

Capitolo 2

I costi e le decisioni aziendali

di Stefano Baraldi, Giuliana Monolo, Paola Sacco*

1. Introduzione

Il presente contributo si propone di analizzare le modalità per un corretto utilizzo delle informazioni economiche a supporto del processo decisionale aziendale.

Si ritiene utile, in particolare, precisare il concetto di costo ed identificarne le differenti tipologie, individuare il “ruolo” da attribuire alle informazioni di costo, di ricavo e di margine di contribuzione nell’ambito del processo decisionale sia di breve che di lungo periodo, fornire criteri per selezionare le informazioni rilevanti e calcolare la configurazione di costo più corretta rispetto a differenti problemi decisionali.

2. Definizione del concetto di costo e classificazione dei costi

È relativamente agevole verificare come gli elementi che, secondo Brunetti, costituiscono i sistemi di controllo siano caratterizzati da una considerevole propensione verso l’impiego di grandezze di tipo economico:

1. la *struttura organizzativa* del sistema di controllo viene non di rado definita grazie alla cosiddetta *responsibility accounting*, cioè attraverso l’individuazione di grandezze economico-finanziarie idonee ad esprimere il contributo delle differenti unità organizzative al raggiungimento degli obiettivi aziendali;

2. la *struttura tecnico-contabile* del sistema di controllo è in genere costituita da strumenti che elaborano informazioni di tipo economico-finanziario (contabilità generale, contabilità analitica, *budget, reporting*);

3. il *processo* attraverso il quale l’attività di controllo direzionale si sviluppa ha come oggetto prevalente la fissazione di obiettivi e la rilevazione di risultati di carattere economico-finanziario.

* Il presente capitolo è stato elaborato da G. MONOLO per quanto riguarda il par. 4.3, da Paola Sacco per i parr. 5.2 e 6.2 e da S. BARALDI per i restanti parr.

In particolare, i sistemi di controllo direzionale, che assolvono la finalità di supportare tale attività di direzione, sono generalmente fondati sulla disponibilità di informazioni di costo sufficientemente articolate¹. Una estesa conoscenza delle modalità che determinano il consumo delle risorse aziendali (come) nonché della loro destinazione (dove) appare, infatti, indispensabile per sviluppare un'efficace attività di direzione.

I costi rappresentano tuttavia la classe di valori economici caratterizzata dalla maggiore complessità ed articolazione. Appare, pertanto, evidente la necessità di soffermare l'attenzione sui seguenti quesiti:

- cosa si intende per “costo”?
- con quali criteri è possibile classificare i costi?
- in quale misura e con quali modalità di calcolo le informazioni relative ai costi risultano utili (e talvolta indispensabili) all'attività di direzione d'impresa?

La definizione di costo che sembra più coerente con le finalità di questo scritto è la seguente:

il costo di un bene o di un servizio è costituito dal valore delle risorse (di differente specie) “consumate” per lo svolgimento delle attività che rendono disponibile quel bene o quel servizio².

Secondo la definizione precedentemente proposta il concetto di costo si caratterizza per due elementi:

- il riferimento alle risorse (fattori produttivi) consumate dall'azienda nello svolgimento della propria attività di produzione di beni e servizi;
- il valore monetario attribuibile a tali risorse consumate che fornisce un minimo comune denominatore tra queste e costituisce un elemento essenziale per verificare il rispetto delle condizioni di efficienza ed efficacia della gestione.

2.1. Le principali classificazioni di costo

Correntemente nella realtà aziendale si incontra una terminologia di costo assai varia: costo di prodotto, di una fase di lavorazione, di un reparto, di un centro di responsabilità; in tutti i casi il costo vuole essere espressivo del valore monetario delle risorse consumate.

In effetti, la molteplicità di configurazioni, cioè di quantità di elementi inclusi nel calcolo, che il costo assume nella realtà aziendale deriva dalla diversità delle in-

¹ In realtà, soprattutto nell'ambito di scenari competitivi caratterizzati da elevati livelli di complessità e turbolenza, questa eccessiva (e, in alcuni casi, esclusiva) enfasi sulle informazioni di tipo economico-finanziario costituisce uno dei fattori di crisi dei sistemi di controllo di tipo tradizionale.

² Si assume in questa definizione che il concetto di costo sia generalmente riferito ad un prodotto o ad un servizio. In realtà gli oggetti di calcolo dei costi possono essere molteplici e, anzi, la scelta dell'oggetto di calcolo rappresenta uno dei cardini della progettazione dei sistemi di misurazione dei costi e di contabilità analitica. Cfr. *infra*, cap. 3.

formazioni necessarie per prendere decisioni economicamente corrette quando le decisioni sono tra di loro molto diverse.

Non esiste quindi un concetto di costo onnicomprensivo, valido in tutte le circostanze: esistono anzi *costi diversi per scopi diversi*.

