

Lino Cinquini

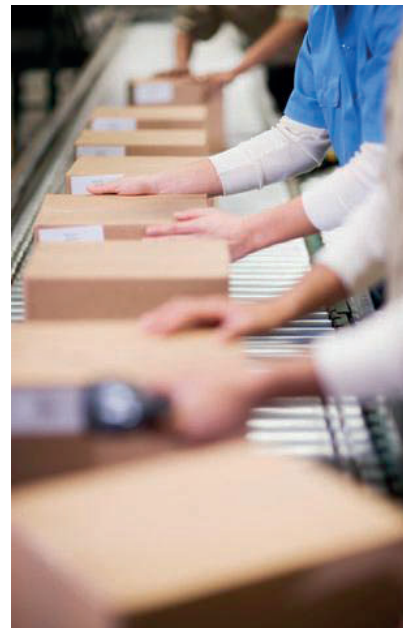
STRUMENTI PER L'ANALISI DEI COSTI

Volume I

Fondamenti di Cost Accounting

Quarta edizione

G. Giappichelli Editore



Lino Cinquini

STRUMENTI PER L'ANALISI DEI COSTI

Volume I

Fondamenti di Cost Accounting

Quarta edizione



G. Giappichelli Editore – Torino

© Copyright 2013 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO
VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100
<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-348-7119-5

Composizione: Voxel Informatica s.a.s. - Chieri (To)

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

INTRODUZIONE

Giunto alla sua quarta edizione, questo primo volume di *Strumenti per l'analisi dei costi* mantiene la funzione di testo introduttivo rispetto ad una più estesa sistematizzazione, articolata su tre volumi, dei temi che rientrano nell'ambito dell'analisi dei costi e del loro impiego nelle decisioni aziendali.

Il suo obiettivo è di fornire un quadro completo e sintetico mediante una terminologia appropriata di concetti e strumenti impiegati nell'analisi dei costi, considerando i più recenti sviluppi in questa area di studio (come in tema di *driver di costo* e di allocazione). Si offrono in tal modo le conoscenze di base essenziali per l'applicazione nelle aziende delle tecniche di analisi dei costi e per un'interpretazione appropriata nel contesto decisionale dell'informazione di costo. Un livello di maggiore approfondimento e strumenti più progrediti saranno affrontati mediante il secondo e terzo volume.

Come nelle edizioni precedenti, gli argomenti in questa quarta edizione riguardano innanzitutto i concetti preliminari ad una trattazione degli strumenti di analisi dei costi, quali il posizionamento dei costi nell'ambito della contabilità direzionale, il concetto di costo e la classificazione dei costi (cap. I); quindi il modello di analisi Costi-Volumi-Risultati e il collegamento della struttura dei costi con la redditività aziendale (cap. II), gli strumenti fondamentali di analisi basati sulla logica del *full costing* e della contabilità per centri di costo (cap. III), la contabilità dei costi basata sulle attività (*Activity-Based Costing*) (cap. IV) ed infine i costi per le decisioni mediante l'impiego del *direct costing* e dell'analisi differenziale (cap. V).

Per ogni argomento vengono presentati esempi applicativi ai fini di una migliore comprensione, casi aziendali attinenti (nei box "Accade nelle aziende...") tratti da articoli di quotidiani e riviste e box di ulteriore approfondimento ("Approfondiamo il concetto"). Si è cercato in questo modo di incrementare l'efficacia didattica del testo e di porre continuamente "i concetti in azione" – obiettivo importante in tema di costi aziendali – con elementi conoscitivi che si affiancano ai molti esempi numerici già presenti.

La quarta edizione contiene integrazioni e cambiamenti rispetto alla prece-

dente. Dal punto di vista della struttura del testo, nel secondo capitolo è stato aggiunto un paragrafo relativo alla Leva Operativa, che completa il quadro concettuale ed il significato della struttura dei costi basata sulla distinzione tra costi fissi e costi variabili. Il primo ed il quinto capitolo sono stati integrati da appendici che raccolgono aspetti di approfondimento teorico che costituivano un autonomo capitolo nelle precedenti edizioni. Nei vari capitoli è stata revisionata la struttura, creando in alcuni casi nuovi paragrafi per incrementare la chiarezza espositiva ed aggiungendo nel testo frasi per accrescere le capacità esplicative e di approfondimento.

