



Università Cà Foscari Venezia
Facoltà di Economia
Corso di Laurea in Amministrazione, Finanza e
Controllo

Prova Finale di Laurea

Il Costo di Prodotto:
strumento decisionale ed elemento
indispensabile ai fini valutativi di bilancio

Laureanda: Maura Bigattin
Matricola 816755

Relatore: Prof. Maria Silvia Avi

Anno Accademico 2011 - 2012

...al mio faro

*La gioia autentica nasce dalla sana
consapevolezza di aver fatto tutto ciò che era nelle nostre facoltà..
(Madre Teresa di Calcutta)*

**IL COSTO DI PRODOTTO:
STRUMENTO DECISIONALE ED
ELEMENTO INDISPENSABILE AI FINI
VALUTATIVI DI BILANCIO**

**IL COSTO DI PRODOTTO:
STRUMENTO DECISIONALE ED ELEMENTO INDISPENSABILE AI FINI
VALUTATIVI DI BILANCIO**

Indice

	Pagina
1. Il costo di prodotto: concetti introduttivi	11
1.1. Introduzione	13
1.2. Definizione di costo di produzione	15
1.3. I diversi scopi dell'analisi dei costi	19

Parte Prima: il costo di prodotto nel controllo di gestione

2. Le classificazioni e le configurazioni di costo	27
2.1. Introduzione	29
2.2. La classificazione dei costi	
2.2.1. In base dell'andamento rispetto ai volumi produttivi: costi variabili, fissi, e semivariabili;	30
2.2.2. In relazione all'oggetto di costo: costi speciali e costi comuni;	41
2.2.3. In base alle modalità di attribuzione: costi diretti e costi indiretti;	44
2.2.4. Costi controllabili e costi non controllabili;	48
2.2.5. Costi parametrici, vincolanti e discrezionali;	53
2.3. Le configurazioni di costo:	
2.3.1. Costo primo diretto;	56
2.3.2. Costo industriale;	57
2.3.3. Costo complessivo;	57
2.3.4. Costo economico-tecnico.	58

3. Due metodi di determinazione del costo di prodotto a confronto: il full costing (costo pieno) e il direct costing	61
3.1. Full costing a base unica	63
3.2. Full costing a base multipla	69
3.3. Direct costing semplice	71
3.4. Direct costing evoluto	73
4. Il costo di prodotto per le decisioni:	77
4.1. Importanza del margine di contribuzione lordo e semi-lordo	79
4.2. Product mix	85
4.3. Scelte di Make or Buy	87
5. Calcolo del costo di prodotto attraverso l'uso del full costing nei metodi tradizionali per centri di costo	101
5.1. Centri di costo	103
5.2. Classificazione dei centri di costo	107
5.3. Procedure di localizzazione dei costi	110
5.4. Scelta della base di imputazione	113
5.5. Attribuzione ai centri	119
5.6. Attribuzione ai prodotti	121
5.7. Distinzione tra produzione per commessa, per processi, per lotti	
5.7.1. Analisi del sistema di contabilità dei costi per commessa;	123
5.7.2. Analisi del sistema di contabilità dei costi per processo.	127
6. Calcolo del costo di prodotto per attività attraverso i metodi evoluti: l'Activity Based Costing (ABC)	133
6.1. I mutamenti dell' ambiente competitivo e i conseguenti cambiamenti nella struttura e dinamica dei costi	135
6.2. L'activity based costing e il suo ciclo di sviluppo	138
6.3. Individuazione e analisi e delle attività	144
6.4. Attribuzione dei costi delle risorse alle attività mediante i resource cost driver	152

6.5. Individuazione degli oggetti di costo ed imputazione dei relativi costi mediante l'activity cost driver	153
6.6. Critiche mosse all'ABC.	163
7. L'uso del costo di prodotto ai fini gestionali:	
la programmazione e il controllo	169
7.1. Introduzione	171
7.2. Il costo di prodotto preventivo: determinazione dei costi standard	183
7.2.1. Definizione degli standard per i costi diretti: materie prime e manodopera diretta;	192
7.2.2. Definizione degli standard per i costi indiretti;	199
7.3. Analisi degli scostamenti	
7.3.1. Predisposizione dei reports sugli scostamenti di costo, obiettivi e utilizzo;	201
7.3.2. Variazione di prezzo – costo;	203
7.3.3. Variazione di efficienza o quantità;	204
7.3.4. Variazione relativa ai costi fissi;	208
7.3.5. Puntualizzazioni.	211

Seconda parte: il costo di prodotto e valutazione delle rimanenze finali in bilancio

8. Il Profilo Nazionale	219
8.1. Codice Civile e Principio Contabile numero 13	221
8.2. Valutazione delle rimanenze;	228
8.3. Il costo di acquisto	231
8.4. Definizione di costo di produzione secondo il principio contabile in esame	
8.4.1. Costi imputabili alle rimanenze;	234
8.4.2. Ripartizione dei costi indiretti;	241
8.5. Metodi di determinazione del costo di acquisto:	246
8.5.1. Fifo;	247

8.5.2. Lifo;	248
8.5.3. Costo medio ponderato;	252
8.5.4. Confronto tra i metodi di costo;	254
8.6. Analisi dei metodi di determinazione non accettati e non conformi ai coretti Principi Contabili Nazionali	256
8.7. Il valore di mercato	
8.7.1. Valore netto di realizzo;	259
8.7.2. Costo di sostituzione;	261
8.7.3. Valore di mercato: caso di prezzi decrescenti;	263
8.8. Metodologia di applicazione del principio del “minore tra costo e mercato”	
8.8.1. Svalutazione al valore di mercato;	264
8.8.2. Ripristino di valore;	266
8.9. Valutazione delle materie prime, sussidiarie e di consumo a valore costante	268
8.10. Le informazioni da riportare in nota integrativa	270
9. Il Profilo internazionale	273
9.1. Introduzione	275
9.2. IAS numero 2: ambito di applicazione e definizione del concetto di rimanenza	279
9.3. Cosa deve comprendere il concetto di costo a livello internazionale?	283
9.4. Metodi di determinazione e attribuzione dei costi:	288
9.4.1. Costo medio ponderato;	290
9.4.2. Fifo;	290
9.4.3. Lifo: motivi della sua abolizione come metodo di valutazione;	291
9.4.4. Costi standard e prezzo al dettaglio;	292
9.5. Valutazione al minore tra costo e valore di mercato	294
9.6. Svalutazione	298
9.7. Metodologia di ripristino del valore	300
9.8. Informativa richiesta in bilancio	301
9.9. Valutazione delle rimanenze adottando per la prima volta i principi internazionali	302

Terza parte: il costo di prodotto e la normativa fiscale

10. Le rimanenze di magazzino secondo i principi fiscali	307
10.1. Le scritture ausiliarie di magazzino: D.P.R. 600 del 1973 articolo 14 – D.P.R. 664 del 4.11.1981 articolo 2 - Circolare ministeriale n. 40 del 26/11/1981 prot. 9/4056 - Circolare ministeriale n. 45/E del 19.02.1997	309
10.2. Articolo 92 TUIR: variazioni delle rimanenze (D.P.R. 917/1986)	317
10.3. Valutazione a costi specifici	320
10.4. Valutazione per categorie omogenee	323
10.4.1. Lifo a scatti;	326
10.4.2. Media ponderata;	328
10.4.3. Fifo;	329
10.4.4. Varianti del Lifo: Lifo continuo;	329
10.5. Metodo del prezzo al dettaglio	330
10.6. Caso particolare: le rimanenze di prodotti editoriali	332
10.7. Svalutazione fiscale e ripristino del valore in precedenza svalutato	333
10.8. Adozione dei principi contabili internazionali: novità a livello fiscale – articolo 13 decreto legislativo n.° 38 del 28 febbraio 2005, articolo 5 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48	343
Bibliografia	353

- Capitolo Primo -

1. Il costo di prodotto: concetti introduttivi

1.1. Introduzione

1.2. Definizione di costo di produzione

1.3. I diversi scopi dell'analisi dei costi

1. IL COSTO DI PRODOTTO: CONCETTI INTRODUTTIVI

1.1. Introduzione

L'analisi dei costi di prodotto, tema antico, trattato da numerosi studiosi di economia fin dagli albori delle scienze, a distanza di centinaia di anni continua a essere un tema cruciale che si rinnova sempre all'interno delle attuali organizzazioni produttive. Il fenomeno del costo è stato oggetto di studi diversi da parte di molteplici discipline, ciascuna delle quali ha attribuito significati propri al concetto, e, come vedremo di seguito, non è mai stato generato e definito un concetto universale, oggettivo ed assoluto, di costo di prodotto.

Diversi e molteplici sono gli scopi di un attento e accurato studio dei costi di produzione, o di prodotto: esso è finalizzato alla conoscenza della dinamica dei valori aziendali e a misurare l'efficienza raggiunta nell'organizzazione produttiva, ma anche per esprimere giudizi di convenienza economica, per soddisfare ragioni di controllo interno e per le valutazioni necessarie alla redazione del bilancio d'esercizio ai fini civilistici e fiscali.

Il contesto competitivo in cui oggi l'impresa si trova ad operare è sicuramente mutato¹ rispetto a quando si affrontarono, per la prima volta, gli studi sulla nozione di costo di prodotto. Attualmente l'ambiente di riferimento dell'impresa è caratterizzato da continui e imprevedibili cambiamenti, essa deve adattarsi e spesso modificare il proprio piano strategico, ridefinendo il "percorso di vita" in base al nuovo scenario competitivo, ambientale e tecnologico.

Le imprese, oggi affrontano una concorrenza sempre più "agguerrita" e diffusa, sempre vi è l'esigenza di ampliare il proprio business ed entrare in mercati nuovi ed emergenti, dove la concorrenza è ancor più elevata, affrontano una clientela sempre

¹ Fiocca R. in *"Rileggere l'impresa"*: "(...) negli anni le imprese hanno seguito un processo evolutivo dovuto all'intervento e all'ampia diffusione delle nuove tecnologie dell'informazione, alle nuove articolazioni dei mercati ove le imprese operano, ai ruoli non solo economici che devono interpretare, ecc. Tutti questi fattori determinano la presenza di imprese "diverse" da quelle del passato (...). L'impresa di oggi è certamente diversa dall'impresa fordista, è molto più complessa e articolata, svolge ruoli in parte differenti, interagisce con l'ambiente in modo molto più ampio e vario rispetto a quanto accadeva in passato." pag. IX; Viganò E. *"Azienda"*: "(...) l'evoluzione della realtà economica delle aziende e dell'ambiente caratterizzata da profondi cambiamenti rende non più attuale il filone delle definizioni tradizionali (...). Un concetto di azienda valido tempo fa, può non esserlo ora e cambiare ancora in futuro"; in proposito si veda anche Volpato G. in *"Economia e gestione delle imprese"* pag. 62-77.

più esigente, soprattutto in termini di qualità dei prodotti, ma che non è disposta a pagare prezzi elevati, se non di fronte a caratteristiche e qualità estremamente particolari ed elevate dei prodotti offerti.

