

PER UN CALCOLO DEI COSTI STRATEGICAMENTE CORRETTO

di Alberto Bubbio
Docente dell'Università Cattaneo - LIUC
Partner di Dimensione Controllo srl

Non esiste un unico costo vero, ma solo la possibilità di delineare un costo strategicamente corretto. Questo costo nasce dal combinarsi dei fabbisogni informativi con quelli organizzativi presenti in un'impresa in un determinato momento temporale. Tutto ciò per «indurre a fare», per avere cioè uno strumento di direzione che stimoli i comportamenti desiderati, enfatizzando al contempo i riflessi negativi di quelli indesiderati.

E' inevitabile. Più si ricerca il costo vero e più ci si accorge che esiste al massimo un costo strategicamente corretto. È questa una configurazione di costo particolare. Non ricerca relazioni oggettive e relazioni fra l'oggetto di calcolo e gli elementi di costo. Anzi tenta di recuperare una pluralità di categorie di costo, talvolta anche i costi sommersi. (*sunk cost*).

ESISTE SOLO IL COSTO STRATEGICAMENTE CORRETTO

L'esistenza di una simile configurazione è un'idea che ha origini lontane nel tempo. Si è stati indotti in un primo momento a riflettere in questa direzione da Zimmerman con il suo *The costs and benefits of cost allocation*¹ dopo che Arthur Thomas in due precedenti contributi (1969 e 1971) aveva evidenziato i limiti del processo di allocazione dei costi. Si ebbe un ulteriore stimolo dal lavoro di Aldo Spranzi quando questi enfatizzava i risultati di una ricerca di Hall e Hitch nella quale emergeva il ruolo prudenziale del costo pieno a fini di determinazione del prezzo di vendita². Si individuò, infine, la reale portata strategico-organizzativa delle diverse configurazioni di costo nei libri di Horngren³ e di Kaplan⁴. L'attività di ricerca di questi ultimi anni si è arricchita con l'osservazione della pratica di alcune imprese. Ci si è così definitivamente convinti dell'inesistenza di un unico costo vero e per contro della possibilità di delineare un costo strategicamente corretto. Questo costo nasce dal combinarsi dei fabbisogni informativi con quelli organizzativi, presenti in un'impresa e in un determinato momento temporale. Questi, a loro volta, sono condizionati, in modo più o meno pressante e vincolante, da:

- normative civilistico-fiscali e principi contabili del paese nel quale si opera;
- esigenze di fornire informazioni a supporto del processo decisionale;
- necessità di verificare la convenienza dei costi di azione intrapresi (controllo economico);
- esigenza di verifica dell'operato di unità organizzative alle quali si è delegata autonomia gestionale (controllo esecutivo);
- esigenze dettate dalla cultura dell'impresa nella quale si devono utilizzare le informazioni di costo.

Tutto ciò per «indurre a fare», per avere uno strumento di direzione che sti-

¹ In *Accounting Review*, July 1979; pubblicato anche nella raccolta curata da Rapport A.

² Spranzi A. 1972, in particolare cap. 13.

³ Horngren C. 1982.

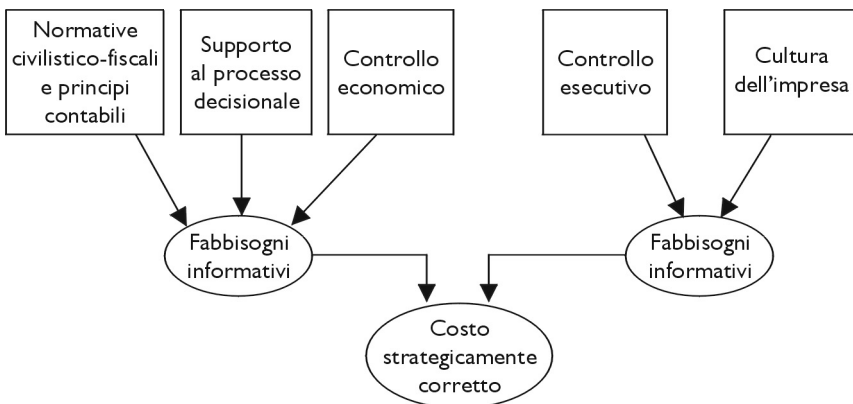
⁴ Kaplan R.S. 1982.

moli i comportamenti desiderati, enfatizzando i riflessi negativi di quelli indesiderati (Tavola 1).

Esiste in proposito una scelta che può condizionare le decisioni nelle imprese e che può indurre le persone a prestare attenzione a determinate variabili a scapito di altre. Questa scelta, così delicata e invece troppo spesso poco meditata, è quella relativa alla configurazione di costo che, con riferimento al prodotto o ad altri oggetti di calcolo del costo, si decide di determinare. In proposito le opzioni disponibili sono infatti numerose. Vanno dalla configurazione del costo primo variabile di fabbricazione alla configurazione di costo pieno aziendale, con una gamma di alternative intermedie molto ampia.

Ciò che è importante sottolineare è che le diverse configurazioni di costo generano comportamenti manageriali differenti. Si qualifica così sempre meglio la proposta con la quale J. Maurice Clark ha condizionato gli sviluppi della *cost accounting* in questo secolo: costi diversi per scopi diversi⁵. D'altra parte il costo, in realtà più difficili da «misurare» unicamente attraverso numeri⁶, non entra in crisi solo se si trasforma: da strumento oggettivo a razionale, supporto imprescindibile nei calcoli di convenienza economica, a strumento organizzativo «soggettivo» e particolarmente attento alle ripercussioni sul comportamento. Scopo di queste pagine è quindi quello di richiamare,

Tavola I - La definizione del costo strategicamente corretto: quali elementi analizzare



⁵ J.M. Clark, 1923 Cap. XI, pp. 175-203.

⁶ Per un'analisi di tali difficoltà, delle loro conseguenze sulla gestione d'impresa e, in particolare sulle finalità e sulle conseguenti modalità d'impostazione del controllo, si veda Di Bernardo - Rullani R. 1990 e, in particolare, pp. 381-388.

anche attraverso alcuni esempi, l'attenzione sul ruolo che il costo può svolgere nell'influenzare il «comportamento» delle persone. Si cerca pertanto, con riferimento alle differenti configurazioni, di evidenziare le loro valenze e la loro utilità sul piano decisionale. Si vuole inoltre riaffermare come le diverse configurazioni mettano l'enfasi su differenti variabili ed aspetti gestionali. Si desidera infine evidenziare che il costo strategicamente corretto è quella configurazione, scelta fra quelle disponibili, capace di indurre quei comportamenti, quelle decisioni e quelle azioni che sole in grado di rendere più probabile il conseguimento degli obiettivi prefissati per l'impresa. È in questa logica che va valutato ed apprezzato anche il calcolo dei costi lungo la catena del valore (*activity-based costing*).