Un lavoro di integrazione è stato anche svolto rispetto agli esempi e casi aziendali, aggiornando le schede delle precedenti edizioni ed aggiungendone di nuove ispirate sia a più recenti ricerche e pubblicazioni, sia a casi oggetto di diretto approfondimento da parte dell'Autore.

Anche la revisione di questa edizione ha molto beneficiato dei commenti che mi sono pervenuti in questi anni dai numerosi colleghi che ne hanno apprezzato il contenuto utilizzando il testo nei propri corsi; a tutti va il mio sincero ringraziamento.

Particolare gratitudine per la genesi e la continua evoluzione di questo testo va a Paola Miolo Vitali, di cui mi onoro di essere allievo, da sempre prodiga di preziosi suggerimenti e indicazioni nello sviluppo del mio percorso scientifico, ed un ringraziamento speciale è dovuto anche ad Alessandro Marelli, Riccardo Giannetti, Andrea Tenucci, Emilio Passetti e Cristina Campanale per la continua attenzione ai possibili miglioramenti nel contenuto e nell'uso didattico di questo testo che mi hanno costantemente e puntualmente trasmesso.

Lino Cinquini
(l.cinquini@sssup.it)

*Pisa, Scuola Superiore Sant'Anna – Istituto di Management
settembre 2013*

PREFAZIONI ALLE EDIZIONI PRECEDENTI

di Paola Miolo Vitali

Prima edizione

L'analisi dei costi rappresenta un'area di interesse cruciale sia per la formulazione dei giudizi di convenienza economica, sia per gli scopi di conoscenza della dinamica dei valori aziendali e di controllo.

È un tema antico ma sempre nuovo, per questo negli ultimi anni si è riaperto un dibattito molto intenso che ha dato l'avvio in tutto il mondo ad un crescendo di idee e di proposte innovative che meritano di essere attentamente valutate per riflettere sulla reale portata dei significativi cambiamenti ad essa collegati.

Affinché la discussione non sia sterile e si esaurisca in una adesione acritica alle novità presentate, in particolare dalla letteratura anglosassone, occorre, a mio avviso, possedere gli indispensabili elementi istituzionali sulla base del percorso evolutivo in tema di costi nelle discipline aziendali del nostro paese. Tale percorso, com'è noto, risulta caratterizzato da una così vasta e feconda produzione da far sentire l'esigenza di predisporre questo testo che ha come obiettivo quello di esporre, in modo sintetico e con terminologia appropriata, i principali concetti e i più importanti strumenti impiegati nell'analisi dei costi. Il testo rappresenta perciò la ricerca di un agile supporto che credo utile sia per la didattica, sia per risolvere concreti problemi applicativi in quelle aziende, e sono molte, dove tali concetti e strumenti sono ritenuti ancora adeguati per orientare i processi decisionali.

Il ruolo di testo introduttivo che è stato assegnato a questo primo volume richiede, laddove necessario, l'impiego di concetti e terminologie legati ai più recenti sviluppi in questa area di studio (come sul problema della variabilità dei costi e dei *driver di costo*), con lo scopo di fornire le conoscenze di base essenziali per affrontare, ad un livello di maggiore approfondimento, concetti e strumenti presenti nell'attuale dibattito sui costi, che sono oggetto del secondo volume.

Gli argomenti affrontati nel testo riguardano i concetti preliminari ad una

trattazione degli strumenti di analisi dei costi, quali il concetto di costo e la classificazione dei costi (capp. I e II), il modello di analisi Costi-Volumi-Risultati (cap. III), che, nonostante i suoi limiti, assume sempre un importante rilievo come fonte di informazioni per i soggetti decisori in azienda, gli strumenti fondamentali di analisi dei costi basati sulla logica del *full costing* e della contabilità per centri di costo (cap. IV) e del *direct costing* e dell'analisi differenziale (cap. V); per ogni argomento vengono presentati degli esempi applicativi ai fini di una migliore comprensione e nella parte finale del volume sono raccolti una serie di esercizi da svolgere per una verifica di apprendimento.

