

CAPITOLO V

L'analisi dei costi a supporto dell'attività di controllo

5.1 Il calcolo dei costi per influenzare i comportamenti oltre che per informare: il costo "strategicamente" corretto

L'attività di direzione non si esaurisce con il momento nel quale si prendono le decisioni. Una volta che sono state prese, è infatti opportuno fare in modo che qualcuno agisca di conseguenza, dando un seguito operativo a quanto deciso.¹ Sia per decidere sia per cercare di dare un seguito operativo alle decisioni, le informazioni, in generale, e quelle di costo, in particolare, possono svolgere una funzione rilevante. Quest'ultima è però diversa nei due casi. Nel primo caso l'informazione è destinata ad "informare", nel secondo caso ad "influenzare", a indurre i comportamenti desiderati negli "esecutori".² Una simile affermazione non avrebbe particolari implicazioni amministrative se le informazioni di costo da utilizzare per assolvere le due funzioni richiamate fossero sempre identiche. Ma non sempre è così. Le informazioni di costo destinate ad essere di supporto al processo decisionale devono essere rilevanti e il più possibile oggettive. Quelle destinate ad "influenzare" possono anche essere, almeno in parte, frutto di scelte soggettive e destinate, in modo consapevole, a trasmettere precise indicazioni e "messaggi" alle persone chiamate a dare un seguito operativo alle decisioni.

Così, le informazioni di costo rilevanti a fini decisionali, come si è già sottolineato, sono quelle relative a costi che variano nel loro importo complessivo al variare dell'alternativa oggetto di scelta. Diversamente, la "costruzione" di una configurazione di costo per "influenzare" può portare ad inserire in tale configurazione anche quote più o meno ampie di costi fissi comuni. Lo scopo di questa configurazione di costo, infatti, non è quella di trovare relazioni oggettive e razionali tra gli oggetti di calcolo e gli elementi di costo. Il suo scopo è quello di "indurre a fare". Si desidera poter disporre di uno strumento di direzione che stimoli i comportamenti desiderati, enfatizzando i riflessi negativi di quelli indesiderati. Questa particolare configurazione di costo viene qui definita come costo strategicamente corretto.

Tale costo tende a combinare i fabbisogni informativi con quelli organizzativi, arrivando ad una configurazione scelta nell'ampia gamma che va dal costo primo variabile di fabbricazione al costo pieno aziendale; magari, optando per una configurazione

¹ Sui contenuti dell'attività di direzione e i suoi collegamenti con gli studi di economia aziendale si veda V. Coda, "Sull'attività di direzione", in *Rivista Internazionale di Scienze economiche e Commerciali*, n.1, 1968.

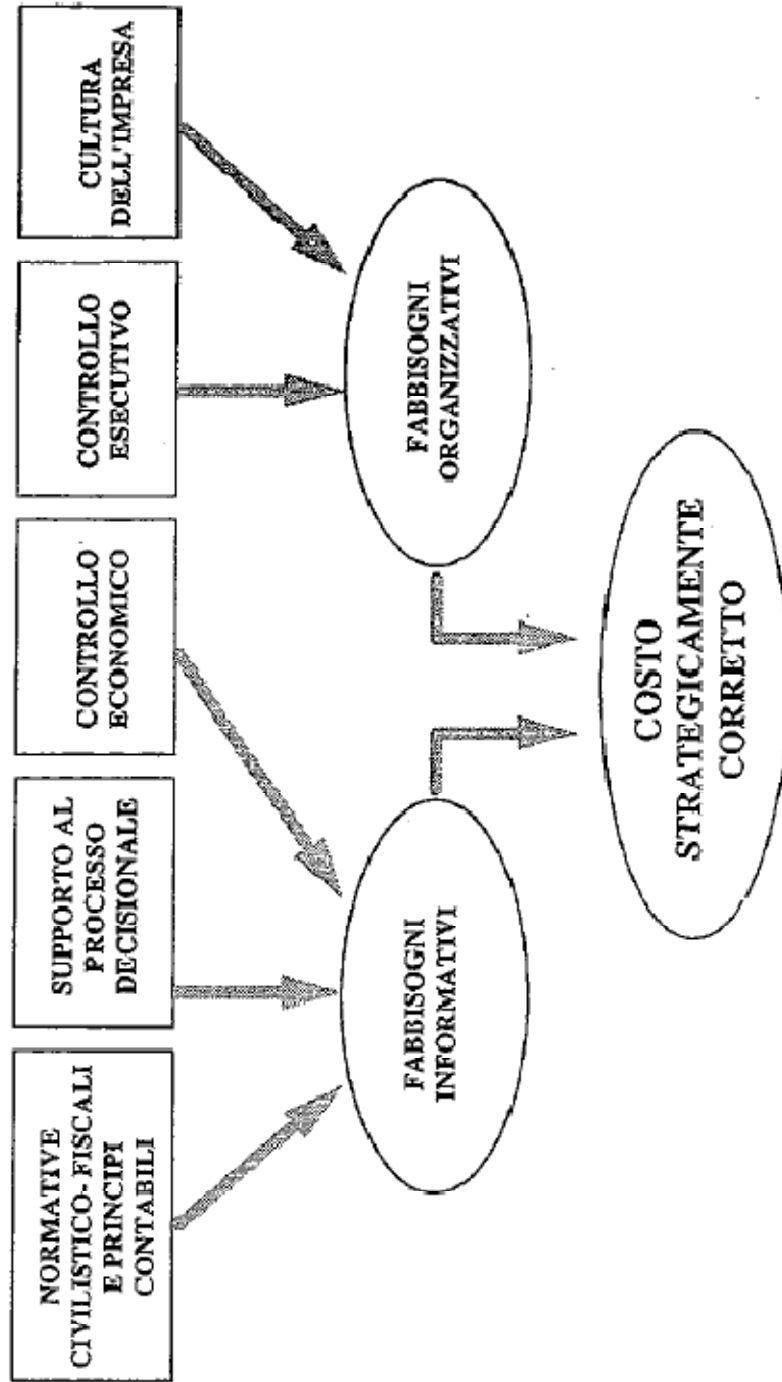
² Sul ruolo dei costi per influenzare anziché per informare si veda oltre T. Hiromoto "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting", in *Harvard Business Review* n. 4, July-August, 1988, (trad. it. Con il titolo "La contabilità direzionale delle imprese giapponesi: un vantaggio competitivo nascosto" pubblicato in A. Bubbio, a cura di, *Contabilità analitica per l'attività di direzione* (Unicopli, Milano, 1989), Tanaka-Yoshikawa-Innes-Mitchell, *Contemporary Cost Management* (Chapman & Hall, 1993), trad. it. a cura di A. Bubbio- R. Coda -C. Ostinelli con il titolo *Logiche e strumenti di cost management* (A. Guerini & Associati, Milano, 1994).

"modulare" che consenta di "montare e smontare" il costo per perseguire finalità diverse (Figura 5.1). È un costo capace di indurre quei comportamenti, quelle decisioni e quelle azioni in grado di rendere più probabile il conseguimento degli obiettivi strategici di un'impresa. Ne risulta così confermata la validità della proposta con la quale J. Maurice Clark, dal 1923 in poi, ha condizionato gli sviluppi della Cost Accounting di questo secolo: costi diversi per scopi diversi.³

È necessario comprendere compiutamente gli effetti che certe configurazioni di costo hanno sulle decisioni che vengono prese e sui comportamenti che vengono "suggeriti".

³ J. Maurice Clark, *Studies in the Economics of Overhead Costs* (The University of Chicago Press, Chicago, 1923), Cap. IX, pp. 175-203; è interessante notare che l'edizione italiana di questo lavoro è stata curata da G. De Maria e pubblicata col titolo "Studi sull'economia dei costi costanti" e inserita nel volume *Dinamica Economica*, raccolta di saggi curata dallo stesso De Maria (pubblicata per i tipi, Utet, Torino, 1932).

Figura 5.1 - La definizione del costo strategicamente corretto: quali elementi analizzare



5.1.1 Le differenti configurazioni di costo e il loro impatto sulle decisioni⁴

La configurazione di costo utilizzata nel processo decisionale, ove non si presti attenzione agli elementi di costo introdotti nel calcolo, può portare a decisioni anche molto diverse da quelle che risulterebbero se si procedesse ad un'analisi economica basata unicamente sulle informazioni di costo rilevanti. È sufficiente, ad esempio, il ricorso ad un costo pieno di prodotto, acriticamente utilizzato nel suo importo complessivo, per non accettare più ordini particolari a prezzi inferiori a tale costo, per non cogliere a pieno l'effetto sul risultato economico di variazioni nei volumi di produzione/vendita, per percepire come economicamente più conveniente la esternalizzazione di certe attività rispetto ad una loro esecuzione all'interno dell'impresa e così via. In sintesi, si può arrivare a comporre decisioni anche esattamente opposte a quelle che si comporrebbero utilizzando i soli costi rilevanti.

Un esempio può aiutare a chiarire nella sua reale portata quest'affermazione. Si pensi all'attività di un'unità organizzativa di progettazione/disegno che sia caratterizzata dal seguente profilo di costo mensile:

-costo progettisti/disegnatori (3 persone)	£. 6.000.000
-costo materiali di consumo	£. 500.000
-costo responsabile dell'unità org.	£. 3.000.000
-ammortamento attrezzature ufficio	£. 500.000
-quota affitto locali	£. 200.000
-altri costi diretti (luce, riscaldamento,..)	£. 800.000
-quota spese generali imputate all'unità	£. 8.000.000
-Costo totale del centro progett./disegno	£.19.000.000

In quest'unità la "capacità produttiva" allestita è di 480 ore-disegnatore. Qualora si desideri calcolare il costo pieno per ora-disegnatore, l'unità attraverso la quale esprimere l'attività del centro, è sufficiente rapportare il costo totale alle ore disponibili. Tale costo nel caso specifico è di:

$$\text{£.19.000.000/480 ore} = 39.585 \text{ £./ora}$$

Se si individua all'esterno la possibilità di acquistare il servizio di progettazione/disegno ad un costo di 25.000 £./ora si può essere indotti a percepire una certa convenienza ad esternalizzare tale attività. Il costo pieno di £. 39.585 è infatti superiore del 58 % al costo di acquisizione del servizio all'esterno. La disponibilità del costo pieno unitario potrebbe indurre ad un ragionamento che viene ben evidenziato dal grafico presentato in Figura 5.2. La sensazione è che non solo vi sia convenienza economica ad esternalizzare, ma che questa sia tanto maggiore quanto più aumenta il numero delle ore progettista/disegnatore necessarie.

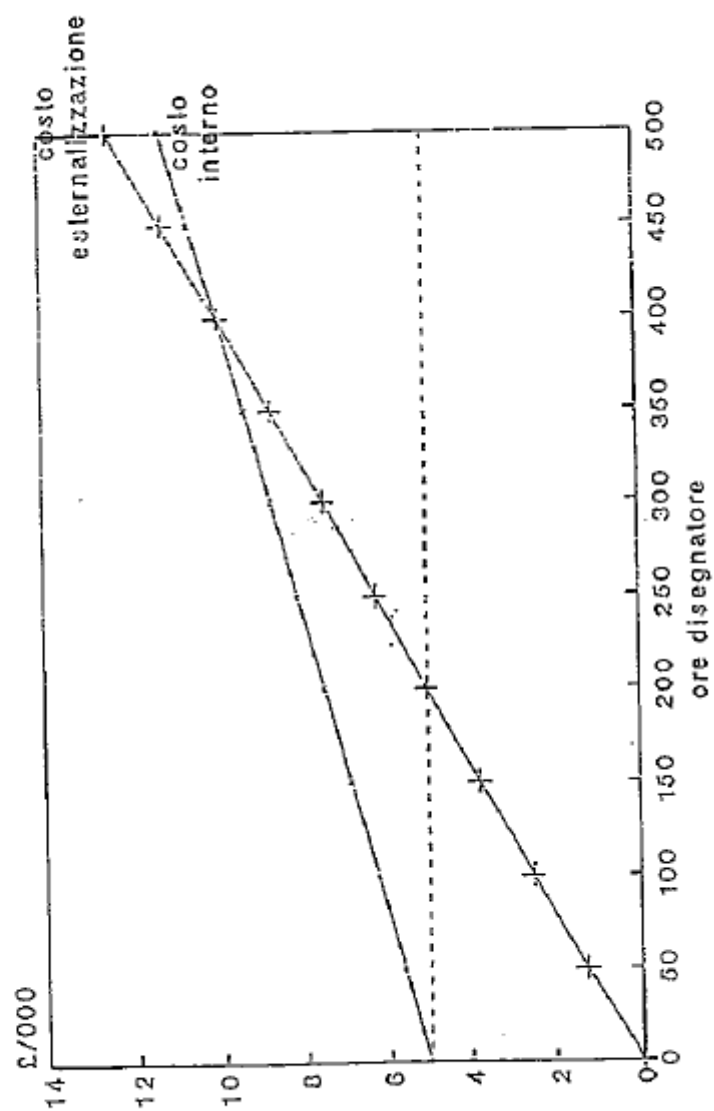
È tuttavia opportuno distinguere, in primo luogo, i costi specifici del centro dai costi comuni. Se si opera questa distinzione, considerando specifici i soli costi eliminabili con la chiusura del centro, il costo totale del centro passa da £. 19.000.000 a £. 11.000.000. Rimangono infatti esclusi gli 8 milioni relativi alla quota di spese generali imputate al centro. Tali costi comuni sono peraltro irrilevanti nel comporre decisioni del tipo "Make or

⁴ Alcune parti di questo e dei due successivi sotto-paragrafi sono stati tratti da "Alla ricerca del costo strategicamente corretto: nuovi sentieri per la contabilità dei costi", pubblicato in G. Toscano (a cura di), **Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore** (Activity Based Costing) (Unicopli, Milano, 1991).

Buy", poiché il loro importo totale è indipendente dall'esistenza del centro e dal volume di attività da esso svolto. È vero che l'esistenza del centro genera maggiori spese generali, non fosse altro che per la gestione del personale, ma è anche vero che la sua eliminazione significherebbe maggior lavoro per l'ufficio approvvigionamenti e a livello amministrativo. Al di là delle parole, resta comunque un fatto: in base a questa distinzione il costo dell'ora progettista/disegnatore diventerebbe di £. 22.920 e quindi scenderebbe a un importo inferiore al costo dell'ora acquistata all'esterno.

In secondo luogo, per impostare in modo corretto la decisione nella sua dimensione economica sarebbe opportuno tentare di distinguere, nell'ambito dei costi diretti, gli elementi di costo classificabili fra quelli variabili da quelli da inserire fra i costi fissi. Nel dar seguito a quest'idea i soli costi in grado di mutare nel loro importo complessivo al variare delle ore progettista/disegnatore sono quelli legati ai tre disegnatori, solo nel caso in cui vi sia l'opportunità di utilizzarli in modi alternativi. Ne risulta un costo variabile complessivo di £. 6.000.000 per poter disporre di 480 ore-disegnatore. Il che significa un costo orario di £.12.500 . I costi fissi diretti del centro sono invece complessivamente pari a £.5.000.000.

Figura 5.2 - Costo dell'esternalizzazione dell'attività di progettazione/disegno confrontato con il costo di realizzazione all'interno di queste attività, nell'ambito del quale si opera una distinzione tra i costi fissi e costi variabili



Operate queste distinzioni, è possibile impostare correttamente il problema e comporre la decisione, pesandone il reale impatto sui risultati economici. È infatti possibile dimostrare, sia numericamente che graficamente, come esista un livello di attività in termini di ore-disegnatore necessarie a partire dal quale vi è la convenienza economica a eseguire all'interno quelle attività rispetto ad una loro esternalizzazione. Questo è il cosiddetto punto d'indifferenza. Si tratta di quel livello di attività con riferimento al quale è economicamente indifferente fare all'interno o esternalizzare e al di sotto del quale è più conveniente esternalizzare. Per livelli di attività superiori a tale punto, ferma restando la struttura di costo individuata, vi è invece la convenienza economica a realizzare all'interno l'attività in discussione.

Il costo pieno aziendale sarebbe stato quindi assolutamente fuorviante a fini decisionali. Avrebbe potuto avere invece uno scopo se impiegato per segnalare al responsabile del centro la necessità di utilizzare sempre tutta la "capacità produttiva" messa a sua disposizione, poiché solo con la realizzazione di volumi di attività superiori alle 480 ore disponibili si sarebbe potuto nel tempo conseguire, a parità di struttura (ricorrendo, ad esempio, agli straordinari), una riduzione del costo pieno aziendale. Questa configurazione di costo, dato il divario rispetto al costo di acquisto all'esterno, avrebbe comunque ingenerato nel responsabile di centro una sensazione di non-economicità dell'attività da lui seguita e di difficoltà nel percepire gli effetti di un miglioramento della produttività del centro stesso.

L'insegnamento che si può trarre da quest'esempio è il seguente: un costo pieno non serve normalmente per decidere e può avere effetti non desiderati anche sul comportamento. Va quindi "somministrato" al management con cautela e deve essere definito nei suoi contenuti con molta attenzione. In particolare si tratta di decidere:

- a) quanto "pieno" deve essere e questo dipende dal numero degli elementi di costo introdotti nel calcolo;
- b) che criterio si desidera impiegare per imputare i costi comuni; la scelta è condizionata dal fattore produttivo o dalla variabile che si vuole enfatizzare.

Nell'esempio sopra riportato, quanto più il costo è pieno tanto più l'ora di progettazione interna ha un importo elevato; la sensazione è che tale risorsa sia particolarmente "preziosa" e quindi da utilizzare in modo molto accurato. Ma questa sensazione è corretta e induce i comportamenti desiderati (esternalizzazione delle attività di progettazione meno qualificate) solo quando ci si trovi in situazioni di pieno utilizzo della "capacità produttiva". Diversamente, ne può risultare un messaggio deviante che induce ragionamenti pericolosi di tipo involutivo; a meno che non si desideri progressivamente smantellare per arrivare a chiudere l'unità organizzativa progettazione/disegno.

5.1.2 Le differenti configurazioni di costo e le variabili enfatizzate

Le differenti configurazioni di costo, oltre a determinare decisioni diverse, trasmettono alle persone messaggi diversi. Esse sottolineano la criticità di una variabile rispetto ad altre e suggeriscono le azioni che si rivelano come le più efficaci per contenere o ridurre i costi. Hanno quindi un impatto sul comportamento, lo possono condizionare.⁵ È tanto più probabile che questo influsso venga esercitato quanto più il vertice aziendale presta attenzione ai costi. D'altra parte, basta riflettere sul semplice esempio riportato nel paragrafo precedente per rendersi conto della diversa attenzione che si è indotti a prestare all'impiego delle ore di progettazione/disegno, avendo ricevuto la comunicazione interna che il costo è di £. 39.585 (costo pieno aziendale), piuttosto che di £. 22.920 (costo specifico) o di £. 12.500 (costo variabile). Lo stesso dicasi per tutta una serie di altre attività aziendali a supporto delle attività di fabbricazione e commercializzazione, dalle attività del centralino (costo della telefonata) a quelle di manutenzione (costo orario).

Si spiega così il ricorso al costo pieno effettuato da molte imprese. Spiega anche la recente diffusione del calcolo dei costi lungo la catena del valore per determinare il costo di prodotto (Activity Based Costing). Questo soprattutto in quelle realtà nelle quali troppo semplicisticamente si erano risolti i problemi di calcolo: un unico o prevalente oggetto di calcolo, il prodotto; un'unica base di attribuzione per tutti quei costi relativi a fattori produttivi non direttamente collegati al prodotto (definiti, nella letteratura di Cost Accounting statunitense, costi indiretti).⁶ In passato non era molto diffusa questa consapevolezza del potenziale ruolo del costo in termini d'impatto sul comportamento. Se ne sottolineava l'importanza soprattutto in riguardo alla diffusa "Cost Consciousness", di supporto nello sviluppo a livelli intermedi, di un senso di appartenenza legato ad una lettura della dinamica economica complessiva d'impresa.⁷

Tuttavia, forse inconsapevolmente, alcune imprese in passato avevano percepito il possibile impatto del costo sul comportamento. Così, scegliendo fra le possibili configurazioni quelle di costo pieno rispetto a quelle a costo variabile, avevano privilegiato

⁵ Per approfondimenti è di utile lettura W. J. Bruns, "Accounting Information and Decision Making: Some Behavioral Hypothesis", in *The Accounting Review*, n. 3 Luglio 1968, tra. It. In A. Bubbio (a cura di) **Contabilità analitica per l'attività di direzione** (Unicopli, Milano, 1989), con il titolo **Informazioni Contabili e processo decisionale: alcune ipotesi comportamentistiche**.

⁶ Scrivono in proposito R. N. Anthony-G. Welsch: "Prime cost is the sum of direct labor cost and direct material cost. ...Factory indirect cost, sometimes called 'factory overhead',...includes all manufacturing costs other than direct material and direct labor." Anthony-Welsch, *Fundamentals of Management Accounting* (Irwin Hoomewood, Illinois 1974, pag. 30).

⁷ Si legge in Homgren-Foster: "Spesso gli executives citano le scelte di convenienza economica e gli scopi motivazionali come importanti ragioni per procedere ad un'allocazione dei costi comuni o indiretti. Per esempio, una ricerca riporta le seguenti ragioni:

1. per ricordare ai responsabili dei centri di reddito (profit center) che i costi comuni esistono e che il risultato del centro deve essere adeguato a coprire una quota di questi costi.
2. per incoraggiare l'uso dei servizi centrali che diversamente potrebbero rimanere sottoutilizzati.
3. per stimolare i responsabili dei centri di reddito ad esercitare una qualche pressione sui responsabili a livello centrale, affinché controllino i costi delle attività di servizio." (Homgren-Foster, *Cost Accounting: a Material Emphasis* (Prentice Hall Englewood Cliff, 6 Ed., 1987, pag. 412).

Qualcuno, come ricorda V. Coda, *I costi di produzione* (1968), ha anche sostenuto che:

"... le spese allocate sono previste per far percepire cosa significhi un compiuto conseguimento della redditività aziendale a quelle persone... che noi speriamo sviluppino una piena comprensione del concetto di redditività dell'impresa e dei problemi più generali che si pongono a livello corporate per conseguirla" (Keller-Ferrara, 1966m pag. 712).

Anche se poi Coda prende le distanze da queste impostazioni quando scrive "sull'efficacia dell'espedito indicato in ordine alla formazione dei capi intermedi, invero, siamo piuttosto perplessi..."

Non neghiamo ogni validità all'espedito in parola; propendiamo per ritenere che esso contribuisca in misura piuttosto modesta alla formazione dell'auspicata mentalità aperta alla visione d'insieme dei problemi aziendali." (Coda, 1968, pag. 186).

alcuni aspetti della gestione rispetto ad altri: un'attenzione al volume di produzione piuttosto che al volume di vendita; al prodotto, anziché al mercato.

La Teoria dell'agenzia (Agency Theory), per cui i comportamenti sono dati dalle relazioni contrattuali che s'instaurano tra due categorie di attori (ad esempio, il Principale e l'Agente, la Proprietà e il Management) con interessi talora divergenti, è stata la prima a recepire questo possibile ruolo del costo.⁸ La configurazione di costo può diventare uno strumento utilizzato da una delle due categorie per "trasmettere" i messaggi desiderati. Basti pensare al ruolo del costo di prodotto nella valutazione delle rimanenze e nella conseguente determinazione del reddito d'esercizio. Come si nota in Tabella 5.1, i risultati economici di un'impresa possono essere anche molto diversi in relazione alla configurazione di costo unitario prescelta, qualora si abbia un volume di produzione diverso dal volume di vendita, con conseguenti aumenti o diminuzioni in termini quantitativi delle rimanenze. Ad esempio, in presenza di un aumento delle rimanenze il reddito di esercizio risulta più elevato utilizzando il costo pieno rispetto a quello variabile. La scelta può dipendere dal risultato che il management o il consiglio di amministrazione desiderano comunicare all'esterno, agli azionisti e agli stakeholder.

8 Scrive J. L. Zimmerman nel suo articolo dal titolo emblematico **The Cost and Benefit of Cost Allocations:**

"Homgren 11977, pag. 5081 e Kaplan 11977, pp. 52-53] suggeriscono che le allocazioni di costo sono meccanismi utili per motivare e controllare i manager. Le loro supposizioni sono estese e ampliate da questo paper.