ALCUNE POSSIBILI CLASSIFICAZIONI DEI SINGOLI ELEMENTI DI COSTO

Quando si parla di costo di una determinata attività, attraverso la quale si ottengono prodotti e/o servizi, ci si riferisce alla «...*somma dei valori attribuiti a vari fattori impiegati o utilizzati in tale attività produttiva*»⁷. Tale costo, denominato anche costo di produzione, è diverso dal costo di acquisto. Quest'ultimo, infatti, si riferisce a «*una quantità che tipicamente ha origine in uno scambio monetario posto in essere per acquisire un fattore produttivo a date condizioni di negoziazione*»⁸. Il costo di produzione è quindi un concetto più ampio. È il risultato di una sommatoria di valori, i singoli elementi di costo, «*ognuno dei quali corrisponde al costo d'impiego di un dato fattore o gruppo di fattori*»⁹ produttivi, che può anche essere proveniente da scambi non monetari (ad esempio, apporti di soci, donazioni, ecc.) e quindi non aver generato un costo di acquisto.

L'attribuzione dei costi di singole unità di fattore produttivo all'oggetto di calcolo e, in particolare, al prodotto o al servizio erogato, è un'operazione semplice quando ci si riferisca a fattori che vengono direttamente impiegati per ottenerli. L'operazione diviene più complessa per tutti quei fattori cosiddetti indiretti rispetto all'oggetto di calcolo. In tal caso la loro attribuzione è sempre legata alla scelta di una base attraverso la quale ipotizzare un legame tra il fattore indiretto e l'oggetto del quale si desidera determinare il costo di produzione. Questa distinzione, in passato, ha condizionato la terminologia di contabilità dei costi, stante la priorità assoluta del prodotto come

⁷ Coda V. 1968, Pag. 8.

⁸ Coda V. 1968 pag. 2.

⁹ Coda V. 1968, pp. 9-10.

oggetto di calcolo. Pertanto nella letteratura specializzata molti autori distinguevano i costi diretti da quelli indiretti con riferimento unicamente al fatto che si riferissero a fattori produttivi che «entravano» direttamente o meno nel prodotto¹⁰. In base a questa impostazione risultano costi diretti unicamente i costi delle materie prime, dei semilavorati o di altre componenti acquistate all'interno e assemblati per ottenere il prodotto e i costo della manodopera diretta.

Nel tempo si sono arricchite le esigenze conoscitive che normalmente inducono ad introdurre una contabilità dei costi. La distinzione richiamata si è pertanto rilevata sempre più inadeguata. Ad essa si va oggi sostituendo quella proposta già da tempo dagli studiosi più rigorosi nelle loro proposte terminologiche. Questi studiosi hanno sempre preferito parlare di costi speciali e di costi comuni, anziché di costi diretti ed indiretti, soprattutto nell'uso parziale che di questa terminologia veniva fatto nella prassi aziendale¹¹.

I costi specifici (speciali) o, nella terminologia statunitense, traceable cost sono pertanto quei fattori relativi a fattori produttivi impiegati in modo esclusivo e diretto nello svolgimento di un'attività per ottenere determinati prodotti/servizi¹². La loro caratteristica peculiare è l'eliminabilità con l'eliminazione dell'oggetto di calcolo¹³. Così, ad esempio, con riferimento ad un'attività come la manutenzione dei macchinari sono costi specifici unicamente quelli che l'impresa sostiene per erogare questo servizio all'interno: tipicamente il costo del personale che effettua la manutenzione, i materiali e le parti di ricambio, gli ammortamenti dei macchinari utilizzati per effettuare interventi di manutenzione e le energie consumate per il loro funzionamento. Questi sono tutti costi che l'impresa non avrebbe più motivo di sostenere qualora si decidesse di usufruire di un servizio di manutenzione esterno for-

¹⁰ Fra i molti, indotti all'utilizzo di tale terminologia anche dall'impiego improprio del termine *Direct Costing* per definire il metodo di calcolo del costo variabile di prodotto poiché larga parte di questo costo è rappresentato da materie prime e manodopera diretta (definibili con riferimento alla relazione del fattore produttivo con il prodotto costi diretti per eccellenza), si ricordano nella lettura statunitense Anthony R.N. (1956), mentre in quella italiana sono da ricordare, anche per l'ampia diffusione dei loro lavori, Furlan S. (1966) Occhipinti P. (1950) e Selleri L. (1966).

¹¹ Si vedano i lavori di Dermaria (1950) Zappa G. (1950, pp. 144-158), Napoleone Rossi (1950, pp. 208-218), Onida P. (1960, pp. 627-635) Masini C. (1961, pp. 35-38), Spranzi A. (1966, pp. 262-263) Coda V. (1968, pp. 14-27) e la traduzione curata da G. De Maria del libro di J. Mauroce Clark (1923).

¹² Si legge in Coda V.: «*I costi speciali sono quelli relativi a fattori partecipanti esclusivamente alla coordinazione produttiva alla quale il calcolo di costo è riferito*» (Coda, 1968, pag. 14).

¹³ Il concetto di costo evitabile è stato proposto da Spranzi A. quando suggerisce di qualificare come tali quei costi che l'impresa non sostiene se una determinata produzione non viene realizzata (1982, pag. 27). Sono pertanto sicuramente evitabili i costi variabili e anzi è questa una loro precisa caratteristica, ma risultano tali anche i costi fissi speciali. Questi ultimi sono così definiti dallo stesso Spranzi A.: «... *riguardano quelle capacità produttive che sono legate a particolari prodotti e non all'impresa nel suo insieme e che devono quindi partecipare al calcolo di convenienza a livello di prodotto ...*» (Spranzi, 1982, pp. 16-17).

nito da terzi, costi che, almeno teoricamente, verrebbero a «cessare», sarebbero eliminati.

I costi comuni (*common cost*) sono, invece, quelli relativi a fattori produttivi che concorrono, in modo diretto o indiretto allo svolgimento di una pluralità di attività e all'ottenimento di più prodotti/servizi¹⁴.

Ne discende un'importante precisazione: la distinzione tra costi speciali e scosti comuni non è assoluta, ma dipende dall'oggetto di calcolo¹⁵. Pertanto se l'oggetto di riferimento delle rilevazioni è l'impresa nel suo complesso tutti i costi sono specifici; quanto più si discende in profondità e nei dettagli (singoli centri di responsabilità, classi di clienti, prodotti, fasi del processo produttivo, ecc.) tanto più invece aumentano gli elementi di costo che debbono essere qualificati come comuni. Altre categorie di costo rivelatesi utili per un efficace trattamento dei dati elementari sono quelle che suggeriscono di distinguere i costi in relazione al fatto che rimangano o meno invariati nel loro importo complessivo al variare delle ipotesi gestionali considerate. Tali categorie sono quelle dei costi variabili e dei costi fissi (costanti). Vengono considerati variabili quei costi che variano nel loro importo complessivo al variare, entro piccoli intervalli, dei volumi dell'attività della quale si desidera conoscere il costo. Quando l'oggetto di calcolo è il prodotto normalmente le attività, che si considerano per verificare la variabilità o meno dei vari elementi di costo, sono quelle di fabbricazione e vendita. Con riferimento a tali attività risultano costi fissi quei costi che non variano nel loro importo complessivo al variare dei volumi di produzione e vendita, entro piccoli intervalli e comunque entro il limite superiore costituito dalla capacità produttiva installata. Sono quindi considerati costi fissi tutti i costi relativi alla capacità produttiva e distributiva installate. Inoltre un ampliamento di tali capacità può dar luogo, ove si ricorra ad un ampliamento delle strutture, ad un aumento dell'importo complessivo dei costi fissi; qualora invece si faccia fronte al maggior fabbisogno con il ricorso a straordinari i maggiori costi risulterebbero variabili.