Il problema risiede nel fatto che l'impresa si riscontra con una politica dei prezzi di vendita quasi imm modificabile e predeterminata: se vuole mantenere le proprie quote di mercato, dovrà, infatti, allineare i prezzi dei propri beni e servizi a quelli praticati mediamente dal mercato e dalla concorrenza, non potendo offrire prodotti qualitativamente simili, ad un prezzo più elevato pena la sua l'uscita, quasi automatica, dal mercato.

Posto quindi che, l'impresa difficilmente potrà modificare i prezzi di vendita mediamente praticati dai competitors, dovrà di conseguenza concentrarsi su un'attenta e precisa analisi dei costi di produzione, al fine di ottenere il maggior margine possibile tra prezzi di vendita e costi di prodotto.

Di fronte a tale realtà, l'obiettivo è riuscire a ridurre o comunque contenere in massima misura i costi di produzione, cercando di gestire in modo razionale il processo di trasformazione produttiva: non ha senso né utilità che i manager pongano la loro attenzione solamente sul livello di fatturato raggiunto, ma tale valore (fatturato di vendita) va valutato contestualmente e in relazione all'analisi dei costi di produzione.

Proprio perché l'esigenza oggi è quella di concentrarsi sulla dinamica e dimensione dei costi di produzione, diventa essenziale conoscerlo in tutte le sue sfaccettature e manifestazioni.

È fondamentale ed indispensabile che l'organo decisionale e di controllo all'interno dell'impresa comprenda che l'analisi del costo di prodotto è uno step necessario. Ancora oggi, e soprattutto nelle piccole – medie imprese italiane, non si è capita fino in fondo tale importanza: i manager spesso programmano, decidono e valutano i processi produttivi e le politiche commerciali senza aver determinato in modo approfondito gli specifici costi della produzione aziendale, operano spesso con pressapochismo e superficialità, o agiscono in base ai costi calcolati in modo approssimato, anche ricorrendo a medie e stime. In realtà, il contesto competitivo in cui oggi giorno l'impresa si trova ad agire, pone l'esigenza di operare con rigore e precisione.

È necessario, adottare, anche nelle piccole realtà imprenditoriali, sistemi di calcolo e analisi dei costi basati su metodi puntuali e accurati, che la scienza e la pratica economica hanno sviluppato, consentendo di giungere a determinare il più ragionevole costo del prodotto finito, pesando il valore di tutti i fattori che ne concorrono alla sua produzione e realizzazione. Tale risultato dovrà essere determinato sia in una logica di programmazione, basandosi su dati preventivi, che in termini consuntivi con dati raccolti ex post. Per cogliere tali risultati sarà necessario ricorrere all'utilizzo di uno "schema" di contabilità denominata analitica, come sarà illustrato nei prossimi capitoli.

1.2. Definizione di costo di produzione

In avvio della ricerca è importante rilevare come non esiste², una definizione di costo oggettiva "valida in qualsiasi contesto di analisi e circostanza decisionale"³. Secondo l'Amodeo "con l'espressione costo di produzione si suole designare, in generale, il complesso degli oneri, in largo senso intesi, ai quali si va incontro quando si attua un processo produttivo"⁴. La dottrina economica e aziendale ha attribuito a tale concetto di "onere" così definito da Amodeo diverse e ampie

² Nati A. in "Costi di produzione e decisioni aziendali" afferma: "(...) non esiste una nozione di costo che abbia carattere di universalità." pag. 15; Paganelli in "La contabilità analitica d'esercizio": "I costi (...) non rappresentano grandezze assolute, valide in ogni circostanza. Sono per contro grandezze relative, valori cioè che vanno configurati con criteri e procedimenti logicamente diversi secondo gli scopi che ne promuovono la determinazione (scopi conoscitivi)" pag. 14; Sostero U. in "Analisi dei costi: logiche di attribuzione": "Il termine costo, che nel linguaggio quotidiano sembra avere un significato preciso ed inequivocabile, in realtà costituisce un'espressione generica che comprende fenomeni alquanto dissimili."; Brunch J.G. in "Contabilità direzionale e controllo di gestione": "Al contrario di quello che normalmente si pensa non esiste nessuna configurazione di costo che possa essere considerata come il vero costo di prodotto (...)" pag. 25; il Tessitore A. in "I costi nelle aziende di produzione": "la nozione di costo non ha significato universale ed immutabile; al contrario essa rientra nel novero dei concetti empirici, la validità dei quali è assegnata dal grado di utilità strumentale in ordine a particolari esigenze conoscitive che studiosi ed operatori si propongono di conseguire" pag. 3-1; Bocchino in "Manuale di controllo di gestione": "non esiste un costo "vero", o "reale", o "unico", ma tanti costi, o meglio, tante figure di costo quanti sono gli scopi e le ipotesi che ne ispirano la determinazione. A ciascun scopo del calcolo, a ogni ipotesi di lavoro, corrisponde una particolare figura di costo." pag. 32.

³ Cinquini L., "Strumenti per l'analisi dei costi" pag. 7.

⁴ Amodeo D. in "Le gestioni industriali produttrici di beni" pag. 498.

interpretazioni. Quest'ultime possono essere ricondotte a tre classi principali: "psicologica", "tecnica" e "monetaria"⁵.

Nella classe "psicologica" il costo è inteso come sacrificio, rinunce, pene, astinenze e fatiche necessarie per l'ottenimento del prodotto, "in vista di una remunerazione, tale sacrificio risulta sottostante al valore monetario, che costituisce in questa ottica una sorta di "velo"⁶.

Alla seconda classe fa riferimento il costo in senso "tecnico": definito come costo delle utilità consumate nel processo produttivo. Dove le utilità sono costituite da risorse materiali, dispendi di energia, servizi forniti dai soggetti operanti nell'azienda⁷.

⁵ Si veda lo studio condotto da Jannaccone in *"Il costo di produzione"* parte prima - capitolo unico dove vengono dettagliatamente presentate le diverse teorie relativamente alle interpretazioni date al concetto di costo.

⁶ Cinquini L., *"Strumenti per l'analisi dei costi"*, pag. 7; Nati A. in *"Costi di produzione e decisioni aziendali"* afferma: "(...) identifica il costo con la pena, il sacrificio e l'astinenza sopportati nello svolgimento del lavoro richiesto per attuare il processo produttivo." Il concetto di costo psicologico è trattato in modo approfondito nell'opera di Jannaccone P., *"Il costo di produzione"* che riprende il pensiero di Senior "ogni produzione costa di lavoro e astinenza, l'uno ripagato dalle mercedi, l'altra dal profitto: e ciò che dicesi sinteticamente costo di produzione è la somma, non delle mercedi e dei profitti che sono risultati e ricompense, ma delle quantità di lavoro e di astinenza necessarie al compimento del prodotto. (...) La somma di lavoro e di astinenza, però, della quale egli parla come determinatrice di costo, non è quella effettivamente spesa nella produzione, ma quella che nelle condizioni presenti risulta necessaria per creare il medesimo prodotto." pag. 28-29; Amodeo D. in *"Le gestioni industriali produttrici di beni"* afferma: "alla prima classe devono ricondursi i concetti di costo "reale", ossia il costo in senso assoluto, come insieme di sacrifici, di sensazioni penose, di astinenze, di rinunce, di aspettative, di lavoro combinato con diversi altri lavoratori (...)." pag. 499; D'ippolito T. in *"Costi di produzione e di distribuzione"* scrive "(...) costo sociale di produzione, tale costo indicherebbe quanto realmente costa alla collettività l'oggetto considerato, sia esso un prodotto materiale od un servizio immateriale (...). Tale costo si vuole corrisponda a complessi di sensazioni penose e di sforzi di tutte le varie specie di lavoro, di sacrifici, privazioni, e attese che si incorrono da parte di tutti i partecipanti al processo produttivo-erogativo, sottraendo mezzi esterni e prestazioni personali da altri impieghi" pag. 10. Tale concetto di costo viene ripreso anche da Ceccherelli A. in *"Economia aziendale e amministrazione delle imprese"* dove scrive: "(...) concetto psicofisiologico, che trova la sua base nella considerazione del lavoro occorrente per attuare l'atto produttivo, il costo si identifica con la pena, col sacrificio, con l'astinenza che si reputano corrispondenti al lavoro occorso" pag. 149.

⁷ Nati A., in *"Costi di produzione e decisioni aziendali"*: "(...) commisura il costo delle quantità di input consumate durante la lavorazione e, pertanto, ai dispendi di energia, agli impieghi di materie e via dicendo." pag. 16; Amodeo D. in *"Le gestioni industriali produttrici di beni"* "Le concezioni della seconda classe sogliono invece riferirsi alle utilità consumate nel corso del processo produttivo: utilità così di mezzi materiali come di servizi personali". pag. 499; Jannaccone P. in *"Il costo di produzione"*: "Il costo di produzione è dispendio di energia produttiva dell'intrapresa, nel compimento di un dato atto economico in alle quantità di risultato utile, ottenuto nel compimento dell'atto stesso. (...) Quindi, il concetto di costo non implica necessariamente quello di pena, dolore, sacrificio ma semplicemente quello di dispendio (perdita, consumo, ecc.) di cose utili (qualità, forze, ecc.)" pag. 439-440; Ceccherelli A. in *"Economia aziendale - amministrazione delle imprese"*: "(...) nel concetto tecnico, che trova la sua base nella considerazione delle cose che si consumano per produrre, il costo si identifica e trova la misura nella quantità dei beni distrutti" pag. 149.

Secondo l'interpretazione "monetaria" invece, il costo rappresenta la spesa sopportata per l'acquisto dei fattori produttivi, cioè le uscite monetarie legate all'acquisto di tali fattori produttivi necessari per lo svolgimento dell'attività aziendale, all'impiego di quest'ultimi e le spese che si sostengono per la vendita del prodotto finito ottenuto. Con questa interpretazione di costo, si riducono a quantità omogenee i fattori eterogenei che vengono consumati nell'attività produttiva, ossia viene espressa in termini monetaria, l'intensità dei flussi reali, rendendola quindi omogenea, diversamente tale intensità non sarebbe paragonabile, confrontabile, ne utilizzabile per operazioni di calcolo economico. È "la misura della diminuzione di utilità provocata dal processo di produzione ed assume il significato di pura modalità di espressione del costo tecnologico"⁸. Quindi il costo, sulla base di questa interpretazione rappresenta un onere che si sostiene per lo svolgimento dell'attività economica - aziendale, e assume un significato economico inteso come consumo di risorse e fattori produttivi per l'ottenimento di un determinato risultato e un significato finanziario legato alle uscite sostenute per quei specifici fattori utilizzati, il cui investimento dovrà essere coperto con la vendita dei prodotti ottenuti (risultati del processo produttivo).