Il testo è stato oggetto di sperimentazione in forma di materiale didattico e su questa base ha subito modifiche e integrazioni; data la non esaustività del lavoro e la sua principale finalità didattica, è naturale che l'ulteriore sperimentazione mostrerà l'esigenza di nuove integrazioni e aggiunte per una corretta comprensione della materia ed un completamento della trattazione degli argomenti.

Pisa, Università degli Studi, ottobre 1996

Seconda edizione

Ora che viviamo nel villaggio globale profetizzato da Marshall McLuhan stiamo usando la tecnologia per mettere al centro dell'azienda il cliente. Sulla scia dell'entusiasmo suscitato dall'accesso illimitato all'informazione corriamo però il rischio di rendere evanescenti le competenze e la saggezza necessarie per interpretarla. Se manca il senso critico derivante dalla logica economico aziendale, a cui l'informatizzazione di solito non fa riferimento, ci avventuriamo sulla strada che porta a confondere la forma con il contenuto.

In questo contesto i risultati dell'analisi e contabilità dei costi aziendali rischiano di essere snaturati se le ipotesi di base, sottese nei processi di rilevazione, sono messe in secondo piano fino al limite della dissolvenza. Così, ad esempio, determinare il costo monetario di produzione sostituendo la logica propria della contabilità analitica con quella della contabilità generale – che induce a suddividere semplicemente le voci di costo del bilancio tra più oggetti – offre sicuramente risultati conseguibili con maggiore rapidità e minori problemi, ma può anche essere controproducente per l'efficacia e l'efficienza dei processi decisionali in cui l'informazione ottenuta viene utilizzata dal management.

L'obiettivo del libro rimane quello della precedente edizione, ossia di esporre in modo sintetico e con terminologia appropriata i principali concetti e i più importanti strumenti nel rigoroso rispetto del percorso evolutivo compiuto in tema di costi dalle discipline aziendali.

In tal senso questo primo volume mantiene il primigenio ruolo ad esso assegnato di testo introduttivo, che si pone come supporto per fornire metodo e capacità di giudizio a partire dai quali le informazioni e i risultati delle elaborazioni relative ai costi aziendali sono ottenibili con relativa facilità.

Due parole per rassicurare il lettore nell'“era dei crediti”: non è sostanzialmente aumentato il numero delle pagine da assimilare; invece sono stati eliminati errori materiali e chiariti alcuni punti grazie alle segnalazioni di studenti e docenti nei sei anni di utilizzo del volume nelle aule dell'università di Pisa e di tanti altri Atenei.

Le novità del presente testo riguardano, in particolare, una riorganizzazione generale della sequenza di alcuni argomenti trattati rispetto alla precedente edizione, per dare maggiore coerenza logica sul piano dello svolgimento della didattica in un corso ove il tema dell'analisi dei costi venga affrontato per la prima volta (ad esempio lo spostamento della trattazione delle configurazioni di costo di prodotto dopo la spiegazione del *full costing* e della contabilità per centri di costo nel capitolo III). Inoltre, il capitolo I sui concetti di base accorpa e razionalizza gli argomenti dei primi due capitoli nella precedente edizione, il capitolo II sull'analisi Costi-Volumi-Risultati presenta arricchimenti in particolare sulla parte relativa alle aziende multiprodotto, mentre al capitolo III sul costo di prodotto è stato aggiunto un paragrafo sui costi standard, che introduce al tema dell'analisi delle varianze. Considerata l'evoluzione intervenuta nella diffusione dell'*Activity-Based Costing*, questo argomento trova una trattazione più ampia, anche se ad un livello di concetti-base, rispetto alla precedente edizione: ad esso è dedicato un capitolo specifico, il IV. Interventi di chiarimento e semplificazione hanno reso didatticamente più efficace la trattazione del *Direct Costing* e dell'analisi del margine di contribuzione nel capitolo V e sono stati incorporati in un capitolo finale (il VI) alcuni aspetti teorici ed operativi di confronto tra il *Full Costing* e il *Direct Costing*, precedentemente trattati nei rispettivi capitoli.