Tutto ciò determina la classificazione fra costi fissi anche degli elementi di costo relativi a quelle attività svolte internamente che producono servizi utili alle attività di fabbricazione e di vendita. Sono questi costi di «capacità» collaterali, che l'impresa decide di mantenere per far fronte nel modo più efficace possibile alle richieste di mercato. Vengono così classificati fra i costi fissi, a titolo esemplificativo, i costi dei trasporti effettuati con automezzi

¹⁴ Per V. Coda sono costi comuni: «... quelli relativi a fattori che, direttamente o indirettamente, concorrono allo svolgimento di coordinazioni produttive differenti, assunte come distinti oggetti di imputazione dei costi». (Coda, 1968 pag. 14).

¹⁵ Questa definizione di costo variabile è strettamente legata a quanto proposto da Coda V. (1968) nelle pagine dedicate alla distinzione tra i costi variabili e quelli costanti (Coda, 1968 pp. 36-41).

aziendali, i costi del centro elaborazione dati, i costi di fatturazione e più in generale i costi amministrativi. Ciò non vieta, pertanto, che questi stessi costi quando muti l'oggetto di rilevazione possano essere soggetti a diversa classificazione. Un esempio emblematico è quello del trasporto: se si desidera calcolare il costo al chilometro che l'impresa deve sostenere per offrire questo servizio alla clientela con automezzi propri (tralasciando qui i vantaggi in termini di quantità del servizio) si può intuire che vi sono alcuni elementi di costo che variano al variare dei chilometri percorsi. Questi costi, fra i quali spiccano i costi del carburante e dei materiali di vario consumo (olio lubrificante, pneumatici, ecc.), classificabili come costi variabili, sono per contro da considerare fissi quando la classificazione viene effettuata per altri scopi conoscitivi: ad esempio nel caso si desideri classificare questi elementi di costo per calcolare il costo del prodotto e delle attività di vendita espresse in volumi o ricavi di vendita. La stessa quantità venduta o lo stesso importo in termini di ricavi di vendita. La stessa quantità venduta o lo stesso importo in termini di ricavi di vendita generano costi di trasporto ben diversi a seconda che un'impresa con sede a Ferrara debba consegnare i suoi prodotti a Lampedusa piuttosto che a Milano. Lo stesso dicasi per molti costi di molte altre attività di supporto a quelle di fabbricazione e vendita, come la fatturazione, la gestione del sistema informatico, a tenuta della contabilità e così via.

Queste categorie possono combinarsi fra loro portando alla definizione delle seguenti classi¹⁶:

- i costi variabili, che sono sempre specifici quando la loro definizione avviene con riferimento ai volumi di fabbricazione e di vendita¹⁷;
- costi specifici, che risultano essere costi relativi a capacità produttive legate a specifiche attività o a determinati prodotti/servizi;
- costi fissi comuni, che rappresentano costi attinenti le strutture delle quali un'impresa si è dotata in generale per far fronte alle esigenze complessive dettate dalle produzioni realizzate.

L'utilità delle categorie di costo sin qui richiamate risiede sia nel loro valore segnaletico (grado di elasticità e di flessibilità della gestione) sia nella loro diversa rilevanza a fini decisionali. Inoltre i diversi metodi di calcolo dei costi trattano in modo differenti i singoli elementi di costo in relazione alle categorie nella quale sono stati classificati. Prima di analizzare le configurazioni di costo che si possono ottenere utilizzando i diversi metodi di calcolo è opportuno ricordare altre possibili categorie alle quali ricondurre i singoli ele-

¹⁶ Le definizioni di seguito riportate sono profondamente influenzate da quelle proposte da Spranzi A., 1982.

¹⁷ Scrive in proposito Coda V.: «*I costi variabili per contro, almeno di norma, sono rigorosamente specializzabili*» (Coda, 1968, pag. 41).

menti di costo per un loro più efficace utilizzo. Nell'ambito delle molteplici categorie disponibili risultano preziose le distinzioni, proposte da Joel Dean, fra¹⁸:

- costi opportunità e costi di concreta rilevazione (opportunità vs. *outlay costs*), è questa una distinzione che si basa sulla natura del «sacrificio» richiesto; i costi opportunità, infatti, si riferiscono ad un sacrificio non visibile, ma ipotizzabile: il risultato economico (in termini di maggiori ricavi, minori costi o maggiori redditi) al quale si rinuncia optando per un'alternativa di azione, con riferimento ad ognuna di esse si hanno: i costi che avranno concreta manifestazione quando si darà seguito operativo ad una di esse; i costi delle opportunità economiche alle quali si deve rinunciare qualora si intraprenda una fra le azioni oggetto di scelta. Quando si deve comporre una decisione è opportuno che entrambe le categorie siano considerate; spesso invece sono solo i costi di concreta rilevazione contabile ad essere considerati;
- costi con esborso monetario o spese contrapposti a costi congegnati o senza esborso (*out-of-pocket* vs. *book costs*). I primi sono costi che determinano, con dilazioni di pagamento più o meno lunghe, degli esborsi monetari, delle uscite di cassa. I secondi, dei quali le quote di ammortamento e di accantonamento ai vari fondi sono gli esempi più evidenti, rappresentano delle ipotesi «contabili» necessarie per cogliere in modo corretti, con riferimento ad intervalli di tempo ristretti (solitamente l'anno), la dinamica economica della gestione; questi secondi sono, come sottolinea Coda, «quote congetturate di valori comuni a più di due esercizi»¹⁹;
- costi incrementali contrapposti ai costi sommersi (*incremental* vs. *sunk costs*), questi ultimi sono quei costi che non si modificano a seguito di un cambiamento nel livello o nella natura delle attività svolte, sono quindi costi «irrilevanti» a fini decisionali. I costi incrementali per contro sono quelli che, a seguito del cambiamento, si vanno ad aggiungere ai costi che l'impresa già sostiene; sono pertanto costi «rilevanti» nel processo decisionale²⁰;
- costi controllabili e costi non controllabili (*controllable* vs. *non-controllable costs*), la distinzione si riferisce al grado di controllabilità che il singolo elemento di costo ha da parte di una persona che opera in impresa. Così, ad esempio, per un responsabile di stabilimento tutti i costi commerciali ed amministrativi sono non controllabili in quanto fuori, normalmente, dalla sua sfera decisionale; per contro tutti i costi di fabbricazione, il cui importo di-

¹⁸ Dean J., 1951 pp- 257-271.

¹⁹ Coda V., 1968, pag. 270.

²⁰ Si ricorda che per costi rilevanti così come precisano Horngren-Dundem (1990, pag. 94) si intendono quei costi di future manifestazione che risultano differenti, che variano nel loro importo complessivo nelle diverse alternative oggetto di scelta. Si noti come questa definizione valga più in generale per qualsiasi tipo di informazione.

pende da sue direttive e da suoi comportamenti, sono da classificare tra i costi da lui controllabili. Se ci si riferisce alla persona responsabile di un'impresa nel suo insieme, tutti i costi sono da questa controllabili. Inoltre vi sono altre due categorie che scaturiscono dalla distinzione dei costi in relazione al loro grado di responsabilità (Anthony 1966);

- costi di struttura e costi di politica aziendale: rientrano fra i primi i costi relativi alla capacità produttiva/distributiva installata in impresa, la cui entità è, in qualche modo, correlabile al volume di produzione/vendita desiderato, in quanto esiste una relazione di causalità quantificabile fra detto risultato e le risorse necessarie per conseguirlo; i costi di politica aziendale sono invece costi relativi a fattori produttivi i più diversi, caratterizzati dall'assenza di relazioni causa-effetto con i volumi di vendita/produzione quantificabili (ad esempio i costi di pubblicità e i costi di numerose attività svolte dalle unità di staff).