Due specifiche situazioni vengono discusse: 1) l'allocazione per controllare eventuali sovrautilizzi di incentivi da parte dell'agente e 2) per prevenire i costi di degrado del servizio, di ritardi nell'erogazione e di possibili future espansioni nella domanda del servizio che tendono a verificarsi quando una risorsa comune è utilizzata da decisori operanti in differenti centri di responsabilità." (Zimmerman, 1979, pag. 521).

Per approfondimenti sulla Teoria dell'Agenzia, sui suoi ambiti di applicazione e i suoi limiti si veda l'articolo di M. Pilati-S. Salvemini, "Il contributo della Teoria della Agenzia allo sviluppo del capitalismo manageriale", **Giornale degli economisti e Annali di Economia**, Marzo-Aprile 1988.

Tabella 5.1 - Effetti sul reddito operativo di una diversa valutazione delle rimanenze in relazione ai diversi andamenti dei volumi di vendita e di produzione

CONTO ECONOMICO						
Volume di vendita: 1.000 unità						
	Vol. di produz. 1.200 unità		Vol. di produz. 1.000 unità		Vol. di produz. 850 unità	
	Rimanenze valutate al:		Rimanenze valutate al:		Rimanenze valutate al:	
	Costo Pieno	Costo Variabile	Costo Pieno	Costo Variabile	Costo Pieno	Costo Variabile
	1	2	3	4	5	6
Ricavi	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
Costi var.	3.600	3.600	3.000	3.000	2.550	2.550
Costi fissi di fabbr. (57)	9.400	9.400	9.400	9.400	9.400	9.400
Rimanenze	2.000	600	**	**	(1.520)	(450)
	(50x200)	(53x200)			(512,5x150)	(53x150)
Costo del venduto	10.000	11.400	11.400	11.400	12.070	11.400
Risultato industriale	10.000	9.500	9.600	9.600	7.930	9.000
Altri costi fissi	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Reddito Operativo	7.000	6.500	6.600	6.600	4.930	6.000
	Vol. prod. > Vol. vend.		Vol. prod. > Vol. vend.		Vol. prod. < Vol. vend.	

Resta il fatto che il diffondersi nelle imprese italiane del calcolo del costo pieno (Full Costing) negli anni cinquanta e sessanta potrebbe rivelarsi scelta particolarmente corretta se interpretata alla luce proprio di considerazioni comportamentali. C'era da sostenere il forte sviluppo del paese e di alcuni settori particolari, la domanda era in forte crescita, la competizione non si giocava sulla variabile prezzo. La variabile chiave era il volume di produzione, produrre il numero di pezzi che il mercato richiedeva. Guarda caso, proprio la configurazione di costo pieno mette l'enfasi sui volumi di produzione e giustifica prezzi con margini assai ampi e utili per finanziare nuovi investimenti. La logica è semplice ed è schematizzata anche in Figura 5.3: l'impresa investe in capacità produttive; aumentano i costi fissi complessivi per ridurre l'incidenza dei quali a livello di costo pieno unitario si devono sviluppare i volumi di produzione che vengono collocati e assorbiti facilmente e rapidamente dai mercati a prezzi remunerativi. In un simile contesto i risultati economici migliorano, sia in valori assoluti sia in termini relativi (in queste situazioni l'effetto di leva operativa esercita il suo effetto in positivo); si saturano, in tempi più o

- a) l'aumento stesso sia premiante rispetto ad una situazione di perfetto equilibrio tra volumi di produzione e di vendita (colonne 3 e 4 in Tabella 5.1),
- b) l'effetto positivo sul risultato economico sia superiore utilizzando una configurazione di costo pieno piuttosto che di costo variabile (colonna 1 confrontata con colonna 2 in Tabella 5.1); si può anzi sottolineare che, in presenza di un aumento delle rimanenze, quanto più il costo pieno è un costo comprensivo, oltre che dei costi di fabbricazione anche dei costi di ricerca e sviluppo, di quelli commerciali, amministrativi e generali, tanto più il risultato economico che si ottiene risulta elevato.

Con riferimento all'impatto dell'analisi degli scostamenti, è necessario ricordare che questa tecnica, ponendo a confronto i costi di budget con i costi consuntivi, cerca di evidenziare quali possano essere state le cause di eventuali differenze. Orbene, utilizzando a preventivo una configurazione di costo pieno, s'introduce il concetto di costi fissi assorbiti a livello di produzione programmato o di budget. Il coefficiente di assorbimento dei costi fissi per unità di prodotto, calcolato a livello preventivo, può essere utilizzato a consuntivo per determinare i costi fissi assorbiti a livello di produzione effettivo. Questi ultimi, dedotti dai costi fissi di budget (che sono i costi fissi assorbiti a livello di produzione programmato), consentono di dare un peso economico ad un'eventuale differenza fra i volumi programmati e quelli effettivi. È appena il caso di evidenziare che questo sovra o sotto-assorbimento dei costi fissi è un valore inesistente a livello economico, non corrisponde né a un maggior utile né, in caso contrario, ad una perdita. È una finzione "tecnico-contabile", finalizzata ad enfatizzare eventuali variazioni nei volumi di produzione, dando ad esse un peso in termini di costi recuperati o non recuperati. Per rendersi conto di quanto sin qui affermato, in termini di conseguenze di un'analisi degli scostamenti condotta con l'impiego di un costo pieno (Full Cost), si rinvia all'esempio numerico riportato nel paragrafo 5.4.

Per motivi analoghi, ma in contrapposizione a quelli sin qui ricordati, il calcolo a costi variabili (Variable Costing):

- a) premia, attraverso la valutazione delle rimanenze, il conseguimento di volumi di vendita superiori a quelli di produzione;
- b) facilita le vendite, giustificando politiche di prezzo anche particolarmente aggressive;
- c) pone l'enfasi sull'efficienza attraverso l'analisi degli scostamenti.

Le colonne 5 e 6 della Tabella 5.1 evidenziano come, in presenza di una riduzione delle rimanenze, il risultato economico risulti migliore con una valorizzazione delle rimanenze stesse al costo variabile. Inoltre, si può anche notare come non risulti comunque premiante produrre più di quanto viene venduto (si osservi in particolare il risultato di colonna 2).

Con riferimento all'orientamento alle vendite che il costo variabile può indurre, basti ricordare come il costo venga in generale indicato come il limite al di sotto del quale non si può scendere con il prezzo di vendita. È peraltro ben diverso ragionare sulle richieste di eventuali riduzioni di prezzo da parte della clientela, avendo come punto di riferimento il costo variabile piuttosto che il costo pieno, vuoi per il solitamente più basso ammontare del primo rispetto al secondo, vuoi perché il costo pieno rappresenta una

"soglia" flessibile, al di sotto della quale è possibile scendere senza compromettere il risultato economico aziendale.⁹

Da ultimo, si può ricordare che il calcolo a costi variabili consente di enfatizzare l'efficienza attraverso l'analisi degli scostamenti, in quanto è a livello di costi variabili che nell'ambito della variazione complessiva è possibile isolare una significativa variazione imputabile ad efficienza (si veda anche, per approfondimenti, l'esempio numerico riportato nel paragrafo 5.3). È infatti lo standard fisico unitario, grandezza tipica di un sistema a costi standard, che, moltiplicato per il volume di produzione effettivo, consente di determinare una grandezza fondamentale: la quantità di fattore produttivo standard a livello di produzione effettivo. Essa esprime quanto si sarebbe dovuto impiegare di uno specifico fattore produttivo diretto per realizzare la produzione effettiva, qualora si fosse lavorato secondo i livelli di efficienza prefissati in sede di budget. Un'eventuale differenza fra questa quantità e la quantità di fattore produttivo effettivamente impiegata è l'unica che, moltiplicata per il costo di acquisizione del fattore produttivo, è in grado di tradurre in termini monetari eventuali variazioni dovute a livelli di efficienza diversi (migliori o peggiori) da quelli desiderati.

Pertanto, come si è cercato di sintetizzare in Tabella 5.2, la configurazione a costi pieni (Full Costing) induce comportamenti in antitesi a quelli indotti dal calcolo a costi variabili (Variable Costing o Direct Costing semplice). Con il costo pieno si possono indurre: un orientamento alla produzione piuttosto che alle vendite, all'efficacia (obiettivi di volume) piuttosto che all'efficienza, all'esternalizzazione di date attività rispetto alla loro realizzazione all'interno.¹⁰

5.1.3 Il costo strategicamente corretto

⁹ Questo possibile, sia perché la soglia può essere abbassata, qualora si realizzino volumi di vendita crescenti, sia perché scendere al di sotto di quel costo significa unicamente non recuperare una parte di costi fissi comuni che possono peraltro essere "assorbiti" da altri prodotti.

¹⁰ Per approfondire l'analisi delle concrete implicazioni che le differenti configurazioni di costo possono avere ci sia consentito rinviare ad un precedente lavoro: A. Bubbio, 1989b.

Charles Horngren, studioso attento anche all'evoluzione storica del pensiero, scrive in tema di calcolo dei costi: "Quando ero uno studente universitario, nei corsi e nei libri di testo di contabilità dei costi si parlava soprattutto di come attribuire i costi ai prodotti e ai servizi per poter preparare gli stati patrimoniali e i conti economici dell'impresa. Volendo esagerare, si potrebbe dire che allora la missione dell'esperto in contabilità dei costi era quella di perseguire la "verità assoluta" (absolute truth), e per verità si intendeva la rilevazione più accurata e più precisa possibile dei costi."¹¹

Tabella 5.2 - Comportamenti indotti da differenti configurazioni di costo: un confronto

CALCOLO A COSTI PIENI	CALCOLO A COSTI VARIABILI
Attenzione alla produzione	Enfasi sulle vendite
Da un punto di vista economico premia: Il volume di produzione	L'efficienza produttiva
Sia ha la sensazione che per determinate attività produttive sia economicamente più conveniente: "Esternalizzare"	"Fare" all'interno

Il pensiero ha avuto nel tempo una sensibile evoluzione e si è passati "...dall'accento sulla verità (numerica) assoluta all'accento sulla verità (contestuale) relativa."¹²

¹¹ C. Horngren, "Contabilità direzionale: dove siamo?" pubblicato in italiano in A. Bubbio (a cura di) **Contabilità analitica per l'attività di direzione** (Unicopli, Milano, 1989, pag. 60); originariamente pubblicato in A. Rappaport (a cura di) **Informatimi for Decision Making** (Prentice-Hall, Englewood Cliff, New Jersey, 3^a Ed.1982).

¹² C. Horngren, 1989, pag.60.

Successivamente, si è riconosciuto quanto fosse "...produttiva l'impostazione che vede al centro dell'attenzione l'analisi costi/benefici. Il prossimo passo sarà probabilmente quello di spostare l'accento sugli aspetti comportamentali a livello di gruppi e di individui."¹³

Ciò nonostante, qualche studioso parrebbe non ancora completamente convinto della necessità di un approccio positivo, più che normativo. Alcuni lavori di Robin Cooper (1989) o altri articoli di Jeans e Morrow (1989a-1989b) sembrerebbero ancora alla ricerca del costo vero. Si cercano nuove basi di ripartizione dei costi comuni. Si pensa di aver trovato la soluzione universalmente valida quando si delineano le caratteristiche del calcolo di un costo pieno di prodotto, utilizzando le attività lungo la catena del valore (Activity Based Costing).

Ma non è così. Il costo elaborato in base ai principi dell'Activity Based Costing (A.B.C.) non è il costo vero in assoluto. È un costo pieno di prodotto calcolato utilizzando le attività lungo la catena del valore in luogo dei centri di costo, che ricorre per l'allocazione dei costi a basi multiple rappresentate dalle determinanti di costo (Cost Driver) e non più dalle "unità d'opera". È un Full Costing su basi multiple aziendali "raffinato", sicuramente uno strumento prezioso per "influenzare" i comportamenti.¹⁴ Questo metodo di calcolo può portare a determinare una configurazione di costo che, in una data realtà aziendale, può anche risultare il costo "strategicamente corretto". Ma nulla più. Anche perché come ammonisce Horngren: "Mentre in un'impresa un certo metodo di allocazione può essere desiderabile poiché induce il comportamento desiderato, in un'altra impresa lo stesso metodo di allocazione può essere causa di effetti comportamentali opposti a quelli desiderati"[T.d.A.].¹⁵

Come il costo frutto dell'applicazione dell'A.B.C. ve ne sono molti altri, magari meno "raffinati", ma "strategicamente" altrettanto corretti. Ne è un esempio l'Activity Based Accounting (A.B.A.) che, a differenza dell'A.B.C., si limita a calcolare un costo specifico per singole attività lungo la catena del valore e non procede ad alcuna imputazione di questi costi all'unità di prodotto. Anche in questo modo si forniscono informazioni utili a richiamare l'attenzione del management su quelle attività strategicamente critiche, poiché in esse ci si deve preoccupare di creare valore riconosciuto dai clienti. Anzi, operando nella logica dell'A.B.A., non s'incorre nel problema di variabilizzare i costi fissi, tipico dell'A.B.C. È l'imputazione dei costi fissi delle attività all'unità di prodotto ad essere opinabile, anche se per farlo si ricorre a una base "raffinata" come il "Cost Driver". Con l'A.B.A. si sposa la filosofia del Direct Costing, scegliendo come oggetto di calcolo le attività, anziché il prodotto. Inoltre, a tale oggetto, le attività, attribuisce i soli costi specifici (traceable).

In contrapposizione a questo costo specifico, un altro esempio di costo strategicamente corretto è rappresentato anche da quei costi pieni che utilizzano come base di ripartizione il fattore produttivo scarso, quello potenzialmente in grado di limitare le capacità di crescita dell'impresa. Tali fattori, in realtà industriali tradizionali, possono essere: le ore di manodopera diretta, le ore macchina o la quantità di una rara materia prima. In una società d'ingegneria possono essere fattori limitanti le ore dei

¹³ C. Horngren, 1898, pag.71.

¹⁴ Si veda per un utilizzo in questa logica dell' A.B.C., in particolare per i preziosi suggerimenti per un suo efficace impiego nell'area tecnologico-produttiva, l'articolo di Tumey "Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore: perseguire l'eccellenza nell'area produttiva", in G. Toscano (a cura di), op. cit. 1991.

¹⁵ C. Horngren, 1898, pag. 510.

tecnici/progettisti; in un'impresa di servizi professionali i giorni uomo delle risorse più qualificate; in imprese di distribuzione commerciale le ore magazzino.

Utilizzando queste basi per "ripartire" i costi comuni sui prodotti, si imputano a essi quote di costi comuni tanto più elevate quanto più questi utilizzano il fattore produttivo ritenuto potenzialmente limitante. Operando in tal modo, il costo pieno unitario più elevato è quello relativo ai prodotti che assorbono in misura maggiore questo fattore produttivo e devono quindi essere "assorbitori" di una consistente quota dei costi relativi alle strutture centrali e alle politiche aziendali generali.

Per illustrare i vari concetti sin qui esposti può essere utile un'esemplificazione tratta da un caso aziendale analizzato nel corso di una recente ricerca. L'impresa è la Telespazio SpA, impegnata nel settore dei servizi di telecomunicazione via satellite che è stata in questi anni in forte crescita in Italia e che ora è diventata una divisione di Telecom Italia. La sua attività comprende, oltre ad una serie di servizi di tipo ripetitivo offerti attraverso tre stazioni operative, anche progetti/commesse con obiettivi e contenuti tanto diversi quanto lo sono i committenti dei progetti: l'ESA, il Ministero della protezione civile, le grandi imprese private e alcuni gruppi multinazionali.

La risorsa produttiva limitante le elevate potenzialità di sviluppo è la disponibilità di tecnici di livello professionale elevato. È questo un caso simile a quello di molte altre imprese "brain intensive". La presenza di questa risorsa scarsa non rende possibile dare seguito operativo con risorse aziendali a tutti i potenziali progetti ai quali la Telespazio potrebbe partecipare e il fenomeno sembra destinato a doversi accentuare in futuro. Così, quando si tratta di apprezzare la convenienza economica dei progetti nei quali investire risorse e quindi quando si deve decidere se presentare o meno un'offerta in risposta alla domanda formulata dal committente si possono seguire due strade.

La prima, quella più trasparente, prevede:

- il calcolo del costo specifico (diretto) del progetto;
- la determinazione del margine di contribuzione o contributo alla copertura dei costi comuni come differenza fra il prezzo di offerta e il costo diretto;
- il suo apprezzamento in termini relativi, calcolando il margine di contribuzione per fattore produttivo scarso o limitante; in questo caso tale fattore si è detto essere costituito dai giorni uomo; pertanto, si può calcolare, ad esempio, un margine di contribuzione pro capite, dato dal rapporto tra il margine di progetto e il numero delle persone coinvolte per la sua realizzazione e ottenuto trasformando i giorni uomo in numero di persone dirette da coinvolgere nel progetto ogni anno; il risultato del rapporto esprime quanto il singolo progetto valorizzi il potenziale fattore scarso; sono pertanto da preferirsi in una logica di apprezzamento della convenienza economica quei progetti che danno in valore assoluto il più alto margine di contribuzione (contributo di copertura) pro capite, poiché sono quelli che meglio valorizzano il fattore scarso.

Questo modo di procedere non quantifica il recupero dei costi fissi comuni realizzato con il progetto. Il margine di contribuzione è infatti chiamato a offrire sia un contributo alla copertura dei costi fissi comuni sia un contributo alla realizzazione dell'utile. L'entità separata dei due contributi racchiusi nel margine con questo metodo non è data conoscerla. È peraltro possibile un apprezzamento del tipo: dato l'importo complessivo dei costi fissi comuni, se si realizza un margine di contribuzione in percentuale sui ricavi (contribution ratio) in linea con quell'obiettivo e si consegue il fatturato complessivo prefissato a budget, sicuramente si copriranno tali costi e si potrà conseguire un reddito positivo.

La seconda strada, meno trasparente, ma almeno in apparenza più rassicurante sulle capacità di recupero dei costi fissi comuni da parte dei singoli progetti prevede:

- il calcolo del costo pieno di progetto, ottenuto come sommatoria dei costi diretti e della quota di costi fissi comuni ad esso imputata, attraverso i giorni uomo; tale quota è data dal coefficiente d'imputazione dei costi fissi comuni moltiplicato per il valore assunto dalla base d'imputazione (i giorni uomo) nel progetto oggetto di calcolo;
- la determinazione di un reddito operativo di progetto, ottenuto come differenza fra il prezzo di offerta e il costo pieno di prodotto o, addirittura, di un reddito netto di progetto, qualora si sottraggano dal reddito operativo gli oneri finanziari figurativi, calcolati riferendosi alla dinamica finanziaria del progetto, e le imposte;
- il suo apprezzamento in termini relativi attraverso il reddito operativo o il reddito netto in percentuale sui ricavi di vendita.

Questa seconda soluzione prevede quindi l'elaborazione di un conto economico di progetto completo nel quale sono stati spesi costi fissi comuni in misura tanto maggiore quanto più il progetto "consuma" una quantità elevata di fattore produttivo potenzialmente limitante. Questo modo di procedere è quindi più completo, almeno in apparenza. È infatti un'illusione la sua capacità di segnalare con precisione il reale assorbimento dei costi fissi comuni da parte del progetto, così come è un'illusione il fatto di poter disporre di una precisa quantificazione del contributo che il progetto offre alla copertura di tali costi e all'utile. Tale illusione è dovuta in primo luogo all'assenza di un nesso di causalità diretta tra tutti gli elementi di costo rientranti nei costi comuni e i giorni uomo. In secondo luogo, non vi è comunque una relazione di proporzionalità lineare tra l'ammontare dei costi comuni e i giorni uomo. In terzo luogo, il coefficiente d'imputazione, dato dal rapporto:

Totale costi fissi comuni aziendali

Totale giorni uomo

è fondamentale quando viene calcolato a preventivo per la determinazione del prezzo di offerta; ma proprio quando viene utilizzato a preventivo richiede che si effettuino alcune scelte relative al denominatore condizionanti in misura rilevante l'entità del coefficiente che ne risulta. Si tratta infatti di valutare quale sarà il numero di giorni uomo produttivi che si pensa necessario per la realizzazione dei vari progetti durante l'anno. Un fattore che complica questa valutazione è il fatto che molti di questi progetti non sono ancora stati acquisiti, pur essendo in offerta e altri potranno essere acquisiti durante l'anno. Per superare questa difficoltà alcune imprese che lavorano per progetti decidono di utilizzare come denominatore del rapporto la loro "capacità produttiva", espressa in giorni uomo. Ma anche in questo caso si deve ancora comporre una scelta: utilizzare le ore "teoriche" disponibili a budget o quelle effettivamente disponibili? Dove queste ultime tengono conto, così come l'esperienza degli anni precedenti insegna, dei giorni uomo persi per malattie, eventi eccezionali (assemblee, scioperi, ecc.), assenteismo o altro ancora. A seconda del valore prescelto per la base (giorni uomo) ne risulta quindi un coefficiente d'imputazione di diverso ammontare, frutto comunque di una scelta soggettiva.

In realtà, la quota di costi fissi comuni che attraverso questo coefficiente viene imputata ai diversi progetti altro non è che una richiesta di contribuzione minima camuffata. Non sapendo bene come formulare tale richiesta, soprattutto in termini di entità del margine di contribuzione da richiedere al progetto, si preferisce esprimerla in termini di quota di costi fissi comuni che si impone al progetto di recuperare. Tutto ciò nella speranza che il volume di attività effettivo, espresso in giorni uomo, coincida o superi quello utilizzato come denominatore nel calcolo del coefficiente. Solo in tal modo si potranno le premesse per conseguire un utile, sempre che i costi fissi comuni effettivi si rivelino in linea con quelli programmati.

Si può così arrivare ad una situazione un po' anomala da spiegare: pur avendo tutti i progetti acquisiti nell'anno un risultato economico netto positivo, l'impresa chiude in perdita, poiché i progetti nel loro insieme non hanno cumulato un numero di giorni uomo in linea con quello prefissato a budget. Non si sono perciò recuperati tutti i costi fissi comuni, poiché il coefficiente è stato d'importo troppo contenuto.

Quale dei due modi di procedere è da preferirsi? La risposta dipende, come sempre accade quando si debba comporre la scelta della configurazione di costo da utilizzare, dal caratterizzarsi nella singola impresa di:

- a) fabbisogni informativi da normative e consuetudini di ambiente esterno;
- b) finalità strategiche che ci si prefigge di perseguire in termini di:
 - b.1) variabili che si desidera enfatizzare,
 - b.2) comportamenti indotti più che informazioni fornite a supporto dei processi razionali di calcolo della convenienza economica delle varie alternative di azione;
- c) cultura prevalente in impresa e grado di diffusione delle competenze sugli aspetti economico-finanziari della gestione.

Se si considerano questi aspetti la scelta della configurazione a costo pieno appare quasi inevitabile ove in impresa sussistano situazioni di questo tipo:

- a) i preventivi di offerta relativi ad alcuni progetti per consuetudini di ambiente esterno prevedono l'indicazione del costo pieno orario dei tecnici che vengono impiegati nel progetto (nel caso Telespazio è questo il caso delle offerte presentate ad enti o istituzioni come l'E.S.A.);
- b) deve essere enfatizzato, anche per l'elevata incidenza dei costi fissi comuni, il raggiungimento di un elevato volume di erogazione dei servizi da realizzare sul mercato esterno, con un conseguente soddisfacente livello di utilizzo della "capacità produttiva" installata;
- c) il personale ai vari livelli è costituito in prevalenza da tecnici di elevata professionalità, ma dotati di scarsa sensibilità economico-finanziaria.

In una simile situazione l'introduzione di un costo diretto deve maturare nel tempo e deve essere fatta per gradi. Si può ad esempio passare attraverso un costo pieno determinato in base a criteri commerciali¹⁶, mentre il passaggio finale al costo diretto è opportuno che sia accompagnato da un processo di sensibilizzazione sulle potenzialità e sui limiti di questa configurazione di costo.

Per contro proprio, la configurazione di costo diretto ben si adatta ad un'impresa dove:

- a) l'elaborazione dei budget economici non richiede alcuna comunicazione all'esterno sulle configurazioni di costo utilizzate per la formulazione del prezzo di offerta;
- b) una particolare risorsa produttiva risulti scarsa rispetto alle opportunità d'impiego che vengono dalle richieste del mercato e si tratti quindi di valutare su quali progetti vi sia la più elevata convenienza economica ad utilizzare la risorsa stessa (valutazione che può essere effettuata, utilizzando il margine di contribuzione rapportato al fattore scarso);
- c) le persone, scendendo dal vertice aziendale ai livelli gerarchici inferiori, hanno chiaro il concetto che il margine di contribuzione non è utile, che calcolare il costo diretto di progetto non significa dimenticare che esistono i costi fissi comuni della struttura, che la manovra delle leve economiche (volumi, prezzi di vendita, costi variabili, costi fissi diretti

¹⁶ Si veda in proposito quanto suggerisce A. Spranzi con riferimento al calcolo del costo pieno secondo criteri di copertura con riferimento in particolare proprio alle imprese che lavorano per progetti/commesse (Spranzi, 1982, pp. 35-47).

e costi fissi comuni) dalle quali dipende il risultato economico impone la loro separata e corretta definizione.

