

3. Il concetto di costo e le finalità d'uso

di Emidia Vagnoni

Obiettivi formativi
➡ Comprendere il significato dell'analisi dei costi
➡ Sapere distinguere i costi variabili dai costi fissi
➡ Sapere distinguere i costi diretti dai costi indiretti
➡ Comprendere le finalità di utilizzo dei costi standard
➡ Comprendere il significato dei costi differenziali e saper individuare i costi opportunità
➡ Comprendere il significato di controllabilità dei costi

1. Definizione e concetti fondamentali

L'Economia Aziendale mette in evidenza le diverse classi di azienda che possono caratterizzare il contesto economico, si tratta di realtà che possono essere orientate al profitto e non. Possono avere per oggetto la produzione di beni e servizi, così come la commercializzazione di questi, si configurano come strutture di grandi dimensioni così come di piccole dimensioni (si pensi alle imprese artigiane): a ogni modo, malgrado le tante differenziazioni, tutte le aziende sono caratterizzate da costi. Un *costo* può essere definito come il *valore monetario di un fattore produttivo consumato*. Così, lo stipendio di un dipendente rappresenta un costo sostenuto dall'azienda per poter beneficiare del fattore produttivo lavoro. Ne possiamo dedurre che in primo luogo i costi sono da classificarsi in base alla natura del fattore produttivo consumato. In tal senso, si avranno costi per la manodopera, costi per le materie prime, costi di energia e così via.

I costi sono quindi connessi a tutti i tipi di azienda. Generalmente, le tipologie di costo sostenute e il modo in cui i costi vengono classificati dipendono dalla natura dell'azienda, dalle sue finalità, dal contesto in cui opera, dalle caratteristiche della sua organizzazione.

Sostanzialmente, viene a porsi il problema della tipologia di costo e della sua classificazione in relazione alla finalità che attraverso l'informazione di costo si cerca di soddisfare. Le finalità d'uso dei concetti di costo sono principalmente due (Zimmerman, 1997):

1. Controllo dei risultati

2. Supporto alle decisioni

Nel primo caso, i costi vengono classificati allo scopo di individuare forme più funzionali di analisi volte a monitorare i risultati raggiunti. Pertanto, la ricerca dei costi e l'attenzione alla loro misurazione è finalizzata a realizzare il più efficace controllo sui risultati (ad esempio, si realizza una misurazione dei costi di ricerca e sviluppo allo scopo di monitorare che questi non superino l'entità prevista, e non venga quindi compromesso il risultato aziendale).

Nel secondo caso, i costi vengono rilevati e classificati allo scopo di generare informazioni funzionali a scelte che i manager dell'azienda, o l'imprenditore, devono intraprendere (ad es., si effettua un'analisi dei costi differenziali poiché occorre scegliere se è conveniente introdurre una nuova linea di produzione. Pertanto conoscere l'entità dei costi che sorgeranno per effetto della scelta ipotizzata è rilevante ai fini della decisione). È possibile assumere, in linea generale, come per ogni tipologia di decisione aziendale si possa ricorrere a classificazioni dei costi differenziate.

Nella letteratura economico-manageriale, quindi, è possibile trovare il riferimento a molte categorie di costo, a concetti di costo, a tipologie di costo, semplicemente perché questi costituiscono la risposta a un fabbisogno informativo per il controllo o per le decisioni. Infatti, nel corso del tempo le tipologie di costo sono diventate sempre più numerose a significare la complessità delle esigenze di analisi che le aziende presentano col modificarsi dell'ambiente di riferimento.

Il controllo dei costi

Spesso imprenditori e uomini d'affari tendono a considerare l'analisi dei costi e la loro conseguente determinazione come un aspetto operativo da cui stare lontani, poiché reca aspetti tecnico-contabili di competenza di altre figure professionali. Tuttavia, tutto ciò che riguarda un'attività economica ha una correlazione con i costi, con la loro determinazione, dunque con il cost accounting. Di frequente nelle imprese si tende a enfatizzare l'aumento delle vendite come una soluzione per migliorare il business, o per uscire da un periodo di crisi economica, ma molto di questo non è risolutivo: il controllo dei costi può generare un vantaggio più ampio della continua tendenza all'aumento delle vendite. Di fatto, la riduzione dei costi per un euro produce un effetto immediato sul risultato economico, mentre l'aumento delle vendite di un euro può anche contribuire a una perdita del risultato economico. Nel 2008, Lavazza ha incrementato le vendite di 78 milioni di euro rispetto all'anno precedente, ma l'utile è calato, passando da 69 a 55 milioni di euro.