La consapevolezza di poter ricondurre i singoli elementi di costo a una o più di queste categorie consente di procedere con rapidità e consapevolezza del risultato cui si va in contro allorché si desidera utilizzare le informazioni di costo a supporto dell'attività di direzione, sia per decidere che per controllare. Così i costi da considerare quando si desidera procedere al calcolo del flusso di cassa generato dalla gestione caratteristica sono unicamente quelli classificati fra i costi con esborso monetario. Per contro, per le decisioni che implicano modifiche di capacità produttiva la categoria dei costi rilevanti è costituita da dai soli costi di struttura. Diverse ancora sono le categorie di costo alle quali riferirsi quando si desidera responsabilizzare anche in termini di costi la persona che presidia una data unità organizzativa, rispettando i principi di equità e coerenza del parametro utilizzato in relazione alle leve economiche da questi manovrabili²¹.

Le differenti configurazioni di costo

La classificazione, alla quale di norma si ricorre, allorché si debba procedere alla determinazione di una configurazione di costo comprensiva di più elementi di costo, è quella che opera una distinzione fra i singoli elementi in base:

- al loro grado di variabilità rispetto alla quantità di output ottenuta (costi variabili contrapposti ai costi fissi);
- alla loro specificità con riferimento all'oggetto di calcolo (costi specifici/diretti contrapposti ai costi comuni).

²¹ Sui principi che è opportuno ispirino la distribuzione di responsabilità economica tra diverse unità organizzative di un'impresa si veda R.F. Cancil (1973), mentre per l'impostazione di un sistema di rilevazioni quantitative per centri di responsabilità (Responsabilità Accounting) mi sia consentito rinviare ad un precedente lavoro (Bubbio A., 1989).

Così la configurazione di costo più semplice, quella di costo variabile di fabbricazione, prevede che si introducano nel calcolo i soli elementi di costo classificati fra quelli variabili e, in particolare, quelli sostenuti per svolgere le attività di fabbricazione.

Altre configurazioni di costo che possono scaturire dall'applicare questo metodo di calcolo, denominato *variable costing*), sono:

- il costo variabile aziendale di gestione operativa che introduce nel calcolo oltre ai costi variabili di fabbricazione, quelli commerciali e altri eventuali elementi di costo variabile²²;
- il costo variabile aziendale di gestione corrente che prevede in aggiunta agli elementi sin qui ricordati gli oneri finanziari figurativi legati alla gestione del capitale o la ciclo monetario di prodotto²³.

In alternativa a queste configurazioni si può optare per quelle a costi specifici. Si entra nell'area del *direct costing*. Gli elementi di costo che si introducono nel calcolo sono quelli relativi a fattori produttivi attribuibili all'oggetto di calcolo in modo oggettivo e esclusivo. L'elemento qualificante per i singoli elementi di costo è la specificità. Non è quindi l'essere stato classificato fra i costi fissi piuttosto che fra i quelli variabili. Tale distinzione ha valore solo nel calcolo del costo unitario di prodotto. Per la corretta impostazione del mercato, si suggerisce di imputare all'unità di prodotto i soli costi variabili. I costi fissi specifici (diretti) debbono essere considerati nei calcoli e nelle valutazioni di convenienza economica, ma solo nel loro importo complessivo²⁴. Anche in questo caso vi sono più configurazioni di costo specifico (diretto): dal costo specifico di fabbricazione al costo diretto complessivo, comprensivo anche dei costi commerciali e di altri eventuali costi specifici (ad esempio costi di ricerca e sviluppo e costi amministrativi).

Le configurazioni di costo sin qui considerate sono configurazioni parziali. Il criterio di calcolo che consente di determinare costi di produzione completi è il *full costing*. Nella sua importazione originaria questo metodo non opera distinzioni fra costi variabili e costi fissi, costi specifici e costi comuni. Tutti i singoli elementi di costo vengono introdotti nel calcolo e l'unica distinzione è quella relativa alle attività prese in considerazione e quindi al grado di completezza del costo: si ha così il costo pieno industriale di trasformazione, complessivo di quote di costi comuni di trasformazione, al

²² Da quanto sin qui scritto si può comprendere quanto sia fonte di confusione e risultati comunque poco corretto ricorrere al termine *Direct Costing* per definire questo metodo di calcolo dei costi. Risulta peraltro accettabile la proposta fatta da alcuni studiosi francesi (P. Lauzel 1973, G. Motais de Narbonne 1988) di parlare di «*Direct Costing* Semplice» con riferimento al calcolo a costi variabili e di «*Direct Costing* Evoluto» per definire il calcolo a costi specifici.

²³ Per una proposta in tal senso si veda Donna G., 1976.

²⁴ Si veda in proposito quanto afferma Spranzi A., 1982, pag. 16.

quale è sufficiente aggiungere i costi delle materie prime e degli altri materiali diretti per ottenere il costo pieno di fabbricazione. Se poi a questo costo si aggiungono i costi relativi a tutti gli altri fattori impiegati per svolgere le altre attività, diverse da quelle di fabbricazione, si ottiene il costo pieno aziendale dal quale, a questo punto, restano esclusi i soli eventuali oneri figurativi (ad esempio oneri per la remunerazione anche del capitale di rischio o dell'attività direzionale svolta dal socio-imprenditore non stipendiato). Qualora si inseriscano anche tali oneri nel computo del costo si ottiene il costo pieno economico-tecnico²⁵. L'aspetto peculiare e qualificante del calcolo del costo pieno (*full costing*) è la definizione della base o delle basi di imputazione dei costi comuni all'oggetto di calcolo; si tratta infatti di individuare il criterio in base al quale imputare all'oggetto di calcolo i costi dei fattori produttivi che non hanno un legame diretto con l'oggetto stesso. In proposito vi sono vari criteri disponibili: quello del fattore produttivo più rilevante, quello del fattore produttivo limitante o scarso, quello che si basa sulla ricerca di relazioni causali, quello che si basa sulla capacità contributiva del prodotto, quello infine che si basa sull'impiego che viene fatto dei fattori produttivi che influenzano l'entità del costo (*cost driver*) nelle diverse attività lungo la catena del valore²⁶. Ognuno di questi criteri ha dei pregi e dei difetti. Non sono questi aspetti che si vogliono qui approfondire.

Si tratta invece di concludere il paragrafo richiamando l'idea che le possibili configurazioni di costo elaborabili, pur essendo numerose e diverse da impresa ad impresa, sono poi fondamentalmente riconducibili a tre configurazioni:

- quella di costo variabile;
- quella di costo diretto o specifico;
- quella di costo pieno.

