

## **LE BASI PER UN SISTEMA PER IL CONTROLLO DEI COSTI**

*Stefano Rossi – Partner Srl*

In ogni organizzazione aziendale vi è la necessità di verificare i risultati aziendali e di risalire alle cause che li determinano in modo tale da poter intervenire nel caso in cui se ne presenti la necessità. Per questo motivo ogni azienda ha la necessità di sviluppare un sistema interno per il controllo dei costi che permetta all'imprenditore di scomporre il risultato finale di bilancio in modo da comprendere il ruolo che hanno avuto le aree, i prodotti, le voci di costo ecc...

Le aziende di piccole dimensioni hanno meno risorse e mezzi da dedicare ad un'attività di controllo di gestione. Ciò non deve impedire alle Pmi di dotarsi di sistemi e procedure che consentano di monitorare e determinare la direzione e le cause dei risultati aziendali. In questo caso il modello di controllo che deve essere adottato deve avere le caratteristiche di agilità e semplicità per potersi adeguare alla struttura delle aziende di minori dimensioni.

### **Modello di un sistema per il controllo dei costi**

La realizzazione di un modello per il controllo dei costi nelle piccole imprese deve partire da un richiamo dei concetti delle tre tipologie fondamentali di costo che caratterizzano le performance aziendali:

- costi diretti (direttamente legati alla produzione di un bene);
- costi indiretti;
  1. costi fissi speciali (costi sostenuti dall'azienda ma che sono legati a qualche specifica area produttiva o prodotto)
  2. costi fissi comuni (costi sostenuti per la gestione globale dell'azienda).

I costi diretti sono i costi direttamente sostenuti per produrre un determinato bene, tale categoria si compone dei costi delle materie, dai costi della manodopera e da eventuali altri costi speciali sostenuti per la produzione del bene per tale ragione sono costi variabili in quanto variano in ragione del volume di attività (ex. lavorazioni esterne).

I costi fissi speciali rappresentano oneri che non rientrano nei costi diretti ma per i quali è possibile stabilire un legame preciso con un determinato prodotto od attività (ex. Amm.to di specifici impianti che realizzano un solo prodotto, l'addetto alla qualità di un solo prodotto ecc...)

I costi fissi comuni non hanno invece legami diretti ed evidenti con la produzione (ex. costi amministrativi).

In base a queste tre tipologie di costi l'impresa in realtà può determinare il livello di dettaglio e l'impegno che vuole approfondire nella realizzazione di un sistema di controllo.



importante verificare come venga utilizzato il personale, all'interno di un reparto, nella realizzazione delle varie commesse) in questo caso occorre dettagliare le ore distinguendole per fascia di costo.

**Tab.2**

<b>REGISTRO COMMESSE</b>					
<b>REPARTO</b> _____					
<b>Commessa 1 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 2 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 3 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 4 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 5 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 6 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 7 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 8 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 9 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 10 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 11 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 12 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 13 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 14 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 15 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 16 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 17 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 18 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 19 ore MOD</b>					
<i>data</i>					
<b>Commessa 20 ore MOD</b>					
<i>data</i>					

In questa prima fase l'azienda, in base alle risorse a disposizione ed alle esigenze di informazioni, può terminare il suo processo di raccolta dati. Le informazioni che vengono ricavate non sono affatto trascurabili in quanto confrontando il prezzo di vendita con i costi di produzione si può ricavare il margine di contribuzione che indica il margine che ogni oggetto di calcolo (prodotto / commessa / lotto) ha creato e che può essere utilizzato per la copertura dei costi fissi. Inoltre tale valore è utile per misurare sia l'efficienza interna nell'uso dei fattori sia la redditività dei singoli prodotti ed il contributo che essi possono dare al risultato globale. Il vantaggio di questo primo livello di dati è la loro piena attendibilità in quanto i costi rilevati sono senza dubbio riferibili all'oggetto di calcolo senza ricorrere alle valutazioni, in parte discrezionali, che vanno adoperate per attribuire i costi indiretti.

## Il secondo livello: il 2° margine di contribuzione (direct costing evoluto)

Questo secondo livello di analisi si rende necessario per quelle aziende caratterizzate da una situazione produttiva piuttosto articolata e caratterizzata da:

- linee di produzione dedicate esclusivamente alla realizzazione di un determinato prodotto (in questa situazione è possibile attribuire con certezza costi quale ammortamento impianti e personale non direttamente produttivo ma dedicati esclusivamente alla produzione di un determinato prodotto);
- linee di produzione con diverso contenuto di capitale: ad esempio se due prodotti vengono realizzati il primo utilizzando manodopera mentre per la realizzazione del secondo si ricorre all'utilizzo di impianti costosi si corre il rischio fermandosi al margine di contribuzione di trarre giudizi errati Infatti il primo prodotto avendo un'elevata incidenza dei costi variabili (manodopera) risulterebbe meno redditizio dell'altro i cui costi di personale sono bassi mentre i costi fissi specifici vengono presi in considerazione solo al 2° livello di analisi (Tab 3)