L'interpretazione più utilizzata nella pratica economica è quest'ultima, cioè il concetto di costo inteso in senso monetario⁹: il costo di produzione di un determinato bene proprio è la somma dei valori monetari sostenuti per l'acquisto di tutti i fattori produttivi necessari alla sua realizzazione, che dipende sia dall'efficienza produttiva raggiunta dall'impresa, sia dalla capacità negoziale nel

⁸ Moisello A.M. *"I costi di produzione"* pag. 19; Jannaccone P., in *"Il costo di produzione"* scrive: "per poter stabilire il rapporto fra il dispendio e il risultato d'un atto economico, occorre ridurre ad un'espressione univoca le quantità spese e le quantità ottenute. Nell'economia moderna, (...), questa comune espressione è data dalla moneta. La valutazione in moneta del costo di produzione, quando si tenga conto di tutti gli elementi che concorrono a determinarlo, riproduce perfettamente il fatto economico-tecnico del dispendio di una data quantità di cose utili per ottenere una data quantità di altre cose utili" pag. 440; tale concetto di costo monetario è ripreso più volte nell'opera di Jannaccone poc'anzi citata: pag. 119-122, 310; D'ippolito T. in *"I costi di produzione e di distribuzione"* definisce il costo di produzione aziendale: "è quello che si determina nella azienda: esso è necessariamente un costo monetario, una somma, cioè, di "prezzi spesi per ottenere l'offerta di servizi, degli sforzi e di quanto è necessario per l'attuazione del processo produttivo" pag. 11.

⁹ Si veda Coda in *"I costi di produzione"* pag. 9 e seguenti; Amedeo D. in *"Le gestioni industriali produttrici di beni"* pag. 500; Moisello A. in *"I costi di produzione"*; Cinquini L. in "strumenti per l'analisi dei costi, vol. I" pag. 7; Nati A. in *"Costi di produzione e decisioni aziendali"* pag. 16; D'ippolito T. in *"I costi di produzione e di distribuzione"* pag. 11 e seguenti; Catturi G. in *"Teoria e prassi del costo di produzione"* pag.46 e seguenti; Ceccherelli A. in *"Economia aziendale e amministrazione delle imprese"* pag. 150-151; Catturi G. in *"Teoria e prassi del costo di produzione"* pag. 51.

contrattare i prezzi di acquisto di tali fattori, dipendenza che è invece assente nella nozione psicologica e tecnologica.

Tale valore monetario è calcolato come prodotto tra prezzo unitario dei fattori consumati e quantità degli stessi impiegate - utilizzate. È però doveroso porre l'accento su come talvolta non è possibile o non è economicamente conveniente misurare direttamente la quantità di fattori produttivi impiegati (volume), e perciò il valore monetario non "discende sempre dal prezzo d'acquisto e dalla diretta misurazione delle quantità dei fattori e servizi produttivamente consumati"¹⁰. Ma in tali contesti come evidenzia Coda¹¹ sarà necessario ricorrere a delle stime, congetture e calcolare i volumi sulla base di un criterio convenzionale.

Emerge quindi la distinzione tra costi d'impiego e costi d'acquisto, questi ultimi riferentesi a valori certi, indiscussi, mentre quelli "d'impiego", fanno riferimento anche a stime e congetture. Per tale motivo il costo di produzione è dato dalla "stratificazione dei costi d'impiego dei fattori produttivi intesi quali valori delle risorse consumate nella produzione"¹².

Il concetto di "costo monetario", assume inoltre connotati differenti in contabilità analitica rispetto a quelli della contabilità generale. In quest'ultima, infatti, il costo esprime un componente negativo di reddito, una variazione del passivo, che si origina per l'acquisto dei fattori produttivi necessari alla produzione aziendale e si genera dagli scambi monetari che l'impresa pone in essere con l'esterno: "la misura che esprime tale grandezza è univocamente, anche se non sempre oggettivamente, segnata dalle corrispondenti variazioni numerarie certe, assimilate o presunte, originate nel patrimonio numerario".¹³ Si ha quindi il costo di acquisto dei fattori produttivi.

In contabilità analitica invece, per le necessità dettate dalla gestione, di controllo dell'efficienza e di sviluppo e risoluzione dei problemi legati a scelte di convenienza economica, al fine di ottenere un prestabilito risultato aziendale si fa riferimento al

¹⁰ Moisello A. in *"I costi di produzione"*.

¹¹ Coda in *"I costi di produzione"*.

¹² Moisello A. in *"I costi di produzione"*; pensiero sostenuto anche da Amodeo che in *"Le gestioni industriali produttrici di beni"* scrive: "nella sua configurazione genetica appare perciò come un graduale addensamento di spese raccolte per una finalità comune, epperò come una stratificazione di costi elementari relativi ad un determinato oggetto" pagina 500.

¹³ Tessitore A., *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-2.

concetto di costo monetario di produzione, dato dalla “somma dei valori attribuiti ai vari fattori impiegati o utilizzati in una determinata attività produttiva”¹⁴.

La differenza nei concetti di costo utilizzati tra le due contabilità è legata proprio ai diversi scopi che queste perseguono.

La contabilità generale si basa su dati rilevate ex – post, consuntivi, e ha l’obiettivo di presentare una situazione economica – reddituale e patrimoniale ad un dato periodo, utilizzando il sistema del reddito. Diversamente la contabilità analitica (o industriale) permette di “registrare i significativi fatti, sia interni che esterni, che formano il risultato economico di periodo”¹⁵, basandosi su rilevazioni sistematiche, con una periodicità infrannuale, “volte alla determinazione di costi, ricavi e risultati analitici della produzione aziendale, in prescelte configurazioni”¹⁶. Emergono quindi i consumi, espressi come prezzo unitario per quantità totali di fattori produttivi impiegati nel processo caratteristico di trasformazione aziendale, fornisce l’importante supporto informativo all’attività decisionale.

Per questi motivi ci saranno nozioni di costo comuni alle due contabilità, altre invece si riferiranno solamente ad una delle due. Per esempio i costi definiti figurativi non si trovano in contabilità generale, perché non determinano una variazione negativa essendo mancati ricavi, opportunità perdute, guadagni non conseguiti se i fattori si fossero impiegati in modo alternativo. In contabilità generale si hanno le spese definite neutrali che costituiscono componenti negativi di reddito, ma di gestione straordinaria, e quindi non si considereranno in contabilità analitica riferendosi quest’ultima soltanto alla gestione caratteristica¹⁷.

1.3. I diversi scopi dell’analisi dei costi

L’analisi dei costi ha molteplici scopi all’interno dell’azienda.

¹⁴ Coda V. in “*I costi di produzione*” pag. 8.

¹⁵ Bergamin Barbato M., “*Programmazione e controllo in un’ottica strategica*” pag. 212.

¹⁶ Paganelli O., in “*La contabilità analitica d’esercizio*”, pag. 17.

¹⁷ Tale distinzione di costi tra contabilità analitica e contabilità generale è proposta da Schmalenbach E.

Innanzitutto è la fondamentale misura dell'efficienza raggiunta¹⁸: l'analisi dei costi permette di conoscere il valore monetario delle risorse consumate ed utilizzate per l'ottenimento dell'output oggetto dell'analisi, e quindi permette di esprimere il giudizio sull'efficienza raggiunta nel realizzare quel determinato oggetto di costo¹⁹. L'obiettivo di tale indagine è quello di individuare e rimuovere le cause che determinano le diseconomie interne, la cui presenza non permette di raggiungere un livello ottimo di efficienza.

Ma l'analisi dei costi ha anche lo scopo di fornire l'importante supporto informativo all'attività decisionale. Quest'ultima si distingue in attività di gestione corrente a cui fa riferimento un arco temporale di breve o medio termine, e in scelte di struttura legate ad un orizzonte di lungo periodo²⁰. Tipiche scelte di gestione corrente sono quelle relative alla politica commerciale e quindi collegate alla fissazione dei prezzi di vendita, in modo tale da realizzare un prefissato margine e considerata la sensibilità della domanda in relazione al prezzo di vendita. Oppure scelte tra produrre internamente un determinato prodotto o esternalizzarne la produzione se l'analisi dei costi rileva che vi è maggiore convenienza (decisioni di make or buy). Valutazioni emergenti dal confronto tra la profittabilità di differenti prodotti, commesse, aeree strategiche di affari, canali di distribuzione; decisioni relative all'eliminazione o al potenziamento di una linea o gamma di prodotto; ma anche scelte tra rifiutare o accettare un preciso ordine di produzione. Inoltre l'analisi dei costi è fondamentale nello studio del break even point, permettendo di calcolare il punto di indifferenza dove i ricavi totali eguagliano i costi totali.

Per quanto concerne invece le scelte di lungo periodo, si fa riferimento a decisioni di costituzione di nuove aziende, stabilimenti, unità operative, quindi scelte legate a investimenti che comportano "radicali trasformazioni aziendali"²¹. Nei casi elencati, ma anche in molti altri (globalizzazione, disinvestimento, ecc.) la sola analisi dei costi non è sufficiente, ma fornisce una "base fondamentale" di riferimento e

¹⁸ In proposito si afferma: Paganelli O. "(...) giudizi di efficienza interna e di redditività (indagini analitiche sul grado di efficienza tecnica raggiunto nell'impiego dei fattori produttivi, sul grado di redditività, delle produzioni svolte, ecc.) in *"La contabilità analitica d'esercizio"* pag. 14.

¹⁹ Per oggetto di costo si intende qualsiasi unità, operativa, organizzativa o contabile per la quale si richieda una specifica misurazione dei costi (unità di prodotto o di servizio, divisione, reparto, ufficio, funzione, processo).

²⁰ Distinzione proposta anche da Sostero in *"Analisi dei costi: le logiche di attribuzione"* pag. 28 e seguenti; Tessitore A. in *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-54 e seguenti.

²¹ Tessitore A. *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-55.

confronto, e saranno comunque necessarie ulteriori informazioni, quali per esempio i ricavi di vendita reali e/o attesi, la conoscenza di margini differenziali: valga per tutti il Tessitore secondo il quale “la teoria dei costi non deve essere identificata con la teoria delle decisioni aziendali: la prima è strumentale rispetto alla seconda.”²²

Ulteriore scopo dell’analisi di costo è il controllo di gestione.

Il suo studio è indispensabile per preventivare e fissare gli standard, per poi confrontarli con i valori raggiunti a consuntivo: l’analisi delle cause degli scostamenti tra dati di budget e valori effettivamente raggiunti. Inoltre, all’interno del processo di controllo di gestione, l’analisi dei costi “permette di valutare le prestazioni dei soggetti che partecipano al processo di gestione, e rappresenta uno strumento per motivarli a raggiungere gli obiettivi di cui sono responsabili”²³: si parla in questo specifico caso più propriamente di controllo esecutivo²⁴. Una volta individuati i singoli responsabili, è possibile attribuire a questi ultimi gli obiettivi da raggiungere. I responsabili matureranno la consapevolezza delle conseguenze, in termini economici, delle loro azioni e quindi saranno incentivati ad assumere decisioni coerenti ed in linea con gli obiettivi prefissati. Molto spesso, soprattutto all’interno delle grandi realtà imprenditoriali americane, esiste tutto un sistema di ricompense strettamente legato al raggiungimento degli obiettivi assegnati ai responsabili aziendali ²⁵. Sottolineiamo che “in ambito di valutazione delle prestazioni, la determinazione dei costi di produzione è strumentale alla definizione di una parte degli obiettivi (quelli strettamente economici) e alla rilevazione del loro conseguimento.”²⁶.