Ognuna di queste configurazioni può a sua volta essere articolata in relazione alle sue attività delle quali si aggregano i costi: attività di fabbricazione (costo di fabbricazione), attività di commercializzazione e altre attività di supporto a queste due (costo complessivo aziendale).

Se queste sono le possibili alternative fra le quali scegliere risultano legittime alcune domande: fra queste configurazioni quale risulta essere la miglio-

²⁵ Scrive in proposito Brunetti G.: «Tra i costi completi viene anche incluso il costo economico-tecnico che si ottiene aggiungendo al costo complessivo elementi figurativi di costo». (Airoldi-Brunetti-Coda, 1989, pag. 383). Con riferimento ai concetti di costi di produzione parziali e completi e ai loro procedimenti di calcolo si veda, tra gli altri, Coda V., 1968, in particolare pp. 32-36.

²⁶ Per una descrizione dei problemi e delle possibili soluzioni per l'applicazione di quest'ultimo criterio si vedano in questa stessa raccolta gli articoli di Hergert-Morris (1989) e R. Cooper (1990). Per gli altri criteri è di utile consultazione, fra i molti, il più volte ricordato lavoro di Spranzi A. (1982).

re? E se la migliore in assoluto non esistesse, come scegliere la configurazione da utilizzare in impresa?

Non si può rispondere a queste domande semplicemente ricordando l'ammonimento di J. Maurice Clark quando intitolava un capitolo del suo lavoro: «costi diversi per scopi diversi»²⁷. È necessario precisare e capire i rischi ai quali si va incontro ove non ci si renda conto degli effetti diretti (in termini di decisioni prese) e indiretti (in termini di comportamenti indotti) che le differenti configurazioni di costo hanno.

Le differenti configurazioni di costo e il loro impatto sulle decisioni

La configurazione di costo utilizzata nel processo decisionale, senza prestare 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 rilevati.

Un esempio può aiutare a comporre decisioni anche esattamente opposte a quelle che si comporrebbero utilizzando i soli costi rilevanti e può aiutare a chiarire nella sua reale portata quest'affermazione (tavola 2).

Si pensi all'attività di un'unità organizzativa di progettazione/disegno che sia caratterizzata dal seguente profilo di costo mensile:

– costi progettisti/disegnatori (3 persone)	€ 6.000
– costo materiali di consumo	€ 500
– costo responsabile dell'unità org.	€ 3.000
– ammortamento attrezzature ufficio	€ 500
– quota affitto locali	€ 200
– altri costi diretti (luce, riscaldamento, ...)	€ 800
– quota spese generali	<u>€ 8.000</u>
– costo totale del centro progett./disegno	€ 19.000

In quest'ultima la «capacità produttiva» allestita è di 480 ore/disegnatore.

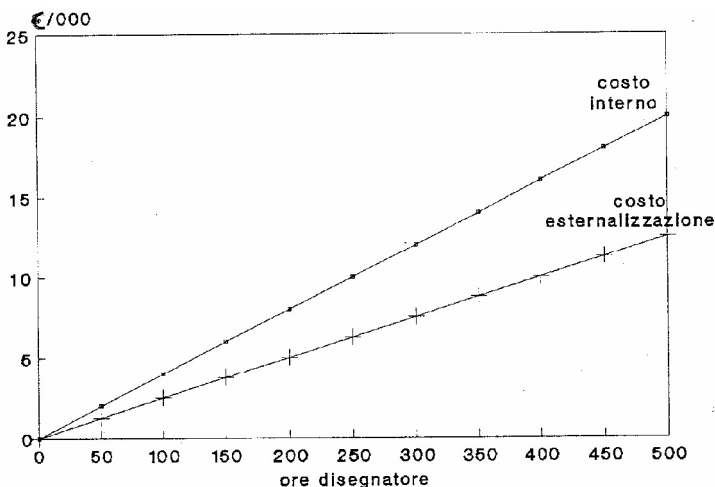
²⁷ J. Maurice Clark, 1923, pp. 175-203.

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 delle ore disponibili. Tale costo specifico è di:

$$\frac{€ 19.000}{480} = 39,58 \text{ €/ora}$$

se si individua all'esterno la possibilità di acquistare il servizio di progettazione/disegno ad un costo di 25 €/ora si potrebbe essere indotti a percepire una certa convenienza ad esternalizzare tale attività. Il costo pieno è di € 39,58, infatti, superiore al 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 nella tavola 2. la sensazione è che non solo vi è la convenienza economica ed esternalizzante, ma questa è tanto maggiore quanto più aumenta il numero delle ore progettista/disegnatore necessarie. Tuttavia è opportuno, in primo luogo, distinguere i costi specifici (diretti) 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 a € 11.000 rimangono, infatti, esclusi unicamente gli 8 mila euro relativi alla quota di spese generali imputate al centro. Tali costi peraltro irrilevanti

Tavola 2 - Costo dell' esternalizzazione dell'attività di progettazione/disegno confrontato con il costo primo di realizzazione



nel comporre decisioni del tipo «*make or buy*», poiché il loro importo totale è indipendente dall'esistenza o meno del centro e dal volume di attività da questo centro svolto. È pur vero che l'esistenza del centro genera maggiori spese generali non fosse altro per la gestione del personale in esso operante, 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 € 22,92 e quindi scenderebbe ad un importo inferiore al costo dell'ora acquistata dall'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. Ne risulta un costo variabile complessivo di € 6.000 per poter disporre di 480 ore disegnatore. Il che significa un costo orario di € 12,50. I costi fissi diretti del centro sono invece complessivamente pari a € 5.000. Operate queste distinzioni è ora possibile impostare correttamente il problema e comporre la decisione pesandone il reale impatto sui risultati economici. È possibile, infatti, 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 seguire all'interno quelle attività rispetto ad una loro esternalizzazione. È questo il cosiddetto punto di indifferenza; 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, fermo restando la struttura di costo individuata, vi è invece la convenienza economica a realizzare all'interno l'attività in discussione. Per individuare il punto d'indifferenza è possibile utilizzare la seguente relazione:

$$\text{punto di indifferenza} = \frac{C.F.i - C.F.e}{c.v.e - c.v.i}$$

dove C.F.i = costi fissi da attività svolte all'interno,

C.F.e = eventuali Costi Fissi direttamente legati all'attività esternalizzata,

c.v.e = costi variabili di quanto acquisito all'esterno,

c.v.i = costi variabili unitari relativi ad attività svolte internamente.

Tale relazione nell'esempio riportato, supponendo di non aver con l'esternalizzazione costi fissi all'interno, dovuti a strutture o politiche aziendali direttamente collegate alle attività esternalizzate²⁸, si traduce in:

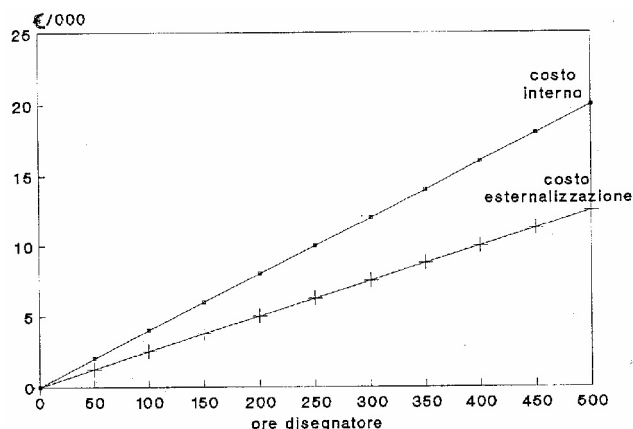
$$\frac{5.000}{25 - 12,50} = 400 \text{ ore progettista/disegnatore}$$

È questo il livello di attività a partire dal quale economicamente conviene realizzare i disegni e le attività di progettazione all'interno, a condizione che la struttura interna per realizzare tali attività e i connessi costi fissi siano quelli evidenziati (€ 5.000).