Sono quelle presentate le due situazioni estreme nella quali il configurarsi dei vari aspetti è tale da rendere la scelta della configurazione per la quale optare una scelta semplice. Non è così quando i fabbisogni informativi, le finalità strategiche e la cultura organizzativa spingono verso configurazioni diverse, magari intermedie. In tal caso può essere opportuna una soluzione "flessibile" come quella proposta nel prossimo paragrafo: il ricorso ad un "costo modulare".

5.1.4 Il "costo modulare" come costo in grado di soddisfare i diversi fabbisogni informativi e strategici

Caratteristica del "costo modulare" è la possibilità di comporre la configurazione di costo di volta in volta desiderata. Ciò è possibile qualora si sia predisposta una serie di moduli di costo che, aggregando solo elementi appartenenti alla medesima categoria, vengono utilizzati o scartati in relazione alla configurazione che si desidera comporre. Così, pur disponendo in impresa di un costo pieno, grazie alla "modularità" del costo è possibile, ad esempio, calcolare con facilità il costo variabile aziendale, aggregando unicamente gli elementi di costo classificati in due moduli: quello del costo variabile di fabbricazione e quello del costo variabile commerciale. È come se si lavorasse con i "mattoncini" del Lego. Ne scaturisce una configurazione di costo "flessibile" in grado di rispondere tempestivamente a una pluralità di fabbisogni informativi e strategici, divergenti in termini di configurazione di costo necessaria.

La scheda di "costo modulare" per il singolo prodotto o il singolo progetto o relativa ad un altro oggetto di calcolo (ad esempio, l'area strategica d'affari) può essere configurata mixando le tradizionali categorie contrapposte (costi variabili-costi fissi, costi specifici-costi comuni) con una classificazione dei costi per aree funzionali o per attività lungo la catena del valore.

Una proposta di scheda di "costo modulare" che organizza le informazioni di costo per area funzionale è proposta in Tabella 5.3. Come si può notare, il costo complessivo del prodotto/progetto è articolato in una pluralità di moduli. L'unico prerequisito è quello di aver classificato i costi anche per area funzionale. Si possono così ottenere configurazioni diverse come:

- a) il costo pieno di fabbricazione/realizzazione, ottenuto dalla sommatoria del costo variabile, del costo diretto e della quota di costi fissi comuni (sommatoria delle righe 5, 6, 7, della Tabella 5.3);
- b) il costo variabile aziendale, sommatoria del costo variabile di fabbricazione/realizzazione e del costo variabile di commercializzazione (sommatoria delle righe 5 e 8 della Tabella 5.3);
- c) il costo diretto che impone l'aggregazione dei costi variabili e dei costi fissi diretti (specifici) (sommatoria delle righe 5, 6, 8, 9, 10, della Tabella 5.3); e così via.

In luogo del costo modulare proposto se ne possono impostare altri, come quello che segue la logica A.B.C., presentata e discussa in questa raccolta. Il prerequisito nel caso di questa opzione è l'aver classificato o essere in grado di classificare i dati elementari di costo per attività lungo un'ideale catena del valore. Queste attività sono quelle che dovrebbero aggiungere al prodotto/servizio offerto dall'impresa alla sua clientela qualcosa che quest'ultima "apprezza" ed è quindi disposta a "pagare". Ne potrebbe scaturire una scheda di "costo modulare" come quella proposta in Tabella 5.4. Anche in questo caso la

classificazione per attività si abbina a quella tradizionale che vuole separati i costi variabili dai fissi, i diretti dai comuni.

Tabella 5.3 - Una possibile scheda di costo "modulare" di un prodotto / progetto

ELEMENTI DI COSTO		
<u>Materie prime</u> (come da distinta base):		
- quantità' x prezzo di acquisto	[]	
-	[]	
1. Costo Materie prime		[]
<u>Personale diretto</u> :		
- centro X (ora dedicate x €/ora)	[]	
- centro Y	[]	
- centro Z	[]	
.....		[]
2. Costo personale diretto		[]
<u>Lavorazioni esterne:</u>		
- componenti	[]	
- servizi legati alla fabbricazione	[]	
3. Costo lavorazioni esterne di fabbricazione/realizzazione		[]
4. Energia Elettrica per Forza Motrice e altri costi var. di fabbricazione /realizzaz. (es. Materiali di consumo)		[]
5. Costo variabile di fabbricazione/realizzazione (5 = 1+2+3+4)		[]
<u>Costi fissi diretti di fabbricazione/realizzazione</u> :		
- personale	[]	
- quote ammortamento attrezzature	[]	
- altri	[]	
6. Costi fissi diretti di feabbr./realiz.		[]
7. Quota di costi fissi comuni di fabbricazione/realizzazione		[]
<u>Costi commerciali</u> :		
-?Provvigioni	[]	
- servizi comm. esternalizzati	[]	
8. Costo variabile di commercializzaz.		[]
9. Costi fissi diretti di struttura commerciale		[]
10. Costi fissi diretti di politica commerciale		[]
11. Quota di costi fissi comuni di struttura e politica commerciale		[]
12. Quota di costi fissi comuni di unita' di staff (EDP, servizi amministrativi, legali, e cosi' via)	[]	[]
13. Oneri figurativi variabili (es. oneri finanziari)		[]
14. Quota di oneri figurativi fissi		[]
15. Costo economico-tecnico complessivo (15=5+6+7+8+9+10+11+12+13+14)		[]

Tabella 5.4 - Scheda costo di prodotto con i singoli elementi di costo classificati per attività lungo la catena del valore

ELEMENTI DI COSTO		
<u>Materie prime (come da distinta base):</u>		
- quantità' x prezzo di acquisto	[]	
-	[]	
1. Costo Materie prime		[]
<u>Logistica in entrata :</u>		
2. Costi variabili	[]	
3. Quota costi fissi spec. logistica	[]	
4. Totale costi logistica in entrata		[]
<u>Attività operative di trasformazione :</u>		
5. Costi variabili (es. M.O.D., EN. EL. F.M.)	[]	
6. Quota costi fissi spec. att. operative di trasformazione	[]	
7. Totale costi attività operative		[]
<u>Logistica in uscita :</u>		
8. Costi variabili	[]	
9. Quota costi fissi spec. log. uscita	[]	
10. Totale costi logistica in uscita		[]
<u>Marketing & Vendite :</u>		
11. Costi variabili	[]	
12. Quota costi fissi mktg & vendite	[]	
13. Totale costi mktg & vendite		[]
<u>Servizi post-vendita :</u>		
14. Costi variabili	[]	
15. Quota costi fissi per serv. post-vend.	[]	
16. Totale costi servizi post-vendita		[]
17. Quota costi della funzione approvvigionamenti		[]
18. Quota costi della funzione gestione del personale		[]
19. Quota costi relativi ad attività di innovazione tecnologica di prodotto o di processo		[]
20. Quota dei costi relativi alle infrastrutture aziendali (delle attività di general management a quelle amministrative e legali)		[]
21. Costo pieno aziendale		[]

N.B. Il costo variabile di prodotto è dato dalla sommatoria del costo delle materie prime e dei costi variabili (se ve ne sono) a livello di singole attività lungo la catena del valore.

Per l'utilizzo operativo di quest'impostazione, rimangono comunque da comporre scelte chiave come quelle relative alla definizione:

- della base per l'attribuzione all'unità di prodotto o al progetto dei costi fissi comuni, data la valenza strategica che si è sottolineato avere questa base (ad esempio, se si utilizza il potenziale fattore scarso piuttosto che un altro Cost Driver);
- del valore attribuito alla base prescelta per l'effetto che questo ha sul risultato del rapporto, il coefficiente d'imputazione dei costi fissi comuni.

Con il "costo modulare" l'enfasi si sposta sul database del sistema informatico, dall'efficace impostazione del quale dipendono comunque le reali possibilità di disporre di

una configurazione di costo "flessibile" a costi contenuti. Non resta che ricordare ancora come l'obiettivo del "costo modulare" sia quello di predisporre una configurazione di costo in grado di rispondere ai diversi e spesso contrastanti fabbisogni informativi, a precise finalità strategiche e a una cultura aziendale caratterizzata da regole e norme precise in materia di costi.

Ma, al di là del "costo modulare" proposto, se si disegna una configurazione di costo che interiorizzi gli aspetti richiamati, si può essere sicuri di disporre non del costo vero, ma di un costo almeno "strategicamente" corretto.

5.2 Il calcolo dei costi per aiutare ad interpretare i risultati economici della gestione: il sistema di reporting e l'analisi della gestione degli scostamenti*

Nelle imprese, per fare in modo che le persone siano indotte ad assumere comportamenti in grado di facilitare il conseguimento degli obiettivi strategici ed operativi si ricorre al controllo di gestione ed al relativo meccanismo operativo, il sistema di programmazione e controllo. Non ci si può quindi limitare al costo strategicamente corretto; questo è solo un "ingrediente", uno strumento fra i molti utilizzabili per cercare di realizzare un'efficace attività di controllo. Infatti, il sistema di programmazione e controllo, finalizzato a facilitare l'attività di controllo, si caratterizza così come propone G. Brunetti¹⁷ per:

- * una struttura tecnico-contabile, che è data dall'insieme degli strumenti prescelti fra quelli disponibili e caratterizzanti la contabilità direzionale (Management Accounting);
- * una gerarchizzazione degli obiettivi economico-finanziari, definibile come la distribuzione di responsabilità economiche ai vari livelli della struttura organizzativa;
- * le modalità di svolgimento del processo di programmazione e controllo della gestione con la definizione di "chi fa, che cosa e quando"; si tratta così di decidere, ad esempio, chi deve definire gli obiettivi e quando lo debba fare, con delicati problemi da risolvere come quelli relativi alla scelta dello stile di controllo.

Tra gli strumenti che nel loro insieme caratterizzano la contabilità direzionale (Management Accounting) vi è, oltre al budget e alla contabilità dei costi (più generalmente definibile come contabilità analitica), il sistema di reporting.

Come si nota in Figura 5.4, il sistema di reporting viene alimentato sia con informazioni relative a quelli che avrebbero dovuto essere i risultati della prestazione (input che arrivano dal budget) sia con informazioni attinenti ai risultati effettivi della prestazione stessa (input provenienti dalla contabilità dei costi, contabilità analitica). Di conseguenza, il calcolo dei costi, sia quando si svolga a preventivo (costi futuri) supporto del processo decisionale sia quando si svolge a consuntivo (costi effettivi), è di ausilio all'attività di direzione e, in particolare, a quella parte di questa attività definita attività di programmazione e controllo.

¹⁷ G. Brunetti, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate* (F. Angeli, Milano, 1979).

(*) *Questo e i successivi paragrafi sono un ampliamento di un precedente lavoro: *Tecnica e limiti dell'analisi degli scostamenti*, pubblicato in A. Bubbio (a cura di) *Contabilità analitica per l'attività di direzione* (Unicopli, Milano, 1989).*

Nel redigere un report (rapporto di gestione) si rivela infatti di grande utilità, per un'azione di controllo che voglia essere costruttiva, l'inserimento dei dati preventivi o di budget, accanto a quelli consuntivi. In questo caso infatti è possibile:

- attuare un confronto fra risultati desiderati e risultati effettivi,
- evidenziare gli eventuali scostamenti fra queste due categorie di risultati,
- analizzarne le cause,
- individuare quali ritardature dell'azione sono necessarie per riportare i risultati effettivi in linea con quelli desiderati ed intraprendere tali azioni.

Emerge da queste considerazioni come l'aver evidenziato lo scostamento complessivo (effettivo vs. preventivo) non sia certo un punto d'arrivo, ma un punto di partenza per quell'attività definita "Variance Analysis" (analisi degli scostamenti o delle variazioni). Tale attività, parte centrale del controllo inteso in senso stretto e cioè come momento di verifica dell'andamento gestionale, chiude il processo di programmazione e controllo della gestione (Figura 5.5). Da essa, data una specifica situazione di impresa e di ambiente, possono emergere esigenze di ritardatura di varia ampiezza e di diversa portata. Può essere necessario cambiare i risultati-obiettivo della gestione operativa (nel caso nell'ambiente esterno) o modificare/riadeguare i livelli dei risultati-obiettivo (ad esempio, modifica delle dinamiche ambientali) o, più semplicemente, modificare la propria azione, fermi restando gli obiettivi prefissati.

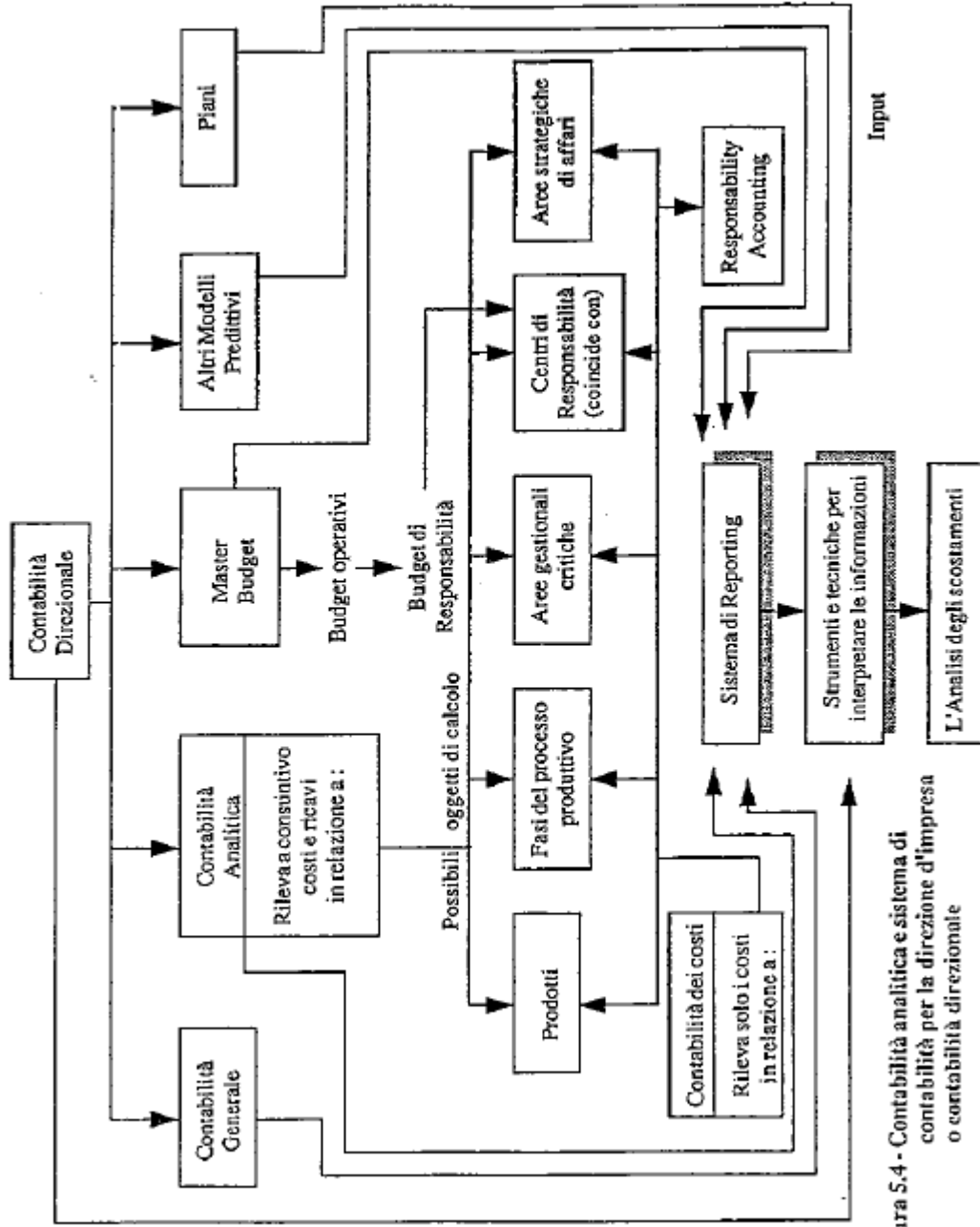
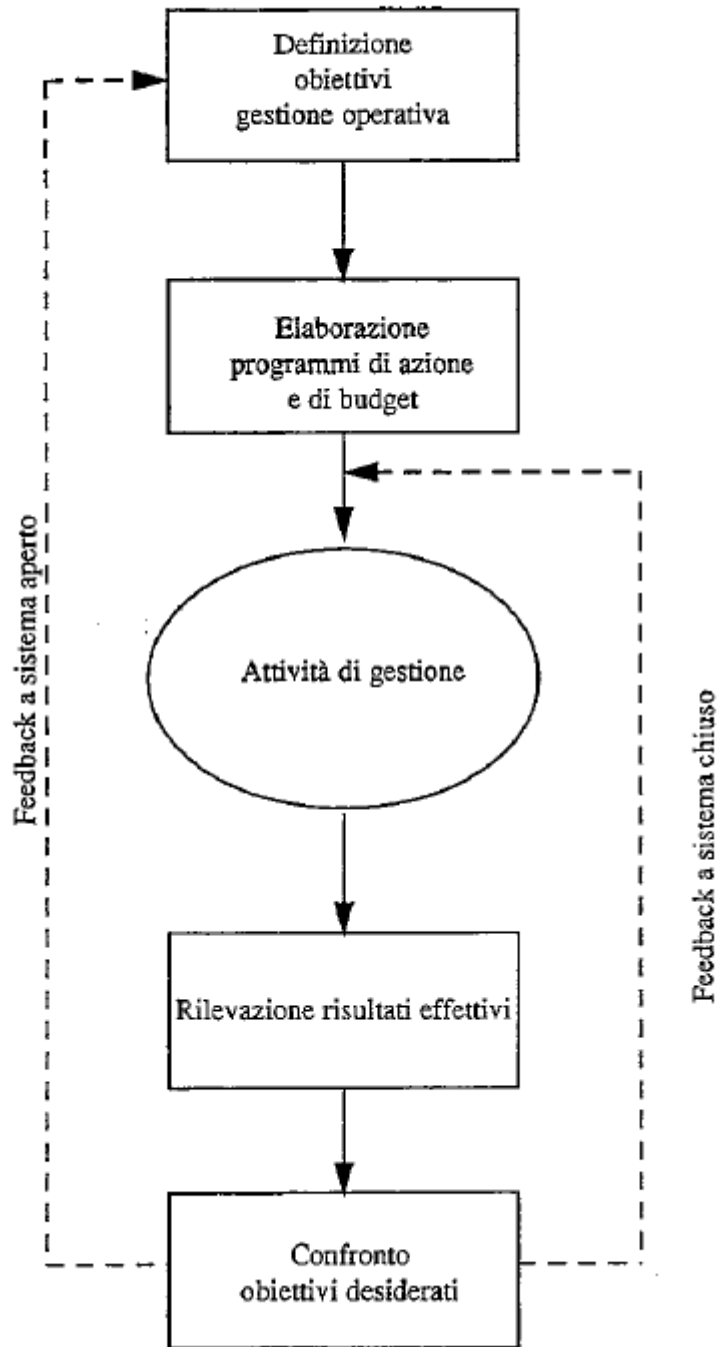


Figura 5.4 - Contabilità analitica e sistema di contabilità per la direzione d'impresa o contabilità direzionale

Figura 5.5 - Il processo di programmazione e controllo della gestione



Si è detto che l'aver evidenziato lo scostamento complessivo è solo un punto di partenza. Fondamentale infatti è cercare di rispondere alla seguente domanda: quali sono le cause della variazione rilevata? Solo in questo modo si pongono le premesse per un processo di controllo dotato di un preciso valore operativo. All'analisi dovrà seguire un'azione volta ad eliminare, se possibile, le cause della deviazione. È evidente che questa domanda ce la si può porre sia per variazioni fra costi preventivi e costi effettivi, sia per variazioni fra ricavi previsti e ricavi effettivi, sia per variazioni fra margini di contribuzione obiettivo (o altre configurazioni di risultati economici) e margini di contribuzione effettivi (o altre configurazioni di risultati economici effettivi). Nei

successivi paragrafi ci si occupa dapprima dei costi per poi passare ai ricavi e quindi affrontare l'analisi relativa ai margini di contribuzione. Da ultimo, si sottolinea come, individuate le cause delle variazioni di 1° livello, sia necessario proseguire l'analisi per individuare "le cause di tale variazione". Questo apparente bisticcio di parole vuole semplicemente sottolineare quanto sia importante risalire la catena causa-effetto in relazione ad un dato scostamento.

Vediamo un esempio concernente il fatturato. Una variazione negativa fra fatturato effettivo e fatturato programmato può essere dovuta a (Figura 5.6):

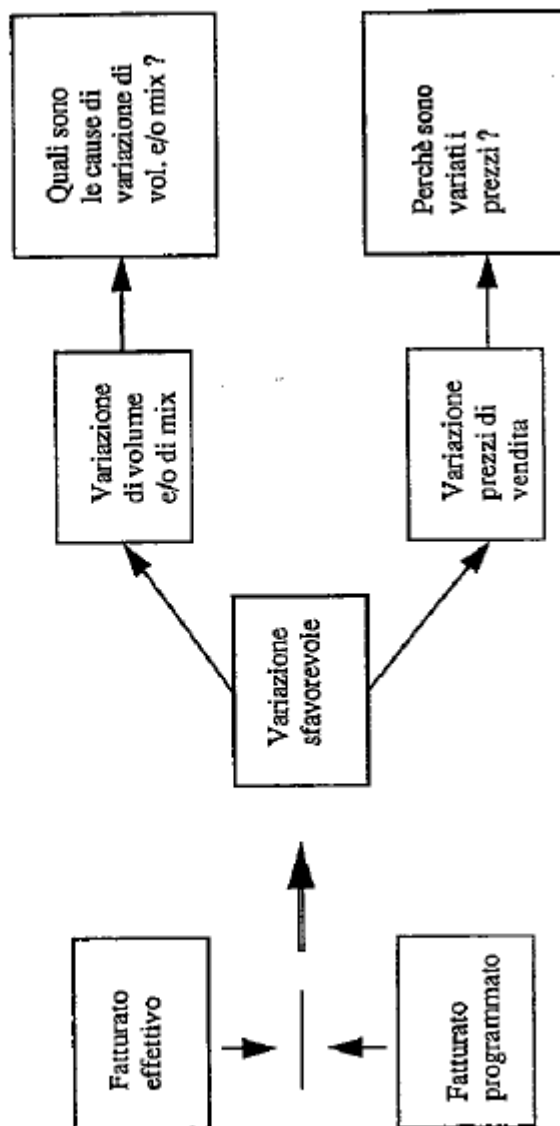
- Variazione nei volumi e nei mix di vendita
- Variazione nei prezzi di vendita
- Effetto combinato delle tre variabili

Individuate queste cause di 1° livello, è necessario risalire almeno a quelle di 2° livello. È rilevante chiedersi, ad esempio:

- Quali sono le cause della diminuzione del volume di vendita?
- Perché sono diminuiti i prezzi di vendita?

Si può intuire come nel rispondere a questi interrogativi si aprano ampi spazi per l'analisi. Ad esempio, le cause di variazioni nel volume di vendita possono essere una quota di mercato diversa da quella programmata o un andamento della domanda diverso da quello previsto. E l'analisi potrebbe continuare per risalire anche alle cause di terzo livello.