Ai fini del presente testo, saranno trattate in via di prima approssimazione le seguenti categorie di costi:

- Costi variabili e costi fissi.
- Costi diretti e indiretti.
- Costi effettivi e costi standard.
- Costi differenziali e costi opportunità.
- Costi controllabili e non controllabili.

2. Costi variabili e costi fissi

La prima distinzione che si propone per analizzare i costi di un'azienda consiste nel classificarli in base al loro comportamento rispetto ai volumi di attività/produzione. Sulla base di questo criterio, i costi possono essere classificati in prima approssimazione come:

1. *costi variabili*;
2. *costi fissi*.

Gli analisti distinguono i costi in base alla sensibilità della loro variazione in risposta ai cambiamenti di volumi di attività a cui sono associati. Pertanto, l'abbinamento dei costi alle attività che li generano costituisce un aspetto centrale nel controllo dei costi. Nella vita di un'azienda, infatti, si rilevano costi che aumentano all'aumentare delle quantità prodotte (ad esempio i costi delle materie prime), mentre altri restano invariati quando la produzione subisce un incremento (ad esempio i costi di pubblicità). Associare il comportamento dei costi alle unità di prodotto realizzate dà un'idea generale del loro andamento, ma risulta scarsamente utile ai fini decisionali interni e ai fini del monitoraggio del grado di raggiungimento di risultati attesi in specifiche aree/celle aziendali.

Il fattore che meglio di altri esprime il risultato di una data attività, e che genera costi, costituisce il determinante di costo (*cost driver*). Se viene realizzata una pubblicità sulla stampa quotidiana, il numero di uscite (misura dell'attività) costituisce il fattore determinante il costo della pubblicità. Il manager dell'area marketing potrà, quindi, comprendere come possono variare i costi di pubblicità in base al numero delle uscite sulla stampa, e in base a ciò definire al meglio le caratteristiche delle campagne pubblicitarie.

I costi variabili variano in modo direttamente proporzionale al cambiamento dell'entità del *cost driver*, mentre i costi fissi restano inalterati quando il *cost driver* subisce un'alterazione. Se Novartis Spa riconosce al proprio personale dell'area commerciale (gli informatori scientifici del farmaco) una provvigione diretta del 20% sulle vendite, il costo delle provvigioni di vendita costituisce per Novartis Spa un costo variabile proporzionale ai ricavi di vendita. Infatti, nel caso in cui le vendite aumentino, aumenteranno proporzionalmente anche i costi complessivamente sostenuti per le provvigioni. Seppure l'attenzione vada immediatamente alla dinamica economico-finanziaria, occorre rilevare che il tutto è generato da una variazione del volume delle quantità vendute. Mentre, nel caso in cui Magneti Marelli Spa affitti uno stabilimento per € 200.000 l'anno per la produzione di un particolare tipo di batteria da macchina, quello dell'affitto costituisce un costo fisso per l'azienda, non commisurato al volume di batterie prodotte, e pertanto costante nel periodo di riferimento.

Occorre tuttavia precisare che i costi fissi restano costanti nel breve periodo, poiché nel lungo periodo sono suscettibili di modifiche di entità – l'affitto dello stabilimento potrebbe aumentare, ad esempio – quindi i costi fissi

subirebbero un salto di valore, ma assumerebbero nuovamente un andamento costante per un altro lasso di tempo. Inoltre, alcuni elementi di costo che si qualificano come fissi sono tali e costanti fintanto che la capacità produttiva dell'azienda resta immutata – se venisse ampliato lo stabilimento per fare spazio a ulteriori impianti e rafforzare il processo di produzione, il costo dell'affitto aumenterebbe.

I costi fissi possono essere classificati in due ulteriori sotto-categorie, in particolare:

1. *Costo fisso di struttura.* I costi fissi di struttura sono sostenuti dall'azienda al fine di garantire un certo livello di capacità produttiva. Il loro ammontare è collegato agli obiettivi e prospettive di sviluppo dell'attività aziendale di medio-lungo termine. Sono ad esempio costi fissi di struttura il costo dell'ammortamento dei macchinari, degli impianti, ma anche il costo del personale amministrativo. Si tratta di fattori produttivi che incidono sul livello di operatività di breve termine dell'azienda, in quanto in tale periodo l'azienda non sarà in grado di aumentare la capacità produttiva per far fronte a crescenti richieste del mercato. Una particolare fattispecie di costo fisso di struttura è rappresentato dal concetto di costo sommerso (o *sunk cost*). Un costo sommerso è un costo che è stato già sostenuto e che non è recuperabile. I costi sommersi si legano a decisioni già assunte e per le quali non è più possibile ritornare (es. le spese di impianto non ancora ammortizzate sostenute per l'acquisto di uno stabilimento, oppure un macchinario su misura e non vendibile).
2. *Costo fisso discrezionale.* I costi fissi discrezionali al contrario non sono legati a un certo livello di capacità produttiva. Essi sono relativi a fattori produttivi per i quali all'inizio di ogni periodo di programmazione il management definisce l'ammontare considerato accettabile. Esempi di costi fissi discrezionali sono i costi di ricerca e sviluppo, i costi di pubblicità e promozione. In tutti questi casi, un eventuale aumento o diminuzione non incide sull'operatività di breve termine, bensì sulla capacità competitiva di medio-lungo termine. Spesso, le aziende di fronte alla necessità di tagliare nel breve termine i costi decidono di ridurre o azzerare le spese di ricerca e sviluppo o di pubblicità e promozione. Tali decisioni rischiano, se protratte nel tempo, di generare conseguenze negative di lungo periodo in termini di capacità di innovazione, di penetrazione del mercato o di conoscenza del marchio, in definitiva di ridurre il potenziale competitivo.

La distinzione tra costi variabili e costi fissi, quindi, ha un valore significativo ai fini dell'analisi dei costi nel breve periodo, mentre nel lungo periodo tutte le componenti di costo sono suscettibili di modificazioni. L'analisi dei costi fatta in base a tale classificazione andrà quindi periodicamente rivista in azienda.

L'analisi dei costi variabili e dei costi fissi permette di soddisfare diverse esigenze informative in azienda, e può quindi essere ricondotta alle seguenti finalità:

- l'analisi del comportamento dei costi, vale a dire permettere ai manager di conoscere come variano i costi e in che misura, al variare delle quantità prodotte, quali componenti di costo si modificano e quali restano costanti, in che misura i costi – variabili e fissi – incidono sul costo di ogni unità prodotta;
- l'analisi della relazione tra costi, quantità prodotte e vendite, e risultato operativo aziendale, consentendo così di effettuare previsioni delle variazioni dei livelli di redditività operativa in considerazione di diversi scenari di produzione, oppure di definire la produzione ottimale che permette di conseguire un livello desiderato di redditività;
- la determinazione del punto di pareggio di modo tale da conoscere quando l'azienda raggiungerà il pareggio tra costi totali e ricavi, stante la struttura dei costi che presenta e la capacità produttiva definita.

Indipendentemente dalle finalità d'uso delle informazioni, l'analisi dei costi variabili e dei costi fissi viene condotta mantenendo sempre la stretta aderenza tra dimensione di costo e attività generatrici dello stesso. Pertanto, nella sua operatività, tale analisi si configura come estremamente dettagliata e approfondita.

3. Costi diretti e costi indiretti

La distinzione tra costi diretti e costi indiretti è fondata sulla natura della relazione della voce di costo con un particolare oggetto di costo. I manager che operano in azienda hanno spesso bisogno di conoscere il costo di specifici elementi perché funzionale alle scelte da intraprendere, e quindi al processo decisionale. Possiamo definire tali elementi come gli *oggetti di costo*, vale a dire una qualsiasi entità di cui si desidera misurare i costi.

L'oggetto di costo meglio noto è sicuramente costituito dal prodotto/servizio. Nel momento in cui si decide di determinare il costo di prodotto, il prodotto costituisce l'oggetto di costo e tutti gli elementi di costo – le risorse consumate per la produzione del prodotto – vengono riferiti a quel dato oggetto. Tuttavia, i processi decisionali aziendali e le analisi dei costi sottostanti spesso richiedono di riferire i costi a oggetti di altra natura quali specifici clienti, aree geografiche, processi produttivi, attività, reparti aziendali, ecc.

I costi diretti sono quindi i costi che possono essere riferiti in modo esclusivo e specifico a un particolare oggetto di costo, mentre i costi indiretti sono quelli per cui non è possibile identificare una relazione esclusiva e specifica con l'oggetto di costo. Pertanto, da un punto di vista operativo, l'attribuzione dei costi diretti all'oggetto di costo risulta immediata. La relazione tra costi indiretti e oggetti di costo è, invece, mediata dall'individuazione di criteri di ripartizione attraverso cui realizzare una distribuzione dei costi indiretti ai diversi oggetti a cui si riferiscono.