Lo stesso risultato si ottiene attraverso l'analisi grafica (Tavola 3), dove peraltro, rispetto alla precedente Tavola 2, si opera correttamente la distinzione tra i costi variabili e i costi fissi relativi alle due soluzioni.

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

Tavola 3 - Costo dell'esternalizzazione dell'attività di progettazione/disegno confrontato con il costo primo di realizzazione all'interno di queste attività



²⁸ È questa una semplificazione rispetto alla realtà, poiché normalmente la soluzione relativa all'esternalizzazione richiede un minimo di struttura (ad esempio, una persona che tenga i rapporti con i fornitori, svolga attività di coordinamento, esegua il controllo qualità e così via) con i relativi costi fissi.

tempo conseguire, a parità di struttura, (ricorrendo ad esempio agli straordinari), una riduzione del costo pieno aziendale. Questa configurazione di costo, dato il divario con il costo di acquisto all'esterno, avrebbe comunque ingenerato nel responsabile di centro una sensazione di non economicità dell'attività da lui eseguita 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 normalmente non serve per decidere secondo convenienza economica 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:

- quanto «pieno» debba essere e questo dipende dalla numerosità degli elementi di costo introdotti nel calcolo;
 - che criterio si desidera impiegare per imputare i costi comuni e 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 e la sensazione interna ha un importo elevato e 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 corretti (esternalizzazione delle attività di progettazione meno qualificate) solo quando ci si trova in situazioni di pieno utilizzo della «capacità produttiva». Diversamente può risultare un messaggio deviante, che fa entrare in ragionamenti pericolosi di tipo involutivo.

Le differenti configurazioni di costo e le variabili enfatizzate

Le differenti configurazioni di costo oltre a determinare decisioni diverse comunicano alle persone messaggi diversi. Sottolineando 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 condizionare²⁹. Quest'ultimo flusso è tanto più probabile che si verifichi 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 € 39,59 (costo pieno aziendale), piuttosto che di € 22,92 (costo specifico) o di € 12,5 (costo variabile). Lo stesso dica-

²⁹ Per approfondimenti è di utile lettura W. J. Bruns, 1968.

si per tutta una serie di altre attività aziendali a supporto delle attività di fabbricazione e commercializzazione, dalle attività di centralino (costo telefonata) a quelle di manutenzione (costo orario). Questo spiega il ricorso al costo pieno effettuato da molte imprese. Spiega anche la recente diffusa attenzione dedicata al calcolo dei costi lungo la catena del valore (*activity-based accounting*), 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)³⁰.

In passato non era molto diffusa questa consapevolezza del potenziale ruolo del costo in termini di impatto sul comportamento. Così se ne sottolineava l'importanza soprattutto in termini di diffusa «*cost consciousness*», di supporto a livelli intermedi di un senso di appartenenza, legato ad una lettura della dinamica economica complessiva d'impresa³¹. Tuttavia, forse inconsapevolmente, alcune imprese in passato avevo percepito il possibile impatto del costo del comportamento. Scegliendo infatti fra le possibili configurazioni quelle di costo pieno rispetto a quelle a costo variabile avevano privilegiato 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*), è stata la prima a recepire questo possibile ruolo del costo in base al quale i comportamenti d'impresa vengono ad essere caratterizzati dalle relazioni contrattuali d'impresa che si instaurano tra due categorie di attori (il Principale, ad esempio, la proprietà e l'Agente, ad esempio, il management) con interessi talora divergenti. In queste relazioni contrattuali si può essere tentati di «fare un certo uso» delle informazioni economiche. La configurazione di costo può diventare uno strumento utilizza-

³⁰ Scrivono in proposito R.N. Anthony - G. Welsch: «*Prime costi s the sum of direct labor cost and direct material cost ... Factory in direct cost, sometimes called «factory overhead» ... includes all manufacturing costs other than direct material and direct labor.*» (Anthony-Welsch, 1974, pag. 30).

³¹ Si legge in Horngren-Foster: «Spesso gli executive 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: 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; Per incoraggiare l'uso dei servizi centrali che diversamente potrebbero rimanere sottoutilizzati; 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». (Horngren-Foster, 1987, pag. 412 - t.d.a.). Qualcuno, come ricorda Coda V. (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, 1966, pag. 712 - t.d.a.). 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 però 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).

to da una delle due categorie per «trasmettere» i messaggi desiderati³². Basti pensare al ruolo del costo di prodotto nella valutazione delle rimanenze e nella conseguente determinazione del reddito di esercizio. Come si può notare in Tavola 4 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.

Così, ad esempio, in presenza di un aumento delle rimanenze in termini

Tavola 4 - Effetti sul reddito operativo di una diversa valutazione delle rimanenze in relazione ai volumi di vendita e 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. (€ 7)	8.400	8.400	8.400	8.400	8.400	8.400
Rimanenze	2.000 (€10x200)	600 (€3x200)	**	**	(1.920) (€12,8x150)	(450) (€3x150)
Costo del venduto	10.000	11.400	11.400	11.400	12.870	11.400
Risultato Industr.	10.000	8.600	8.600	8.600	7.130	8.600
Altri costi fissi	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Reddito Operativo	7.000	5.600	5.600	5.600	4.150	5.600
	Vol. prod. > Vol. vend.		Vol. prod. = Vol. vend.		Vol. prod. < Vol. vend.	

³² Scrive Zimmerman J.L. nel suo articolo dal titolo emblematico «*The cost and Benefit of Cost Allocations*» Horngren (1977, pag. 508) e Kasplan (1977, 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 più 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 Pilati M. - Salvemini. 1988.

quantitativi il reddito d'esercizio risulta più elevato utilizzando il costo pieno rispetto al costo variabile. La scelta potrebbe dipendere dal risultato che il management o il consiglio di amministrazione desiderano comunicare all'esterno: agli azionisti e agli *stakeholder*. Resta il fatto che il diffondersi nelle imprese italiane del calcolo del costo pieno (*full costing*) negli anni '50 e '60', potrebbe rivelarsi scelta particolarmente corretta se interpretata alla luce proprio di considerazioni comportamentali. C'era da sostenere il forte sviluppo del paese e in particolare di alcuni settori, la domanda era in notevole crescita, la competizione non si giocava sulla variabile prezzo. La variabile chiave era pertanto il volume di produzione. 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 Tavola 5: 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; questi peraltro vengono collocati e assorbiti facilmente e rapidamente dai mercati a prezzi remunerativi; in un simile contesto i risultati economici, sia i valori assoluti che in termini relativi, migliorano (in queste situazioni l'effetto di leva operativa esercita il suo effetto in positivo); si saturano, in tempi più o meno brevi, le capacità produttive installate e si è indotti ad effettuare nuovi investimenti. Si chiude così il circuito e si riparte con un nuovo ciclo, che viene percorso tanto più rapidamente quanto più il saggio di crescita del mercato è elevato.