Figura 5.6 Alla ricerca delle cause di 2° livello: un esempio relativo ai ricavi di vendita



Si potrebbe così scoprire che la quota di mercato diversa da quella programmata è dovuta a risultati del confronto competitivo impresa/concorrenti diversi da quelli sperati o a fatti di ambiente esterno del tutto ingovernabili e difficilmente prevedibili. In questo modo, attraverso una ricerca approfondita delle cause degli scostamenti, si superano quelli che sono i tecnicismi della "Variance Analysis" per trasformarla in un meccanismo in grado di:

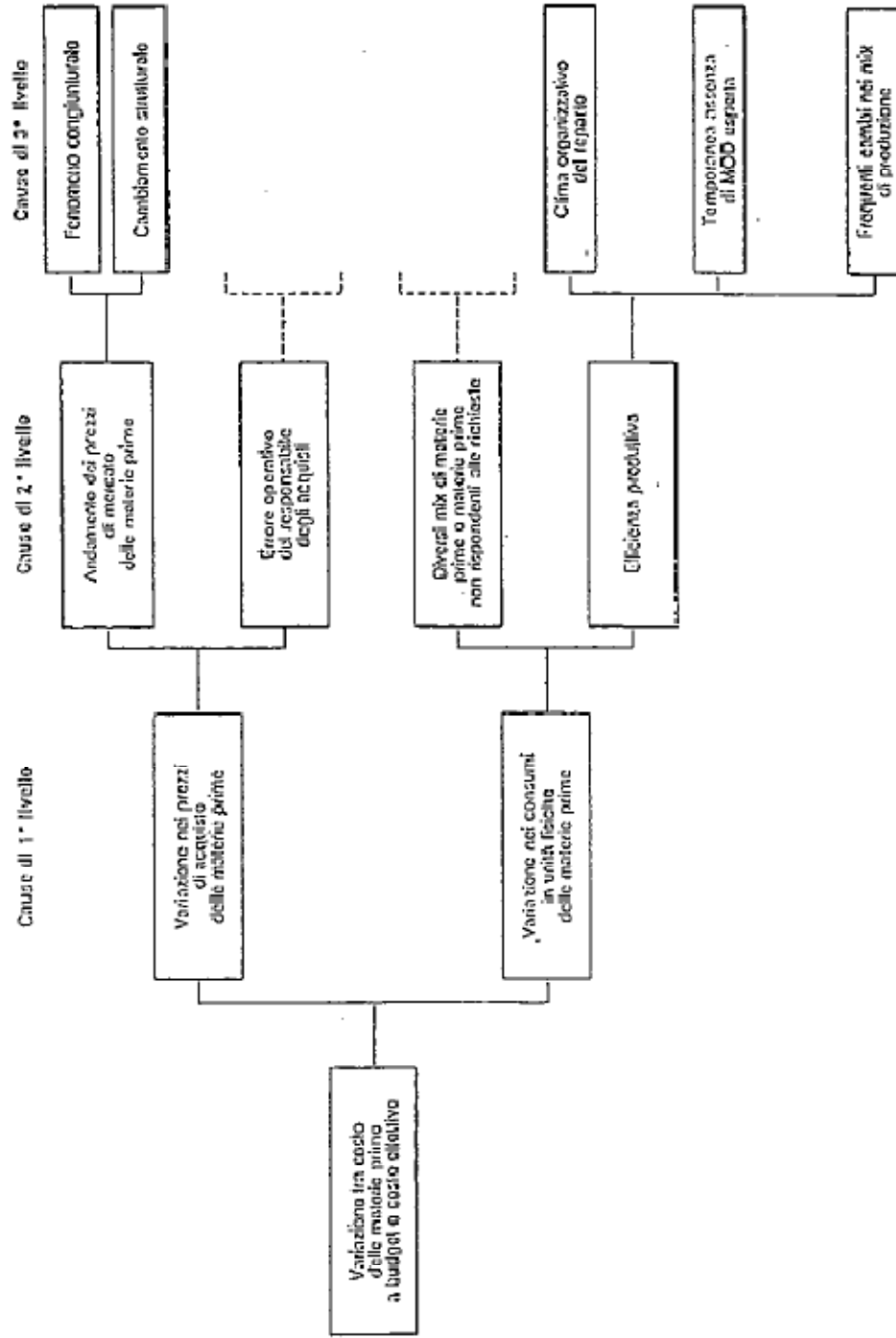
- a) attivare in impresa processi di apprendimento e di accumulo di esperienza; il proverbio "sbagliando s'impara" non è completo; dovrebbe infatti suonare così: "sbagliando s'impara se si capisce il perché degli errori commessi" e l'analisi degli scostamenti, aiutando ad individuare il perché degli errori, facilita e attiva l'apprendimento;

b) cogliere quelle relazioni di causa-effetto alla base della costruzione di modelli predittivi che consentano un controllo di gestione orientato al futuro.¹⁸ Ma, è opportuno ribadirlo, quanto più si risale alle "cause delle cause" tanto più l'analisi risulta efficace. Si osservi (Figura 5.7), ad esempio, come lo spettro delle possibili cause di scostamento si amplii quando si operi in tale direzione e si risalga semplicemente alle cause di terzo livello.

¹⁸ Sull'importanza di individuare le relazioni di causa/effetto per la costruzione di modello predittivi, da utilizzare qualora si desideri realizzare un controllo orientato al futuro, si veda: V. Coda "*I modelli predittivi nei meccanismi di controllo di gestione*", in F. Favotto (a cura di), **Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione** (Cleup, Padova, 1981).

Più in generale, sulla rilevanza dell'analisi delle relazioni di causa/effetto nei processi direzionali si veda: V. Coda, "*L'analisi delle relazioni di causa/effetto nel governo delle imprese*", pubblicato in **Finanza Marketing e Produzione**, n.2, 1983.

Figura 5.7 - La ricerca delle "cause delle cause" di una variazione a livello di costo dei consumi di materie prime



5.3 I costi standard e l'analisi degli scostamenti dei costi variabili

È necessario sottolineare subito che la profondità e l'accuratezza dell'analisi sono fortemente condizionate dal tipo di dati preventivi a disposizione. Per i costi, in particolare, la possibilità d'individuare una serie di cause di deviazione è condizionata dal fatto che i costi preventivi disponibili siano dei costi standard, piuttosto che dei costi stimati. Per capire il motivo di quest'affermazione basta riflettere sul processo di determinazione delle due tipologie di costi preventivi.

I costi standard sono infatti il frutto di un processo razionale, le cui fasi sono¹⁹:

- a) Individuazione dei centri di costo
- b) Definizione delle condizioni operative standard di ciascun centro
- c) Determinazione degli standard fisici unitari (coefficienti di trasformazione, rendimenti, ecc.) e degli standard monetari (prezzi standard dei fattori produttivi)
- d) Determinazione dei volumi di produzione

Questo accurato processo di determinazione permette di scomporre il dato standard in una serie di grandezze indispensabili per svolgere un'approfondita analisi a consuntivo. È infatti possibile calcolare grandezze come la quantità standard di fattore produttivo e i costi standard complessivi a livello di produzione (o di attività) effettivi. La colonna portante di un sistema a costi standard è infatti rappresentata dallo standard fisico unitario. Questo può essere definito come la quantità di fattore produttivo necessaria per ottenere una unità dell'output desiderato (normalmente si identifica tale output con il prodotto, ma potrebbe essere anche qualche altra tipologia di output: un documento, una registrazione in contabilità, un elaborato da computer, ecc.). Fra l'altro, è proprio grazie allo standard fisico che il costo standard viene indicato dalla letteratura come prezioso strumento per controllare l'efficienza.

Infatti, questi standard fisici, moltiplicati per i volumi di produzione dell'output, consentono di determinare la quantità standard di fattore produttivo necessaria per ottenere quel volume. E tale volume può essere quello programmato a budget (quantità standard a volume programmato) o quello effettivo (quantità standard a volume di produzione effettivo). La valutazione del livello di efficienza, come si avrà modo di chiarire tra poco, è infatti realizzabile confrontando la quantità standard di fattore produttivo a livello di produzione effettiva di fattore produttivo impiegata. Inoltre, gli standard fisici moltiplicati per gli standard monetari (prezzo-costo del fattore produttivo: quantità di moneta necessaria per poter disporre di un'unità del fattore produttivo) consentono sempre di determinare il costo del fattore produttivo attribuibile all'unità di prodotto: costo standard unitario o per unità di prodotto.

Questa particolare grandezza (lo standard fisico) diviene pertanto oggetto di particolari studi, allorché si decida d'introdurre un sistema a costi standard. Nelle imprese vi sono normalmente degli uffici specifici dedicati alla loro determinazione (uffici, tempi e metodi).

Vengono così predisposte per i singoli prodotti:

¹⁹ Per approfondire le singole fasi e le implicazioni di un simile processo si veda: V.Coda, *I Costi standard* (Giuffrè, Milano, 1975); sempre sui costi standard si veda Isa Marchini, *Costi standard e controllo dei costi di produzione* (Giappichelli, Torino, 1961).

- * le distinte base che indicano le quantità necessarie delle diverse materie prime necessarie per ottenere un'unità di prodotto (standard fisici delle materie prime);
- * i tempi di manodopera o le ore macchina necessarie sempre per ottenere la stessa unità di prodotto (standard fisici della manodopera e degli impianti).

A differenza dei costi standard, l'altra tipologia di costi preventivi, i costi stimati, sono invece costi precalcolati, frutto di stime e comunque non dedotti da un insieme rigorosamente studiato di condizioni operative e di standard fisico-tecnici. Tale prassi non permette di calcolare quelle grandezze cui si accennava e di conseguenza limita il valore dei costi stimati a fini di analisi degli scostamenti.

Si cerca ora di chiarire queste affermazioni con un esempio. Ci si riferisce ad una voce di costo allocabile nella categoria dei costi dei fattori produttivi diretti, talvolta inseribile tra i costi variabili: il costo della mano d'opera diretta.

Esempio: quando calcolo questo costo a preventivo in relazione ad una certa produzione (1.000 unità del prodotto K) si procede nel modo seguente:

a) Costo standard

Si devono ottenere 1.000 unità di K

- si definisce (o ho già definito) lo standard fisico unitario:
0,5 ore (sono necessari 30 minuti di mano d'opera diretta per ottenere un'unità del prodotto K)
 - si calcola la quantità standard di fattore produttivo necessaria:
 $1.000 \text{ unità di K} \times 0,5 \text{ ore} = 500 \text{ ore di MOD}$
 - sapendo che 1 ora di MOD costa £. 7.000 (standard monetario o prezzo standard)
 - si sviluppa il costo standard complessivo di MOD²⁰
- | | | | | |
|------------------|---|------------------|---|---------------------|
| £. 7.000 | x | 500 ore | = | £. 3.500.000 |
| (std monetario) | | Quantità std | | Costo std della MOD |
| a livello progr. | | a livello progr. | | |

b) Costo stimato

Si devono ottenere 1.000 unità di K, non avendo uno standard fisico unitario

- si guarda al passato e si stima che saranno necessarie dalle 500 ore alle 550 ore di MOD per ottenere la produzione desiderata
si è incerti su quale valore scegliere (non si ha std fisico unitario), ma, dato un certo ottimismo, si sceglie 500 ore
 - si stima che 1 ora di MOD costerà all'incirca £. 7.000
 - si ottiene il seguente costo²¹
- | | | | | |
|----------|---|---------|---|--------------|
| £. 7.000 | x | 500 ore | = | £. 3.500.000 |
|----------|---|---------|---|--------------|

A consuntivo si procede come segue:
posto che i dati effettivi siano:

²⁰ Un costo standard diretto è il risultato del prodotto di tre variabili:
std fisico unitario x prezzo std x Volume di produzione
nell'esempio;: $0,50 \times £. 7.000 \times 1.000 \text{ unità di K} = £. 3.500.000$

²¹ Nota bene: si poteva urili>are anche un valore diverso da 500 ore per cui evidentemente il costo complessivo di M.O.D. sarebbe stato diverso. È comunque difficile che un valore stimato sia uguale, come nel nostro esempio, ad un valore accuratamente determinato com'è lo standard. Tuttavia, per semplificare il ragionamento si è formulata quest'ipotesi di **uguaglianza** abbastanza irrealistica. Il costo stimato, essendo frutto di una previsione soggettiva, può essere più o meno accurato e più o meno ottimistico.

- * 1.100 unità di prodotto K trasformate
- * 560 ore di MOD effettivamente impiegate
- * £. 7.200 costo orario effettivo della MOD

lo scostamento complessivo è dato da²²:

$$\begin{array}{rcl} \text{Costo preventivo} & - & \text{Costo effettivo} & = & \text{Scostamento} \\ \text{£. 3.500.000} & - & \text{£. 4.032.000} & = & \text{£. 532.000; sfavorevole} \end{array}$$

Come spiegare questo scostamento sfavorevole (o negativo)? Perché si è speso di più di quanto si sarebbe dovuto spendere? Non ci si è comportati nel modo desiderato e perché?

(A) Con un Costo Standard è possibile separare questo scostamento complessivo in:

- a. variazione dovuta a differenze nei volumi di produzione
- b. variazione dovuta a una diversa quantità di fattore produttivo utilizzata
- c. variazione dovuta a un diverso prezzo-costo di acquisizione del fattore produttivo

si procede nel modo seguente:

a. variazione (Δ) dovuta a volume:

$$\Delta \text{ Volume} = \begin{array}{l} \text{Costo Standard} \\ \text{a livello di produzione} \\ \text{programmato} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Costo Standard} \\ \text{a livello di produzione} \\ \text{effettivo} \end{array}$$

dove il Costo std a livello di produzione effettivo si ottiene svolgendo la seguente operazione:

$$\begin{array}{l} \text{Pstd} \quad \times \quad \text{std fisico unitario} \quad \times \quad \text{volume di prod. eff.} \\ \text{Nell'esempio:} \\ \text{£. 7.000} \times 0,5 \quad \times \quad 1.100 \text{ unità di K} \quad = \quad \text{£. 3.850.000} \end{array}$$

per cui lo scostamento di volume nel ns. esempio risulta:

$$\begin{array}{rcl} \text{Costo std a livello prod. progr.} & - & \text{costo std a livello di prod. effettivo} & = & \Delta \text{ volume} \\ \text{£. 3.500.000} & - & \text{£. 3.850.000} & = & \text{£. 350.000} \end{array}$$

Questa stessa operazione poteva essere svolta in un altro modo:

$$\begin{array}{l} \text{Quantità std di MOD} \times \text{Pstd} \quad - \quad \text{Quantità eff. di MOD} \times \text{Pstd} = \Delta \text{ Volume} \\ \text{a livello di prod. progr.} \quad \quad \quad \text{a livello di prod. effettiva} \end{array}$$

o, raccogliendo il Pstd:

$$(\text{Qstd progr.} - \text{Q std eff.}) \times \text{Pstd} = \Delta \text{ Volume (1)}$$

dove la quantità standard di fattore produttivo a livello di produzione effettivo è:
std fisico unitario x volume di produzione eff.

Nell'esempio:

$$0,5 \times 1.100 \text{ unità di K} = 550 \text{ ore di MOD}$$

²² Nell'impostare questa differenza alcuni autori invertono i termini e cioè impostano:

costo effettivo - costo preventivo = scostamento.

In questo caso anche il testo dell'analisi viene condotta con termini inversi rispetto a quanto si propone. Tuttavia, a favore dell'approccio proposto nella precedente nota si deve sottolineare la coincidenza fra segno matematico e significato dello scostamento. Per cui ad un segno + (dato dal confronto fra preventivo ed effettivo) corrisponde uno scostamento favorevole, mentre ad un segno - corrisponde uno scostamento **sfavorevole**. Con l'altro metodo invece

un segno - = scostamento favorevole

un segno + = scostamento sfavorevole

per cui, applicando la (1), si ha:

$$(Q_{\text{std progr.}} - Q_{\text{std eff.}}) \times P_{\text{std}} = \Delta \text{ Volume}$$
$$(500 \text{ ore} - 550 \text{ ore}) \times \text{£. } 7.000 = (\text{£. } 350.000)$$

Si può dunque concludere che un maggior costo effettivo rispetto al preventivo è dovuto per £. 350.000 ad un maggior volume di produzione effettivo rispetto a quello programmato; ho cioè prodotto di più di quanto si sarebbe dovuto produrre.

b. variazione (Δ) dovuta a quantità di fattore produttivo utilizzata (che, come vedremo solitamente, anche se non sempre, è la variazione legata all'efficienza).

L'operazione di scomposizione per evidenziare questa variazione è la seguente:

$$(Q_{\text{std eff.}} \times P_{\text{std}}) - (Q_{\text{eff}} \times P_{\text{std}}) = \Delta \text{ Quantità,}$$

dove:

- $Q_{\text{std eff}}$ è la quantità di MOD che avrebbe dovuto essere utilizzata per realizzare la produzione effettiva (1.100 unità di K) se avessi operato secondo livelli di efficienza standard;
- Q_{eff} è la quantità di MOD effettivamente utilizzata per ottenere la produzione effettiva (1.199 unità di K);

Raccogliendo il P_{std} , si ha:

$$(Q_{\text{std eff.}} - Q_{\text{eff}}) \times P_{\text{std}} = \Delta \text{ Quantità (2)}$$

Applicando la (2) nel ns. esempio:

$$(550 \text{ ore} - 560 \text{ ore}) \times \text{£. } 7.000 = - \text{£. } 70.000; \text{ sfavorevole}$$

Dovendo esprimere una valutazione, è evidente che nel caso specifico si è stati un po' meno efficienti di quanto si sarebbe dovuto essere se si fossero rispettati i livelli di efficienza standard prefissati.

c. variazione (Δ) dovuta a prezzi-costo di acquisizione del fattore produttivo.

Per evidenziare questa variazione applico:

$$(Q_{\text{eff}} \times P_{\text{std}}) - (Q_{\text{eff}} \times P_{\text{eff}}) = \Delta \text{ Prezzo-costo}$$

o, raccogliendo, la Q_{eff} :

$$(P_{\text{std}} - P_{\text{eff}}) \times Q_{\text{eff}} = \Delta \text{ Prezzo-costo (3)}$$

Nell'esempio, applicando la (3):

$$(\text{£. } 7.000 - \text{£. } 7.200) \times 560 \text{ ore} = (\text{£. } 112.000)$$

Pertanto, si è dovuto sostenere un maggior costo per £. 112.000, a causa di un maggior prezzo-costo di acquisizione del fattore lavoro diretto rispetto a quanto preventivato.²³

I due procedimenti conducono dunque a risultati quantitativo-monetari diversi (anche se non cambia, né può cambiare, il segno e il significato dello scostamento). Di conseguenza, si pongono due problemi:

- 1) Quale dei due metodi è preferibile utilizzare?
- 2) Gli scostamenti sono significativi per il contr. di gest., data la diversità dei risultati?

²³ Nel caso delle variazioni di prezzo-costo e quantità in luogo delle formule presentate nel testo, la (2) e (3), si sarebbe potuto seguire un altro procedimento le cui formule sono: 5 QUANTITÀ $(Q_{\text{std}} - Q_{\text{eff}}) \times P_{\text{eff}}$

Si può sintetizzare quanto sin qui scritto, ribadendo che lo scostamento complessivo fra costo preventivo e costo consuntivo di £. 532.000, grazie ai costi standard, lo si può scomporre e spiegare in questi termini:

$$(Q \text{ std prog.} - Q \text{ std eff}) \times P \text{ std} = \Delta \text{Volume (£. 350.000)}$$

(si è speso di più, perché si è prodotto di più)

$$(Q \text{ std eff} - Q \text{ eff}) \times P \text{ std} = \Delta \text{Quantità (£. 70.000)}$$

(si è stati un po' meno efficienti di quanto si sarebbe dovuto nell'utilizzare il fattore produttivo e questo ha suscitato un maggior costo)

$$(P \text{ std} - P \text{ eff}) \times Q \text{ eff} = \Delta \text{Prezzo-Costo (£. 112.000)}$$

(il fattore produttivo ha avuto un prezzo-costo di acquisizione superiore a quanto si poteva pensare).

A PREZZO $(P_{std} - P_{eff}) \times Q_{std}$

Come si può notare, cambiano le variabili fulcro della scomposizione per cui per lo scostamento di quantità in luogo del P_{std} si usa il P_{eff} e per lo scostamento di prezzo-costo in luogo della Q_{std} si utilizza la Q_{eff} .

I risultati nell'esempio, applicando i due procedimenti, sono:

	METODO PROPOSTO	METODO ALTERNATIVO
<i>Variazione quantità</i>	(£. 70.000)	(£.72.000)
<i>Variazione Prezzo</i>	(£. 112.000)	(£. 110.000)
TOTALE	(£. 182.000)	(£. 182.000)

In merito al primo problema si condivide l'opinione di V. Coda che sostiene: "a favore del primo metodo" (quello proposto nella presente nota) "depone la comparabilità nel tempo delle variazioni di quantità. Queste, infatti, risultano valutate ai prezzi standard, che, evidentemente, sono soggetti a mutare con frequenza minore dei prezzi effettivi", V. Coda, I costi standard (Giuffrè, Milano, 1975).

Per risolvere il secondo problema è necessario distinguere fra gli scopi di "controllo economico" (verifica della convenienza economica delle direttive prescelte) e scopi di "controllo esecutivo" (verifica del comportamento dei collaboratori grado inferiore).

E evidente come nel primo caso la possibilità di utilizzare procedimenti di analisi diversi che offrono risultati in termini quantitativo-monetari diversi costituisca un limite non indifferente all'utilizzo della "variante analysis". Per il secondo insieme di scopi l'inconveniente ricordato è - invece del tutto trascurabile (si tratta infatti di differenze d'importo contenuto e che comunque non intaccano il significato dello scostamento: favorevole o sfavorevole). Per altre considerazioni si veda il paragrafo sui limiti dell'analisi delle variazioni.

(B) Qualora, invece, fosse stato disponibile solo un costo stimato non sarebbe stato possibile scomporre lo scostamento complessivo in modo così analitico, ma semplicemente ragionare in questi termini:

si aveva stimato d'impiegare 500 ore di MOD; si sono invece impiegate 560 ore di MOD; pertanto, si ha un generico scostamento di Volume/Quantità sfavorevole pari a £. 420.000. Inoltre, la MOD doveva costarmi £. 7.000 all'ora e mi è costata £. 7.200 all'ora, per cui ha uno scostamento di prezzo-costo pari a £. 112.000.

Come si può notare, nessuna considerazione si può fare sull'efficienza produttiva, essendo questa inglobata nello scostamento di volume e non scorporabile, in quanto manca lo standard fisico unitario. Questa grandezza è infatti alla base della determinazione della quantità standard di fattore produttivo a livello di produzione effettivo, indispensabile per scomporre ed evidenziare la variazione di quantità, come si è cercato di evidenziare nelle pagine precedenti.

Dimostrato in questo modo il diverso valore dei costi standard rispetto ai costi stimati a fini di analisi delle variazioni, si può ora anche evidenziare come particolarmente corretta appaia l'affermazione che i Costi Standard servono per un controllo dell'efficienza. Solo grazie agli standard è infatti possibile evidenziare con una certa precisione gli scostamenti dovuti a livelli di efficienza diversi rispetto a quelli desiderati e sottolinearne i riflessi in termini quantitativo-monetari (maggiori o minori costi).²⁴ È evidente che per consentire un apprezzamento dell'efficienza il volume di produzione, sulla base del quale si calcola la quantità di fattore produttivo standard, dev'essere identico a quello che ha determinato la quantità effettiva. Si deve dunque calcolare il costo standard a volume di produzione effettivo²⁵. Inoltre, se uno degli obiettivi principali del sistema di programmazione e controllo, disegnato per un'impresa, è quello di tenere sotto controllo l'efficienza produttiva può essere utile a consuntivo operare immediatamente un confronto fra costo effettivo e costo standard a livello di produzione effettivo. Si trascurerebbe in tal caso il costo standard a livello di produzione programmato e la relativa variazione di volume.

Fatte queste precisazioni, è ora necessario scendere più in dettaglio su alcuni aspetti particolari dell'analisi delle variazioni relativa ai costi diretti variabili. È infatti opportuno chiarire un'affermazione fatta in precedenza. Non sempre, si è scritto, la variazione di quantità evidenzia uno scostamento in qualche modo imputabile ad efficienza. Quando in un processo produttivo si utilizzano diverse materie prime o si ricorre a mano d'opera di diverso grado di specializzazione, la variazione di quantità può cancellare una variazione dovuta ad una combinazione effettiva della singola risorsa (materia prima, MOD) diversa rispetto alla combinazione standard. Si tratta dunque di depurare la variazione di quantità da questo scostamento dovuto ad un differente mix della risorsa; in altri termini, si tratta di scorporare dalla variazione di quantità quella di mix, al fine di poter isolare la ? che tendenzialmente segnala scostamenti dovuti ad efficienza.

A tal fine è necessario²⁶

²⁴ I rendimenti costituiscono un altro strumento utile per il controllo dell'efficienza, tuttavia essi offrono indicazioni esclusivamente quantitative. Non permettono pertanto di avere un'immediata sensazione di quanto sia "costata" un'eventuale inefficienza.