**Tab. 3**

<b>Il direct costing semplice</b>			
<b>Totale azienda</b>	<b>Prodotto A</b>	<b>Prodotto B</b>	<b>Prodotto C</b>
Ricavi	Ricavi	Ricavi	Ricavi
Costi variabili	Costi variabili	Costi variabili	Costi variabili
Margine di contribuzione	Margine di contribuzione	Margine di contribuzione	Margine di contribuzione
Costi fissi comuni			
Risultato economico			
<b>Il direct costing evoluto</b>			
<b>Totale azienda</b>	<b>Prodotto A</b>	<b>Prodotto B</b>	<b>Prodotto C</b>
Ricavi	Ricavi	Ricavi	Ricavi
Costi variabili	Costi variabili	Costi variabili	Costi variabili
Margine di contribuzione	Margine di contribuzione	Margine di contribuzione	Margine di contribuzione
Costi fissi specifici	Costi fissi specifici	Costi fissi specifici	Costi fissi specifici
Secondo margine di contrib.	Secondo margine di contrib.	Secondo margine di contrib.	Secondo margine di contrib.
Costi fissi comuni			
Risultato economico			

Nella tabella 3 sono evidenti le principali differenze tra il primo ed il secondo livello di analisi. Infatti il margine di contribuzione per prodotto prende in considerazione solo la differenza tra ricavi e costi variabili mentre i costi fissi entrano in scena solo a livello di risultato aziendale complessivo finale. Nel caso del secondo margine di contribuzione viene fatto un tipo di analisi più profonda in quanto si riesce ad attribuire anche una parte dei costi fissi ed in particolare quelli che hanno una diretta relazione con l'oggetto di calcolo. In questo modo vengono raggiunti due obiettivi quello di

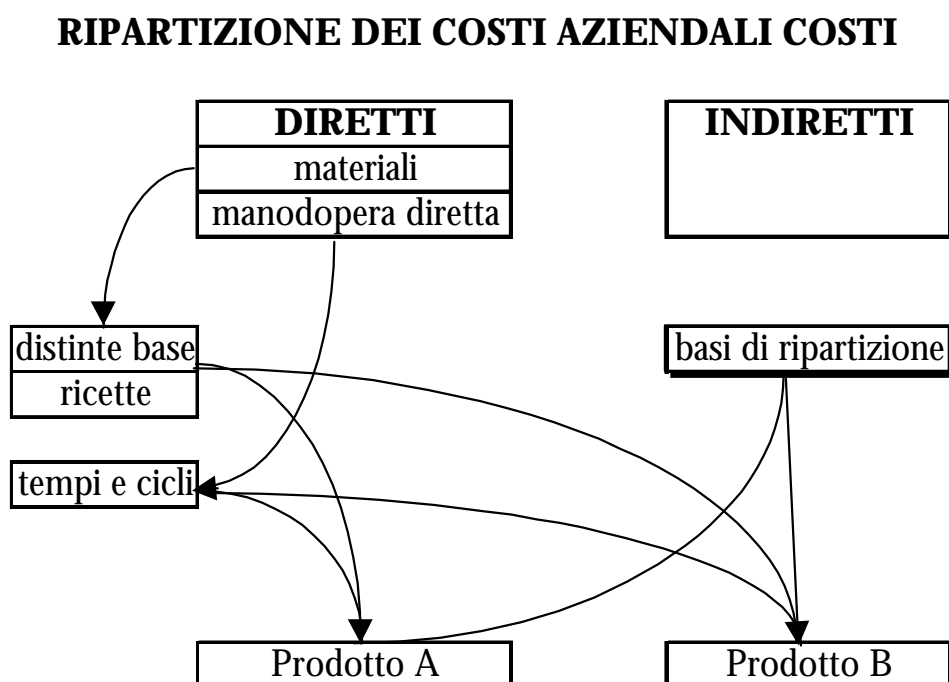
considerare un dato più analitico ma al tempo stesso attendibile in quanto non si ricorre a valutazioni arbitrarie a cui dovremo invece rivolgerci nel prossimo livello di analisi: l'attribuzione dei costi fissi comuni.