Si può inoltre affermare che il costo pieno pone l'enfasi sui volumi di produzione attraverso altri due accorgimenti tecnico-contabili: l'analisi degli scostamenti e la valutazione delle rimanenze. Così in Tavola 4 si può notare come un aumento delle rimanenze, che significa volumi di produzione maggiori dei volumi di vendita, risulti:

- premiante rispetto ad una situazione di perfetto equilibrio tra volumi di produzione e di vendita (colonne 3 e 4 in tavola 4);
- l'effetto positivo sul risultato economico sia superiore utilizzando una configurazione di costo pieno rispetto a una di costo variabile (colonna 1 confrontata con colonna 2 tavola 4).

Si può anzi sottolineare che, in presenza di un aumento delle rimanenze, quanto più il costo pieno è un costo complessivo, oltre che dei costi di fabbricazione anche dei costi commerciali, amministrativi e generali, tanto più l'influsso positivo del risultato economico che si ottiene risulta elevato. Con riferimento invece all'analisi degli scostamenti è necessario ricordare che, utilizzando a preventivo una configurazione di costo pieno, si 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 consultivo per determinare i costi fissi as-

sorbiti 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 qui opportuno ricordare 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 essere un peso in termini di «costi recuperati o non recuperati». Per motivi analoghi, ma in contrapposizione a quelli sin qui ricordati, il calcolo a costi variabili (*variable cost*):

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

Tavola 5 - Ricerca di un aumento nei volumi di produzione indotta da un utilizzo del costo pieno di prodotto in presenza di investimenti in capacità produttiva



Le colonne 5 e 6 della Tavola 4 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, comunque, non risulti 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 proprio tale configurazione di costo venga in generale indicata come il limite al disotto del quale non si può scendere con il prezzo di vendita. Risulta comunque 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. Questo vuoi per solitamente più basso ammontare del primo rispetto al secondo, vuoi perché il costo pieno rappresenta una «soglia» flessibile, al disotto della quale è possibile scendere senza per questo compromettere il risultato economico aziendale³³. 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. È, infatti, lo standard fisico unitario, grandezza tipica di un sistema a costi standard, che moltiplicando per il volume di produzione effettivo consente di determinare una grandezza fondamentale: la quantità di fattore produttivo standard a livello di produzione effettivo.

Questa quantità esprime quanto si sarebbe dovuto impiegare di uno specifico fattore produttivo diretto per realizzare la produzione effettiva, se si fosse lavorato secondo i livelli di efficienza prefissati in sede di budget. Un'eventuale differenza fra questa quantità e la qualità di fattore produttivo effettivamente impiegata è 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 tavola 6, la configurazione a costi pieni (*full costing*) induce comportamenti in antitesi a quelli indotti dal calcolo a costi variabili (*variable cost* 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.

³³ Questo è possibile sia perché la soglia rappresentata dal costo pieno unitario 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. 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 1986.

Il costo strategicamente corretto

Charles Hougren, studioso attento anche all'evoluzione storica del pensiero in tema di calcolo dei costi, scrive: «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»³⁴. Poi il pensiero nel tempo ha avuto una sensibile evoluzione, si è passati «... dall'accento sulla verità (*numerica*) assoluta all'accento sulla verità (*contestuale*) relativa»³⁵. 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 comportamentistici a livello di gruppi e di individui»³⁶. 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 James e Morrow (1989°-1989b) sembrerebbero ancora alla ricerca del costo vero. Si propongono 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* (ABC) non è il costo

Tavola 6 - Comportamenti indotti da differenti configurazioni di costo

CALCOLO A COSTI PIENI	CALCOLO A COSTI VARIABILI
Attenzione alla produzione	Enfasi sulle vendite
Da un punto di viste economico premia:	
Il volume di produzione	L'efficienza produttiva
Si ha una sensazione che per determinate attività produttive sia economicamente più conveniente:	
«esternalizzare»	«fare» all'interno

³⁴ [T.d.A.] Horngren C., pag. 60.

³⁵ Horngren C., pag. 71.

³⁶ Horngren C., pag. 71.

vero in assoluto. È un costo pieno calcolato utilizzando le attività lungo la catena del valore in luogo dei centri di costo, che ricorre per allocazione dei costi a basi multiple rappresentate dalle determinanti di costo (*cost driver*) e non più delle «unità d'opera». È un *full costing* su basi multiple aziendali «raffinato», sicuramente uno strumento prezioso per «influenzare» i comportamenti³⁷. Questo metodo di calcolo può riportare a determinare una configurazione di costo che, in una data realtà aziendale, può anche risultare il costo «strategicamente corretto». Ma nulla di più. Anche perché come ammonisce Horngren: «*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*»³⁸.

Come il costo frutto dell'applicazione dell'ABC ve ne sono molti altri, magari meno «raffinati», ma «strategicamente» altrettanto corretti. Ne sono un esempio i 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 di ingegneria possono essere fattori limitanti le ore tecnici/progettisti; in un'impresa di servizi professionali i giorni uomo delle risorse più qualificate; in un'impresa di distribuzione commerciale le ore magazziniere. Utilizzando queste basi per «ripartire» i costi comuni sui prodotti, si imputano a questi ultimi quote di costi comuni tanto più elevate quanto più questi utilizzano il fattore produttivo ritenuto potenzialmente limitante. Così operando, il costo pieno unitario più elevato è quello relativo ai prodotti che assorbono in misura maggiore questo fattore produttivo e devono quindi essere «assorbiti» 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 Telespazio spa, impiegata nel settore dei servizi di telecomunicazione via satellite in questi anni in forte crescita in Italia. L'attività, oltre a una serie di servizi di tipo ripetitivo offerti attraverso tre stazioni terrestri per telecomunicazioni, si svolge per progetti/commesse con obiettivi e contenuti tanto diversi quanto lo sono i committenti dei progetti: l'ESA, il ministero della protezione civile, e grandi imprese private e alcuni gruppi multinazionali. La risorsa produttiva limitante le elevate potenzialità di sviluppo è la disponibilità di tecnici di li-

³⁷ Si veda per un utilizzo in questa logica dell'ABC, in particolare per i preziosi suggerimenti relativi ad un suo efficace impiego nell'area tecnologia-produttiva, l'articolo di Turney inserito nella presente raccolta.

³⁸ Horngren C., 1982, pag. 510.

vello professionale adeguato. 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 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 sue 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, che in questo caso, ad esempio, un margine di contribuzione procapite, 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 valorizza il potenziale fattore scarso; sono pertanto da deferirsi in una logica di apprezzamento della convenienza economica quei progetti che danno in valore assoluto il più alto margine di contribuzione (contributo di copertura) procapite, 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 ad offrire sia un contributo alla copertura dei costi fissi comuni che un contributo alla realizzazione dell'utile. L'entità separata dei due contributi racchiusi nel margine con questo metodo non è data conoscerla. È possibile peraltro 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 quello obiettivo e si consegue il fatturato complessivo prefissato a budget, sicuramente si copriranno i 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 di imputazione dei costi fissi comuni moltiplicato per il valore assunto dalla base di 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 tra l'ammontare dei costi comuni e i giorni uomo. In terzo luogo, il coefficiente di imputazione, dato dal rapporto:

$$\frac{\text{totale costi fissi comuni aziendali}}{\text{totale giorni uomo}}$$

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 condizionati 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 sarà 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 solitamente 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 i una scelta soggettiva.