²⁵ Si potrebbe seguire anche un'altra strada: calcolare i costi effettivi a livello di produzione programmato. Per far riferimento al precedente esempio, si tratterebbe di calcolare i costi effettivi che si sarebbero dovuti sostenere se invece di produrre 1.100 unità di K ne avessi prodotte 1.000 unità (come da preventivo). Orbene, nella pratica si preferisce il metodo presentato nel testo, anche per le ovvie difficoltà di questo secondo approccio e per i suoi riflessi negativi in termini di apprezzamento della realtà. Si veda V. Coda: **I costi standard** (Giuffrè, Milano, 1975).

²⁶ Si veda in proposito R. N. Anthony - G. Welsch, **Fundamentals of management accounting**

- a) predisporre a preventivo un mix standard di risorsa ed esprimerlo anche in termini percentuali;
- b) rilevare, a consuntivo, la quantità delle singole componenti la risorsa, effettivamente utilizzata, cioè il mix effettivo;
- c) calcolare un mix standard applicando le percentuali, elaborate sub a, alla quantità complessiva di risorsa effettivamente utilizzata;
- d) sottrarre da questo mix standard a quantità effettiva il mix effettivo e moltiplicare le variazioni così ottenute per il prezzo standard della singola componente del mix di risorsa;
- f) sommando i valori monetari ottenuti si ottiene la Δ di mix.

Si consideri un esempio. Il prodotto K richiede per essere ottenuto l'impiego di tre diverse materie prime, per cui il costo standard della materia prima è così disaggregabile:

Fase a:

Tabella 5.5

Costo Standard disaggregato prodotto K

VOCE DI MATERIA 1°	Q.TÀ STD	PREZZO STD	COSTO STD UNITARIO	MIX IN %
Mat 1° A	4,5 kg	£. 5.000	£. 22.500	61,6
Mat 1° B	1,8 kg	£. 4.500	£. 8.100	24,7
Mat 1° C	1 kg	£. 2.500	£. 2.500	13,7
-----	-----	-----	-----	-----
TOTALE	7,3 kg	£.33.100		100,0

Fase b: si rilevano i dati a consuntivo. Come si è detto, unità prodotte di K: 1.100; altri dati sono:

Tabella 5.6

Dati a consuntivo prodotto K

VOCE COMPLESSIVO	Q.TÀ EFF.	PREZZO EFF.	COSTO
Mat 1° A	4.800 kg	£. 5.000	£. 24.000.000
Mat 1° B	2.000 kg	£. 4.600	£. 9.200.000
Mat 1° C	1.300 kg	£. 2.700	£. 3.510.000
-----	-----	-----	-----
TOTALE	8.100 kg		£. 36.710.000

Fase c: si calcola il mix standard a quantità effettiva, applicando le percentuali di Tabella 5.5 alla quantità effettiva Tabella 5.6 (8.100 kg), per cui

$$\text{Mat 1° A} \quad 61,6 \% \times 8.100 = \quad 4.989,6 \text{ kg}$$

Mat 1° B	24,7 % x 8.100 =	2.000,7 kg
Mat 1° C	13,7 % x 8.100 =	1.109,7 kg
Totale		8.100 kg

Fase d: si sottrae da mix standard a quantità effettiva il mix effettivo, per cui

MIX STD A Q.TÀ - MIX EFFETTIVO = DIFFERENZA EFFETTIVA

Mat 1° A	4.989,6 - 4.800 = +	189,6 kg
Mat 1° B	2.000,7 - 2.000 = +	0,7 kg
Mat 1° C	1.109,7 - 1.300 = -	190,3 kg
Totale		0 kg

Fase e: si moltiplicano le variazioni così ottenute per il prezzo standard, per cui

DIFFERENZA X PREZZO STD = MIX

Mat 1° A	189,6 x £. 5.000	= £. 948.000
Mat 1° B	0,7 x £. 4.500	= £. 3.150
Mat 1° C	-190,3 x £. 2.500	= £.(475.750)

Fase f: si sommano i valori ottenuti per ottenere una Δ Mix compl. di £. 475.400

Nel caso specifico la variazione di mix è stata dunque favorevole. Calcolata detta variazione, la si sottrae alla variazione di quantità calcolata secondo la (2) e si individua lo scostamento influenzato dall'efficienza. Nell'esempio riportato si può procedere nel modo seguente; lo scostamento di quantità è:

$(Q \text{ std eff} - Q \text{ eff}) \times P \text{ std} = \Delta \text{ quantità}$

Mat 1° A	$(4.950 - 4.800) \times £. 5.000 =$	£. 750.000
Mat 1° B	$(1.980 - 2.000) \times £. 4.500 =$	£. (90.000)
Mat 1° C	$(1.100 - 1.300) \times £. 2.700 =$	£.(500.000)
Scostamento compless. Q.tà		£. 160.000

Lo scostamento influenzato dall'efficienza è dato da:

$$\Delta \text{ QUANTITÀ} - \Delta \text{ MIX} = \Delta \text{ DI UTILIZZO}$$

$$£. 160.000 - £. 475.400 = (£. 315.400)$$

Pertanto, nella situazione analizzata sembra vi siano alcuni problemi di efficienza, cosa che non emergeva dal semplice scostamento di quantità. Occorre indagare il motivo dello scostamento negativo nell'utilizzo della materia prima.

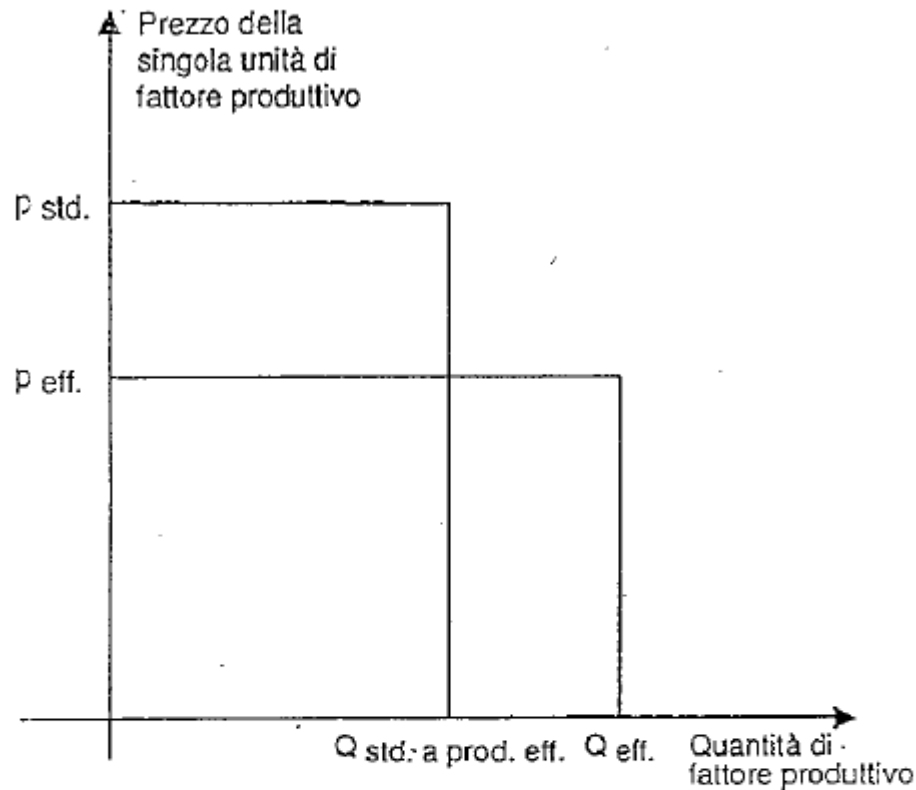
È evidente che lo stesso ragionamento può essere sviluppato per la mano d'opera e per altri fattori produttivi rilevanti, che presentino problemi di combinazione (di mix) in sede di processo produttivo.

In sintesi, l'analisi delle variazioni per i costi diretti variabili (tipicamente MOD e materie prime) può essere condotta utilizzando le formule presentate in Tabella 5.7. L'analisi presenta un grado di profondità particolare in ragione dell'oggettività del processo di determinazione dei costi standard e della rilevanza di queste voci di costo.

Tabella 5.7 - Analisi delle variazioni dei costi diretti variabili

Ipotesi nella quale si voglia analizzare le variazioni di volume	Ipotesi nella quale interessi soprattutto la variazione di efficienza	Nel caso in cui si utilizzino combinazioni di fattori produttivi Δ
Δ Volume $(Q_{\text{std prog}} - Q_{\text{std eff}}) \times P_{\text{std}}$		
Δ Quantità $(Q_{\text{std eff}} - Q_{\text{eff}}) \times P_{\text{std}}$	Δ Quantità $(Q_{\text{std eff}} - Q_{\text{eff}}) \times P_{\text{std}}$	di quantità può essere scomposta in:
Δ Prezzo $(P_{\text{std}} - P_{\text{eff}}) \times Q_{\text{eff}}$	Δ Prezzo $(P_{\text{std}} - P_{\text{eff}}) \times Q_{\text{eff}}$	Δ Mix
		Δ Utilizzo $(\Delta Q.tà - \Delta \text{ Mix})$

Figura 5.8 - Analisi grafica degli scostamenti



$(Q_{std} - Q_{eff}) \times P_{std} =$ variazione quantità
 mentre la (3) diverrebbe:
 $(P_{std} - P_{eff}) \times Q_{std} =$ variazione di prezzo pura
 e cioè
 $(7.000 - 7.200) \times 550 = (\pounds. 110.000)$ differenza prezzo-costo pura in luogo di
 $(P_{std} - P_{eff}) \times Q_{eff} =$ differenza prezzo
 $(7.000 - 7.200) \times 560 = (\pounds. 112.000)$
 Come si può notare, la differenza fra differenza di prezzo pura e differenza di prezzo calcolata
 normalmente coincide esattamente con la variazione congiunta ($\pounds. 2000$).

Vi è da sottolineare che l'analisi sin qui condotta in termini matematici può essere condotta anche graficamente. È sufficiente ricorrere ad una rappresentazione su assi cartesiani della quantità di fattore produttivo e del prezzo-costo di acquisizione dello stesso. Se si osserva la Figura 5.8 si può notare che in ascissa si inseriscono la quantità di fattore produttivo utilizzato (sia standard sia effettiva), mentre in ordinata si pone il prezzo-costo di acquisizione unitario (prezzo-costo std e prezzo-costo effettivo). L'area sottesa dal punto d'incontro fra prezzo standard e quantità standard è il costo standard complessivo, mentre l'area sottesa dal punto d'incontro fra quantità effettiva e prezzo-costo effettivo rappresenta il costo complessivo effettivo.

In relazione all'esempio della MOD (presentato nelle precedenti pagine) l'analisi delle variazioni condotta graficamente si presenta come raffigurato in Figura 5.9, dove:

- l'area ABCO è il costo standard complessivo a livello di prod. effettivo (1.100 unità di K),
- l'area EFGO è il costo effettivo complessivo,
- l'area ABCGFE (tratteggiata) raffigura lo scostamento complessivo.

Proprio questo grafico consente di affrontare un altro problema: come spiegare la variazione congiunta (area BIFL in Figura 5.9) di prezzo e quantità che può essere il frutto di due scostamenti sfavorevoli, come nell'esempio, o anche di due scostamenti favorevoli? In questo caso si potrebbe isolare questa differenza congiunta, applicando la seguente formula:

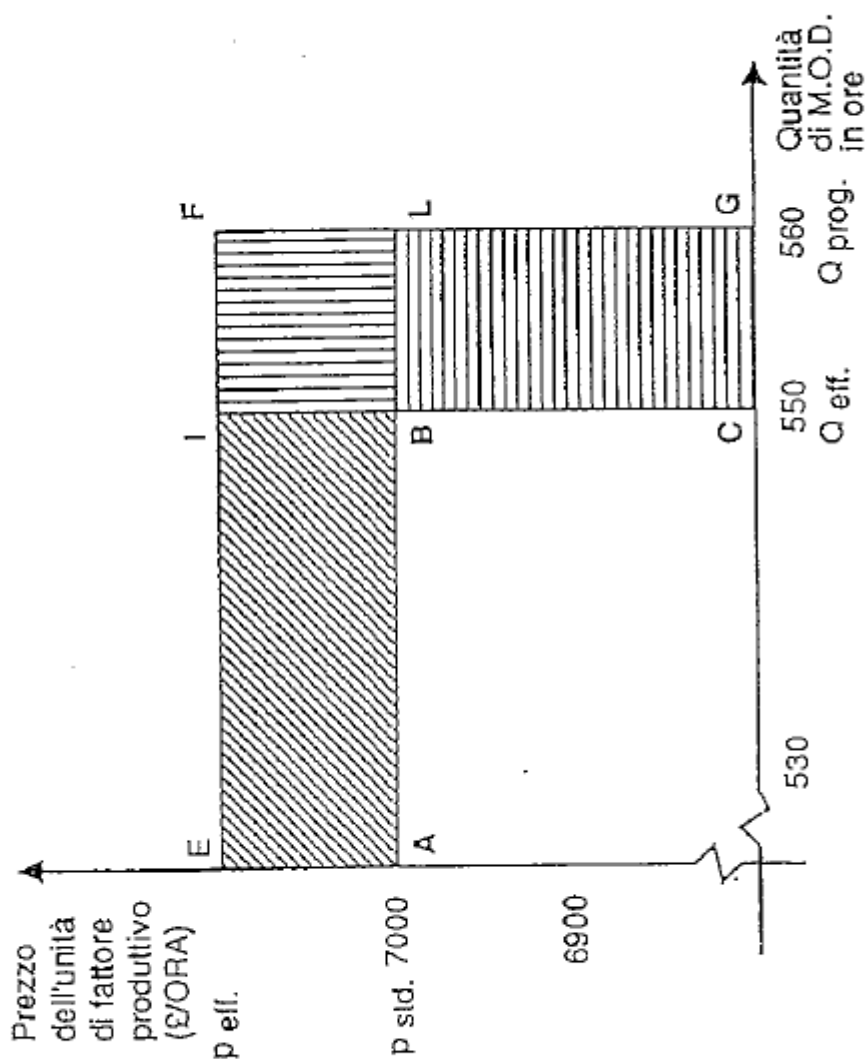
$$\frac{(\text{DIFFERENZA FRA PREZZO-COSTO STD} \quad \times \quad (\text{DIFFERENZA FRA Q STD(4)})}{\text{E PREZZO-COSTO EFFETTIVO)} \quad \text{E Q EFF)}$$

Tuttavia, il procedimento di analisi ne risulterebbe inutilmente complicato, per cui in molti casi si preferisce per semplicità²⁷ seguire la via d'inglobare questo scostamento nella differenza di prezzo-costo, fatto che si verifica automaticamente²⁸ nel caso in cui si utilizzino le formule (2) e (3).

²⁷ Si veda in proposito quanto affermano R. N. Anthony-G. Welsch in **Fundamentals of management accounting**, pag. 443.

²⁸ Nel ns. esempio, applicando la (4), si evidenzerebbe uno scostamento congiunto pari a: (L 7.000 - £. 7.200) x (550 ore - 560 ore) = £. 2.000 ma allora la (2) rimarrebbe

Figura 5.9 - L'analisi grafica per evidenziare gli scostamenti fra costi standard e costi consuntivi: il caso del costo della M.O.D. nell'esempio numerico considerato



L'analisi delle variazioni presentata nelle pagine precedenti per i costi diretti variabili può essere estesa ad alcune voci di costo variabile che nei testi classici di Cost Accounting compaiono solitamente allocate fra i costi indiretti, come l'energia elettrica per forza motrice. L'importanza che oggi questa o altre voci di costo indiretto possono avere in talune imprese (si pensi alle imprese siderurgiche o a quelle che producono gas tecnici) può giustificare e bilanciare le difficoltà generate da simili voci a livello di calcolo dei costi standard. Per calcolare il costo standard dell'energia elettrica per forza motrice è infatti necessario applicare la seguente formula:

STD FISICO UNITARIO X PREZZO STD X VOLUME DI PRODUZIONE
ESPRESSO IN ORE-
MACCHINA

quanti kW vengono consumati in un'ora di funzionamento della macchina

prezzo-costo di acquisizione di 1 kW

somma dei valori ottenuti moltiplicando i coeff. std di trasformazione della macchina per i volumi di produzione (in unità) dei vari prodotti ottenuti con quella macchina

Come si può notare, è necessario calcolare due standard fisici: il primo relativo al coefficiente d'impiego dell'energia elettrica per ora macchina e il secondo per trasformare i volumi di produzione in ore macchina. A livello di analisi delle variazioni le formule presentate rimangono le stesse. Per svolgere quest'analisi è sufficiente ricordare le precedenti formule, inserendo nei calcoli il doppio standard fisico. Se dunque l'importanza di questa voce è elevata si può decidere di tenerla sotto controllo con degli standard precisi e con un'accurata analisi degli eventuali scostamenti.

5. 4 I costi preventivi e l'analisi degli scostamenti dei costi fissi

L'argomento oggetto di questo paragrafo è particolarmente delicato, poiché si ripresenta il problema della scelta fra la logica Direct Costing e quella Full o Absorption Costing. E questa scelta ha un rilievo notevole, poiché è proprio a livello di analisi degli scostamenti dei costi fissi che, come si è accennato nel paragrafo 5.1.2, il ricorso al costo pieno può esercitare una profonda influenza sul comportamento del management operativo, spingendolo a perseguire volumi di produzione superiori a quelli programmati a budget. Data questa premessa, è opportuno procedere con ordine.

Qualora si opti per la logica Direct Costing, l'analisi degli scostamenti a livello di costi fissi è semplicissima. Si confronta il costo fisso di budget, sia esso specifico o comune, con l'importo effettivo rilevato per quello stesso elemento di costo. Lo scostamento complessivo non può essere scomposto, ma coincide già con quello che si definisce lo scostamento di spesa.

Si era programmato di spendere £. 50, si è speso £. 60; lo scostamento di £. 10 è tutto da imputare ad una maggior spesa.

La formula è:

COSTI FISSI DI BUDGET - COSTI FISSI EFFETTIVI = Δ COMPLESSIVO O DI SPESA

o in sigle:

C.F.B. - C.F.E. = Δ C.F.T.

I calcoli si complicano, laddove si opti per la logica Full Costing che, non a caso, in simili contesti organizzativi viene anche definito Absorption Costing. In base a questa logica si determina in sede di budget il coefficiente standard di attribuzione all'unità di prodotto dei costi fissi (anche in questo caso il ragionamento lo si può applicare in modo identico sia ai costi fissi specifici sia a quelli comuni). Tale coefficiente si ottiene dividendo l'importo dei costi fissi che si desidera imputare per il volume di produzione di budget, espresso o in unità di prodotto o in unità di fattore produttivo espressivo del volume di attività (ore-macchina, ore MOD, ecc.).

A livello grafico (Figura 5.10) questo coefficiente è rappresentato dal coefficiente angolare della retta che interpola la retta dei costi fissi e il volume di attività prescelto in qualità di volume programmato a budget. Esso rappresenta anche il coefficiente di assorbimento richiesto direttamente o indirettamente da un prodotto. Si usa il termine "indirettamente", poiché, qualora si abbiano più prodotti, i costi fissi vengono imputati ai prodotti in base a un prefissato fattore produttivo (ore-macchina o ore MOD); onde per cui il coefficiente di attribuzione è valutato per unità di fattore produttivo e il prodotto "assorbe" costi fissi in relazione a quanto consuma di quel fattore produttivo.

Un esempio numerico può aiutare a chiarire questi concetti.

Se si hanno:

- 2 prodotti (T e Z) che utilizzano rispettivamente ore-macchina per 0,5 ore (T) e 1 ora (Z),
- un volume di budget che tra i due prodotti prevede l'impiego di 10.000 ore macchina e
- i costi fissi che risultano pari a 50 milioni;

Il coefficiente di attribuzione per ora macchina è dato da:

$$\frac{\text{C.F.}}{\text{TOT. ORE MACCHINA}} = \frac{50.000.000}{10.000}$$

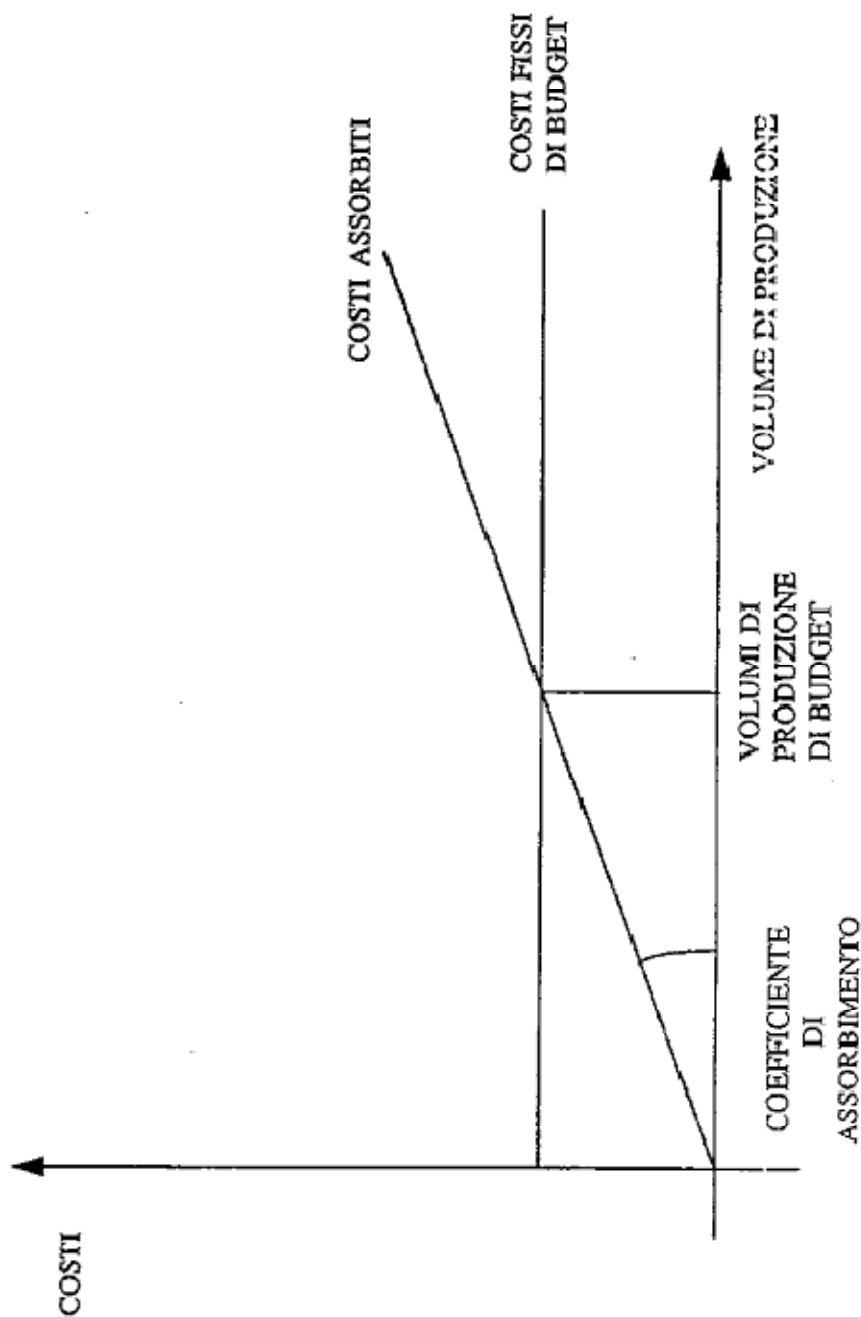
Coefficiente per ora macchina = £. 5.000

Il coefficiente di assorbimento dei costi fissi per unità di prodotto è il seguente:

- prodotto T £. 5.000 x 0,5 = £. 2.500
- prodotto Z £. 5.000 x 1 = £. 5.000

Con questo coefficiente standard di attribuzione/assorbimento a consuntivo è possibile calcolare i costi effettivamente assorbiti (costi assorbiti), semplicemente moltiplicando questo coefficiente per il volume di attività effettivo.

