni fa.

Le aziende attuali non potrebbero fare a meno delle informazioni di contabilità direzionale; vista la concorrenza a livelli altissimi, è fondamentale per i manager poter disporre di informazioni rapide e precise.

Al giorno d'oggi, i metodi di contabilità dei costi non sono ancora perfezionati, anzi la strada è ancora lunga, però le premesse sono buone. Intanto con il passaggio ai centri di costo si è sicuramente migliorata la qualità dell'informazione di costo rispetto ai metodi precedentemente utilizzati.

Ritengo però che con lo sviluppo repentino della tecnologia e con la necessità sempre crescente di informazioni rapide e precise sui costi, si riuscirà, in tempi brevi, a trovare un metodo migliore di quello attuale basato sui centri di costo.

BIBLIOGRAFIA

Johnson H. T. e Kaplan R. S. – Ascesa e declino della contabilità direzionale (ISEDÌ, 1989)

Vatter W. J. – Managerial accounting (GARLAND, 1986)

Cabral L. – Economia industriale (CAROCCI, 2002)

Miller J. G. e Vollmann T. E. – The hidden factory (HARVARD BUSINESS REVIEW, 1985)