Infine desidero sottolineare con soddisfazione che l'autore ha intensificato lo sforzo, già presente nella precedente edizione, di rendere moderni concetti e termini, anche secondo la prospettiva internazionale del *new management accounting*, cercando ove possibile di tenere conto non solo delle tecniche di calcolo, ma anche dell'uso manageriale delle misurazioni per orientare i comportamenti e guidare la presa di decisioni. Tale sforzo rende naturale il collega-

mento con gli altri due testi che completano la collana degli “Strumenti per l'analisi dei costi”: nel vol. II° sono svolti approfondimenti su elementi e logiche di calcolo dei costi acquisiti al corso base; nel vol. III° vengono proposti approcci e strumenti di *costing* che spostano il focus dell'attenzione dal calcolo e l'analisi dei costi verso un collegamento di essi con il processo di creazione del valore.

Vale la pena di ricordare, come per la precedente edizione, che la marcata finalità didattica del lavoro ha imposto scelte precise per individuare gli argomenti da trattare; inoltre che anche questa versione necessiterà come la precedente di suggerimenti, indicazioni per successivi miglioramenti.

Pisa, Università degli Studi, gennaio 2003

Terza edizione

La conoscenza dei costi e della loro evoluzione, l'analisi delle ipotesi e dei sistemi di calcolo ad esse collegati sono competenze che tradizionalmente orientano un gran numero di decisioni dei manager nell'esercizio delle loro responsabilità; di conseguenza, costituiscono un indispensabile bagaglio culturale anche per gli studenti che aspirano a professioni manageriali. Sorge però un dubbio: in tempi di significativi cambiamenti in un ambiente sempre più frenetico e globalizzato, in cui il cliente solitamente non tiene conto dei costi sostenuti dall'impresa per produrre un prodotto/servizio ma attribuisce valore all'offerta in relazione al grado di soddisfazione delle proprie attese raggiunto con l'acquisto, tali competenze sono ancora utili?

La risposta è positiva a patto che, come ricordo spesso a lezione, i costi siano informazioni “vive”, ossia capaci di sostenere, catalizzare i cambiamenti e le innovazioni organizzative che tempestano le imprese in lotta per stare al passo con la concorrenza.

La lettura di questa terza edizione permette di scorgere, fin dai fondamenti di *cost accounting*, che nell'impresa del futuro concepita come “sistema di intelligenze” la logica motivazionale in prospettiva organizzativa si pone in primo piano mandando a sfondo, senza diminuirne l'importanza ma anzi valorizzandolo, il tradizionale ruolo del costo come misura contabile di consumo di risorse.

Mi rallegra notare come nella nuova edizione lo sforzo di revisione e di integrazione dell'autore per imprimere vitalità ai costi sia eccellente, pur mantenendo immutata la finalità delle precedenti pubblicazioni, ossia di essere un te-

sto introduttivo rigoroso nel metodo e nella base dottrinale che ha il grande merito di esporre con chiarezza e concisione i concetti base senza annebbiarli in un mare di inutili parole. A mio parere tale finalità è stata l'elemento chiave del successo delle precedenti edizioni nel decennio trascorso e continueranno ad esserlo nei prossimi anni.

La ricchezza di esempi, l'integrazione con numerosi casi aziendali inoltre, rende il testo ancora più connesso alla vita operativa e quindi più efficace didatticamente. In fine il lettore troverà concetti e termini espressi in modo moderno e attento anche al rigore richiesto dalla prospettiva internazionale.

Come era per la precedente, anche per questa terza edizione ritengo importante sottolineare che il contenuto del volume rappresenta la pre-condizione per affrontare eventuali, successivi percorsi di approfondimento sul *costing* e che esso risulta collegato agli altri testi che formano la collana degli "Strumenti per l'analisi dei costi".

Pisa, Università degli Studi, settembre 2008