Figura 5.10 - I costi assorbiti



Così, nell'esempio, se si fossero lavorate 12.000 ore-macchina, anziché 10.000 ore (volume di attività di budget) per produrre volumi superiori di T e Z, i costi assorbiti risulterebbero:

COEFFICIENTE DI ATTRIBUZIONE/ASSORBIMENTO	X	VOLUME DI ATTIVITÀ EFFETTIVO	COSTI = ASSORBITI
£. 5.000	X	12.000	= 60 MILIONI

A consuntivo vi sarebbe quindi stato un sovra-assorbimento dei costi fissi. A questo punto, però, ci si deve chiedere: come valutare la prestazione delle persone responsabili di questi costi? Per apprezzarla si può confrontare il costo fisso consuntivo proprio con questi costi assorbiti e non con i costi di budget. Tali costi assorbiti sono quanto si sarebbe potuto

sostenere di costi fissi a consuntivo, dato l'obiettivo a budget di avere costi fissi per ora-macchina pari a £. 5.000; abbiamo visto ch'essi ammontano a £. 60 milioni. In realtà, il responsabile di questi costi ha speso 55 milioni (costi fissi consuntivi).

Adottando la logica Direct lo scostamento vale:

COSTI FISSI	-	COSTI FISSI	=	Δ COMPLESSIVO
DI BUDGET		EFFETTIVI		O DI SPESA
50 milioni	-	55 milioni	=	(5 milioni)

Esso risulta sfavorevole per 5 milioni, ovvero si spende più di quanto si prevede a budget. La valutazione non è quindi positiva, anche se ovviamente sussiste la circostanza positiva che si lavora di più rispetto al budget (12.000 contro 10.000 ore).

Adottando la logica Full o Absorption Costing il risultato dell'analisi degli scostamenti è il seguente:

COSTI ASSORBITI - COSTI EFFETTIVI	=	Δ COMPLESSIVO
60 milioni - 55 milioni	=	5 milioni

Esso risulta favorevole per 5 milioni; si sono infatti spesi 5 milioni in meno di quelli che si sarebbero potuti spendere se si fosse rispettato il budget che prevedeva £. 5.000 di costi fissi per ogni ora-macchina (coefficiente standard di attribuzione assorbimento).

A questo punto il Δ complessivo può essere scomposto in:

-	Δ DI VOLUME: ²⁹	COSTI ASSORBITI - COSTI DI BUDGET
-	Δ DI SPESA:	COSTI DI BUDGET - COSTI EFFETTIVI

In termini numerici, applicando queste relazioni all'esempio il Δ complessivo di 5 milioni favorevole risulterebbe così spiegato:

-	Δ DI VOLUME:	
COSTI ASSORBITI - COSTI DI BUDGET	=	Δ DI VOLUME
60 - 50	=	10 milioni; favorevole
-	Δ DI SPESA:	
COSTI DI BUDGET - COSTI EFFETTIVI	=	Δ DI SPESA
50 - 55	=	(5 milioni); sfavorevole

Come si può notare, il Δ di spese coincide negativamente con quello evidenziato dalla logica Direct, ma nel caso specifico la prestazione negativa è stata più che compensata dalla valorizzazione monetaria, attraverso il coefficiente di assorbimento, dei maggiori volumi realizzati. Dunque, nel caso specifico, mentre adottando la logica Direct la prestazione del responsabile sarebbe stata valutata negativamente, utilizzando la logica Full la valutazione sarebbe stata positiva. Abbiamo quindi due condizioni antitetiche.

Per dare ulteriore evidenza a questa analisi che ha intuibili impatti sul comportamento del responsabile di questi costi si riporta ora un altro esempio. Con esso si

²⁹ Per dare evidenza a questo scostamento di volume, si potrebbe anche scrivere la relazione in questo modo:
 COSTI F. ASSORBITI - COSTI F. DI BUDGET
 (COEFF. DI ASS. STD X VOL. EFF.) - (COEFF. DI ASS. STD X VOL. DI BUDGET) per cui raccogliendo:
 (VOL. EFF. - VOL. DI BUDGET) X COEFF. DI ASS. STD.

cerca di dare evidenza all'impatto che ha su un responsabile di reparto produttivo il combinarsi dell'analisi degli scostamenti con logica Full e l'analisi dei costi variabili.

Si supponga che i costi fissi di fabbricazione complessivi siano di £. 7 milioni e che il volume di produzione programmato sia di 10.000 unità. In tal caso (Figura 5.11), il coefficiente standard di assorbimento dei costi fissi ($\text{£. } 7.000.000/10.000$) risulta pari a £. 700. Se a consuntivo si sono realizzati volumi di produzione per 12.000 unità il responsabile del centro ha sovra-assorbito i costi fissi per un importo complessivo pari a £. $700 \times 12.000 \text{ unità} = \text{£. } 8.400.000$. Il che corrisponde a una variazione di volume favorevole di una certa consistenza: £. 1.400.000, ottenuta come differenza fra i costi assorbiti a volume di produzione effettivo (£. 8,4 milioni) e i costi fissi di budget (£. 7 milioni). Per contro, qualora a consuntivo si fossero realizzate solamente 9.000 unità di prodotto, i costi assorbiti sarebbero stati: $9.000 \text{ unità} \times \text{£ } 700 = \text{£. } 6.300.000$

Questa situazione produttiva, come si nota in Figura 5.12, avrebbe determinato un sotto-assorbimento dei costi fissi dovuto a una variazione di volume a livello di centro negativa per £. 700.000. Essa è ottenuta come differenza tra i costi assorbiti a volume di produzione effettivo (£. 6.300.000) e i costi di budget (£. 7 milioni). Ma se l'effetto premiante o penalizzante dei volumi di produzione a livello di stabilimento, generabile dal ricorso al costo pieno, è di per sé abbastanza semplice da cogliere, quello che bisogna sottolineare è il suo effetto sul risultato complessivo del centro di responsabilità. L'effetto volume può essere tale da compensare le eventuali variazioni negative registratesi a livello di centro e dovute a problemi di efficienza produttiva. Riprendendo l'esempio, anche tale fenomeno può essere utilmente evidenziato.

Oltre al coefficiente standard dei costi fissi di £. 700 ($\text{£. } 7.000.000$ diviso per 10.000 unità), si ipotizzi di avere dei costi variabili standard unitari di £. 200. Quest'ultimo costo è per definizione il prodotto di uno standard fisico (per semplicità, 1 unità di fattore produttivo per ogni unità di prodotto) e un costo unitario standard (standard monetario) del fattore produttivo di £. 3.200.

Si ipotizzi inoltre di aver rilevato a consuntivo i seguente valori:

-	volume di produzione effettivo	12.000 unità
-	costi variabili (con un prezzo-costo del fattore produttivo di £. 200)	£. 3.500.000
-	costi fissi	£. 7.000.000

Figura 5.11 - L'effetto volume evidenziato a consuntivo da un sistema a "costi pieni" nel caso di volumi effettivi minori dei volumi di budget

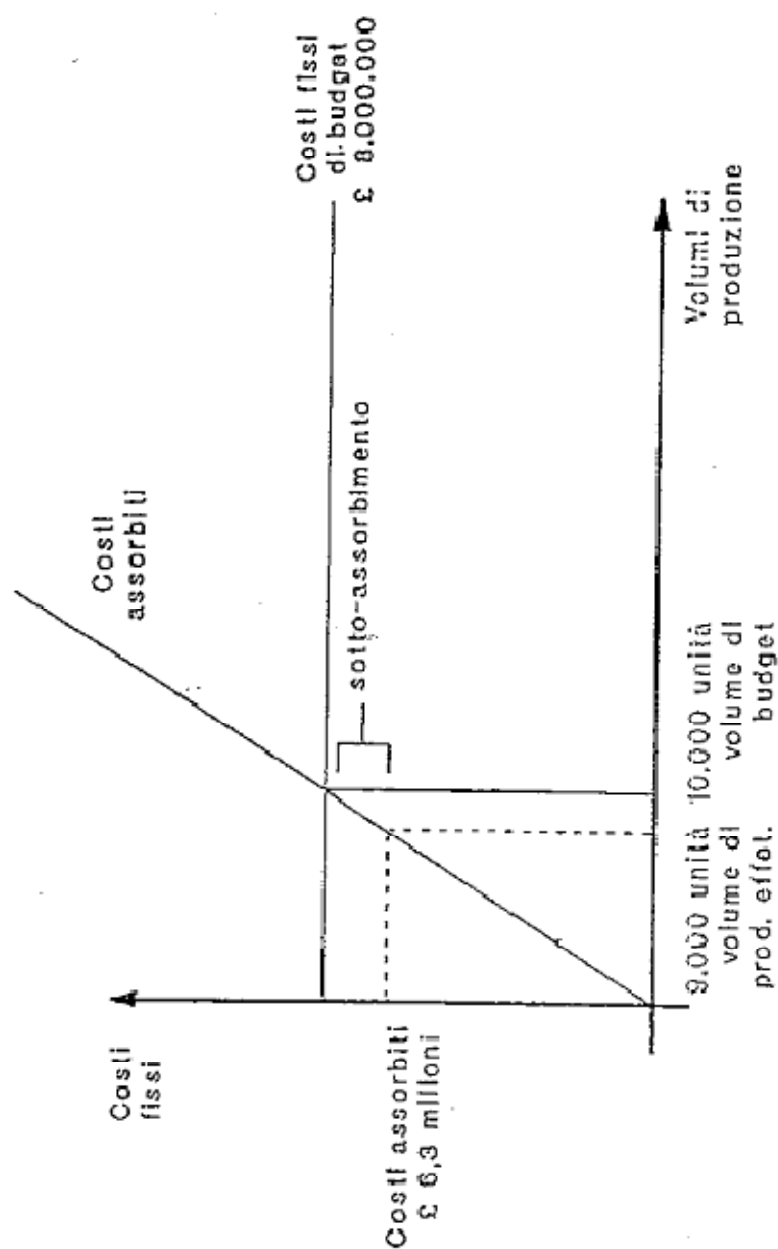
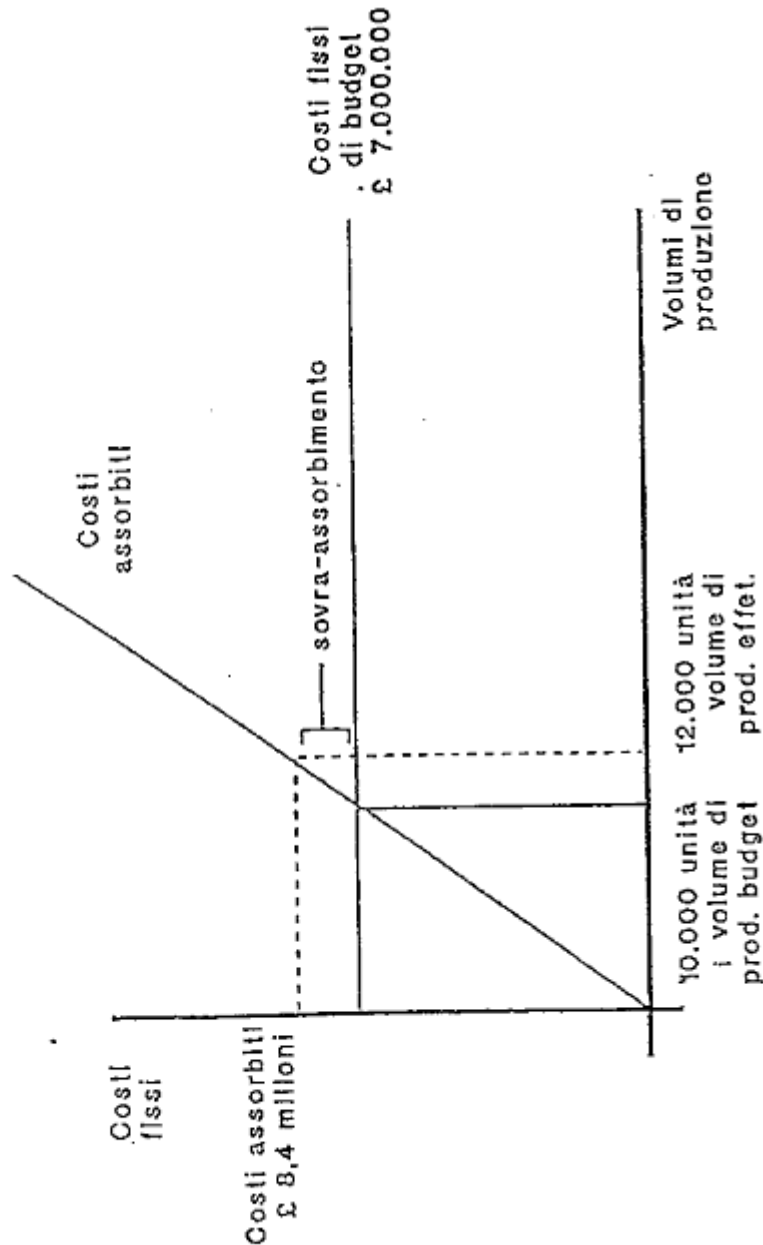


Figura 5.12 - L'effetto volume evidenziato a consuntivo da un sistema a "costi pieni" nel caso di volumi effettivi maggiori dei volumi di budget



Orbene, l'analisi degli scostamenti fra budget e consuntivo, qualora si utilizzi nel rapporto di gestione un valore di budget a volume di produzione effettivo (che è la prassi più diffusa, oltre che la più corretta), mette in evidenza i seguenti scostamenti:

SCOST. COSTI VARIABILI (£. 1.100.000); sfavorevole
 SCOST. COSTI FISSI DI FABBR. (Figura 5.12) £. 1.400.000; favorevole
 SCOST. COMPLESSIVO £. 300.000; favorevole

Come si può notare (si veda la Tabella 5.8), la prestazione complessiva del reparto appare soddisfacente, nonostante il consistente scostamento negativo a livello di costi variabili. Lo scostamento di volume è infatti in grado non solo di compensare lo scostamento di efficienza, ma di far apparire il centro come un centro con prestazioni nel complesso positive.

Questo semplice esempio dimostra il potenziale dell'effetto volume quando si opti per una logica Full Costing. Si noti come, qualora si faccia ricorso ad un costo pieno

comprensivo anche dei costi commerciali e amministrativi/generali, l'effetto volume di produzione (come si è sottolineato accade anche per la valutazione delle rimanenze) risulti ancora più rilevante. Se i costi fissi complessivi fossero stati di £. 13.000.000 il coefficiente standard di assorbimento sarebbe risultato di £. 1.300 (13 milioni diviso 10.000 unità-volume di produzione programmate) e i costi assorbiti a livello di produzione effettivo sarebbero risultati pari a £.15.600.000. Se i costi fissi effettivi fossero stati (come nell'esempio) identici a quelli di budget (£. 13.000.000) lo scostamento di volume avrebbe posto in evidenza una prestazione complessiva del reparto (vedi Tabella 5.9) molto soddisfacente. Dai risultati si ha la sensazione di essere riusciti a risparmiare 1,5 milioni, cioè quasi il 10% dei costi del centro.

Ben diversa è la realtà evidenziata, qualora si svolga un'analisi degli scostamenti applicando la logica del costo variabile. Da un punto di vista economico, nel caso portato ad esempio si evidenzerebbe unicamente una variazione negativa di efficienza (si veda la Tabella 5.10) ed è quanto realmente si è verificato. Pertanto, se si dovesse valutare il responsabile del centro per la sua prestazione nel perseguire una soddisfacente efficienza il giudizio non potrebbe che essere negativo.

Tabella 5.8 - Confronto budget / consuntivo, applicando il costo pieno (full costing) e con un costo pieno comprensivo dei soli costi fissi di fabbricazione

	BUDGET A VOLUME DI PRODUZ. EFFET.	COSTI EFFETTIVI	SCOSTAMENTO COMPLESSIVO	SCOST. %
	1	2	3 = 1-2	4 = 3/1 %
COSTI VARIABILI	€ 2.400.000	€ 3.500.000	(€ 1.100.000) Sfav. (-)	(45,6%)
COSTI FISSI FABBR.	€ 8.400.000 (-)	€ 7.000.000	€ 1.400.000 Fav.	+ 16,6 %
COSTO TOTALE DEL CENTRO	€ 10.800.000	€ 10.500.000	€ 300.000 Fav.	+ 2,7%

(*) Tale scostamento è dovuto unicamente ad efficienza in quanto, come precisato, il prezzo-costo effettivo del fattore produttivo (€ 200) è identico a quello di budget.

(-) € 8.400.000 (costi assorbiti a livello di produzione effettivo) è ottenuto moltiplicando il costo fisso unitario di budget (coefficiente di assorbimento dei costi fissi a preventivo) € 700 per il volume di produzione effettivo.

Tabella 5.9 - Confronto budget / consuntivo, applicando la logica del costo variabile (variable costing)

	BUDGET A VOLUME DI PRODUZ. EFFET.	COSTI EFFETTIVI	SCOSTAMENTO COMPLESSIVO	SCOST. %
	1	2	3 = 1-2	4 = 3/1 %
COSTI VARIABILI	€ 2.400.000	€ 3.500.000	(€ 1.100.000) Sfav. (-)	(45,6%)
COSTI FISSI FABBR.	€ 15.600.000 (-)	€ 13.000.000	€ 2.600.000 Fav.	+ 16,6 %
COSTO TOTALE DEL CENTRO	€ 18.000.000	€ 16.000.000	€ 1.500.000 Fav.	+ 8,3 %

(-) I costi fissi di budget a volume di produzione effettivo (e anche detti costi assorbiti a livello effettivo) sono ottenuti moltiplicando il coefficiente di assorbimento a preventivo € 900 per il volume di produzione effettivo: 2.000 unità

Tabella 5.10- Confronto budget / consuntivo, applicando il costo pieno (full costing) con un costo pieno unitario comprensivo anche dei costi commerciali e amministrativi / generali

	BUDGET A VOLUME DI PRODUZ. EFFET.	COSTI EFFETTIVI	SCOSTAMENTO COMPLESSIVO	SCOST. %
	1	2	3 = 1-2	4 = 3/1 %
COSTI VARIABILI	€ 2.400.000	€ 3.500.000	(€ 1.100.000) Sfav. (-)	(45,0%)
COSTI FISSI FABBRI.	€ 7.000.000 (-)	€ 7.000.000	
COSTO TOTALE DEL CENTRO	€ 9.400.000	€ 10.500.000	(€ 1.100.000) Sfav.	

(-) I costi fissi di fabbricazione di budget sono quelli programmati a budget anche se il volume di produzione è quello effettivo, poiché per definizione i costi fissi non variano nel loro importo complessivo al variare del volume di produzione. In tal caso uno scostamento tra budget e consuntivo si sarebbe potuto registrare solo qualora a consuntivo si fossero sostenuti dei costi fissi superiori a quelli di budget, ma in tal caso tutto lo scostamento era da imputare ad una spesa diversa da quella programmata

5.5 *L'analisi dello scostamento a livello di risultato economico:
ricavi e margini di contribuzione*

Per quanto poco sofisticato sia il sistema budgettario utilizzato in un'impresa, è facile che oltre al budget dei costi venga elaborato il budget delle vendite.³⁰ Di conseguenza, a consuntivo si presenta l'esigenza di analizzare ed interpretare anche l'eventuale variazione fra ricavi di vendita desiderati e ricavi di vendita effettivi, nonché arrivare ad apprezzare l'andamento della gestione nel suo complesso rispetto a quanto programmato a budget. Si considerano dapprima i ricavi di vendita. La differenza fra questi ricavi di budget e quelli effettivi rappresenta la variazione complessiva di fatturato o di ricavo di vendita.

Le possibili cause di questa variazione, nel caso di un'impresa mono-prodotto (o nel caso di analisi a livello di singolo prodotto in un'impresa pluri-prodotto), sono:

- Il volume di vendita, nel caso di un volume effettivo diverso da quello programmato
- Il prezzo di vendita, nel caso di un prezzo-ricavo diverso dal prezzo-ricavo predefinito

Che siano queste le possibili cause di variazione è d'altra parte evidente, in quanto nel caso specifico sono solo queste due variabili le determinanti di un certo fatturato.

La variazione di volume e quella di prezzo-ricavo possono essere evidenziate nel modo seguente:

$$\Delta \text{ VOLUME} = (\text{PREZZO DI VEND. EFF.} - \text{VOLUME DI VEND. PROG.}) \times \text{P PROG.}$$
$$\Delta \text{ PREZZO DI VENDITA} = (\text{PREZZO EFF.} - \text{PREZZO PROG.}) \times \text{VOLUME VEND. EFF.}$$

Un esempio può essere d'aiuto:

Prodotto A: programma di vendita 100 unità; prezzo-ricavo £. 100
volume effettivo di vendita 90 unità; prezzo-ricavo £. 1.100

variazione complessiva:

$$(\text{£. } 99.000 - \text{£. } 100.000) = (\text{£. } 1.000); \text{ sfavorevole}$$

ricavo di ricavo
vend. eff di vend. progr.

dovuta a:

- Δ Volume

$$(90 - 100) \times \text{£. } 1.000 = (\text{£. } 10.000); \text{ sfavorevole}$$

- Δ Prezzo di vendita

$$(1.100 - 1.000) \times 90 \text{ unità} = \text{£. } 9.000; \text{ favorevole}$$

La forte variazione sfavorevole dovuta ad un minor volume di vendita rispetto a quello programmato è stata attenuata nei suoi effetti negativi da una variazione favorevole del prezzo-ricavo (prezzo-ricavo effettivo maggiore rispetto al prezzo-ricavo programmato). L'analisi può essere condotta graficamente, ricorrendo ad una rappresentazione mediante

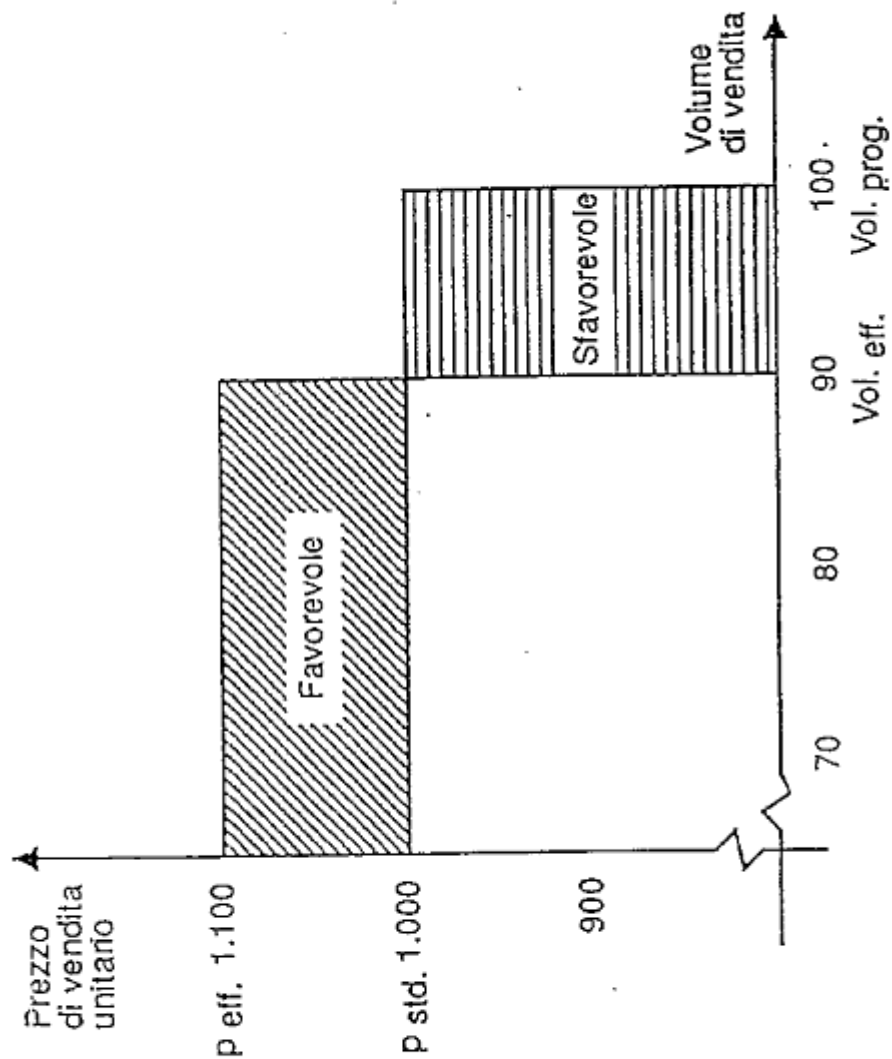
³⁰ È evidente infatti che per poter stabilire quali saranno i costi in un futuro più o meno prossimo si deve stabilire quanto produrre (in termini di unità fisiche). Ma per stabilire quanto produrre si devono fissare i traguardi di vendita e la politica delle scorte di prodotti finiti.

assi cartesiani, dove in ascissa si inseriscono i volumi di vendita e in ordinata i prezzi-ricavo unitari (Figura 5.13).³¹

Nel caso di un'impresa pluri-prodotto l'analisi delle variazioni finalizzate ad isolare le cause della differenza tra fatturato effettivo e fatturato programmato richiede, a livello di variazione di volume, una più approfondita e attenta analisi. Determinante possibile di questa variazione è infatti l'eventuale differenza nel mix di vendita, cioè nella combinazione dei prodotti venduti rispetto a quella programmata. Si tratta di capire se, dati tre prodotti A, B e C, un'eventuale variazione tra fatturato desiderato ed effettivo sia causata dal fatto di aver venduto solo B e C, mentre avevo previsto di vendere tutti e tre i prodotti oppure dall'aver realizzato, a fronte di una combinazione programmata del tipo A 60% del fatturato complessivo, B 25% e C 15%, un mix effettivo con A che rappresenta il 35% del fatturato complessivo, B il 45% e C il 25%.