La necessità di disporre e di utilizzare informazioni di costo congruenti con le finalità cui deve essere orientata l'attività di direzione aziendale sembra evidente: in realtà, poiché questo concetto non è sempre acquisito da parte degli utilizzatori, si riscontrano spesso errori nell'impiego delle informazioni di costo.

Si è pertanto ritenuto strumentale ad una migliore comprensione dei contenuti di seguito affrontati chiarire il significato dei principali criteri di classificazione dei costi.

I costi possono essere classificati osservando le relazioni che esistono con:

- il livello di attività dell'impresa;
- l'oggetto di calcolo;
- le esigenze di controllo direzionale.

2.1.1. La classificazione dei costi in relazione al livello di attività

Osservando il comportamento delle differenti classi di costo al variare del livello di attività aziendale³ è possibile distinguere tra:

costi variabili e costi fissi.

La classificazione fa riferimento alla variabilità dei costi rispetto al variare del volume di attività dell'impresa in un predefinito ambito spaziale (area di rilevanza) e temporale (breve periodo) e, conseguentemente, la correlazione con il volume di attività d'impresa, nel breve periodo ed entro un predefinito intervallo di variazione, è l'elemento discriminante per l'assegnazione di un costo alla categoria dei variabili o dei fissi.

COSTI VARIABILI

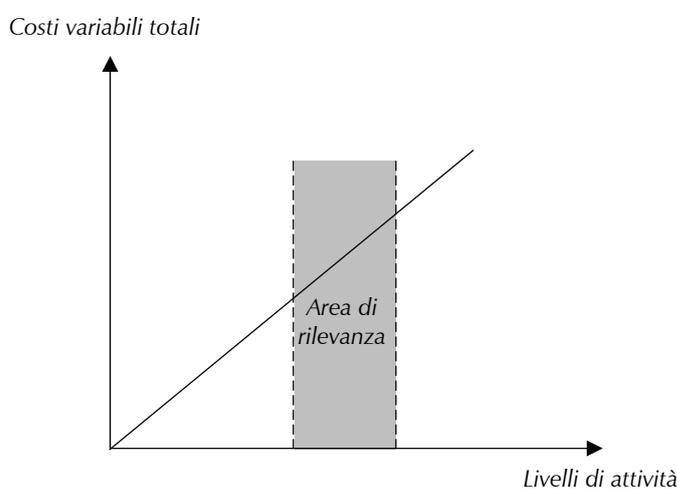
Si definiscono variabili i costi che variano, *nel loro importo complessivo*, in misura strettamente proporzionale al variare del volume di attività. Il comportamento di queste classi di costo è quindi così sintetizzabile:

³ Generalmente, per *livello di attività* si intende un parametro espressivo dell'intensità di sfruttamento, da parte dell'azienda, della propria capacità produttiva. Nel caso (invero assai raro) in cui i risultati del processo di produzione economica di beni o servizi siano omogenei (es. un'azienda monoprodotta) risulta possibile esprimere il livello di attività attraverso l'impiego di indicatori fisico-tecnici evocativi dell'*output* del processo di produzione (es. le unità di prodotto ottenute). In contesti aziendali caratterizzati invece da una certa eterogeneità dei risultati ottenuti attraverso i processi di produzione economica (es. aziende multiprodotta), l'espressione quantitativa del livello di attività deve necessariamente fare ricorso ad indicatori di tipo monetario (es. fatturato di vendita) od evocativi delle quantità di fattori produttivi impiegate per la produzione di un definito mix di prodotti o servizi (es. ore macchina).

a fronte di ogni incremento (o decremento) unitario dei livelli di attività i costi variabili crescono (o decrescono) di un ammontare costante (costo variabile unitario).

L'andamento dei costi variabili totali di un ipotetico fattore produttivo rispetto al volume di attività è rappresentabile in forma grafica (cfr. Figura 1) in un diagramma cartesiano dove l'asse delle ascisse identifica il livello di attività e l'asse delle ordinate il costo variabile complessivo sostenuto.

Figura 1. – La rappresentazione grafica di un costo variabile



Poiché si assume che la variazione del costo complessivo sostenuto sia perfettamente proporzionale al variare del volume di attività si può rappresentare il costo variabile totale ai diversi livelli di produzione, come accade per il consumo di filato in un'impresa tessile ad esempio, con una retta che parte dall'origine degli assi e la cui inclinazione rappresenta geometricamente il costo variabile unitario. In effetti, il costo variabile è dato da:

$$CV_{un} = P_{costo} \times Std_{fisico}$$

dove il P_{costo} indica il prezzo unitario di acquisto del fattore produttivo (es: il prezzo costo del filato in €/kg) mentre lo Std_{fisico} ⁴ esprime il quantitativo di fattore produttivo associato alla realizzazione una unità di prodotto (es: quantità di filato necessaria per la realizzazione di una pezza di tessuto).