In un'azienda che assembla telefonini, normalmente, i costi dei componenti assemblati costituiscono costi diretti rispetto all'oggetto di costo "prodotto". Quindi se Samsung assembla sette diversi Smartphone (Galaxy S II, Galaxy S, Wave, Nexus, Omnia, ecc.) e intende calcolarne il costo, ciascuno dei sette prodotti costituisce un oggetto di costo a cui con relazione diretta – esclusiva – potranno essere riferiti i costi dei componenti. Risulterà più difficoltoso determinare e attribuire il costo inerente l'ammortamento degli impianti usati nell'assemblaggio e il costo, ad esempio, del personale, poiché gli impianti e il personale operano per tutti e sette i diversi Smartphone, e non hanno una relazione di esclusività con ciascuno dei prodotti. Per tali costi indiretti sarà necessario individuare dei criteri di ripartizione per stimare in che misura l'ammortamento degli impianti di assemblaggio e il costo del personale vadano allocati a ognuno dei sette oggetti di costo. I criteri che vengono individuati debbono tener conto di un nesso di causalità tra l'entità del costo da attribuire e l'attività, realizzata su ogni prodotto, determinante il costo stesso. Come si dirà più avanti nel corso di questo volume, si ricerca la base di ripartizione (il numero di ore macchina, ad esempio, nel caso si voglia attribuire l'ammortamento dell'impianto di assemblaggio ai sette prodotti). Poiché la base di ripartizione consente di cogliere il nesso di causalità tra costo e attività, qualora per assemblare il Samsung Galaxy S II venga impiegato il doppio di ore macchina necessarie per assemblare il Samsung Omnia, l'azienda attribuirà al primo il doppio dei costi di assemblaggio rispetto al secondo.

Dai pochi cenni finora fatti, risulta già evidente come i costi indiretti costituiscano elementi di complessità nei processi di determinazione dei costi, poiché soggetti a un'attribuzione che risente della tipologia di base di ripartizione scelta. Diverse basi di ripartizione condurranno a differenti risultati in termini di costo: ciò ha un'influenza notevole nei sistemi di *cost accounting* di imprese nelle quali i costi indiretti rappresentano la maggioranza dei costi, e quelli diretti presentano un'entità ridotta.

Inoltre, occorre precisare che la qualificazione di costi come diretti o indiretti non è valida in assoluto, ma solo ed esclusivamente rispetto a uno specifico oggetto di costo; se si modifica l'oggetto di costo può mutare anche la natura, diretta o indiretta, del costo stesso. Nel caso decidessimo di fare dello stabilimento Samsung l'oggetto di costo, il costo del personale che opera nello stabilimento e il costo inerente l'ammortamento dell'impianto di assemblaggio sarebbero costi diretti di stabilimento, esclusivamente riferibili all'oggetto, quindi non soggetti a una ripartizione che ne definisca l'entità di attribuzione. Pertanto, tanto maggiore è il dettaglio di informazione ricercata, tanto maggiore sarà l'esigenza di ricorso a basi di ripartizione per l'attribuzione dei costi indiretti (Tabella 1). In tal senso, l'informazione di costo che scaturisce dal percorso di *cost accounting* sarà sempre più inficiata da soggettività, viste le numerose scelte operate nell'individuazione delle basi di riparto.

Tabella 1 – Costi diretti e costi indiretti in relazione ai diversi oggetti di costo nel caso di una struttura ospedaliera

Oggetto di calcolo	Azienda ospedaliera	Presidio ospedaliero	Unità operativa	Attività: Degenza ordinaria	Prodotto: impianto di protesi d'anca
Voci di costo	COSTI DIRETTI	COSTI DIRETTI	COSTI DIRETTI	COSTI DIRETTI	COSTI DIRETTI
Protesi	Protesi	Protesi	Protesi	Protesi	Protesi
Consulenze esterne	Consulenze esterne	Consulenze esterne	Consulenze esterne	Consulenze esterne	Consulenze esterne
Farmaci	Farmaci	Farmaci	Farmaci	Farmaci	Farmaci
Ammortamenti mobili ed arredi	Ammortamenti mobili ed arredi	Ammortamenti mobili ed arredi	Ammortamenti mobili ed arredi	Ammortamenti mobili ed arredi	Ammortamenti mobili ed arredi
Manutenzioni tecniche	Manutenzioni tecniche	Manutenzioni tecniche	Manutenzioni tecniche	Manutenzioni tecniche	Manutenzioni tecniche
Personale	Personale	Personale	Personale	Personale	Personale
Impresa di pulizia	Impresa di pulizia	Impresa di pulizia	Impresa di pulizia	Impresa di pulizia	Impresa di pulizia
Riscaldamento	Riscaldamento	Riscaldamento	Riscaldamento	Riscaldamento	Riscaldamento
Energia elettrica	Energia elettrica	Energia elettrica	Energia elettrica	Energia elettrica	Energia elettrica
Ammortamento fabbricato	Ammortamento fabbricato	Ammortamento fabbricato	Ammortamento fabbricato	Ammortamento fabbricato	Ammortamento fabbricato
Direzione sanitaria	Direzione sanitaria	Direzione sanitaria	Direzione sanitaria	Direzione sanitaria	Direzione sanitaria
Direzione generale	Direzione generale	Direzione generale	Direzione generale	Direzione generale	Direzione generale
	COSTI INDIRETTI	COSTI INDIRETTI	COSTI INDIRETTI	COSTI INDIRETTI	COSTI INDIRETTI