³¹ Anche nel caso del fatturato si può porre il problema della variazione congiunta

Figura 5.13 - Una possibile impostazione dell'analisi grafica degli scostamenti avente per oggetto i ricavi



Per operare a livello di variazione di volume la necessaria disaggregazione fra la variazione dovuta a mix e quella dovuta alla quantità di prodotto venduto, si può procedere nel modo seguente:

Una volta elaborato il budget delle vendite:

BUDGET	Quantità	Prezzo di vendita	Totale	Mix in %
Prodotto A	100	£. 1.000	£. 100.000	10,5 %
Prodotto B	200	£. 2.000	£. 400.000	42,1 %
Prodotto C	300	£. 1.500	£. 450.000	47,4 %
Totale	600		£. 950.000	100 %

- fase a: si determina il prezzo medio di budget che viene poi utilizzato a

consuntivo. Nell'elaborare il prezzo medio di budget si possono seguire due alternative:

a) prezzo medio aritmetico, determinato rapportando il fatturato totale di budget al totale vendite (in unità fisiche); quest'alternativa è tuttavia eccessivamente semplificatrice della realtà, per cui può essere adottata senza il pericolo di commettere eccessivi arbitri quando: la distribuzione dei prezzi dei vari prodotti, rispetto al prezzo medio, non è eccessivamente dispersa; le quantità fisiche dei prodotti si possono sommare fra loro (esempio, i laminati commerciabili delle imprese siderurgiche);

b) prezzo medio ponderato, dove la ponderazione può avvenire in base alla percentuale di fatturato rappresentata dal fatturato del singolo prodotto;

nell'esempio:

1) il prezzo di vendita medio aritmetico risulta:

$$(100.000 + 400.000 + 450.500) / 600 \text{ kg} = 1.583,3 \text{ £./kg}$$

2) il prezzo di vendita medio ponderato, posto che il fatturato del prodotto A sia il 10,5 % del fatturato complessivo, il fatturato di B il 42,1 % e quello di C il 47,4% è invece:

$$\text{£. } 1.000 \times 0,105 = \text{£. } 105$$

$$\text{£. } 2.000 \times 0,421 = \text{£. } 840,2$$

$$\text{£. } 1.500 \times 0,474 = \text{£. } 711$$

$$\text{£. } 1.656,2 \text{ (prezzo medio ponderato unitario)}$$

- fase b: si scompone la variazione di volume, calcolata in questo modo:

$$(\text{VOL. VEND. EFF.} - \text{VOL. VEND. PROGR.}) \times \text{P PROGR.}$$

in:

* Δ di quantità, applicando prodotto per prodotto la seguente formula:

$$(\text{VOL. VEND. EFF.} - \text{VOL. VEND. PROGR.}) \times \text{MEDIO PROGR.};$$

* Δ di mix, applicando prodotto per prodotto la seguente formula:

$$(\text{VOL. VEND. EFF.} - \text{VOL. VEND. PROGR.}) \times (\text{P PROGR.} - \text{P MEDIO PROGR.});$$

nell'esempio, date le seguenti informazioni consuntive:

CONSUNTIVO	VOL. VENDITA	PREZZO UNITARIO	TOTALE
PRODOTTI A	110	£. 1.000	£. 110.000
PRODOTTI B	190	£. 1.900	£. 361.000
PRODOTTI C	300	£. 2.000	£. 600.000
TOTALE	600		£. 1.071.000

si ha:

VARIAZIONE DI VOLUME DI VENDITA

$$\Delta \text{ VOLUME} = (\text{VOL. VEN. EFF.} - \text{VOL. VEND. BUDGET}) \times \text{P BUDGET}$$

$$\text{PROD. A} \quad (110 - 100) \quad \text{X} \quad 1583,3 = \text{£. } 15.833; \text{ favorevole}$$

$$\text{PROD. B} \quad (190 - 200) \quad \text{X} \quad 1583,3 = (\text{£. } 15.833); \text{ sfavorevole}$$

$$\text{PROD. C} \quad (300 - 300) \quad \text{X} \quad 1583,3 = \text{£. } 0 \quad \text{sfavorevole}$$

$$\text{TOTALE VARIAZIONE VOLUME} \quad \text{£. } 0$$

VARIAZIONE MIX

$$\text{PROD. A} \quad (110 - 100) \quad \text{X} \quad (1000 - 1583,3) = (\text{£. } 5.833)$$

$$\text{PROD. B} \quad (190 - 200) \quad \text{X} \quad (2000 - 1583,3) = (\text{£. } 4.167)$$

$$\text{PROD. C} \quad (300 - 300) \quad \text{X} \quad (1500 - 1583,3) = \text{£. } 0$$

$$\text{TOTALE VARIAZIONE MIX} \quad (\text{£. } 10.000)$$

$$\text{VARIAZIONE DI PREZZO DI VENDITA EFF. (P EFF. - P PROGR.) X VOL.}$$

PROD. A	(1000- 1000)	X	110	=	£. 0
PROD. B	(1900 - 2000)	X	190	=	(£. 19.000)
PROD. C	(2000 - 1500)	X	300	=	£. 50.000
					£. 131.000; favorevole

Pertanto, la variazione complessiva

RICAVI DI VENDITA EFF. - RICAVI DI VEND. PROGR.

£. 1.071.000 - £. 950.000 = £. 121.000; favorevole

è stata determinata da una variazione dei prezzi particolarmente favorevole, in grado di bilanciare abbondantemente i riflessi negativi legati ad una variazione nel mix di vendita.

In alternativa a questo approccio ci si potrebbe limitare ad analizzare prodotto per prodotto lo scostamento complessivo nelle sue componenti di volume e di prezzo-ricavo. Per il mix si potrebbe confrontare il mix espresso in termini percentuali a preventivo (o di budget) con quello effettivo, sempre espresso in termini percentuali.

Nell'esempio:

	MIX DI BUDGET	MIX EFFETTIVO
PRODOTTO A	10,5 %	10,27 %
PRODOTTO B	42,1 %	33,7 %
PRODOTTO C	47,4 %	56,02 %

Anche in questo modo verrebbe evidenziata la differenza registratasi a livello di mix di vendita; tuttavia, non si tenterebbe di qualificarne gli effetti in termini monetari. Si rivela ben più utile a fini di controllo, per stimolare interventi correttivi, la scomposizione della Δ di volume in una variazione di volume dovuta a una diversa quota di mercato e in una variazione di volume in senso stretto. Per isolare la variazione di quota di mercato è sufficiente che a livello di budget, nel definire il volume, si sia proceduto moltiplicando la previsione di andamento del mercato in generale per la quota di mercato obiettivo. Con questa quota di mercato obiettivo si calcola il volume di vendita che l'azienda avrebbe dovuto raggiungere qualora, a consuntivo, si fosse raggiunta la quota.

Il volume di vendita a quota di mercato di budget si calcola nel modo seguente:

QUOTA DI MERCATO OBIETTIVO X VOL.VEND. EFF. DEL MERCATO IN GENERALE

In questo caso le formule per l'analisi per l'analisi degli scostamenti sono:

Δ DI VOLUME

(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. BUDGET.) X P BUDGET O PROGR.

così scomponibile:

Δ QUOTA DI MERCATO

(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. EFF. CON QUOTA BUDGET) X P BUDGET

Δ VOLUME DI VENDITE

(VOL. VEND. EFF. CON QUOTA BUDGET - VOL. VEND. BUDGET) X P BUDGET

La variazione di prezzo di vendita rimane invariata.

Nell'esempio, supponendo che i volumi di budget siano stati così ottenuti:

	VOLUME VENDITA DI BUDGET		QUOTA DI MERCATO		VOLUME DI VENDITA
	1) =		2)	X	3)
PRODOTTO A	100 =		10 %	X	1.000
PRODOTTO B	200 =		20 %	X	1.000
PRODOTTO C	300 =		5 %	X	6.000

e che l'andamento effettivo del mercato sia stato:

PRODOTTO A	1.500
PRODOTTO B	1.000
PRODOTTO C	5.000

il volume di vendita a quota di mercato di budget avrebbe dovuto essere:

VOLUME DI VENDITA A BUDGET

PRODOTTO A	1.000 X 10 % =	100
PRODOTTO B	1.000 X 20 % =	200
PRODOTTO C	5.000 X 5 % =	250

Così, la variazione di quota sarebbe stata:

VOL. EFF.

VOL. EFF. A QUOTA BUDGET

(110 - 100)	X	£. 1.000	=	10.000 favorevole
(180 - 200)	X	£. 1.000	=	(20.000) sfavorevole
(300 - 250)	X	£. 1.500	=	75.000 favorevole
				65.000 favorevole

Mentre la variazione di volume in senso stretto è data da:

(VOL. EFF. A QUOTA BUDGET - VOL. BUDGET) X P BUDGET

PRODOTTO A	(100 - 100) X 1.000 =	0
PRODOTTO B	(200 - 200) X 2.000 =	0
PRODOTTO C	(250 - 300) X 1.500 =	(75.000)
SCOSTAMENTO COMPLESSIVO		(75.000) sfavorevole

Da quest'analisi emerge quindi che, pur in presenza di una variazione sfavorevole di ricavi di vendita per £. 10.000, si è conquistata quota di mercato. Il che dovrebbe avere positive ripercussioni per il posizionamento strategico dell'impresa nel medio e lungo termine.

In conclusione, la scomposizione della variazione di volume, con l'evidenziazione della variazione dovuta ad una quota di mercato effettiva diversa da quella di budget, ha una precisa valenza per il controllo strategico. Dà immediata evidenza al significato monetario di una variazione di quota.

Si consideri ora l'analisi degli scostamenti relativi al margine di contribuzione. È un'analisi di notevole rilevanza. Il margine, dato dai ricavi meno costi variabili, è il risultato di un combinarsi di variabili entro certi limiti manovrabili nel breve periodo dall'Alta Direzione di un'impresa. Tali variabili sono: i prezzi di vendita, i volumi di vendita e i volumi di fabbricazione e vendita. Essere informati tempestivamente sull'andamento di questa grandezza può essere determinante per il successo dell'impresa non solo nel breve, ma anche nel medio-lungo periodo. Un congruo margine di contribuzione è infatti premessa indispensabile per la copertura di tutti i costi fissi di periodo, siano essi costi di struttura o costi per lo sviluppo dell'impresa, ed è in grado di garantire un consistente flusso di capitale circolante netto generato dalla gestione caratteristica. Quest'ultimo, a sua volta, "è condizione necessaria, anche se non sufficiente, per salvaguardare la liquidità d'impresa".³²

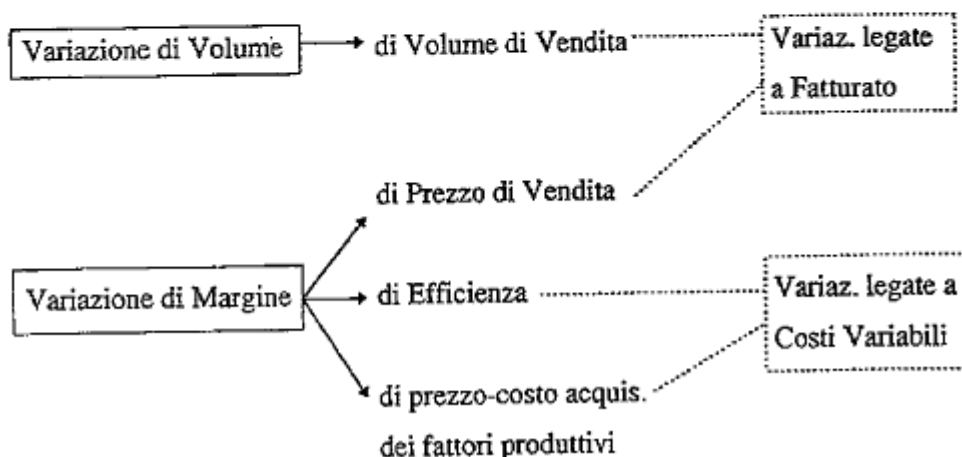
Ciò premesso, si cerca ora di evidenziare come sia possibile analizzare le variazioni fra margine di contribuzione programmato e margine effettivo. Dato un conto economico estremamente sintetico di un'impresa monoprodotto, la variazione favorevole o sfavorevole (Tabella 5.11) a livello di margine di contribuzione può essere così spiegata:

³² V. Coda, **Il capitale circolante netto nelle decisioni finanziarie**

Tabella 5.11

Conto economico sintetico di un'azienda monoprodotto

	BUDGET	CONSUNTIVO	VARIAZIONE
RICAVI VENDITA	£. 10.000	£. 11.000	1.000; favorevole
COSTO VARIABILE VENDUTO	£. 6.000	£. 7.150	1.150; sfavorevole
MARGINE CONTR. VENDUTO	£. 4.000	£. 3.850	150; sfavorevole



dove la variazione di volume è scorponabile mediante la seguente formula:
 $(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. PROGR.) \times MARG. CONTR. PROGR.$
 mentre la variazione di margine di contribuzione è data da:

$(MARG. CONTR. EFF - MARG. CONTR. PROGR) \times VOL. VEND. EFF.$

È evidente che per spiegare in profondità quest'ultima variazione di margine sarà necessario risalire alle variazioni di prezzo-ricavo, per quanto concerne il fatturato, e alle variazioni di efficienza e di prezzo-costò di acquisizione a livello di costi variabili. Queste variabili possono infatti aver causato una compressione o un aumento del margine unitario effettivo rispetto al programmato.

Nell'impresa pluri-prodotto un'altra leva manovrabile dal management è: il mix di vendita. Così, a livello di margine di contribuzione (come per il fatturato) si può disaggregare la variazione dovuta a volume di vendita (applicando prodotto per prodotto le seguenti formule) in:

- variazione di quantità venduta:

$(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. PROGR.) \times MARG. CONTR. MEDIO PROGR.$

- variazione di mix:

$(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. PROGR.) \times (MARG. CONTR. PROGR. - MARG. CONTR. MEDIO PROGR)$

dove il margine di contribuzione medio programmato si ottiene seguendo lo stesso procedimento applicato per ottenere il prezzo-ricavo medio.

Tuttavia, la differenza di mix, avendo come punto di riferimento un valore medio, è tanto meno significativa quanto più i margini dei singoli prodotti sono distanti dal margine medio. Pertanto, si condivide l'opinione di Horngren³³ quando sottolinea come sia più semplice ed altrettanto significativo per il manager una dettagliata analisi (prodotto per prodotto) delle sole variazioni dovute a volume di vendita e al margine di contribuzione. In quest'ottica si può aggiungere che significativo si rivelerebbe un prospetto come quello di Tabella 5.12. In tale prospetto la variazione complessiva di margine di contribuzione viene disaggregata, prodotto per prodotto, nella variazione dovuta a volume e in quella dovuta a margine di contribuzione e nelle prime due colonne viene presentata, in termini percentuali, la composizione del mix programmato accanto a quella del mix effettivo.

Tabella 5.12
Disaggregazione della variazione complessiva del margine di contribuzione

PRODOTTI	MIX DI VENDITA		VARIAZIONE COMPLESSIVA	VARIAZIONE VOLUME	VARIAZIONE MARGINE
	PROGR.	EFF.			
A	%	%	-	-	-
B	%	%	-	-	-
N	%	%	-	-	-
TOTALE	100 %	100 %	-	-	-

(Tabella qualitativa dove il mix in termini percentuali si ottiene rapportando il margine di contribuzione programmato del singolo prodotto al margine complessivo programmato e il margine effettivo del singolo prodotto al margine complessivo effettivo)

Da ultimo, si desidera presentare una soluzione tecnica per tentare di sintetizzare i risultati dell'analisi degli scostamenti. Si tratta di una tavola di sintesi con l'evidenziazione delle cause di scostamento tra reddito operativo di budget e reddito operativo consuntivo. Le varianze di raccordo presentate in questa tavola sono diverse a seconda che si opti per un Absorption/Full Costing Standard piuttosto che per un calcolo a costi standard variabili (Direct Costing Semplice).³⁴

5.5.1. L'analisi nel caso in cui si sia optato per il calcolo a costi variabili

Qualora si sia optato per un calcolo a costi variabili standard (Direct Costing semplice standard), la tavola di sintesi che consente di spiegare la differenza fra il reddito operativo di budget e il reddito operativo effettivo realizzato da un'impresa, in un dato periodo di tempo, mette in evidenza le seguenti possibili cause di scostamenti:

- * prezzi di vendita;
- * volumi di vendita (all'interno della quale si avrà anche la variazione di mix);
- * prezzi-costo di acquisizione dei fattori produttivi;

³³ C. Horngren, Cost accounting: A managerial Emphasis (Prentice-Hall, pag. 836-837).

³⁴ Lo stimolo ad elaborare questo paragrafo venuto da due lavori di Erasmo Santesso: "Contabilità analitica e perturbazioni ambientali" in F. Favotto, Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione (Cleup, Padova, 1981, in particolare pp. 88-91) e Contabilità dei costi: metodi ed obiettivi (Cedam, Padova 1982, pp. 106-119).

- * quantità/efficienza nell'utilizzo dei fattori produttivi diretti;
- * entità dei costi fissi (varianza di spesa), eventualmente evidenziando in modo distinto i costi fissi specifici e i costi fissi comuni.

Ne consegue che il conto di sintesi può essere impostato nel modo seguente:

REDDITO OPERATIVO DI BUDGET	XXXX
+/- Δ DI PREZZO-RICAVO (PR. EFF. + RICAVO - PR. RICAVO DI BUDG.) X VOL. VEND. EFF.	XXX
+/- Δ DI PREZZO-COSTO DEI FATTORI PRODUTTIVI (P/C DI BUDG. O P/C STD - P/C EFF) X Q.TÀ EFF. FATT. PROD.	XXX
+/- Δ DI QUANTITÀ/EFFICIENZA (Q.TÀ STD A LIV. PROD. EFF. - Q.TÀ DI FATT. PROD. EFF.) X P/C STD DEL FATT. PROD.	XXX
+/- Δ VALUTAZIONE RIMANENZE (COSTO VAR. EFF. - COSTO VAR. BUDG) X Δ VOL. RIM.	XXX
+/- Δ DI VOLUME (VOL. DI VEND. EFF. - VOL. DI VEND. DI BUDGET) X MARG. CONTR. DI BUDG.	XXX
+/- Δ DI SPESA PER COSTI FISSI (COSTI DI BUDGET - COSTI EFF.)	XXX
REDDITO OPERATIVO EFFETTIVO	----- XXXX

L'unica particolarità rispetto alle formule analizzate nelle pagine precedenti è relativa al Δ di volume di vendita, tradotto in termini monetari moltiplicando la differenza fra i volumi di budget e quelli effettivi per il margine di contribuzione standard (differenza tra i prezzi di vendita di budget e i costi variabili standard).

Tuttavia, basta riflettere sul fatto che in fase di analisi delle variazioni il Δ di volume lo si rileva sia per i ricavi di vendita sia a livello di costi variabili. Allora, perché non semplificare l'analisi e invece di avere due Δ di volume non calcolarne uno solo, come differenza fra essi? Ed ecco quindi spiegato il motivo dello scostamento di volume calcolato con il margine di contribuzione.

Inoltre, i segni +/- davanti ai singoli scostamenti sono giustificati dal fatto che essi possono essere favorevoli (e quindi possono aver determinato un maggior Reddito Operativo effettivo rispetto a quello di budget: segno +) oppure possono essere sfavorevoli (e quindi possono aver determinato un minor flusso di Reddito Operativo effettivo: segno -).

L'utilità di questo prospetto di sintesi è intuibile; per l'Alta Direzione è sicuramente importante capire le cause di una variazione fra il R.O. di budget e il R.O. effettivo, al fine di poter rispondere a domande del tipo: dove siamo rispetto a dove volevamo essere e, soprattutto, perché? Questa visione di sintesi può poi essere approfondita attraverso l'analisi condotta a livello analitico o per prodotto o per centro di responsabilità. Le tecniche per scomporre le Δ complessive sono quelle descritte nelle pagine precedenti. La scelta dell'oggetto cui applicare tali tecniche (prodotto o centro di responsabilità) è sempre

legata ai fabbisogni informativi e organizzativi per i quali si elaborano i rapporti di gestione.

Anche in questo caso un esempio consente di evidenziare le principali caratteristiche qualificanti di quest'impostazione e quelle che la differenziano dall'impostazione secondo la logica del costo pieno (Full Cost). In particolare, proprio l'esempio consente anche di riproporre un'altra conseguenza derivante dall'utilizzo dei due metodi: l'impatto sul risultato economico dovuto ad una diversa valutazione delle scorte. Ma si consideri ora il caso. La Winter Bid ha elaborato un budget per il mese di gennaio del 199x che prevedeva un risultato economico positivo ma non entusiasmante (Tabella 5.13).

Tabella 5.13

Budget economico a costo variabile

RICAVI (£. 14.000 x 100.000 unità)	1.400
COSTI VARIABILI DI FABBRICAZIONE	
(£. 5.000 x 120.000 unità)	600
RIMANENZE	100

COSTO VARIABILE DEL VENDUTO	500

MARGINE DI CONTRIBUZIONE	900
COSTI FISSI DI FABBRICAZIONE	610
COSTI FISSI COMMERCIALI	150
COSTI GENERALI	100

RISULTATO ECONOMICO	40
	=====

I costi variabili di fabbricazione erano così suddivisi:

STD FIS x STD Monetari

MOD	0,2 x £. 10.000	=	£. 2.000
MAT. 1°:	A) 0,4 x £. 5.000	=	£. 2.000
	B) 0,2 x £. 5.000	=	£. 1.000
			£. 5.000

A consuntivo si rilevarono i seguenti risultati:

Volume di vendita	110.000 unità
Volume di produzione effettivo	130.000 unità
Costi fissi di fabbricazione effettivi	700 milioni
Altri costi fissi	270 milioni
Costi variabili di fabbricazione effettivi	700 milioni

Questi ultimi erano disaggregati nel modo seguente:

MOD :	ore effettive 30.000 x £. 11.000 = 330 milioni
Mat. 1° :	A) Quantità di mat. 1° effettiva
	55.000 x £. 4.000 = 220 milioni
	B) Quantità di mat. 1° effettiva
	30.000 x £. 5.000 = 150 milioni

Prezzo di vendita del prodotto Winter Bid £. 14.500

Il rapporto di gestione per l'Alta Direzione, riportato in Tabella 5.14, metteva in evidenza un Reddito Operativo ancora più basso di quello di budget (da 40 milioni a 32 milioni), nonostante il sensibile incremento dei ricavi di vendita. Si può essere incuriositi dal capire cosa può essere successo. Il conto economico a variazioni è riportato in Tabella 5.15

Tabella 5.14
Rapporto di gestione: risultato operativo

	BUDGET	CONSUNTIVO	Δ
1. RICAVI	1.400	1.595	+195
2. COSTO VAR. FABBR.	600	700	(100)
3. Δ RIMANENZE	100*	107°	7
4. COSTO DEL VENDUTO	500	593	(93); sfavorevole
5. MARGINE CONTRIB.	900	1.002	02; favorevole
COSTI FISSI FABBR.	610	700	(90)
C. FISSI COM.	150	{	
C. FISSI GENERALI	100	{ 270	(20)
REDDITO OPER.	40	32	(8); sfavorevole

(*) Questo valore si ottiene moltiplicando + 20.000 unità x £. 5.000 (costo var. di budget)

(°) Questo valore si ottiene moltiplicando + 20.000 x £. 5.385 (costo var. eff.)