⁴ Per una definizione più completa del concetto di prezzo standard e di standard fisico si veda *infra*, in questo stesso paragrafo.

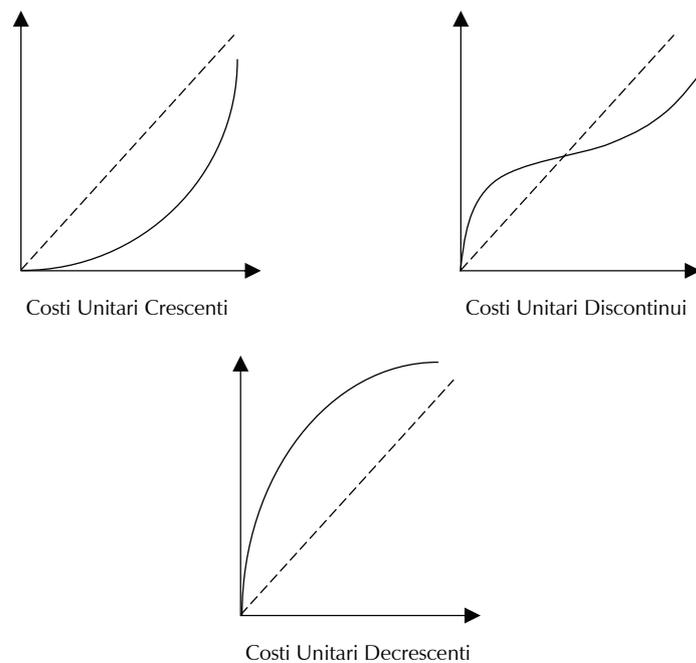
Tale rappresentazione grafica, quindi, sottende due ipotesi semplificatrici:

1. che il prezzo-costo del fattore produttivo considerato non muti al variare del grado di utilizzo del fattore stesso;
2. che il consumo unitario del fattore produttivo preso in esame (ovvero il suo standard fisico) resti costante a fronte di livelli di attività crescenti, cioè che non esista alcun effetto-esperienza.

Per i diversi livelli di attività la retta consente di evidenziare il costo totale sostenuto per il fattore produttivo.

La metodologia di rappresentazione dei costi variabili adottata è, ad evidenza, una semplificazione, pure molto utile a fini decisionali, delle reali modalità di manifestazione dei costi.

Figura 2. – Curve di costo variabile



Per migliorarne l'affidabilità, e quindi l'efficacia, si usa limitarne l'impiego facendo riferimento ad un intervallo di variazione del livello di attività dell'impresa piuttosto ristretto, situato di solito nell'intorno della capacità produttiva massima e definito area di rilevanza. In effetti, nella realtà aziendale, raramente si riscontra un comportamento perfettamente lineare dei costi variabili soprattutto per ampie variazioni dei livelli di attività; in genere il costo complessivo è rappresentato da curve

spesso complesse (cfr. Figura 2) che evidenziano gli effetti sui prezzi costo di acquisto e sui livelli di produttività di significative variazioni del volume di attività. Per esemplificare: vi sono effetti sui prezzi di acquisto delle risorse (forti quantità di acquisto delle materie prime permettono economie di costo) e vincoli tecnologici di volume (ad esempio un impianto utilizzato al di sotto del lotto economico può portare ad un'incidenza maggiore di sfridi) che portano i costi variabili a non avere un comportamento lineare rispetto al volume di attività.

Peraltro il fabbisogno informativo connesso all'attività di direzione (e, in particolare, quello relativo alla gestione operativa) non di rado richiede l'utilizzazione del concetto di costo variabile entro variazioni contenute di volume di attività: sotto questa limitazione l'ipotesi di linearità è riscontrabile anche nella realtà. Nell'ambito di un definito intervallo di attività, definito *area di rilevanza*, è possibile verificare la linearità della funzione di costo variabile: le classi di costo in esame crescono, infatti, proporzionalmente ai livelli di attività. Il concetto di area di rilevanza consente di focalizzare l'attenzione su intervalli di variazione di attività entro cui è accettabile assumere come postulato la perfetta linearità dell'andamento dei costi variabili totali e risulta quindi fondamentale per un corretto impiego della configurazione di costo variabile a supporto del processo decisionale.