La distinzione tra costi diretti e indiretti risulta essere influenzata da due ulteriori fattori. In primo luogo dalla capacità di misurazione dei sistemi informativi aziendali in grado di cogliere o meno la relazione causa-effetto tra l'oggetto di costo e il sorgere di un determinato costo. In tal senso, la capacità di conoscere l'ammontare di energia elettrica consumata da uno specifico impianto di produzione potrà dipendere, ad esempio, dalla disponibilità o meno di un contatore intero specifico. In tal caso, il costo dell'energia consumata dall'impianto sarà diretto. Nel caso contrario in cui esista un solo contatore per tutti gli impianti di produzione, il costo dell'energia sarà un costo indiretto e dovrà essere ripartito sugli impianti di produzione sulla base di un criterio di riparto.

Il secondo fattore che influenza la possibilità di distinguere tra costo diretto o indiretto è legato alla convenienza economica per l'azienda. Ritornando all'esempio precedente, anche se l'azienda ha la possibilità tecnica di misurare, tramite dei contatori, il consumo di energia di ogni impianto, potrebbe ritenere che i benefici derivanti da informazioni tanto dettagliate non siano superiori ai costi connessi all'attività di misurazione e analisi dei consumi.

Pur nei limiti che può presentare la classificazione dei costi in diretti e indiretti, occorre puntualizzare che questa costituisce uno strumento importante di analisi dei costi finalizzata a:

- determinare il costo di prodotto;

- determinare i prezzi dei prodotti, laddove i prezzi debbono infatti essere remunerativi di tutte le risorse consumate per la produzione del bene/servizio, siano risorse dirette, sono risorse indirette;
- effettuare un'analisi dei margini di redditività di modo tale da valutare in che misura i ricavi possano remunerare i costi diretti e i costi indiretti;
- valutare l'andamento economico e i margini di redditività di aree di business e segmenti di azienda.

4. Costi effettivi e costi standard

Un'ulteriore distinzione utile all'analisi dei costi è quella tra costi effettivi e costi standard.

I costi effettivi sono quelli riferibili agli oneri effettivamente sopportati dall'azienda, e come tali rilevati nel sistema contabile aziendale in base ai valori reali. I costi effettivi si riferiscono quindi al passato.

I costi standard, invece, sono costi previsti (o parametrici), definiti ex-ante in base a una programmazione dell'impegno economico che l'unità produttiva dovrà sostenere per l'esecuzione del ciclo produttivo. Si tratta, quindi, di un costo costruito in base a livelli di efficienza, produttività, prezzo predefiniti, e in relazione a specifiche caratteristiche operative dell'azienda in un certo periodo. Il costo standard, a seconda della finalità per cui viene definito, può essere distinto in due categorie:

- *costo standard ideale*, con riferimento a costi definiti in relazione a un livello ottimale di efficienza tecnico-produttiva dell'azienda e dei suoi rapporti esterni;
- *costo standard pratico*, con riferimento a costi definiti in considerazione dei costi effettivamente sostenuti dall'azienda, dati i livelli di output che intende raggiungere.

I costi standard sono quindi il risultato di un processo di previsione. L'utilizzo dei concetti di costo effettivo e costo standard è sostanzialmente connesso alla finalità di migliorare i risultati dell'azienda, in particolare:

- *La ricerca dell'efficienza e il controllo delle performance delle unità organizzative*; soprattutto nelle imprese manifatturiere (ma non solo) la definizione di costi standard introduce una sorta di benchmark di riferimento che se oltrepassato pone l'attività, il processo, il reparto, in una situazione di inefficienza. A consuntivo, quindi, i costi effettivi vengono confrontati con i costi standard.
- *La predisposizione di un efficace processo di programmazione*; i costi standard vengono spesso utilizzati nella formulazione di budget operativi, dunque delle previsioni che vengono inserite nei budget aziendali.
- *La valorizzazione di semilavorati e prodotti in corso di lavorazione*; non essendo completato il ciclo di produzione, la valorizzazione di quanto realizzato viene spesso calcolata considerando i costi standard dei fattori produttivi assorbiti dal manufatto fino a un certo punto.