L’analisi dei costi di produzione, ai fini del controllo di gestione, è un processo che si articola in una serie di fasi fondamentali che analizzeremo in dettaglio nei capitoli successivi.

Un attento e preciso calcolo dei costi all’interno delle aziende è altresì necessario per le valutazioni di bilancio: infatti, alla chiusura dell’esercizio si devono effettuare molteplici valutazioni di beni e servizi da riassumere in bilancio. Valga per tutti la

²² Tessitore A. “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-55

²³ Moisello A.M. “*I costi di produzione*” pag. 26.

²⁴ Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” sostiene: “ (...) controllo esecutivo cioè controllo avente per oggetto il comportamento dei collaboratori dai quali dipende l’esecuzione delle direttive prescelte in sede di programmazione della gestione.” pag. 3-50.

²⁵ Si veda in dettaglio Bergamin Barbato M., “*Programmazione e controllo in un’ottica strategica*”, pag. 359 e seguenti.

²⁶ Sosterio U. in “*Analisi dei costi: le logiche differenziali*” pag. 53-54.

necessità di calcolare i valori dei beni in rimanenza: per le disposizioni del codice civile e la norma fiscale tale valore non può superare il minore tra “il costo di produzione” e “il valore desunto dall’andamento di mercato”. “E’ particolarmente delicato il problema della dimensione dei costi da assumere come base di valutazione delle rimanenze di esercizio, in quanto dalla loro grandezza dipende la misura dei risultati economici nei diversi esercizi nonché la connessa espressione del capitale di funzionamento”²⁷.

In questo caso l’analisi dei costi deve desumere un valore rispettoso di quanto previsto e richiesto dalla normativa civilistica e fiscale a livello nazionale o internazionale, secondo la specifica realtà aziendale.

Per quanto esposto discende un concetto di costo di produzione pervaso da relativismo.

È indispensabile individuare lo scopo che si vuole perseguire, poiché quest’ultimo influenza le modalità di costruzione del valore del costo di produzione, le modalità di utilizzazione dello stesso e di valutazione del suo significato nel complesso aziendale. Ceccherelli sostiene “esistono tante distinte rilevazioni di costo, e perciò tanti costi, quanti sono gli scopi ai quali la correlativa nozione deve rispondere, ma gli scopi variano anche d’importanza, e quindi di utilità, col variare della posizione dell’impresa rispetto alla propria organizzazione e alle condizioni dell’ambiente e del sistema economico in cui opera.”²⁸ Per esempio, nel caso in cui l’impresa operi in

²⁷ Tessitore A. in *“I costi nelle aziende di produzione”* pag. 3-67.

²⁸ Ceccherelli A., *“Economia aziendale e amministrazione delle imprese”*, pag. 161. D’Ippolito T. in *“I costi di produzione e i costi di distribuzione”*: “(...) si possono determinare molteplici configurazioni di costo, pur riferite allo stesso prodotto, od all’altro diverso oggetto considerato, secondo gli intenti conoscitivi che si perseguono, ed anche secondo i mezzi procedurali che si adottano nell’eseguire le determinazioni considerate” pag. XXV; “i criteri di determinazione dei valori debbono mutare con il mutare dello scopo conoscitivo per il quale le espressioni monetarie si rilevano” pag. 352; Amodeo D. *“Le gestioni industriali produttrici di beni”*: “(...) le finalità possono anche essere assunte come indefinite nel numero e nella specie, in quanto suggerite da esigenze precipue della singola impresa, al tempo e sotto le condizioni particolari in cui la rilevazione si compie. (...) Lo scopo della rilevazione suggerisce la configurazione più idonea a raggiungerlo.” pag. 513; inoltre Pantaleoni M. in *“Erotemi di economia”* definisce in merito al bilancio un corollario che possiamo riprendere per quanto attiene le diverse configurazioni che il concetto di costo assume in relazione allo scopo: “il medesimo complesso di diritti costituenti un patrimonio non solo può, ma deve ricevere attribuzioni di valore diverse, a seconda del fine della valutazione: fine di cui lo spostamento agisce come agisce sulla proiezione di un paesaggio lo spostamento della posizione dell’osservatore” pag. 203; *Soluzioni24Fisco – Dottrina - Analisi dei costi e decisioni aziendali/Analisi dei costi: scopi*: “il costo è, un valore strumentale. Esso assume significato se riferito allo scopo per il quale viene determinato. La rilevazione dei costi non è un calcolo esatto o corretto, ma una logica di trasformazione dei costi originari in costi derivati per specifici scopi conoscitivi”.

un regime di monopolio, sarà importante per quest'ultima analizzare attentamente il livello dei propri costi, al fine di fissare il prezzo di vendita con cui i prodotti vengono collocati nel mercato, ma se invece consideriamo un'impresa che opera in un regime di concorrenza, la singola impresa non può influenzare il prezzo di vendita che è imposto dal sistema, quindi in questo caso l'analisi dei costi sarà fondamentale per verificare e monitorare il livello di efficienza raggiunto nell'attività produttiva, per riuscire a realizzare il maggior margine possibile tra costi e ricavi.

Lo scopo dell'analisi influenza anche l'arco temporale di riferimento dei dati, infatti, i giudizi relativi all'efficienza raggiunta e le valutazioni ai fini del bilancio d'esercizio richiedono informazioni consuntive, a differenza invece delle informazioni necessarie per supportare l'attività decisionale aziendale (per esempio scelte di make or buy), che richiedono necessariamente dati preventivi determinati ex-ante.

Il controllo di gestione si basa su un'attività di programmazione e pianificazione ex-ante ma a questa, vengono poi affiancate le rilevazioni a consuntivo.

Così introdotti i concetti generali relativamente alla nozione di costo, analizzeremo in dettaglio, nei prossimi capitoli, le diverse classificazioni e configurazioni che tale concetto può assumere, e valuteremo le modalità del suo impiego all'interno dell'azienda in base agli scopi precedentemente elencati.

Parte Prima:
il costo di prodotto nel controllo di gestione

- Capitolo Secondo -

2. Le classificazioni e le configurazioni di costo:

2.1. Introduzione

2.2. La classificazione dei costi

2.2.1. In base dell'andamento rispetto ai volumi produttivi: costi variabili, fissi, e semivariabili;

2.2.2. In relazione all'oggetto di costo: costi speciali e costi comuni;

2.2.3. In base alle modalità di attribuzione: costi diretti e costi indiretti;

2.2.4. Costi controllabili e costi non controllabili;

2.2.5. Costi parametrici, vincolanti e discrezionali;

2.3. Le configurazioni di costo:

2.3.1. Costo primo diretto;

2.3.2. Costo industriale;

2.3.3. Costo complessivo;

2.3.4. Costo economico-tecnico.

2. LE CLASSIFICAZIONI E LE CONFIGURAZIONI DI COSTO

2.1. Introduzione

I costi possono assumere diverse classificazioni, e quest'ultime hanno un importante significato ai fini decisionali. Le varie categorie di classificazione dei costi sono individuate:

- in relazione alla loro dinamica rispetto ai volumi produttivi: costi variabili, fissi e semivariabili;
- in relazione all'oggetto di costo: costi speciali e costi comuni;
- in base alla modalità di attribuzione: costi diretti e costi indiretti;
- in relazione alla possibilità di controllo: costi controllabili e costi non controllabili;
- in base alle modalità di programmazione dei costi quando si formula il budget: costi parametrici, vincolanti e discrezionali.

Inoltre, al costo di prodotto, possono essere attribuite differenti configurazioni secondo le finalità conoscitive da perseguire. Con il termine configurazione si vuole intendere "una stratificazione di oneri e spese più o meno estensiva a seconda dei fini particolari"¹, quindi è un raggruppamento di elementi di costo, definita anche astrazione o addensamento progressivo di costi².

In questo testo, analizzeremo le configurazioni di costo rispetto al numero di componenti considerato. Ciascuna specifica configurazione di costo permette di evidenziare la composizione del costo di un determinato oggetto a uno specifico stadio di produzione aziendale, per tale motivo comprenderà determinati elementi, ma allo stesso tempo ne esclude altri. Sottolineiamo che "l'elemento è un componente all'interno di una configurazione di costo identificato in base alla natura del fattore produttivo (materie prime, manodopera, ammortamento, ecc.),

¹ De Minico e Amodeo D. in "*Saggi di economia delle aziende*" pag. 5.

² Si veda in merito Tessitore A. in "*I costi nelle aziende di produzione*" pag. 3-17 e seguenti.; Cinquini L. in "*Strumenti per l'analisi dei costi - vol I*" pag. 40; Amodeo D. in "*Le gestioni industriali produttrici di beni*" pag. 516.

mentre la configurazione è una sommatoria di elementi di costo e, in alcuni casi, di quote del costo di altri raggruppamenti o configurazioni”³.

Approfondiremo alcune configurazioni tipiche dei costi di produzione, certe sono parziali in quanto derivano da un raggruppamento di un numero limitato di elementi, altre invece sono definite complete perché comprendono tutti gli elementi di uno specifico prodotto oggetto di analisi.

Possiamo perciò distinguere le seguenti configurazioni di costo:

- il costo primo diretto;
- il costo industriale;
- il costo complessivo;
- il costo economico-tecnico.

2.2. La classificazione dei costi

2.2.1. In base dell'andamento rispetto ai volumi produttivi: costi variabili, fissi, e semivariabili

Una prima classificazione dei costi può essere fatta in relazione all'andamento di quest'ultimi rispetto a variazioni, anche limitate, dei volumi di produzione. Distinguiamo i costi in variabili, semivariabili e fissi proprio sulla base “del loro andamento in funzione di quello del volume di attività.”⁴.

Il volume produttivo che l'impresa realizza non è costante e immutabile nel tempo. Esso per ragioni diverse, sia interne all'impresa, sia esterne di mercato, è soggetto a variazioni, come sostiene Amodeo “rarissima e quasi irrealistica si presenta la condizione di un'impresa che conservi, in riferimento a intervalli di tempo di pari ampiezza, sempre lo stesso volume produttivo.”⁵

Le circostanze che comportano queste variazioni possono essere: i mutamenti nelle mode e negli stili di vita dei consumatori, l'insorgere di bisogni nuovi, i cambiamenti nella distribuzione del reddito, le variazioni nella normativa fiscale, l'emergere di

³ Cinquini L. in “*Strumenti per l'analisi dei costi di produzione*” pag. 42.

⁴ Sostero U. in “*Analisi dei costi: logiche di attribuzione*” pag. 20.

⁵ Amodeo D. in “*Le gestioni industriali produttrici di beni*” pag. 611.

nuove tecniche di produzione e distribuzione dei beni, la difficoltà nell'importazione ed esportazione di prodotti nel mercato, le nuove politiche emanate dallo Stato, ecc. Per tutte queste cause il volume produttivo non è stabile nel tempo, ma varierà in aumento o in diminuzione, perché solo in questo modo l'impresa potrà mantenere "l'economicità del processo"⁶ produttivo. Ciò comporterà una variazione di alcuni costi nell'impresa.