I costi più tipicamente classificabili come variabili rispetto ai livelli di attività raggiunti/raggiungibili⁵ sono:

- il consumo di materie prime e ausiliarie, di semilavorati e di prodotti finiti acquistati dall'impresa;
- le lavorazioni esterne: cioè costi connessi al decentramento all'esterno di fasi del processo produttivo di un determinato prodotto;
- l'energia per forza motrice: anche se spesso la relazione di variabilità con il prodotto non è così immediata ed univoca, vuoi per aspetti contrattuali (i contratti di fornitura prevedono in Italia una quota fissa), vuoi per la relazione indiretta che lega questa classe di costo al prodotto (è relativamente agevole definire i kw/ora per impianto mentre è possibile definire solo indirettamente i kw/unità di produzione); generalmente si include questa voce nei costi variabili quando l'entità della spesa è rilevante;
- le provvigioni pagate a rappresentanti;
- la manodopera; in alcuni processi produttivi è agevole l'individuazione di una quantità "costante" di impiego di manodopera per unità di prodotto: in questo senso si può affermare di essere in presenza di un costo variabile di manodopera⁶;

⁵ Si osservi che le classificazioni proposte sono puramente indicative: l'effettiva variabilità di talune classi di costo va in effetti verificata caso per caso. Si consideri, ad esempio, il caso delle provvigioni di vendita: si tratta, nella generalità dei casi, di costi variabili in quanto determinate in percentuale sul fatturato di vendita; nel caso in cui ai rappresentanti di vendita venga corrisposta anche una remunerazione fissa non legata alle unità di prodotti vendute tale classe di costo non può più essere classificata nella sua globalità come un costo variabile.

⁶ Le difficoltà che si frappongono alla riduzione della quantità di addetti in azienda, per la presenza di una normativa tendente a garantire il lavoratore da repentini licenziamenti, non devono indurre a considerare il totale del costo di manodopera come costo fisso. Al contrario, come più oltre evidenziato, si renderà opportuna una accurata analisi del costo di manodopera volta a scindere il costo totale nelle sue due componenti: fissa e variabile.

- i costi di trasporto (sia sulle vendite che sugli acquisti); anche per questa tipologia di costi si ricorre spesso ad una semplificazione dell'andamento ipotizzando una evoluzione lineare parametrata alle quantità vendute di prodotto e alle quantità di materie prime acquistate.

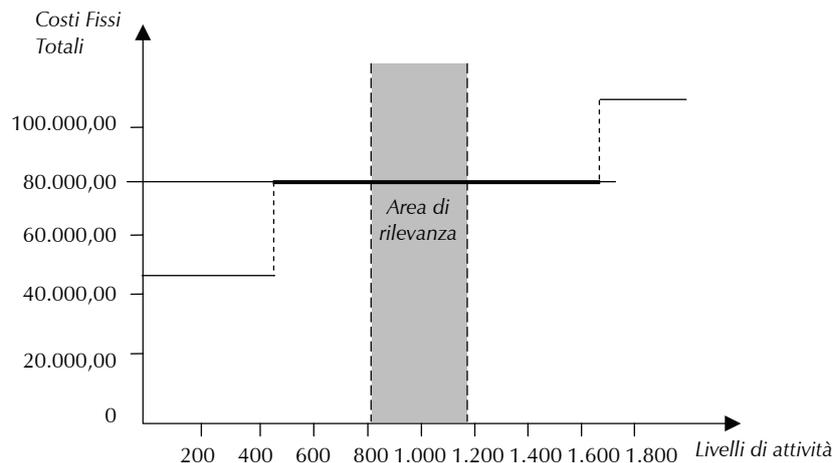
COSTI FISSI

Si definiscono fissi i costi che, *nel loro importo complessivo*, si mantengono costanti al variare del volume di attività entro una definita area di rilevanza. Il comportamento di queste classi di costo è quindi così sintetizzabile:

a fronte di ogni incremento (o decremento) unitario dei livelli di attività i costi fissi si mantengono inalterati nel loro ammontare complessivo.

I costi fissi, quindi, presentano un comportamento esattamente opposto a quello dei costi variabili; la funzione di costo fisso è perciò rappresentabile come una retta parallela all'asse delle ascisse: nella Figura 3, ad esempio, il costo di ammortamento di un impianto, pari a 80.000,00 € non è necessariamente influenzato dal volume di produzione nell'ambito di un'area di rilevanza predefinita; al di fuori di questo intervallo, è verosimile ritenere che, raddoppiando i volumi di produzione, anche gli investimenti e, di conseguenza, il costo degli ammortamenti relativi ai macchinari utilizzati aumenti in misura significativa. La rappresentazione grafica di tali classi di costo al di fuori dell'area di rilevanza prescelta è quindi assimilabile ad una sorta di retta "a scalini". Come si può notare, anche per la classificazione dei costi fissi, il concetto di area di rilevanza risulta fondamentale.

Figura 3. – La rappresentazione grafica di un costo fisso



In azienda molti costi possono essere considerati fissi rispetto ai livelli di attività raggiunti o raggiungibili. Ad esempio, si considerino in ambito produttivo:

- gli ammortamenti degli impianti e dei macchinari;
- i costi di riscaldamento, di pulizia, di vigilanza;
- lo stipendio del direttore di produzione;
- i canoni di locazione degli immobili;
- la manutenzione degli stabili.