- *L'analisi degli scostamenti tra valori effettivi e standard di costo e di volume; riferiti a ciascun input (fattore produttivo) e output, permette di isolare le aree critiche di risultato, e dunque le responsabilità, facilitando l'individuazione di azioni correttive appropriate.*

Considerando la rilevanza della definizione degli standard e delle finalità a questi associate, va chiarito fin da ora che spesso i costi standard alimentano il sistema di contabilità dei costi, che viene quindi progettato come un sistema che, parallelamente, sviluppa rilevazioni a costi standard e costi effettivi, di modo tale da produrre sistematicamente informazioni utili ai fini del controllo.

I costi standard nella pubblica amministrazione

Il concetto di costo standard è ampiamente utilizzato nella pubblica amministrazione. Di recente, la legge del Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione, ha riproposto il tema dei costi standard ai fini della determinazione delle risorse necessarie per il finanziamento dei servizi pubblici. Con il federalismo fiscale, le risorse verranno ripartite in base a costi standard, strettamente collegati con il fabbisogno standard di una popolazione (regionale, comunale, ecc.). Il nuovo metodo di finanziamento, che sostituisce quello della spesa storica, ha lo scopo di riequilibrare e contenere i costi, coperti da contributi regionali, trasferimenti erariali, ecc. Per quanto concerne il finanziamento delle strutture sanitarie, ad esempio, i costi standard delle diverse prestazioni/servizi verranno definiti considerando la struttura dei costi delle regioni più virtuose, di modo tale da incentivare le restanti regioni a migliorare la propria performance, vale a dire a essere efficienti rispetto allo standard definito.

5. Costi differenziali e costi opportunità

L'esigenza di scegliere tra diverse alternative quella che meglio soddisfa gli obiettivi strategici aziendali conduce spesso a valutazioni effettuate sulla base di costi differenziali e costi opportunità. Occorre chiarire da subito che seppure venga fatto frequente riferimento al concetto di costo differenziale, assume altrettanta rilevanza quello, speculare, di ricavo differenziale.

Il costo differenziale è la differenza che si rileva nel costo totale di due o più alternative possibili, entrambe in grado di soddisfare lo stesso obiettivo dell'azienda. Qualora il costo rimanga invariato a fronte di diverse alternative prese in considerazione, questo è da considerarsi irrilevante per la decisione, poiché non genera alcuna differenza.

Nel caso di un'azienda che intende espandere la produzione di 10.000 unità sarà possibile individuare due alternative: (a) l'azienda cerca di ottimizzare la produttività delle macchine esistenti attraverso interventi sulle stesse; (b) l'azienda sostituisce le macchine presenti con una nuova tecnologia ad alta produttività ed efficienza. L'analisi differenziale permette di definire quale sia l'alternativa economicamente più conveniente. Pertanto, se nell'ipotesi b) il costo differenziale è pari a € 50.000 potrebbe essere conveniente per l'azienda optare per la prima alternativa.

L'analisi dei costi differenziali ha una sua efficacia e validità nel breve termine,

poiché nel medio-lungo termine i costi dei singoli elementi su cui si basa l'analisi sono suscettibili di modificazioni dettate dall'operatività aziendale e dal mercato.

I costi differenziali sono anche denominati *costi rilevanti*, ovvero costi che sono influenzati da una decisione alternativa. È dal confronto di come le diverse decisioni influenzeranno i costi aziendali che si giunge a una decisione di convenienza. I costi opportunità sono quindi costi preventivi, rivolti al futuro e alle conseguenze di decisioni.

In un contesto di scelta tra alternative, nel breve periodo, è probabile che l'azienda si trovi a valutare anche i costi opportunità che la decisione di orientarsi verso un'alternativa può generare. Il costo opportunità è il costo che deriva dal mancato sfruttamento di una alternativa, e può essere anche espresso come il margine a cui si rinuncia per effetto dell'utilizzo di risorse limitate per il conseguimento di un certo obiettivo. Il concetto di costo opportunità si applica a risorse che l'azienda ha già acquisito o che si è impegnata ad acquisire.