In realtà la quota di costi fissi comuni che attraversano questo coefficiente viene imputata ai diversi progetti altro non è che una richiesta di contribuzione 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 richiede 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 costi fissi comuni effettivi si rivelino in linea con quelli programmati. si può arrivare ad una situazione un pò anomala da spiegare: pur essendo tutti i progetti acquisiti nell'anno con 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 così recuperati tutti i costi fissi comuni, poiché il coefficiente è stato di importo unitario 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 (tavola 7) ³⁹:

- fabbisogni informativi da normative e consuetudini di ambiente esterno;
- finalità strategiche che ci si prefigge di perseguire in termini di:
 - variabili che si desidera enfatizzare,
 - comportamenti indotti più che informazioni fornite a supporto dei processi razionali di calcolo della convenienza economica delle varie alternative di azione;
- 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 di costo pieno appare quasi inevitabile ove in impresa sussistano situazioni di questo tipo:

- 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 (nell'esempio Telespazio, è questo il caso delle offerte presentate ad enti o istituzioni come l'E.S.A.);
- deve essere enfatizzato, anche per l'elevata incidenza dei costi fissi comu-

³⁹ Rispetto ad una nostra precedente risposta (Bubbio, 1989) si è resa necessaria l'introduzione della variabile «cultura dell'impresa» e del grado di diffusione d'impresa di precise conoscenze sulla dimensione economico-finanziaria della gestione. Quest'esigenza è emersa dall'osservazione della realtà di alcune imprese caratterizzate da un diverso configurarsi dei due aspetti ricordati.

ni, 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;

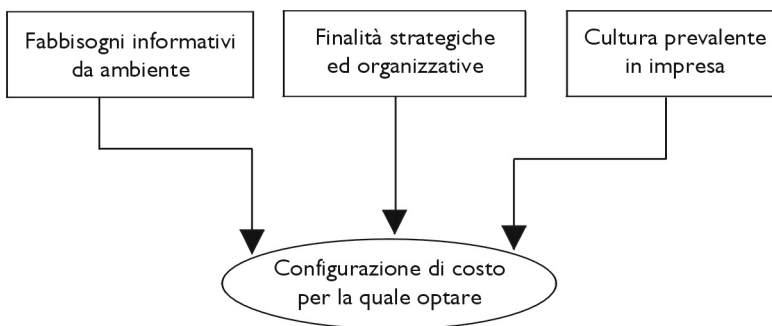
- la prevalenza delle persone ai vari livelli sono tecnici di elevata professionalità, ma dotati di scarsa sensibilità economico-finanziaria.

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 commerciali⁴⁰, 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.

Il costo diretto (specifico), invece, ben si adatta ad un'impresa dove:

- l'elaborazione dei budget economici non richiede alcuna comunicazione all'esterno sulle configurazioni di costo da utilizzare per la formulazione del prezzo di offerta;
- una particolare risorsa produttiva risulti scarsa rispetto alle opportunità di 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);
- le persone, scendendo dal vertice aziendale ai livelli gerarchici inferiori, hanno chiaro il concetto che il margine di contribuzione non è «utilizzabile»,

Tavola 7 - Alcune possibili determinanti la scelta della configurazione di costo da utilizzare a supporto dell'attività di direzione



⁴⁰ Si veda in proposito quanto suggerisce Spranzi A. con riferimento al calcolo del costo pieno secondo criteri di copertura in particolare proprio alle imprese che lavorano per progetti/commesse (Spranzi, 1982, pp. 35-47).

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

Sono quelle presentate le due situazioni estreme nelle 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» (Tavole 8 e 9).

Il «costo modulare» come costo in grado di soddisfare 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 elementi apparenti alla medesima categoria, vengono utilizzati o scartati in relazione alla configurazione che si desidera comporre.

Ne scaturisce una configurazione di costo flessibile in grado di rispondere tempestivamente a una pluralità di fabbisogni informativi e strategici, in termini di configurazione di costo più efficace.

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) ad 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 Tavola 8. Come si può notare il costo complessivo del prodotto/del 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:

- il costo pieno di fabbricazione / realizzazioni, ottenuto dalla sommatoria del costo variabile, del costo diretto e della quota di costi fissi comuni;
- il costo variabile aziendale, sommatoria del costo variabile di fabbricazione/realizzazione e del costo variabile di commercializzazione;
- il costo diretto che impone l'aggregazione dei costi variabili e dei costi fissi diretti (specifici); e così via.

In luogo del costo modulare proposto se ne possono impostare altri, come

Tavola 8 - Scheda di costo di un prodotto o di un progetto

TABELLA 17-UNA POSSIBILE SCHEDA DI COSTO DI UN PRODOTTO O DI UN PROGETTO

ELEMENTI DI COSTO	
<u>Materie prime</u> (come da distinta base):	
- quantita' x prezzo di acquisto	[_____]
-	[_____]
1.Costo Materie prime	[_____]
<u>Personale diretto</u> :	
- centro X (ore 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 fabbr./realiz.	[_____]
7.Quota di costi fissi comuni di fabbricazione/realizzazione	[_____]
<u>Costi commerciali</u> :	
-?Provvigioni	[_____]
- servizi comm.ernalizzati	[_____]
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)	[_____]

Tavola 9 - Scheda costo di prodotto con i singoli elementi di costo classificati per attività

TABELLA 18 - SCHEDA COSTO DI PRODOTTO CON I SINGOLI ELEMENTI DI COSTO CLASSIFICATI PER ATTIVITA' LUNGO LA CATENA DEL VALORE

ELEMENTI DI COSTO	
<u>Materie prime</u> (come da distinta base):	
- 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(dalle 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.	

quello che segue la logica ABC presentata e discussa in questa raccolta. Il prerequisito nel caso di questa operazione è l'aver classificato o essere in grado di classificare i dati elementari di costo per attività lungo un'ideale catena del valore. Ne potrebbe scaturire una scheda di «costo modulare» come quella proposta nella Tavola 9 della pagina precedente. Anche in questo caso la classificazione per attività si abbina a quella tradizionale che vuole separati i costi variabili dai fissi, i diretti (specifici) dai comuni.

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

- della base per l'attribuzione all'unità di prodotto al progetto dei costi fissi comuni, data la valenza strategica che si è sottolineato ha 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 di imputazione dei costi fissi comuni.

Con il «costo modulare» l'enfasi si sposta sul data base del sistema informatico, dall'efficace impostazione dal quale dipendono comunque le reali possibilità di disporre di una configurazione di costo «flessibile» a costi contenuti. Non resta da ricordare che l'obiettivo del «costo modulare» è 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 sensibilità precise in materia di costi. Ma al di là del «costo modulare» proposto, se si disegna una configurazione di costo, che interiorizza gli aspetti richiamati, si può essere sicuri non tanto di disporre del costo vero, quanto di aver posto le premesse per rilevare un costo «strategicamente» corretto.