Sono costi in genere classificabili come fissi. Parimenti classificabili come fissi sono, nell'area amministrativa e commerciale:

- gli affitti;
- gli stipendi del personale amministrativo e commerciale;
- la pubblicità;
- le spese amministrative (postali, telefoniche, ...).

È importante sottolineare una volta ancora che la distinzione tra costi fissi e variabili ha significato solo ragionando sui *valori di costo totali e non unitari*. Applicando la classificazione sui valori di costo unitari è, infatti, agevole verificare come i termini del problema si ribaltino seguendo una logica quasi speculare. Si consideri, infatti, la Tavola 1, che riporta i dati di costo:

- a) variabile unitario;
- b) fisso unitario;
- c) variabile totale;
- d) fisso totale;
- e) pieno unitario⁷;

relativi alla produzione del bene X calcolati in un definito intervallo di attività (da 1 a 10 unità prodotte).

Tavola 1. – Costi di produzione del bene X (valori in €)

Livello di attività (1)	Costo variabile unitario (2)	Costo variabile totale (3) = (1) × (2)	Costo fisso totale (4)	Costo fisso unitario (5) = (4) / (1)	Costo pieno unitario (6) = (2) + (5)
1	10,00	10,00	100,00	100,00	110,00
2	10,00	20,00	100,00	50,00	60,00
3	10,00	30,00	100,00	33,30	43,30
4	10,00	40,00	100,00	25,00	35,00
5	10,00	50,00	100,00	20,00	30,00
6	10,00	60,00	100,00	17,70	27,70
7	10,00	70,00	100,00	14,30	24,30
8	10,00	80,00	100,00	12,50	22,50
9	10,00	90,00	100,00	11,10	21,10
10	10,00	100,00	100,00	10,00	20,00

⁷ Per il concetto di costo pieno si veda il par. 3.2.

Si può osservare che:

- considerando i valori di costo *totale* i costi variabili aumentano dello stesso importo per ogni unità prodotta; al contrario i costi fissi restano invariati;
- considerando invece i valori di costo *unitari*, i costi variabili si mantengono costanti (ogni unità del bene X, sia la prima sia la decima, costa infatti sempre 10 €); i costi fissi, diversamente, presentano un comportamento decrescente spiegato dal fatto che il loro ammontare (costante) viene progressivamente “distribuito” su un numero sempre più ampio di unità prodotte; ogni unità, di conseguenza, al crescere del livello di attività si vedrà gravata da una quota di costi fissi unitari decrescente;
- il costo pieno unitario del prodotto X è strettamente connesso ai livelli di attività raggiunti.

COSTI SEMIVARIABILI E SEMIFISSI

Non di rado la realtà aziendale presenta classi di costo (i costi semivariabili o semifissi) che manifestano caratteristiche comuni sia ai costi fissi che a quelli variabili. Si tratta, infatti, di classi di costo contraddistinte da una variabilità limitata a predefinite variazioni del volume di attività.

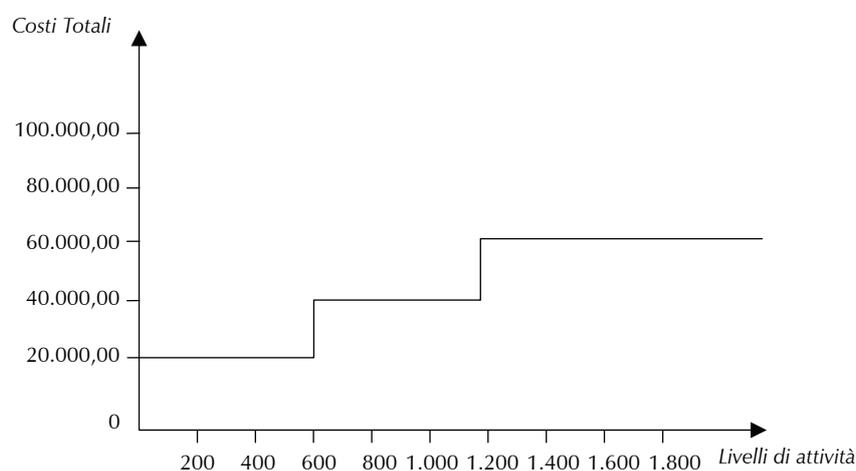
Si analizzino i costi presentati nella Tavola 2.

Tavola 2. – Costi di produzione semifissi

	1 Turno	2 Turni	3 Turni
Livello di attività (tonnellate)	0-600	600-1.200	1.200-1.800
Costi di manutenzione (€ × 1.000)	20	40	60
Costi di supervisione (€ × 1.000)	60	120	180

È immediato osservare che i costi di produzione in esame permangono costanti entro i volumi definiti dalla produzione massima per turno e, conseguentemente, dovrebbero essere classificati come costi fissi. Tuttavia essi hanno incrementi “a scatti” in corrispondenza di variazioni nella produzione che richiedano l’istituzione di un turno supplementare. Tali tipologie di costi possono essere definiti *costi semifissi*.