Se si pensa per esempio a un'impresa il cui volume è legato e dipende dall'occupazione (tipico esempio è una struttura alberghiera), questa nel tempo è soggetta a costanti variazioni, e nella sua struttura di costo avremo quelli che rimangono costanti e non mutano al variare dell'occupazione, altri ne sono ampliamenti influenzati, e altri ancora invece rimangono stabili entro certi volumi di occupazioni, per poi variare se il mutamento dell'occupazione supera certi limiti.

Definiamo e analizziamo ora le tre categorie di costo sopra enunciate.

Costi variabili: si definiscono i costi d'impiego dei fattori produttivi soggetti a modifiche per variazioni, anche molto limitate, dei volumi di attività, anche di una sola unità⁷. Questa classe di costi può essere ulteriormente suddivisa, infatti, i costi variabili si distinguono in variabili *proporzionali*, *degressivi*, *progressivi* e *regressivi*⁸. I *costi proporzionali* sono quei costi che mutano dello stesso rapporto di variazione del volume produttivo, qualsiasi incremento o riduzione del volume comporta un aumento o diminuzione dei costi d'intensità costante.

Graficamente tale relazione è rappresentata da una retta la cui funzione è:

$$y = q * x$$

⁶ Amodeo D. in "Le gestioni industriali produttrici di beni" pag. 615.

⁷ Molti autori definiscono il concetto di costo variabile, volendone riprenderne alcuni: Tessitore A. in "I costi nelle aziende di produzione": "vi sono costi che variano, secondo una relazione di proporzionalità più o meno rigorosa, rispetto alla supposta variazione del grado di occupazione" pag. 3-35; Catturi G. in "Teoria e prassi del costo di produzione": "sono considerati variabili (...) i costi dei fattori produttivi che attivano la struttura dell'impresa, i cui volumi, essendo adeguabili alle necessità contingenti della produzione, vengono acquisiti all'impresa medesima in proporzione al consumo che ne sarà fatto nel breve andare" pag. 81; Coda in "I costi di produzione": "I costi variabili sono specificatamente connessi alla produzione o alla vendita di dati prodotti e si distinguono secondo che variano proporzionalmente, meno che proporzionalmente, più che proporzionalmente o con segno opposto rispetto alle variazioni del volume produttivo." pag. 40; Amodeo D. in "Costanza e variabilità dei costi nelle aziende industriali" pag. 38 e seguenti.

⁸ Questa ripartizione, evidenza Amodeo D., in "Costanza e variabilità dei costi nelle aziende industriali" fu introdotta da Eugene Schmalenbach in un saggio pubblicato su una rivista tedesca e poi ripreso nel libro "Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik", pag. 85 e seguenti.

dove y rappresenta il costo totale del fattore oggetto di analisi, q è il coefficiente di proporzionalità e x è il volume produttivo considerato (Figura n° 2.1).

In base a tale funzione, per conoscere l'incidenza su ciascuna unità di prodotto si dividerà l'espressione per x e quindi si ottiene la seguente relazione: $y = q$.

Tipico esempio di costi variabili proporzionali sono le materie prime impiegate nel processo produttivo rispetto al numero di unità realizzate. Quindi se consideriamo uno specifico prodotto, la quantità di materia prima impiegata raddoppia se il volume di quel prodotto raddoppia, triplica se esso triplica e così via.

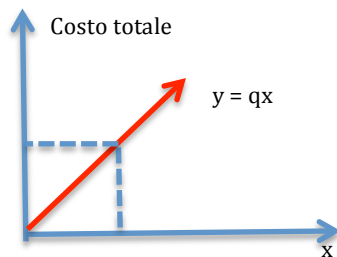


Figura n° 2.1.

I *costi degressivi*, o meno che proporzionali, variano nella stessa direzione dei volumi di attività ma con intensità minore, crescono al crescere del volume produttivo ma in rapporto minore rispetto alla variazione del volume stesso. Per esempio se il volume di attività realizzata triplica, questi costi crescono ma in misura minore al triplo. Incrementi unitari del volume produttivo non comportano aumenti dei costi della stessa unità ma via via decrescenti.

L'espressione analitica di tale relazione è:

$$y = b \sqrt{x}$$

ponendo $b > 0$, dove b rappresenta il coefficiente di variazione. Graficamente:

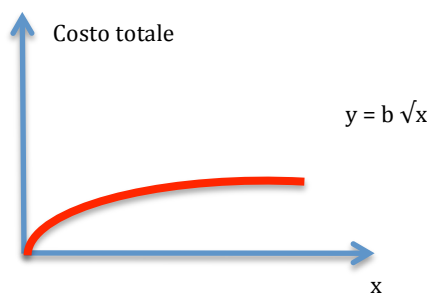


Figura n° 2.2.

Un esempio di costo degressivo è il costo della manodopera diretta, se il livello di produzione è mantenuto nei limiti del normale volume di attività.

Moisello sostiene: “l’andamento degressivo dei costi variabili è dovuto essenzialmente al fenomeno dell’apprendimento dei costi”⁹, nel produrre un determinato oggetto i lavoratori apprendono la modalità di realizzazione dello stesso e ciò, per esempio comporta una riduzione del tempo impiegato per il suo completamento poiché aumenta il rendimento¹⁰ del fattore utilizzato.

Si definiscono variabili *progressivi*, o anche detti più che proporzionali, quei costi che variano nello stesso senso del volume di attività, quindi se il volume aumenta anche il loro valore si incrementa, ma in proporzione maggiore rispetto ai volumi. Se perciò il volume raddoppia, questi costi aumentano di un rapporto maggiore del doppio, e il rendimento dei fattori sarà decrescente.

Tipicamente all’interno del processo di trasformazione aziendale si avranno costi progressivi se si è superato il livello ottimo di utilizzazione, la produzione ha oltrepassato il livello normale d’impiego dei fattori produttivi.

Analiticamente la funzione che li rappresenta è:

$$y = a * Q^2,$$

dove a rappresenta un parametro di proporzionalità mentre q è la quantità realizzata.

Graficamente tale funzione è così rappresentata:

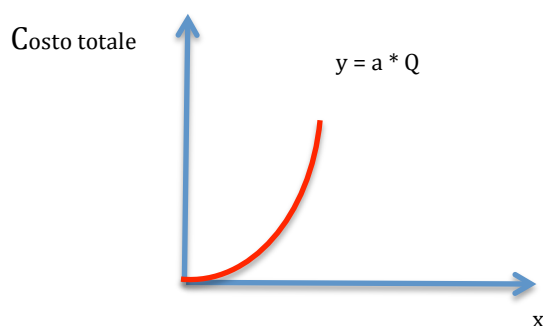


Figura n° 2.3.

⁹ Moisello A. in “I costi di produzione” pag. 35.

¹⁰ Si ricorda che il rendimento di un fattore produttivo è calcolato come rapporto tra il volume di attività realizzato (output) e il volume di fattore utilizzato (input) in un preciso arco temporale.

Infine i *costi regressivi* costituiscono quei costi che oltre un certo volume di produzione variano nella direzione opposta rispetto al mutamento del volume produttivo e con intensità differente. Questa tipologia di costi non è molto frequente nelle realtà aziendali, e secondo Catturi “l’unico esempio sembra quello concernente il costo sostenuto per il gas-metano od il gasolio adibito al riscaldamento di forni, ambienti, ect.; infatti, più alta è la temperatura dell’ambiente o del forno è minore è il costo per il combustibile da impiegare aggiuntivamente”¹¹

Costi fissi: si definiscono quei costi che non variano al mutare del volume produttivo, rimangono stabili in relazione a oscillazioni del volume di attività realizzato, considerando un intervallo di capacità produttiva disponibile in azienda. Nell’analizzare i costi fissi è necessario considerare due fatti essenziali: in primo luogo il concetto di costanza muta a seconda dell’orizzonte o meglio dell’estensione temporale considerata, inoltre tali costi rimangono fissi solamente per variazioni del volume produttivo entro certi limiti.

È evidente che maggiore è l’orizzonte temporale considerato, tanto più i costi tenderanno alla variabilità, nel lungo periodo tutti i costi diventeranno variabili.

La distinzione tra costi variabili e fissi assume rilevanza solamente in un’ottica di breve periodo, dove la capacità produttiva è predeterminata e imm modificabile. Spostandoci invece in un orizzonte temporale di medio-lungo periodo, i costi assumono la caratteristica della variabilità e la capacità produttiva non è più prefissata ma diventa essa stessa “una delle principali scelte decisionali”¹².

Per esempio il costo del dipendente ausiliario alla vendita è un costo fisso nel breve periodo, con una data capacità produttiva, ma se le variazioni del volume di vendita come evidenzia Sostero¹³, sono di entità tale da rendere necessaria l’assunzione di nuovi dipendenti, o nel caso opposto di procedere al licenziamento, anche l’ammontare totale del costo può subire variazioni. Tale costo fisso nel breve periodo con un dato volume di vendita, nel lungo periodo diventa un costo perfettamente variabile, dipendente dall’adattamento dei volumi di vendita alle necessità strategiche.

¹¹ Catturi G. in “Teoria e prassi del costo di produzione” pag. 98.

¹² Avi M.S. in “Management Accounting, Vol. II, cost analysis” pag. 447.

¹³ In “Analisi dei costi: le logiche di attribuzioni”.

I costi fissi sono caratterizzati, nel breve, da un andamento costante come rappresentato graficamente (Figura 2.4.), ma da una variabilità in termini di rendimento, infatti, la loro incidenza unitaria è decrescente all'aumentare della produzione realizzata¹⁴ (Figura 2.5.).

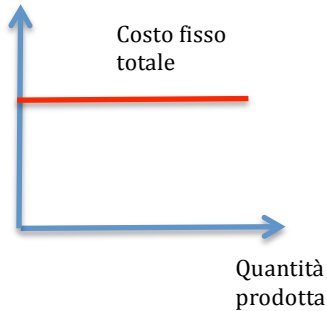


Figura n° 2.4.

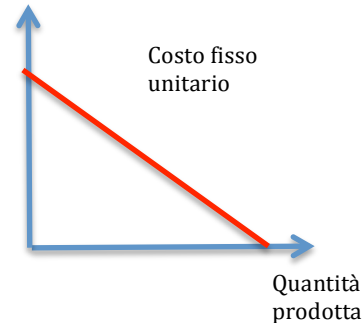


Figura n° 2.5.

La distinzione tra costi fissi e variabili, all'interno dell'azienda, è fondamentale e necessaria per una precisa e affidabile attività di programmazione. A seconda del livello produttivo che l'impresa ritiene di poter realizzare, corrispondono e sono collegabili un ammontare diverso di componenti negativi di reddito: accanto ai costi fissi, come abbiamo evidenziato esiste la categoria dei costi variabili e di quelli definiti semivariabili. Un ausilio a tale attività è rappresentato dal budget flessibile¹⁵ che evidenzia per volumi produttivi diversi i relativi costi. Sulla base del volume di attività che il manager ipotizza, a livello di programmazione, di realizzare, s'individua l'ammontare corrispondente di costi variabili e semivariabili, ai quali si sommerà il totale dei costi fissi (dove nel breve termine è indipendente dal volume produttivo realizzato). Questo diventa indispensabile per un'oculata attività di programmazione aziendale. Si procederà poi a consuntivo a determinare il livello di attività effettivamente sviluppato e grazie alla funzione matematica che collega i costi variabili ai volumi produttivi, sarà possibile calcolare l'ammontare effettivo di costi sostenuti.