Tabella 5.15
Conto economico a Δ

1. REDDITO OPERATIVO DI BUDGET (1)	40
- Δ PREZZO DI VENDITA	55
- Δ PREZZO COSTO FATTORI	25
- Δ EFFICIENZA	(75)
- Δ VOLUME DI VENDITA	90
- Δ VALUTAZIONE RIMANENZE	7
- Δ SPESA	(110)
2. Δ TOTALE	8
3. REDDITO OPERATIVO EFFETTIVO	32 = (1) - (2)

Il conto economico a variazioni è così analizzabile in dettaglio:

-ΔPREZZI DI VENDITA

$(P \text{ EFF} - P \text{ BUDG.}) \times \text{VOL.VEND. EFF.} = (£. 14.500 - 14.000) \times 110.000 = 55;$
favorevole

- Δ PREZZO DEI FATTORI PRODUTTIVI

$(P \text{ COSTO BUDGET} - P \text{ COSTO EFF}) \times \text{Q.TÀ EFF. DI FATTORE PROD.}$
MOD

$(10.000 - 11.000) \times 30.000 \text{ ore} = (30);$ sfavorevole

Mat 1°

A) $(5.000 - 4.000) \times 55.000 \text{ unità} = 55;$ favorevole

$$B) \quad (5.000 - 5.000) \times 30.000 \text{ unità} = 0$$

Totale 25; favorevole

- Δ QUANTITA' EFFICIENZA

(Q.TÀ STD A VOL FABBR. EFF. - Q.TÀ EFF.) X (P - COSTO STD)
MOD

STD FIS X VOL. FABBR. EFF.- Q.TÀ EFF.

$(0,2 \times 130.000 - 30.000) \times \text{£. } 10.000 = (40)$; sfavorevole

Mat. 1°

A) $(0,4 \times 130.000 - 55.000) \times \text{£. } 5.000 = (15)$; sfavorevole

B) $(0,2 \times 130.000 - 30.000) \times \text{£. } 5.000 = (20)$; sfavorevole

Totale (75); sfavorevole

- Δ VALUTAZIONE RIMANENZE

(COSTO VAR. UNITARIO EFF. - COSTO VAR. UNITARIO BUDG.) X ? VOL. RIM.

(5.385 - 5.000) x (+20.000)

- Δ VOLUME DI VENDITA

(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. BUDG. X MARG. CONTR.

(110.000 - 100.000) x 9.000 £ = 90 mil.; favorevole

- Δ SPESA

(COSTI FISSI BUDG. - COSTI FISSI EFF.)

(860 - 970) = (110) mil.; sfavorevole

Come si può osservare, è stata soprattutto la variazione di spesa a livello di costi fissi aziendali ad aver intaccato il reddito operativo del mese. In particolare, è stato l'incremento dei costi fissi di fabbricazione a vanificare quanto di buono è stato fatto a livello di margine di contribuzione. Anche se gran parte di questo risultato è stato bruciato dall'inefficienza registratesi a livello produttivo. I risultati di quest'area sono stati decisamente negativi:

Δ efficienza:	75 milioni; sfavorevole
Δ costi fissi di fabbricaz.:	90 milioni; sfavorevole
Δ TOTALE	165 milioni; sfavorevole

5.5.2 L'analisi nel caso in cui si sia optato per il calcolo del costo pieno

La tavola di sintesi per l'interpretazione delle differenze tra reddito operativo di budget e reddito operativo a consuntivo elaborata secondo la logica del costo pieno diverge sensibilmente da quella elaborata a costi variabili.

Come si può notare, anche in Tabella 5.15 vi sono tre variazioni che cambiano:

- la variazione dei volumi di vendita

(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. BUDG.) X MARGINE INDUSTRIALE DI BUDGET

- la variazione della valutazione Rimanenze

(COSTO PIENO EFF. - COSTO PIENO BUDGET) X VARIAZ. VOL. RIM.

- la variazione di volume di produzione

COSTI FISSI ASSORBITI A VOL. PROD. EFF. - COSTI FISSI BUDG.

(quest'ultima mancava totalmente nella precedente impostazione).

Le altre variazioni sono invece calcolate applicando esattamente le stesse formule.

La presenza di questa nuova variazione (assente con la precedente logica) consente di ribadire come con la logica Full/Absorption Costing si tenda a mettere l'enfasi sui volumi di produzione.

Per dare ulteriori evidenze a quest'affermazione, fatta ormai più volte, si ritorni al caso Winter Bid. In questa realtà i volumi di fabbricazione sono sia a budget sia a consuntivo superiori ai volumi di vendita e questo consente un reddito operativo superiore a quello evidenziato nei conti economici elaborati con la logica a costi variabili. Se si osserva la Tabella 5.16, dove viene presentato il report economico elaborato secondo questa logica, si può notare come il reddito operativo sia decisamente più elevato di quello evidenziato in precedenza (40 milioni a budget e 32 a consuntivo) (vedi Tabella 5.16) e inoltre sia praticamente costante.

Tabella 5.16

Report economico elaborato con logica Full/Absorption Costing

	BUDGET	CONSUNTIVO	SCOSTAMENTO

1. RICAVI	1.400	1.595	+195; favorevole
2. COSTO PIENO DI FABBRIC.	1.210	1.400	(190); sfavorevole
3. VARIAZ. RIMAN.	202*	215°	13; favorevole

4. COSTO VENDUTO	1.008	1.185	(177); sfavorevole

5. MARGINE INDUST.	392	410	18; favorevole
6. COSTI FISSI COMM.	150	{	
7. COSTI FISSI AMM.	100	{270	(20); sfavorevole

8. REDDITO OPERAT.	142	140	(2); sfavorevole

(*) questo valore si ottiene moltiplicando $+20.000 \times \text{£. } 10.850$ (Δ rim. x costo pieno di budget).

(°) valore ottenuto moltiplicando $+20.000 \times \text{£. } 10.769$ (Δ rim. x costo pieno effettivo).

I problemi non risiedono in un incremento eccessivo dei costi fissi di fabbricazione (che la logica a costi variabili indicava in aumento di 90 milioni), ma nei costi delle altre strutture commerciali e amministrative; peccato che l'area commerciale avesse generato maggiori margini per 90 milioni (si veda l'analisi elaborata con la logica precedente). In realtà, il "trucco" sta nel gioco delle rimanenze valutate al costo pieno, in base al rinvio, tramite l'aumento delle rimanenze, all'esercizio successivo di una quota dei costi fissi di fabbricazione. Con la logica a costi variabili questi costi fissi vengono invece considerati, al pari degli altri, costi di periodo.

Nel dettaglio la Tabella 5.17 che sintetizza le cause delle variazioni registratesi tra il reddito operativo di budget e quello effettivo mostra dei valori identici per tutte le cause di variazione tranne che per:

- Δ VARIAZIONE RIMANENZE

(COSTO PIENO EFF. - COSTO PIENO BUDG.) X ? VOL. RIM.

(10.769 - 10.089) x (+ 20.000) = 13,6; favorevole

- Δ VOLUME DI VENDITA

(VOL. VEND. EFF. - VOL. VEND. BUDG.) X MARGINE INDUSTR. DI BUDGET

(110.000 - 100.000) x (14.000-10.085) = 39; favorevole

- Δ VOLUME DI PRODUZIONE

(VOL. PROD. EFF. - VOL. PROD. BUDG.) X COEFF. STD DI ASSORB.

(130.000 - 120.000) x 5.085 = 50,8; favorevole

Tabella 5.17

Conto economico a Δ

1. REDDITO OPERATIVO DI BUDGET	142
- Δ PREZZI DI VENDITA	55; favorevole
- Δ PREZZO-COSTO FATTORI	25 favorevole
- Δ EFFICIENZA	(75) sfavorevole
- Δ VALUTAZIONE RIMANENZE	13 favorevole
- Δ VOLUME DI VENDITA	39 favorevole
- Δ VOLUME DI PRODUZIONE	51 favorevole
- Δ SPESA	(110) sfavorevole

2. Δ TOTALE.	(2)

3. REDDITO OPERATIVO EFFETT.	140
	=====

I maggiori volumi realizzati rispetto a quelli programmati consentono al responsabile di fabbricazione di attenuare gran parte dell'aumento dei suoi costi fissi (51 milioni sui 90 milioni di costi over-budget). Ma la sua prestazione non è stata entusiasmante, anche perché l'efficienza produttiva è stata, come si è evidenziato, decisamente al di sotto di quella programmata (scostamento di 75 milioni sfavorevole). Pertanto, i risultati dell'area produzione rimangono negativi, ma grazie alla "fittizia" variazione positiva dei volumi vengono ridimensionati:

Δ EFFICIENZA	75 milioni; sfavorevole
Δ SPESA COSTI FISSI	90 milioni; sfavorevole
Δ VOLUME	<u>51 milioni; favorevoli</u>
Δ TOTALI	114 milioni; sfavorevole

Quanto sin qui evidenziato consente di cogliere i pregi ed i limiti dell'analisi degli scostamenti. Consente inoltre di ribadire quanto la scelta della "filosofia" in base alla quale

impostare il calcolo dei costi non debba essere sottovalutata e composta senza averne colto a pieno le conseguenze strategiche, comportamentali dei risultati.

Resta il fatto di doverne poi verificare comunque la coerenza con la strategia aziendale. I costi sono uno strumento manageriale potente e di questo se n'è accorta l'impresa che ne ha dovuto fare un'arma competitiva.³⁵

5. 6 I limiti e gli ambiti di applicazione dell'analisi degli scostamenti (o Variance Analysis)

L'analisi delle variazioni è finalizzata a:

- 1) Individuare le cause delle variazioni fra risultati desiderati e risultati effettivi
- 2) Indicare dove è necessario intervenire per riportare i risultati effettivi in linea con quelli desiderati

Purtroppo, tale attività corretta nelle sue finalità è caratterizzata da alcuni limiti applicativi:

- come si è visto nelle pagine precedenti, in alcuni casi la scissione della variazione complessiva in una serie di sotto-variazioni non è priva di certi arbitri; si pensi alle variazioni di mix a livello di fatturato e di margine di contribuzione, alle variazioni di prezzo-costo, alla possibilità di utilizzare delle formule alternative rispetto a quelle proposte per isolare dette variazioni a livello di costi diretti;
- non si considerano, almeno ad un primo livello di analisi, i possibili influssi combinati di fattori, quantificabili e non, su una certa variazione.

È dunque una tecnica meno razionale e perfetta di quanto possa apparire a una superficiale analisi. Peraltro, i suoi limiti la rendono del tutto insufficiente per un controllo economico della gestione, mentre non ne limitano il valore a fini di controllo esecutivo³⁶, cioè di controllo del comportamento dei collaboratori ai vari livelli dell'impresa. A tal fine è però necessario che vi sia una precisa e chiara distribuzione delle responsabilità organizzative fra i vari collaboratori e un'attribuzione delle responsabilità in termini economici coerente con le prime. È inoltre importante scegliere per l'osservazione un intervallo di tempo (time span) appropriato al tipo di attività da monitorare. È altresì importante che la successiva analisi delle variazioni sia coerente con lo stile di direzione aziendale e, insieme a questo, congruente con le altre variabili d'impresa e di ambiente.

In merito alla coerenza che deve esistere fra responsabilità organizzativa e responsabilità economica se ne può cogliere la criticità pensando che a livello produttivo:

1. non si può ritenere un capo centro, responsabile delle variazioni di prezzo-costo di acquisizione dei fattori produttivi,
2. lo si può ritenere responsabile di variazioni di quantità (o efficienza) solo se egli può concretamente manovrare (ha cioè un'autonomia decisionale) le variabili che influenzano detta variazione,
3. a livello di costi fissi, egli è responsabile delle variazioni di spesa solo se le voci di costo sono da lui controllabili e di eventuali variazioni di volume, nel caso in cui si ritenga opportuno utilizzare un Full Absorption Costing standard.

³⁵ Si vedano in proposito i lavori di P. B. Tumej, *Common Cents - The A.B.C. Performance Breakthrough* (Cost Technology, Hillsboro OR., 1991), i due volumi di I. K. Shank - V. Govindarajan, *Strategic cost analysis* (Irwin, Homewood, 1989) trad. it. a cura di G. Toscano e A. Bubbio *L'analisi dei costi per la gestione strategica* (A. Guerini & Associati. Milano, 1991) e *Strategic cost management* (Free Press, New York, 1993).

³⁶ Si veda in proposito V. Coda, pag. 190-193.

Così, nell'area commerciale, dato che un responsabile non sempre può determinare autonomamente i prezzi di vendita dei prodotti (cioè manovrare la variabile prezzo), egli può essere ritenuto responsabile a livello di fatturato:

- o semplicemente delle variazioni di volume di vendita;
- o delle variazioni di volume e di prezzo, se può agire anche su quest'ultima variabile.

Inoltre, se il Direttore Commerciale può manovrare tutte le variabili del marketing-mix e i relativi costi può essere ritenuto responsabile di un margine di contribuzione commerciale dato da:

RICAVI DI VENDITA - COSTI VAR. PROD. DEL VENDUTO (A STD) - COSTI COMMERCIALI

I costi variabili di fabbricazione a lui comunicati saranno sempre quelli standard anche se a consuntivo si utilizzano i costi standard a volume di produzione effettivo, poiché tale responsabile nulla può sulle efficienze di fabbricazione. Sull'intervallo di tempo da fissare per osservare e valutare i risultati di un responsabile di centro è sufficiente ricordare quanto sottolinea J. Dearden: salendo verso il vertice dell'azienda l'osservazione dei risultati a intervalli di tempo eccessivamente brevi (mese, trimestre) e l'impiego di parametri valutativi (risultati desiderati vs. risultati effettivi) esclusivamente monetari, costituiscono una tecnica pericolosa. Non consentono un'efficace valutazione delle prestazioni dei singoli³⁷.

Ne consegue la necessità di arricchire a questi livelli la Variance Analysis con informazioni attinenti alle modalità di svolgimento di certe attività direzionali con una visione bilanciata fra i risultati ottenuti nel brevissimo periodo e quelli che verranno conseguiti nel breve-medio periodo. Proprio da queste riflessioni è partito un filone di studi legati a docenti della Boston University e del Massachusetts Institute of Technology (M.I.T.) che hanno progressivamente condannato le misure monetarie rivalutando i Non-Financial Indicator (N.F.I.)³⁸.

Bene, se si condivide l'idea che le sole misure monetarie siano pericolose si deve pensare che altrettanto pericolose risultino le sole grandezze fisiche. Molto probabilmente il reporting a supporto dell'attività direzionale dovrà sempre più contenere in prospettiva e gli uni e gli altri indicatori³⁹. Di sicuro, un'analisi delle variazioni superficiale e troppo sintetica può risultare fuorviante. Ma se si riesce a slegarla dalla gestione operativa e darle profondità spazio-temporale diventa una tecnica preziosa anche per le riflessioni strategiche.⁴⁰ Si pensi, ad esempio, all'inserimento nell'analisi delle variazioni dei ricavi e all'evidenziazione delle variazioni di volume dovute alla quota di mercato. Si pensi ancora al valore di questa tecnica, dando profondità storica alle sue applicazioni, non analizzando lo scostamento tra budget e consuntivo, bensì analizzando ed evidenziando le cause di scostamento di una serie storica pluriennale di risultati consuntivi, riuscendo così a capire se le variazioni nei ricavi di vendita nei diversi anni sono legate a variazioni di prezzi,

³⁷ J. Dearden, *Management Accounting* (Prentice Hall, Englewood Cliff, 1988).

³⁸ Si vedano in particolare i lavori di A. Nanni, R. Dixon, T. Vollman e in particolare **The new performance challenge** (Irwin, Homewood, 1990).

³⁹ Di questa stessa opinione sembrerebbero R. Kaplan e Norton, "Putting Me Balanced scorecard to work" in *Harvard Business Review*, Sept. - Oct 1993.

⁴⁰ Si veda Shank-Gavindarajan, **L'analisi dei costi per la gestione strategica**, 1991, cap. 6.

variazioni di mercato o di quota di mercato, a capire se l'andamento dei costi variabili segnali o meno dei miglioramenti nelle efficienze.

Tutto ciò, per evitare che l'analisi dei costi fissi si riduca alla solita ineluttabile analisi del tipo: si è rispettato o meno il budget o si è speso di più o di meno degli anni passati? Tenendo presente quanto sin qui evidenziato si consideri un ultimo problema: quale dev'essere la profondità dell'analisi delle variazioni?

Si è già accennato all'importanza di considerare l'analisi, attraverso le formule presentate, come momento iniziale di un processo finalizzato a risalire la catena delle relazioni causa-effetto. Tale processo deve essere tanto più approfondito ed accurato quanto più lo scostamento si rivela di importo rilevante e/o comunque relativo a fattori (o aree) critici per il successo di un'impresa. È un approccio che si può ricollegare alla filosofia del "Management by exception" (direzione per eccezioni) e alla filosofia dei fattori critici di successo: approfondisco l'analisi, cioè ricerco la causa più remota di certe specifiche variazioni solo se dette variazioni sono rilevanti (o per importo o per oggetto). Per capire l'importanza di questa fase di ulteriore analisi è sufficiente riflettere su alcune delle possibili cause alla base di una variazione sfavorevole di quantità (variazione nei tempi di esecuzione) registratasi a livello di manodopera diretta:

a) cause con effetti di breve durata:

- * temporanea assenza nel centro in cui si è verificata la variazione di uno o più operai con notevole esperienza, sostituiti da operai inesperti;
- * condizioni operative effettive del reparto che si sono discostate dalle condizioni standard per motivi contingenti o temporanei (es. una partita di materie prime con caratteristiche divergenti da quelle standard);

b) cause dagli effetti gravi in una visione di medio-lungo periodo

- * tensioni all'interno del reparto fra gli operai e il supervisore;
- * basso morale e insoddisfazione del personale, scarsa motivazione legati a problemi di ordine organizzativo;
- * profondo mutamento nelle condizioni operative standard (ad es. radicali mutamenti) climatiche per centri produttivi funzionanti all'aperto e l'elenco potrebbe continuare.

Così, per tutte le altre cause di variazione di primo livello, indicate nelle pagine precedenti, è possibile e, in alcuni casi imprescindibile, ricercare in profondità il "perché". Si potranno magari scoprire le cause più impensate, ma si creeranno comunque le premesse per interventi correttivi destinati ad avere effetti positivi duraturi nel tempo, ma soprattutto si sono poste le premesse per avviare diffusi e costruttivi processi di apprendimento. Negli anni in cui sembrerebbero risultare vincenti le "Learning Organization", si potranno trovare degli strumenti in qualche modo utili all'apprendimento. Si pensa possa essere una scoperta particolarmente interessante.⁴¹

D'altra parte, non solo l'analisi degli scostamenti, ma tutta l'attività di programmazione e controllo, laddove sia concretamente svolta, ha molti punti di contatto con il processo di apprendimento delineato da D. Kolb⁴² (Figura 5.14). Se dovesse essere realmente così si potrebbe sostenere che quanto più si elaborano budget e si analizzano in profondità le cause di andamenti diversi da quelli programmati, tanto più si dovrebbe "apprendere". Una cosa è certa, le imprese che svolgono un'attività di programmazione e controllo sono più consapevoli dei propri potenziali e dei propri limiti e già questo può risultare un grosso

⁴¹ Sulla rilevanza delle Learning Organization si veda, oltre al lavoro di R. Hayes, S. C. Wheelwright, K. B. Clark, **Dinamic Manufacturing** (Free Press, New York, 1988), B. Garrat, **Creating a learning organization** (Simon & Shuster, Cambridge 1990).

⁴² Si veda D. Kolb, I. Rubin, J. Osland, **Organizational behavior** (Prentice Hall, Englewood Cliff, 1991).

vantaggio competitivo. Molte imprese, magari concorrenti, sono infatti convinte di essere inattaccabili o, addirittura, invincibili. Ma la prima consapevolezza spesso deriva dal fatto di aver capito attraverso un'analisi approfondita delle cause ultime dei risultati che all'origine non c'è l'impresa, ma l'ambiente esterno, contraddistinto da dinamiche le cui evoluzioni sono difficili da prevedere.

Resta il fatto che individuare le relazioni di causa-effetto che legano i fenomeni può essere costruttivo per una gestione che diventi sempre più sensibile alle esigenze di cambiamento indotte dall'ambiente esterno.⁴³

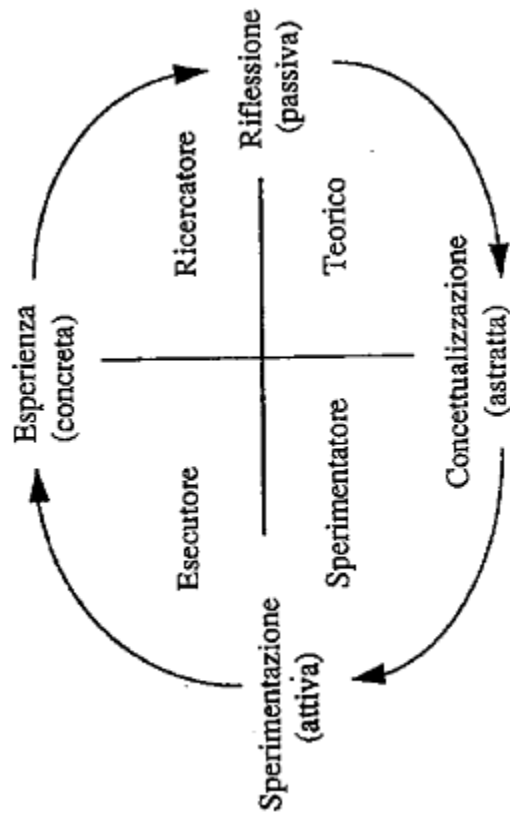
Se poi queste relazioni causali, spesso descritte con modelli lineari, si riescono a ricomporre in modelli di tipo circolare e pertanto dinamici, si è fatto un altro passo in avanti sulla strada dell'apprendimento.⁴⁴ Questi circuiti, come quello della redditività presentato in Figura 5.15, possono essere per un'impresa virtuosi o viziosi, ma comunque aiutano a farne capire le modalità di funzionamento nel tempo. È solo quando si è capito che, forse, si può iniziare a sbagliare un po' meno.

⁴³ Si veda J. Forrester, **Principi dei sistemi** (Etas Libri, Milano, 1974) con Prefazione e appendice di A. Amaduzzi e il più recente P. Senge, **The fifth discipline. The art and practice of the learning organization** (Doubleday Currency, New York, 1991) trad. it. **La quinta disciplina** (Sperling & Kupler, Milano, 1992). Si veda inoltre V. D'Amato, T. Bertani e E. Tosca, **Come costruire il futuro dell'impresa** (F. Angeli, Milano, 1994).

⁴⁴ Sulla rilevanza per gli studi di economia aziendale dei modelli che si basano sulla relazione di causa-effetto tra fenomeni si veda Vittorio Coda "L'analisi delle relazioni di causa-effetto nel governo delle imprese", in **Finanza, Marketing e Produzione** n. 2, 1983.

Figura 5.14 - La somiglianza tra le fasi caratterizzanti il processo di apprendimento secondo D.Kolb e l'attività di programmazione e controllo

Il processo di apprendimento di una persona o di un'organizzazione secondo D.Kolb



Le fasi che caratterizzano il processo di programmazione e controllo

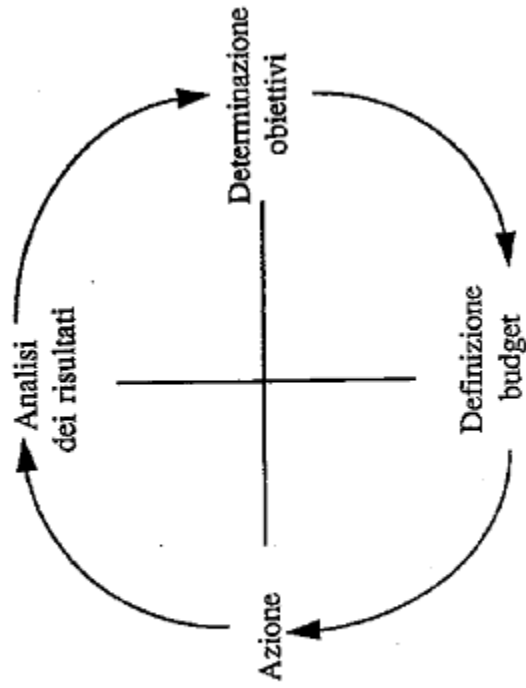


Figura 5.15 - Il circolo della redditività e l'ambiente esterno