Graficamente (cfr. Figura 4) i costi semifissi si presentano come una retta spezzata con incrementi in corrispondenza dei volumi di attività (600 e 1.200 t.) che richiedono un’attività supplementare di manutenzione e di supervisione.

Figura 4. – La rappresentazione grafica di un costo semifisso

Sono definiti invece *costi semivariabili* quelle classi di costo caratterizzate da due componenti: una non variabile ed una variabile. Si consideri l'esempio proposto nella Tavola 3.

Tavola 3. – Costi di produzione semivariabili

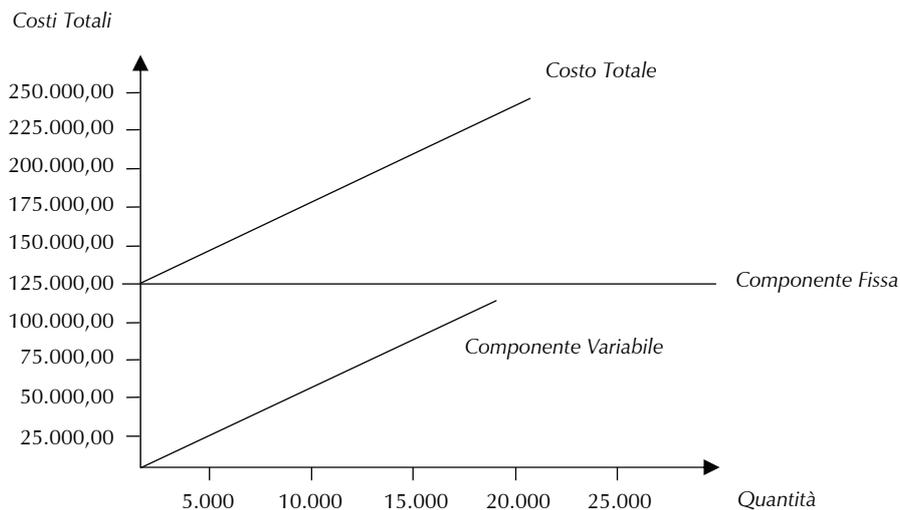
Livello di attività (unità prodotte)	Componente non variabile (€ × 1.000)	Componente variabile (€ × 1.000)	Costo totale (€ × 1.000)
10.000	125	50	175
15.000	125	75	200
20.000	125	100	225
25.000	125	125	250
30.000	125	150	275
35.000	125	175	300

Il costo complessivo ai diversi volumi di produzione è costituito da 125.000 € costanti per tutti i volumi di produzione (componente non variabile) e da un costo unitario variabile pari a 5 € per unità prodotta (componente variabile).

L'esempio presentato è rappresentato graficamente nella Figura 5 dove si può osservare come il costo semivariabile sia comunque analizzabile nelle sue due componenti: la componente fissa di 125.000 € e la componente variabile pari a 5 € per unità.

Queste classi di costo “ibride” (i costi semifissi e semivariabili) sono spesso oggetto di analisi nella realtà aziendale e, non di rado, costituiscono un ostacolo insormontabile per il corretto impiego delle logiche che presiedono l’attività di misurazione dei costi. A ben riflettere, tuttavia, le ipotesi di lavoro in precedenza formulate relativamente al principio di area di rilevanza consentono di superare agevolmente (almeno da un punto di vista concettuale, fatte salve le difficoltà di carattere applicativo) qualunque problema relativo alla classificazione di questo genere di costi: se correttamente dimensionata, infatti, l’area di rilevanza consente di considerare come fissi i costi semifissi e di distinguere le due componenti (variabile e fissa) dei costi semivariabili. In questo senso è possibile ritenere concettualmente significative le sole classi di costo fisso e costo variabile, entro cui confluiscono sia i costi semivariabili sia i costi semifissi.

Figura 5. – La rappresentazione grafica di un costo semivariabile



COSTO DELLA MANODOPERA

Considerevoli difficoltà si incontrano allorché si voglia classificare il costo della manodopera in relazione ai livelli di attività raggiunti. In particolare, ricorrono due differenti soluzioni alternative in merito al problema in esame:

1. il costo della manodopera di produzione è da considerare *fisso* perché il costo complessivo è indipendente dal volume di produzione raggiunto dall’azienda in un prescelto periodo di tempo;
2. il costo della manodopera di produzione è da considerare *variabile* perché è possibile stabilire una relazione diretta tra l’utilizzo della risorsa lavoro e le unità prodotte.