Ai fini del controllo di gestione, come evidenzia Avi: "la corretta individuazione dei costi variabili/semivariabili e la determinazione della funzione che collega tali costi

¹⁴ Costo fissi unitario: Costo fisso totale/Quantità totale prodotta.

¹⁵ Per un maggior approfondimento si rimanda ad Amodeo D. in "Costanza e variabilità dei costi nelle aziende industriali" pag. 203 e seguenti.

ai vari volumi di produzione, devono essere interpretati come due elementi fondamentali nell'ambito della complessa attività di programmazione aziendale"¹⁶.

Costi semivariabili¹⁷: tale classe fa riferimento a quei costi che pur rimanendo costanti per determinati intervalli produttivi, poiché il loro ammontare a quel grado di attività aziendale è indipendente dalla produzione effettiva, variano per livelli di attività superiori. I costi semivariabili sono costituiti da una componente fissa e da una variabile¹⁸. Tipici esempi sono le utenze telefoniche, composte da un canone fisso e da una parte variabile legata agli scatti, al consumo effettivo dell'utenza stessa.

Analiticamente la formula che li rappresenta è:

$$y = K + b * X$$

dove K è la componente fissa, b è il valore unitario della componente variabile, X è la componente variabile impiegata.

La separazione della componente fissa da quella variabile è un passo fondamentale e necessario. Questa necessità è legata all'esigenza di poter utilizzare tecniche di decisione e di controllo basate sulla classificazione dei costi in fissi e variabili. In sede di programmazione e di controllo, il budget permette la costruzione di piani flessibili basati su differenti ipotesi di volumi produttivi. La separazione è importante anche per compiere le scelte di fronte a varie alternative economiche; nell'analisi e nel controllo dei costi, nel calcolo dei costi, per esempio, se si utilizza la tecnica del direct cost¹⁹.

I costi semivariabili si dividono in due categorie: una prima in cui la componente fissa è nettamente e visibilmente separata da quella variabile, e una seconda costituita da un costo semivariabile definito a "gradini" (i costi semivariabili a

¹⁶ Avi M.S. in "Management Accounting, Vol. II, cost analysis" pag. 450.

¹⁷ Definiti anche semicostanti, semifissi o sottoporzionali.

¹⁸ Catturi G., in "Teoria e prassi del costo di prodotto": "Il comportamento di tali costi è dovuto all'esistenza in essi di una componente fissa, sostenibile dall'impresa anche per produzione nulla, e di una proporzionale ai livelli di attività" pag. 87.

¹⁹ Per esempio Tessitore in "I costi nelle aziende di produzione" evidenzia il caso del direct cost che accoglie solamente i costi variabili.

gradini sono anche detti “*fattori quanti*”²⁰ dalla teoria della produzione). Quest’ultimo assume un andamento come rappresentato in figura 2.7.

Vi è una componente fissa entro un determinato intervallo di capacità produttiva (quindi se non vengono superati prefissati livelli di output), per poi aumentare di valore quando si oltrepassa quella quantità, raggiungendo un livello “più elevato” di costo²¹. Il Pantaleoni evidenzia che “i gradini” possono avere differente altezza e ampiezza²².

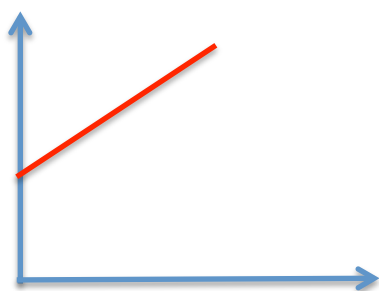


Figura n° 2.6.

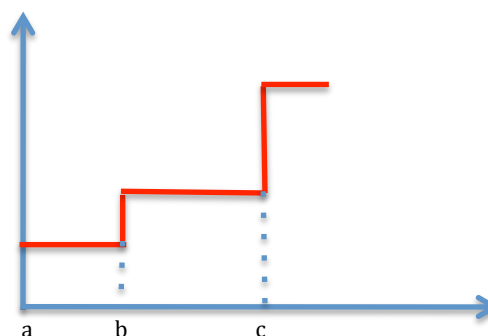


Figura n° 2.7.

Osservando la figura 2.7. si nota che il costo si mantiene costante nell’intervallo [a;b], superata la soglia b, “salta” ad un livello più elevato, mantenendosi costante nell’intervallo [b;c] e così via.

Per tale categoria di costo semivariabile vi sono delle difficoltà legate alla ripartizione del costo complessivo in quota fissa e variabile, e ciò rappresenta “una mera finzione contabile in quanto, proprio per la particolare progressione del costo, una ripartizione oggettiva, con connessa individuazione di un costo variabile, sia

²⁰ Tessitore in “I costi nelle aziende di produzione” pag. 3-43; Amodeo D., “*Le gestioni industriali produttrici di beni*” pag. 623.

²¹ Per comprendere tale fenomeno utile è l’esempio presentato da Cinquini in “*Strumenti per l’analisi dei costi*”: se si considera lo stipendio di un supervisore che contrattualmente è stato prestabilito che dovrà controllare un massimo di 20 dipendenti, dal ventunesimo al quarantunesimo sarà necessario un secondo supervisore, dal quarantunesimo emerge l’esigenza di un terzo supervisore e così via.

²² Pantaleoni in “*Errore di economia vol. II*” pag 110 e seguenti; Amodeo D., in “*Le gestioni industriali produttrici di beni*” pag. 623 propone il seguente esempio: vi è la necessità di acquistare un nuovo autocarro, quest’ultimo può essere identico e della stessa portata di quello già posseduto (50 quintali), ma se l’incremento del lavoro è minore si può acquistare un autocarro da 10 quintali.

impossibile da determinarsi”²³. Per tale motivo la ripartizione tra costo fisso e variabile non potrà che essere un’operazione soggettiva²⁴.

La ripartizione dei costi semivariabili nella quota fissa e variabile può essere attuata mediante dei meccanismi operativi o con metodi matematici – statistici.

Con l’utilizzo di meccanismi operativi la separazione della componente variabile e di quella costante è molto semplice e non presenta difficoltà, come evidenzia Sostero “essa è individuabile direttamente nei documenti inviati dai fornitori dei fattori produttivi”²⁵.

Addirittura per alcuni fattori produttivi, come per esempio nel caso dell’energia elettrica, è possibile, tramite l’utilizzo di un adeguato contatore, misurare e calcolare l’ammontare di costo da attribuire a ciascun reparto, e quella invece allocabile alle parti comuni dell’azienda. Sarà comunque importante effettuare un’analisi costi – benefici, poiché l’utilizzo di tali sistemi operativi può comportare costi molto elevati, questi vanno confrontati con i benefici effettivi che ne derivano. Spesso i benefici sono inferiori ai costi, per tale motivo, risulta più agevole e conveniente ricorrere ai metodi matematici – statistici che permettono di individuare la quota proporzionale al volume produttivo di attività realizzato e la componente non influenzata da tale livello di attività.

Gli strumenti matematici – statistici più noti e utilizzati sono²⁶:

- il metodo dei due volumi di attività;
- il metodo dell’interpolazione grafica;
- il metodo dell’interpolazione a minimi quadrati.

Il *metodo dei due volumi di attività* (detto anche *metodo del valore massimo e minimo*) considera due volumi produttivi di attività Q_1 e Q_2 dove Q_1 è minore di Q_2 , a tali volumi corrispondono i costi C_1 e C_2 .

²³ Avi M.S. in “*Management Accounting, Vol. II, cost analysis*” pag. 451

²⁴ In merito Amodeo D. in “*Le gestioni industriali produttrici di beni*” riporta una frase di Henzel: “I costi sono scomponibili in una componente fissa e in una proporzionale soltanto quando essi effettivamente risultano composti in tal modo, altrimenti no.” “(...) talvolta nelle applicazioni pratiche relative alla tecnica di bilancio flessibile e dei grafici di redditività, si forzano deliberatamente i risultati delle indagini effettuate sul comportamento dei costi” pag. 671-672.

²⁵ Sostero U., “*Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*” pag. 258.

²⁶ Tali metodi sono proposti da Tessitore in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-44.

Il costo variabile unitario è dato dal rapporto tra la differenza dei costi e la differenza dei volumi di attività:

$$C_{vu} = (C_2 - C_1) / (Q_2 - Q_1).$$

I costi fissi si determinano moltiplicando C_{vu} per Q_2 e sottraendo tale risultato a C_2 ²⁷. Questo procedimento presenta però dei limiti: nella separazione tra costi fissi e variabili, la quota costante può risultare negativa²⁸, inoltre è un metodo molto semplice e ciò lo rende meno preciso rispetto agli altri strumenti, comunque i risultati sono utilizzabili e attendibili.

Numericamente:

	Output (Q)/1000	Costi totali di produzione (C)/1.000.000
Valore 1	80	400
Valore 2	284	820
Valore 2 - Valore 1	204	420

$$C_{vu} = 420/204 = 2,05882$$

Per calcolare il valore dei costi fissi (rispetto al valore 2, ma non cambierebbe il risultato se si procedesse con il valore 1):

$$C_{vu} * Q_2 = 2,05882 * 284 = 584,7059$$

$$\text{Costi fissi totali} = C_2 - (C_{vu} * Q_2): 820 - 584,7059 = 235,29 * 1.000.000 = 235.290.000$$

Il costo totale = costi fissi + costi variabili totali → $235.290.000 + 2.058,82 * Q$ prodotta

Il *metodo dell'interpolazione grafica* si basa sulla rappresentazione in un diagramma cartesiano ortogonale della quantità prodotta in ascissa, e in ordinata dei relativi costi. Si procede a tracciare una retta "passante attraverso l'insieme dei punti dispersi, in modo da interpolare nel modo più realistico possibile i valori

²⁷ Analogamente si possono calcolare moltiplicando C_{vu} per Q_1 e sottraendo C_1 .

²⁸ In merito all'insorgere di una componente fissa negativa si veda Amodeo D., in "Le gestioni industriali produttrici di beni" pag. 662 - 665.

osservati"²⁹. In questo modo non si considereranno nella retta i punti che risultano molto lontani rispetto al trend generale. Estendendo poi la retta interpolante fino al punto di coordinate (0;0) si determinerà l'ammontare dei costi fissi.

È un metodo semplice, presenta però lo svantaggio legato alla soggettività dell'interpolazione che comporta un'ampia discrezionalità nell'utilizzarlo.

Il *metodo dell'interpolazione ai minimi quadrati* è invece molto più preciso ed efficace e permette di ottenere risultati maggiormente corretti, però è più complesso e articolato.