### **Il terzo livello: full costing**

L'impresa che si spinge sino al 3° livello di analisi intende attribuire all'oggetto di calcolo tutti i costi compresi i costi fissi comuni, cioè quei costi che non hanno una attinenza diretta con la produzione ed i possibili oggetti di calcolo (prodotto / lotto / commessa). Per questa loro caratteristica non c'è un procedimento standard ed affidabile per ripartire tali costi ma si ricorre a valutazioni che possiamo definire in parte arbitrarie. Per tale ragione molte imprese non procedono all'attribuzione di tale tipologia di costi in quanto il rischio di arbitrarietà che la caratterizza rende i dati meno attendibili rispetto a quelli ricavati nel punto precedente (secondo margine di contribuzione). Esistono una metodologia come l'activity based costing che mira sostanzialmente ad evidenziare un legame diretto con gli oggetti di calcolo anche per i costi fissi comuni ma la sua applicazione richiede un certo impegno in termini di risorse e tempo che è mal digeribile dalle piccole imprese al primo impatto con i sistemi di controllo.

Lo strumento attraverso il quale si procede a ripartire i costi fissi sugli oggetti di calcolo è rappresentato dalle basi di ripartizione (Graf. 1)

**Graf. 1 Modello semplificato per l'attribuzione dei costi**



La base di ripartizione è costituita dal divisore del rapporto attraverso il quale si vuole determinare la quota di costo indiretto che va assorbita da una commessa - prodotto : **quota costo indiretto per unità base di ripartizione = (costi indiretti / base di assorbimento)**

Ad esempio se la base di ripartizione per attribuire una voce dei costi indiretti fosse rappresentata dalle ore di manodopera diretta dobbiamo procedere nel seguente modo:

- rilevare l'ammontare dei costi indiretti da ripartire (ex. £ 1.000.000);
- definire l'entità della base di assorbimento: in questo caso le ore totali di manodopera lavorate in azienda nel periodo di riferimento (ex. 1.000 h);
- ore necessarie a produrre la commessa sotto esame (ex. 10 h);
- numero pezzi che compongono la commessa (ex. n° 20 pz);

In base ai dati dell'esempio abbiamo che:

1. ogni ora di manodopera assorbirà £ 1.000 di costi indiretti (£ 1000.000 costo indiretto / 1.000 ore manodopera)
2. la nostra commessa complessivamente assorbe £ 10.000 di costi (£ 1.000 quota assorbita da ogni di manodopera diretta x 10 ore necessarie a produrre la commessa);
3. i costi che vengono attribuiti ad ogni pezzo di cui si compone la nostra commessa è pari a £ 500 (£ 10.000 assorbite dalla commessa / n° pezzi che compongono la commessa).

Questo livello di analisi può essere reso più complicato se si prende in considerazione non una base di ripartizione unica ma più basi di ripartizione per poter imputare in modo più appropriato a ciascun oggetto di calcolo le singole voci che costituiscono i costi fissi comuni (cfr Tab. 4).

**Tab. 4 Le basi di ripartizione (alcuni esempi)**

<b>ELEMENTI DI COSTO</b>	<b>BASE DI RIPARTIZIONE</b>
manodopera indiretta	ore di manodopera diretta utilizzata per la produzione del prodotto / commessa
manutenzioni impianti	rilevazione diretta per impianto od in base alle ore di utilizzo impianti
affitti	spazio occupato dal reparto o macchinario che produce il prodotto / commessa

ammortamento fabbricati	spazio occupato dal reparto o macchinario che produce il prodotto / commessa
manutenzione fabbricati	spazio occupato dal reparto o macchinario che produce il prodotto / commessa
riscaldamento e pulizia	Spazio / volumi occupati dal reparto o macchinario che produce il prodotto / commessa
utenze	rilevazioni consumi / consumo teorico
spese telefoniche	rilevazione scatti / n° apparecchi

### Conclusioni

Le piccole aziende in base alle considerazioni sin qui espresse possono scegliere a quale livello di dettaglio spingersi in base alle proprie esigenze ed alle caratteristiche proprie di ogni livello. A tale proposito può aiutare il prospetto riassuntivo (Tab. 5) che sostanzialmente ci indica come dinanzi a valori alti per i primi due livelli per quanto attiene a semplicità ed attendibilità si contrappongono valori alti per completezza e necessità di impegno per il terzo livello del full costing. I diversi livelli indicano anche il percorso ideale che va intrapreso per quelle piccole imprese che decidono di introdurre un sistema interno di controllo dei costi. L'obiettivo finale è quello arrivare ad essere coscienti dei fenomeni e delle cause che determinano i costi aziendali e questo vuol dire fare ricorso al 3° livello di analisi (full costing) per le scelte non attinenti alla gestione ordinaria e quotidiana (che può essere tranquillamente affrontata ricorrendo ai primi due livelli: direct costing – direct costing evoluto) ma bensì per quelle che coinvolgono la vita dell'azienda nel lungo periodo.

**Tab. 5 Prospetto riassuntivo**

	<b>semplicità</b>	<b>attendibilità</b>	<b>impegno</b>	<b>completezza</b>
<b>1° livello: direct costing</b>	alta	alta	basso	bassa
<b>2° livello: direct costing evoluto</b>	alta	alta	medio	media
<b>3° livello: full costing</b>	bassa	bassa	alto	alta