A parere di chi scrive la scelta di considerare fisso o variabile il costo della manodopera, non può essere univoca e, anzi, richiede un'attenta analisi della tipologia del processo produttivo e delle conseguenti condizioni di efficienza nell'impiego della risorsa lavoro.

La tipologia del processo produttivo differisce in funzione dell'attività svolta e, nell'ambito di questa, in funzione del grado di automazione di ciascuna azienda.

Talune aziende, operanti in settori quali il settore chimico, cementifero, siderurgico adottano un processo di produzione non di rado integrato ed automatizzato; conseguentemente, appare lecito ipotizzare che, in tali combinazioni produttive alla risorsa lavoro siano riservati soprattutto compiti di controllo e di supervisione degli impianti. È perciò difficile ipotizzare una relazione di variabilità tra impiego della risorsa lavoro e livelli di attività. Le condizioni di efficienza del processo produttivo dipendono quasi esclusivamente dall'efficienza di funzionamento dell'impianto e la manodopera è utilizzata come risorsa di supporto al processo produttivo. In questi settori il costo della manodopera deve perciò essere considerato tra le componenti fisse, poiché la logica di utilizzo della risorsa lavoro non è agevolmente correlabile alle variazioni nei livelli di attività raggiungibili dall'azienda.

In altre tipologie di aziende, operanti, ad esempio nel settore meccanico e dell'abbigliamento, si osserva al contrario che l'efficienza del processo produttivo è in gran parte, ancora oggi, dipendente dall'efficienza nell'impiego della risorsa lavoro. Si pensi, ad esempio, alla fase di assemblaggio nelle imprese meccaniche o a quella di confezionamento nell'abbigliamento. In queste realtà aziendali l'utilizzo del lavoro è direttamente riferibile alle unità prodotte in relazione a predefiniti tempi di lavorazione standard. È coerente perciò considerare variabile il costo del lavoro, eventualmente evidenziando in maniera differenziata i costi connessi al non completo sfruttamento della capacità produttiva. L'esempio numerico proposto nella Tavola 4 può aiutare ad esprimere meglio queste considerazioni.

Tavola 4. – Costi di manodopera in differenti condizioni di impiego della capacità produttiva (prodotto xyz)

Prodotto xyz Prezzo: 6 €	Std fisico (ore)	Costo totale m.o. (€)	Ore lavorate	Volume di produzione	Costo orario m.o. (€)	Costo unitario di produzione (€)
Piena capacità produttiva	0,2	20.000,00	2.000	10.000	10,00	2,00
80% capacità produttiva	0,2	20.000,00	1.600	8.000	12,50	2,50

Si osserva che il costo unitario di produzione relativo alla manodopera varia da 2 a 2,50 € in conseguenza del differente grado di utilizzo della capacità produttiva. Questo per effetto della rigidità nel breve periodo della remunerazione complessiva del lavoro (pari a 20.000 € in entrambe le ipotesi).

In particolare, nel caso in cui l'azienda operi all'80% della propria capacità produttiva, il costo della manodopera può trovare quattro differenti ipotesi di classificazione, come illustrato nella Figura 6:

1. considerare il costo del lavoro comunque e sempre fisso e quindi includerlo tra i costi fissi di produzione (pari a 10.000 € nell'esempio considerato);
2. considerare il costo del lavoro comunque e sempre variabile (ciò implica ricalcolare in ciascun periodo il costo variabile unitario);
3. considerare il costo del lavoro variabile ed evidenziare il costo della capacità produttiva inutilizzata (10 € × 400 ore) tra i costi fissi di produzione se si ritiene che il sottoutilizzo della capacità produttiva sia congiunturale;
4. considerare il costo del lavoro variabile ed evidenziare il costo della capacità produttiva inutilizzata (10 € × 400 ore) tra i componenti di costo straordinari se l'eccesso di manodopera diventa strutturale (ad esempio in contesti aziendali fortemente sindacalizzati a causa della difficoltà a ridurre o ad avere una maggior mobilità del personale).

Figura 6. – Il conto economico del prodotto xyz

	MOD fissa	MOD variabile	Inefficienza congiunturale	Inefficienza strutturale
Ricavi	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00
Costo variabile	0	- 20.000,00	- 16.000,00	- 16.000,00
Margine di contribuzione	48.000,00	28.000,00	32.000,00	32.000,00
Costo fisso di produzione	-	- 10.000,00	- 14.000,00	- 10.000,00
Utile lordo industriale	30.000,00	18.000,00	18.000,00	22.000,00
Componenti straordinari	0	0	0	- 4.000,00
Reddito lordo imposte	18.000,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00

Prima di esaminare le altre tipologie di classificazione dei costi giova ricordare le ipotesi di lavoro strumentali ad un efficace utilizzo della distinzione tra costi fissi e variabili:

1. la classificazione dei costi in variabili e fissi ha significato esclusivamente in un prescelto intervallo di attività definito *area di rilevanza* che consente di mantenere l'ipotesi di linearità dei costi; nella realtà aziendale una simile ipotesi non è proponibile: sia i costi variabili che i costi fissi sono, infatti, in qualche misura influenzati da variazioni del livello di attività e non di rado presentano un comporta-

mento non lineare; così il costo delle materie prime (tranne nell'ipotesi di mercati in situazione di concorrenza perfetta) è raramente caratterizzato da prezzo costante poiché all'aumentare dei volumi acquistati si ottengono sovente sensibili riduzioni nel prezzo d'acquisto; inoltre, al crescere dei volumi di produzione si verificano sovente fenomeni legati alle economie di scala e, di conseguenza, migliori livelli di efficienza nell'utilizzo di molte risorse (ad esempio l'effetto apprendimento della manodopera); analogamente è difficile sostenere che gli stipendi del personale amministrativo, le spese telefoniche e commerciali o, più in generale, i costi fissi, possano restare costanti a fronte di una variazione del 50% nel volume di vendite dell'azienda; in generale, perciò, si osserva che il concetto di variabilità del costo è applicabile a fini decisionali entro una determinata area di rilevanza, o, in altre parole, entro un contenuto ambito di variazione del livello di attività;

2. la classificazione di un costo tra i fissi o i variabili ha senso nella misura in cui le combinazioni produttive in essere (capacità produttiva, tecnologie) e della struttura aziendale non possano essere modificate; in caso contrario, la distinzione può perdere di valore; ad esempio, la sostituzione di un tornio meccanico con uno strumento automatizzato di produzione trasforma in costo fisso (lo stipendio del tecnico elettronico che governa il nuovo impianto) i costi variabili legati alla tecnologia precedente (i salari degli operai che eseguivano le operazioni al tornio); ancora, l'esternalizzazione della fase di collaudo dei pezzi prodotti trasforma in costo variabile (la fattura del collaudatore esterno pagato con compenso commisurato al numero di pezzi) il costo fisso della struttura interna addetta alla fase di collaudo; la classificazione tra costi fissi e variabili ha quindi valore sostanziale nel *breve periodo*, laddove la struttura produttiva (nel senso ampio del termine) d'impresa costituisca un vincolo imprescindibile e sia quindi possibile valutare a ragion veduta, rispetto ad essa, la variabilità dei costi; nel lungo periodo, al contrario, esistendo la possibilità di intervenire sulla struttura produttiva, tutti i costi dovrebbero essere considerati come variabili.

2.1.2. La classificazione dei costi in relazione a differenti oggetti di calcolo

La classificazione considerata si fonda sulla attribuibilità dei costi a prescelti oggetti di calcolo. Per oggetto di calcolo si intende un'entità verso la quale si focalizza l'interesse del management: un prodotto, un'unità di prodotto, un canale distributivo, un'area di risultato, un'area di responsabilità, una fase del processo distributivo, un'attività⁸, un processo e così via. Nella misura in cui il fabbisogno informativo strumentale ad un'efficace attività di direzione si "polarizza" attorno ad uno di questi oggetti di calcolo appare evidente la necessità di disporre di informazioni di costo (quali risorse consumate?) ad esso direttamente attribuibili.

La classificazione dei costi in relazione all'oggetto di calcolo assume come criterio discriminante:

⁸ Per i concetti di *attività* e di *processo* si veda J.A. BRIMSON, *Contabilità per attività*, Franco Angeli, 1992.

la possibilità di attribuire oggettivamente e senza l'ausilio di alcuna base di ripartizione determinate classi di costo agli oggetti di calcolo prescelti.

La distinzione, quindi, non dipende tanto dalla natura dei costi, quanto dalla misura in cui la relazione esistente tra costo ed oggetto di calcolo si riveli più o meno immediata.

Si può notare che la classificazione considerata riveste un ruolo fondamentale nell'ambito dei sistemi di contabilità analitica il cui compito istituzionale è proprio quello di "isolare" le determinanti (componenti reddituali positivi e negativi) dei risultati economici relativi a particolari oggetti di calcolo.

COSTI SPECIFICI

Si definiscono specifici quei costi che presentano una relazione *diretta ed immediata* rispetto a predefiniti oggetti di calcolo e che, in virtù di ciò, risultano ad essi direttamente attribuibili. Assumendo come oggetto di riferimento uno stabilimento di produzione, sono da considerare rispetto ad esso specifici il costo di locazione degli stabili, della manodopera, dell'energia elettrica e così via. Come evidenziato nella Figura 7, i costi specifici possono essere sia variabili che fissi (nell'esempio proposto si suppone che gli ammortamenti si riferiscano a differenti macchinari esclusivamente dedicati al prodotto 1 o al prodotto 2).

Figura 7. – Attribuitività dei costi ai prodotti 1 e 2