Si basa sull'analisi di regressione dei dati, ed essa consente l'individuazione della retta interpolante che meglio approssima l'andamento dei costi.

La retta interpolante è rappresentata dall'equazione: $y = ax + b$, le incognite a e b si ottengono con la risoluzione del sistema costituito dalle due equazioni normali dei minimi quadrati:

$$\sum y = b * n + a * \sum x$$

$$\sum x * y = b \sum x + a * \sum x^2$$

dove n è il numero delle osservazioni. Risolto il sistema rispetto ad a e b si trova che b è il parametro che rappresenta i costi fissi.

Numericamente:

per prima cosa è necessario procedere con la costruzione della seguente tabella

Numero di osservazioni	Costi totali Y/1.000.000	Quantità output X/1.000	X ²	X * Y
1	624	200	40.000	124.800
2	525	150	22.500	78.750
3	400	80	6.400	32.000
4	529	237	56.169	125.373
5	699	265	70.225	185.235
6	720	284	80.656	204.480
7	820	270	72.900	221.400

²⁹ Tessitore A. in "I costi nelle aziende di produzione" pag. 3-45.

8	799	220	48.400	175.780
9	520	142	20.164	73.840
Totale	5.636	1.848	417.414	1.221.658

Sostituendo nelle due equazioni di sistema si ha:

$$5.636 = 9 * b + 1.848 * a \quad \text{quindi risolvendo } b = (5.636 - 1.848 * a) / 9$$

$$1.221.658 = 1.848 * b + 417.414 * a \quad \text{sostituendo la } b :$$

$$1.221.658 = 1.848 * [(5.636 - 1.848 * a) / 9] + 417.414 * a$$

risolviamo ora l'equazione di primo grado e otteniamo che:

$$\text{il valore di } a \text{ ammonta: } 1,6966 * 1.000 = 1.696,6$$

$$\text{il valore di } b \text{ ammonta: } 277,85 * 1.000.000 = 277.850.000$$

L'equazione del costo totale è: costi fissi + costi variabili unitari per quantità realizzata

$$277.850.000 + 1.696,6 * Q$$

Se si confrontano tali risultati con quelli ottenuti con il metodo dei due volumi di attività (massimo - minimo) non sono identici, ma tra i risultati vi è tuttavia una certa logicità e connessione. Possiamo perciò ritenere che il metodo dei due volumi di attività benché sia più semplice, garantisca una buona approssimazione ai valori ottenibili con il metodo della regressione statistica, sebbene la retta interpolante permetta di identificare valori migliori e maggiormente precisi.

2.2.2. In relazione all'oggetto di costo: costi speciali e costi comuni:

I costi di produzione si distinguono in speciali e comuni in relazione all'output produttivo nei quali vengono ripartiti.

Un **costo** è definito **speciale** se si riferisce solamente ad un oggetto e quindi può essere imputato oggettivamente senza alcuna difficoltà, "sono quelli relativi a fattori partecipanti esclusivamente alla coordinazione produttiva alla quale il calcolo di costo è riferito."³⁰ Questi costi sono direttamente attribuibili ad un oggetto di costo,

³⁰ Coda V. in "I costi di produzione" pag. 14; Tessitore A. in "I costi nelle aziende di produzione" scrive: "si dicono speciali i costi partecipanti esclusivamente alla coordinazione produttiva prescelta come oggetto di costo" pag. 3-7.

o perché si sostengono specificatamente per quell'output, o perché sono agevolmente attribuibili all'oggetto di riferimento.

“Si definiscono speciali i costi per i quali è tecnicamente possibile ed economicamente conveniente l'imputazione diretta all'oggetto di riferimento.”³¹

Sono fattori di utilizzazione esclusiva del “centro”. Il concetto di utilizzazione, secondo la Bergamin – Barbato³² può estendersi fino a ricomprendere le decisioni di acquisto relativamente a quel fattore, ciò avviene nel caso, sottolinea l'Autore, che tale attività di scelta è più rilevante rispetto a quella di coordinamento produttivo dei fattori.

L'attribuzione dei costi speciali è molto semplice e agevole, essa risulta dal prodotto della quantità (espressa in una determinata unità di misura: peso, superficie, tempo, volume, ecc.) del fattore impiegato per i corrispondenti prezzi unitari.

I valori delle quantità e dei prezzi saranno calcolati in base a condizioni preventive o consuntive di gestione e faranno riferimento a situazioni di negoziazioni ipotetiche, attuali o passate a seconda della configurazione di costo a cui si vuole giungere.

Esempi tipici di costi speciali sono: le materie prime impiegate in un determinato prodotto, la manodopera produttiva, l'ammortamento di un macchinario e/o impianto se è utilizzato solamente da uno specifico reparto all'interno dell'azienda.

Si definiscono **costi comuni** quei costi che partecipano a più coordinazioni produttive³³, si riferiscono a più output del processo, e richiedono necessariamente l'utilizzo di un criterio convenzionale per la loro ripartizione. Coda li definisce così: “quelli relativi a fattori che direttamente o indirettamente, concorrono allo svolgimento di coordinazioni produttive differenti, assunte come distinti oggetti di imputazione dei costi.”³⁴ All'interno della categoria dei costi comuni è doveroso distinguere: i costi comuni specializzabili e non specializzabili³⁵.

³¹ Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-9.

³² Bergamin Barbato M., in “*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*”, pag. 88.

³³ Le coordinazioni produttive come evidenzia Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” “le coordinazioni possono essere costituite da singoli prodotti, da insiemi di prodotti (cioè da produzioni) ovvero da processi di produzione e vendita o da una loro fase, da centri operativi (...)” pag. 3-8.

³⁴ Coda V. in “*I costi di produzione*” pag. 14.

³⁵ In merito si veda Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-96.

Rientrano tra i costi *comuni specializzabili* quelli per cui è possibile individuare una qualche relazione con i prodotti o reparti, basata su parametri abbastanza oggettivi, sebbene non esista una relazione diretta³⁶.

I costi *comuni non specializzabili* fanno riferimento a tutti quei costi per i quali non è possibile individuare una relazione oggettiva con il prodotto o reparto, ma comportano necessariamente l'utilizzo di parametri soggettivi più o meno opinabili e discrezionali. L'attribuzione quindi non può che essere convenzionale, mediante un "coefficiente di riparto" che va moltiplicato per la quantità totale del costo comune³⁷. Il problema legato a questi costi è che il capo-reparto (o capo-centro) non può governare tale fattore proprio per la mancanza di collegamenti diretti tra l'impiego del fattore e l'attività svolta. Di fronte a questo inconveniente, in un'ottica di controllo aziendale, vi sarà necessariamente il rifiuto di tale attribuzione. Perciò i costi non specializzabili verranno attribuiti all'azienda nella sua interezza.

Un tipico esempio di costo comune specializzabile è dato dall'energia elettrica³⁸, tramite l'installazione di uno specifico contatore in ciascun reparto è possibile ripartire in modo oggettivo tale componente negativo di reddito.

Esempi di costi comuni non specializzabili sono: gli ammortamenti, le manutenzioni e riparazioni, i canoni di leasing, stipendi e oneri relativi al personale addetto alle vendite, costi per ricerche di mercato, costi di pubblicità e propaganda, costi delle retribuzioni ai dirigenti e impiegati amministrativi, cancelleria, consulenze legali, ecc.

Va evidenziato che la distinzione tra costi speciali e costi comuni non è assoluta³⁹, ma relativa⁴⁰, a seconda dell'oggetto di calcolo dei costi di produzione,

³⁶ Bergamin Barbato M. in *"Programmazione e controllo in un'ottica strategica"* li definisce così: "(...) si definiscono specializzabili quando si può individuare una correlazione tra quantità del fattore e attività svolta in ciascun centro" pag. 89.

³⁷ Che analizzeremo e svilupperemo in dettaglio nel prossimo paragrafo.

³⁸ Esempio proposto da Avi in *"Management Accounting, Vol. II, cost analysis"* pag. 466.

³⁹ In merito si veda Coda V., in *"I costi di produzione"* pag. 15,18; Tessitore A. in *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-8; Sostero U., *"Analisi dei costi: le logiche di attribuzione"* pag. 72.

⁴⁰ Tale concetto viene presentato da Amodeo D. in *"I costi comuni nell'aspetto funzionale"* dove l'Autore scrive: "(...) il calcolo dei costi può investire oggetti di varia ampiezza, sia in riferimento a dimensioni spaziali che in riferimento a dimensioni temporali. (...) non vi sono regole che dettino quali siano gli oggetti di costo da prendere in considerazione nella concreta impresa. Il valutatore a volta a volta presceglie la determinazione di certo oggetto di assegnata estensione in relazione alla opportunità di disporre di certe conoscenze, in relazione agli scopi che attraverso la rilevazione vuol raggiungere, in relazione alle possibilità che gli consentono gli apprezzamenti tecnico - contabili di cui dispone, in relazione insomma a circostanze esterne e non riconducibili a precetti universali" pag.

dell'estensione dell'oggetto di costo, gli stessi componenti negativi di reddito possono essere considerati ora speciali e ora comuni.

Se si assume come riferimento per il calcolo dei costi l'intera azienda, allora tutti i costi rispetto a quest'ultima risultano speciali e non si avranno costi comuni, ma restringendo "il campo", e considerando all'opposto il singolo prodotto che l'azienda realizza, diminuiranno i costi speciali e si avrà una quota molto più elevata di costi comuni.

Tanto più estese sono le coordinazioni considerate, al fine del calcolo del costo di prodotto, e tanto maggiori sono i costi speciali, viceversa quanto meno estese sono le coordinazioni e più costi comuni si avranno. Per tale motivo, la scelta dell'oggetto su cui si basa il calcolo del costo di prodotto è fondamentale per la ripartizione tra costi speciali e comuni.

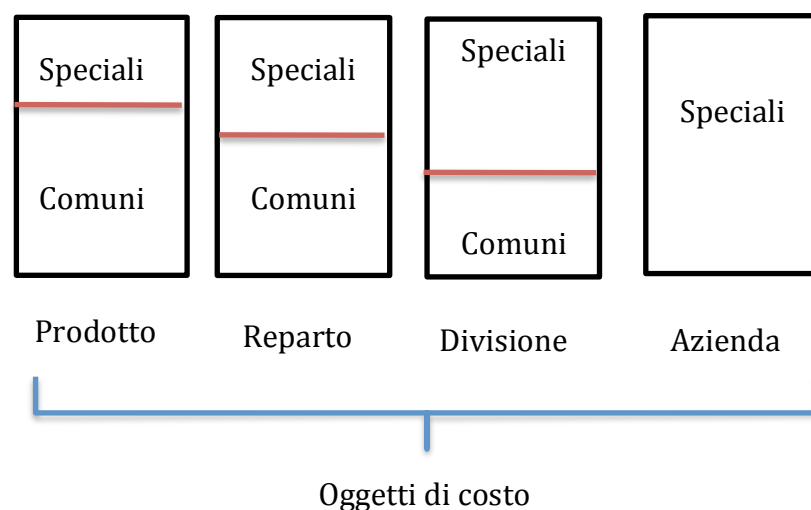


Figura 2.8.: Costi speciali e costi comuni.⁴¹

2.2.3. In base alle modalità di attribuzione: costi diretti e costi indiretti

47; "(...) variando l'ampiezza dell'oggetto di calcolo di costo, varia in concreto la composizione di quelle classi di elementi che si aggettivano di comuni. L'ampliamento dell'oggetto porta come conseguenza che i costi comuni si restringano di volume. (...) crescono gli elementi cioè a cui la comune dizione, che ben riflette la realtà, dà l'attributo di speciali. (...) incertezze intorno al collocamento di un costo o di una classe di costi nella categoria di quelli speciali di quelli comuni sorgono in connessione con la varia estensione dell'oggetto di calcolo di costo" pag. 24 e 25. Masini C., in *"L'ipotesi e l'economia di azienda"*: "Un costo d'impresa diventa speciale o comune secondo l'oggetto di riferimento prescelto per uno scopo di indagine, non lo è per sua natura." pag. 63; Zappa G., in *"Le produzioni nell'economia delle imprese - tomo secondo"* pag. 819.