Nei processi decisionali, la considerazione di alternative diverse implica una valutazione dei costi e dei ricavi, tuttavia le scelte generano differenze non sempre immediatamente apprezzabili sotto il profilo economico-monetario. I costi-opportunità si usano per valutare gli aspetti di scelte che non comportano necessariamente un'uscita monetaria da parte di qualcuno, ma possono essere utili per scegliere tra diverse strategie alternative in campo economico: tra questi, il fattore tempo, la rigidità di una scelta, il rischio generato da un'alternativa sono elementi determinanti un costo opportunità. Se un imprenditore ha disponibilità liquide e decide di utilizzarle per creare una nuova area di business nell'azienda che prevede possa dar luogo a un margine annuo di € 30.000, non potrà poi cogliere l'opportunità di investire in un'attività alternativa che avrebbe generato un margine annuo di € 50.000. Effettuando la prima scelta, l'imprenditore sa che la rigidità dell'investimento potrà costituire un costo opportunità rispetto a forme più remunerative.

Occorre infatti tenere presente che:

- anche se non appaiono in bilancio, i costi opportunità sono sempre presenti nelle scelte intraprese, e sono costi reali. Effettuando una scelta, il decisore si assume automaticamente il costo opportunità dell'alternativa per la quale è stata esercitata l'opzione;
- essendo riferiti a eventi futuri, i costi opportunità sono spesso difficili da quantificare.

Costi opportunità - caso Invest

Il Sig. Spotti decide di investire € 30.000 per un anno nel Fondo di investimento AB, rinunciando così al rendimento che avrebbe potuto avere sugli stessi € 30.000 se li avesse investiti nella Borsa Valori. Nel periodo in esame, il rendimento medio atteso in Borsa era pari al 18%; l'investitore sta quindi sostenendo un costo opportunità di € 1.800. Il rendimento atteso dal Fondo AB è pari al 10%, pertanto il Sig. Spotti nello scegliere l'investimento nel Fondo rinuncia a una differenza di rendimento monetario pari di € 800. Le considerazioni appena fatte sono il risultato di una valutazione meramente economica, ma occorre chiedersi anche quale sia il costo opportunità dell'investimento dei propri risparmi in Borsa.

La valutazione del costo opportunità può includere la tranquillità di avere i propri risparmi gestiti da un Fondo dotato di professionisti validi, o le notti insonni trascorse dopo aver visto le proprie azioni crollare, perdendo il 15% mentre i Fondi tengono il mercato e realizzano perdite minime. Si tratta di fattori non facilmente quantificabili, ma che sono parte del costo opportunità. Qualsiasi alternativa che rappresenti un'opzione realistica per il Sig. Spotti può costituire un costo opportunità. Il concetto di costo opportunità si ritrova in ogni decisione presa. Pertanto, mentre stai leggendo queste pagine, hai rinunciato a utilizzare diversamente il tempo che impieghi: puoi aver rinunciato a fare una telefonata, a un'uscita, a guardare un programma in televisione, o anche a fare un investimento o guadagnare del denaro.

La valutazione dei costi differenziali ha molte implicazioni pratiche nell'economia delle aziende, poiché l'esistenza del costo opportunità è connessa alla scarsità delle risorse disponibili. I costi differenziali sono coinvolti, infatti, in tutte quelle situazioni nelle quali si debba assumere decisioni, sia di breve che di lungo termine, così ad esempio:

- nella scelta tra alternative di produzione;
- nella determinazione del costo del capitale;
- nell'analisi dei vantaggi competitivi;
- nella scelta acquisizione di fattori produttivi;
- nella gestione e allocazione del tempo;
- nella scelta tra investimenti.

6. Costi controllabili e costi non controllabili

Come accennato in apertura, una delle finalità fondamentali delle determinazioni di costo e delle conseguenti analisi consiste nel controllo dei risultati. La ragione di fondo per cui le aziende investono molte risorse nei sistemi di determinazione dei costi per segmenti di azienda risiede proprio nell'obiettivo di controllarne i risultati al fine di ottimizzare la redditività complessiva dell'azienda.

Si tratta di una finalità che viene soddisfatta grazie alla distinzione tra costi controllabili e costi non controllabili.

I costi controllabili sono quei costi che, riferiti a un segmento di azienda, a un centro di responsabilità, a un reparto o altra entità, posta sotto la responsabilità di un manager, sono influenzabili in maniera significativa dal manager stesso. I costi non controllabili sono quelli il cui andamento non è imputabile al manager, bensì a livelli superiori della struttura organizzativa aziendale.

L'analisi dei costi in controllabili e non controllabili richiede quindi l'articolazione dell'azienda in segmenti definiti, normalmente denominati centri di responsabilità (Capitolo 2) e l'individuazione di un responsabile in ciascun centro, che quindi ha anche la responsabilità dell'andamento dei consumi di risorse e dei costi. Appare evidente che la distinzione tra costo controllabile e non controllabile dipenderà:

- dal livello di autonomia attribuito al centro di responsabilità. Maggiore è la delega decisionale attribuita al dirigente, maggiori saranno i costi controllabili;
- dal livello organizzativo oggetto di analisi. I costi controllabili dal direttore di un centro di profitto saranno maggiori rispetto ai costi controllabili dal responsabile di reparto. A livello complessivo aziendale (direttore generale) si avrà la situazione estrema per la quale tutti i costi sono controllabili.

Il legame tra livello di responsabilità e attribuzione dei costi risulta rilevante ai fini della valutazione e controllo della struttura direzionale. Il responsabile del centro "manutenzioni" di un'azienda non può essere ritenuto responsabile della crescita, ad esempio, dei costi dei pezzi di ricambio, poiché i prezzi dei pezzi di ricambio si formano sul mercato (secondo variabili considerate esogene dal responsabile del centro manutenzione), e la domanda di pezzi di ricambio dipende dal numero di interventi richiesti lungo il processo produttivo articolato in una serie di centri di produzione. Pertanto, responsabilizzare il manager del centro manutenzioni sul contenimento dei costi dei pezzi di ricambio potrebbe non condurre ad alcun risultato o generare demotivazione nel responsabile stesso, poiché non ha possibilità di influenzare l'andamento dei costi dei pezzi di ricambio.

Le finalità dell'articolazione dei costi in controllabili e non controllabili sono quindi da ricondurre a:

- politiche di contenimento dei costi nei diversi centri di responsabilità dell'azienda;
- strategie di gestione incentrate sulla motivazione del personale;
- esigenze di monitoraggio del grado di raggiungimento degli obiettivi definiti nel budget dell'azienda;
- strutturazione dei report economici di controllo (si veda Capitolo 13).

7. Quadro di sintesi

Nel presente capitolo, si è avuto modo di presentare sinteticamente le diverse categorie di costo funzionali a supportare la direzione aziendale nelle decisioni e nel controllo dei risultati. L'utilizzo o meno di una categoria piuttosto che di un'altra si lega, come si è avuto modo di spiegare, agli scopi conoscitivi e alle finalità ricercate.

La Tabella 2 presenta un quadro sinottico di rischiamo delle principali finalità d'uso riferite alle diverse categorie di costo. Ne emerge, in un'ultima analisi, come le categorie di costo non siano tra loro sostitutive o alternative. Al contrario, ciascuna classificazione permette all'azienda di acquisire informazioni aggiuntive rendendo maggiormente efficace il sistema di controllo.

Tabella 2 – Quadro sinottico delle categorie di costo e finalità d'uso

Categoria di costo	Finalità
<i>Costi variabili, costi fissi</i>	Analisi del comportamento dei costi Analisi costi-volumi-risultati Analisi dei margini di contribuzione <i>Direct (o variable) costing</i>
<i>Costi diretti, costi indiretti</i>	Alimentazione del sistema di contabilità analitica dei costi Determinazione del costo pieno di prodotto Fissazione dei prezzi Analisi della redditività di aree di business
<i>Costi effettivi, costi standard</i>	Valutazione del grado di rispetto degli obiettivi, controllo di gestione Formulazione delle previsioni, programmazione Valorizzazione del costo di semilavorati, prodotti in corso di lavorazione Costruzione del sistema di budget e analisi degli scostamenti
<i>Costi differenziali, costi opportunità</i>	Supporto alle decisioni di scelta di breve e di lungo periodo, analisi differenziale
<i>Costi controllabili, costi non controllabili</i>	Governo dei costi Responsabilizzazione e motivazione del personale Progettazione dei report di controllo

Area di ripasso

- Cosa si intende per classificazione dei costi?
- Quali sono i principali concetti di costo utili alla determinazione del costo di prodotto e alla fissazione dei prezzi?
- Quando si usa il concetto di costo differenziale?
- Cosa sono i costi opportunità?
- Cosa si intende per controllabilità di un costo?

Bibliografia essenziale

HORNGREN C.T., SUNDEM G.L., STRATTON W.O. (2007), *Programmazione e controllo*, Pearson, Piacenza (edizione italiana a cura di M. Agliati, A. Ditillo)

REIDER R. (2008), "Sharp Ideas for Controlling Costs", *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, March/April.

ZIMMERMAN J. (1997), *Accounting for Decision Making and Control*, Irwin/McGraw-Hill, Boston.