⁴¹ Cinquini L. in *"Strumenti per l'analisi dei costi - vol. I"* pag. 31.

La separazione tra costi diretti ed indiretti attiene alla modalità di attribuzione - imputazione dei componenti negativi di reddito agli oggetti di costo.

Tra i **costi diretti** classifichiamo tutti i costi che sono imputabili direttamente all'oggetto, nel rispetto di "criteri di specialità"⁴², basati sul prodotto tra la quantità del fattore utilizzato e il suo prezzo unitario, o comunque, imputabili in modo esclusivo. È possibile quindi misurare in modo oggettivo la quantità consumata di un determinato fattore rispetto ad uno specifico oggetto di costo. Secondo Avi "i costi sono diretti quando possono essere inglobati nell'oggetto di riferimento ovvero sia quando sono direttamente imputabili ad esso."⁴³

Quindi la modalità di imputazione diretta prevede che il prodotto finito possa essere "seguito" a livello contabile in tutto il processo di trasformazione aziendale, e possono perciò essere individuati tutti i fattori produttivi necessari alla sua realizzazione⁴⁴.

Sostero definisce come attribuzione diretta quella che "rispetta pienamente il principio funzionale⁴⁵ operando una rigorosa misurazione del contributo offerto all'oggetto di costo."⁴⁶ Tipici esempi sono le materie prime o la manodopera diretta rispetto ad un determinato prodotto.

I costi diretti hanno sempre natura variabile poiché a una determinata e predefinita quantità di fattore corrisponde lo sviluppo di un'unità di prodotto e "la relazione che li lega è biunivoca."⁴⁷

I **costi indiretti** fanno riferimento a quei componenti negativi di reddito che non è possibile attribuire in modo oggettivo all'oggetto di costo (l'esempio di un oggetto

⁴² Termine utilizzato da Amodeo in "*Le gestioni industriali produttrici di beni*" (1956) pag. 473.

⁴³ Avi M.S. in "*Management Accounting, Vol. II, cost analysis*", pag. 466; in merito si veda anche Bergamin-Barbato M., in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*" pag. 91.

⁴⁴ Tale concetto è proposto da Bergamin Barbato in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*" pag. 90.

⁴⁵ Amodeo D. in "*I costi comuni nell'aspetto funzionale*" definisce tale concetto: "(...) cioè al concetto di servizio o fattore produttivo per trarne guida in alcune conoscenze di andamenti di fenomeni che possano illuminare la calcolazione dei costi." pag. 11, 12, ma si veda per un maggior approfondimento anche pag. 28 e seguenti. Sostero in "*Analisi dei costi: logiche di attribuzione*": "il principio funzionale deriva dalla concezione di costo come involucro di un servizio, (...) principio funzionale, che afferma la necessità di attribuire i costi in ragione del contributo che essi offrono all'ottenimento dell'oggetto di calcolo." pag. 82 e 89; Tessitore A. in "*I costi nelle aziende di produzione*" pag. 3-11 e seguenti.

⁴⁶ Sostero U., in "*Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*" pag. 93.

⁴⁷ Bergamin - Barbato in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*" pag. 91.

di costo è il prodotto finito), ma è necessario ricorrere a specifici coefficienti di ripartizione. Non è possibile misurare, in modo obiettivo, la quantità consumata di un determinato fattore per la realizzazione e lo sviluppo del prodotto. Quindi l'imputazione dei costi indiretti deve necessariamente avvenire mediante un procedimento di ripartizione che consiste nel "ribaltare" sugli oggetti di calcolo, il totale dei costi indiretti, in base a un coefficiente di ripartizione. Per tale motivo, si ricorrerà necessariamente all'utilizzo di criteri soggettivi come conseguenza delle convenzioni adottate per il loro "ribaltamento".

Secondo diversi autori, i valori ottenuti applicando tale metodo hanno natura non certa, congetturata⁴⁸, proprio perché sono calcolati mediante una scissione spesso astratta del costo comune⁴⁹.

⁴⁸ In merito importanti sono le precisazioni fornite dal Masin in *"L'ipotesi e l'economia di azienda"* quando affronta le modalità di determinazione di quote congetturate di costi comuni: "Sorge il problema della "congettura" o del "come dividere" o "scindere il valore unico comune" (la pratica usa l'espressione "imputazione di una quota di costi comuni" al gruppo di "costi" di pertinenza di un oggetto di riferimento). Si fa in modo che la divisione non sia del tutto incongruente: spesso con il ricorso a considerazioni di analogia, si cercano indici quantitativi (termini di riferimento) di relazione con i fenomeni espressi nell'analogia. (...) La congettura è una supposizione che non può avere la successiva verifica in quanto la realtà sta nella qualità di valore unico del costo comune. Spesso la quota congetturata si calcola col ricorso a un profondo irrealismo" pag. 64 e 65.

⁴⁹ Proprio in merito a ciò si veda la posizione contraria rispetto alla logica del "ribaltamento" dei costi sostenuta da Zappa in *"Le produzioni nell'economia delle imprese, vol. I"* che sostiene impossibile "la misurazione del particolare contributo economico alla produzione dei singoli fattori produttivi. Gli accorgimenti con i quali si crede di risolvere il problema non sono spesso che espedienti fattizi di significato vano e inconcludente". Definisce così i metodi di ripartizione dei costi: "grossolani procedimenti pratici seguiti dagli uomini di affari nella determinazione del concorso alla produzione di singoli fattori produttivi (...)" pag. 496. "(...) ognora più frequente è il ricorso a congetture inconsulte e ingannevoli, sempre più artificiosa è la formazione dei particolari nuclei di costi, costituiti anche da costi comuni arbitrariamente valutati nel loro complessivo volume e nella loro ripartita imputazione" pag. 824; malgrado tale tesi sostenuta dallo Zappa, Sostero evidenzia come ciò non sia stato accolto né dalla dottrina e né dalla pratica, "(...) i sistemi di rilevazione dei costi in molte aziende si sono grandemente evoluti, sotto lo stimolo di dover soddisfare un fabbisogno informativo reso sempre più pressante dalla crescita della complessità aziendale, (...) rifiutando radicali preclusioni." in *"Analisi dei costi: le logiche di attribuzione"* pag. 86; in risposta al pensiero dello Zappa si vedano le parole di Amodeo riportate (in parte) dallo stesso Sostero, : " I costi sostenuti nell'impresa, (...) imputandoli agli oggetti con criteri che vogliono tener conto dello specifico impiego dei fattori produttivi, là "allottandoli" con criteri di presunta proporzionalità a talune basi di riferimento. (...) coloro che, con ingiustificata severità, non mancano di sottolineare l'illusorietà della "perfezione" del metodo di imputazione dei costi sulla base della quantità dei servizi dei fattori assorbiti dagli oggetti di costo. Quel metodo di certo non possiede alcuna "perfezione": ma è soltanto un metodo che, se non si ha timore degli aggettivi, può dirsi spontaneo, e quasi universale. È in fondo il metodo con cui si imputano (...) i costi delle materie e della mano d'opera: e non si riesce a veder perché contro di esso dovrebbero avanzarsi riserve, che pur non sogliono avanzarsi nei confronti di queste imputazioni, solo quando esso venga applicato a costi che non rientrano tra quelli cui il metodo tradizionalmente riservato. Le riserve quando rettamente poste, valgono così per l'un caso come per l'altro" pag. 519 in *"Le gestioni industriali produttrici di beni"*.

I costi diretti hanno sempre natura variabile (come evidenziato poc'anzi), mentre i componenti negativi di reddito indiretti possono dare origine sia a costi variabili che fissi, in relazione al prodotto considerato.

Per i *costi indiretti variabili* è necessario che si sviluppi la relazione biunivoca (in precedenza esposta per i costi diretti variabili); sono costi indiretti perché non è possibile misurare, in modo oggettivo, il loro consumo per la realizzazione del prodotto oggetto di calcolo, variabili perché mutano a seconda del volume di prodotto realizzato. Esempi di costi indiretti variabili sono: la forza motrice, l'energia elettrica produttiva, i materiali indiretti.

I *costi indiretti fissi* non mutano nel loro ammontare al modificarsi del volume produttivo realizzato, non è perciò possibile collegare quest'ultimo alla quantità di fattore da impiegare per la sua realizzazione. All'interno dell'azienda la quantità di costi indiretti fissi è molto elevata rispetto a quelli indiretti variabili, in quanto "per definizione propria, tutti i costi fissi sono indiretti poiché la loro imputazione non può essere effettuata in modo oggettivo e, per necessità, deve essere attuata tramite uno strumento intermedio qual è il parametro di ripartizione"⁵⁰.

Tipici esempi sono: l'ammortamento di un macchinario, l'affitto dello stabilimento di produzione, lo stipendio dell'addetto al reparto vendite, lo stipendio degli impiegati ufficio, ecc.

La separazione, all'interno della categoria dei costi indiretti, in variabili e fissi è fondamentale e indispensabile per il calcolo del costo di prodotto con il metodo definito "direct costing"⁵¹ che analizzeremo e considereremo nel terzo capitolo.

Non solo, tale distinzione rileva anche ai fini del calcolo del costo di prodotto per la valutazione delle rimanenze finali da imputare nel bilancio d'esercizio. In merito, diamo ora solo un accenno ad un problema che sarà dettagliatamente affrontato nel capitolo otto.

⁵⁰ Avi M.S. in "Management Accounting, Vol. II, cost analysis" pag. 466 - 467.

⁵¹ Sistema di calcolo a costi variabili. Vedremo inoltre, che sarà necessario non solo ripartire i costi indiretti in variabili e fissi, ma bisognerà aggiungere un'ulteriore categoria: i costi indiretti semivariabili. Quest'ultimi sono costituiti da una parte fissa e da una variabile, sarà pertanto necessario scomporli nelle due parti attraverso l'analisi dell'andamento del costo, individuando una funzione che lo correli al volume produttivo, strumento utile e indispensabile in tal senso sarà il budget flessibile.

Nella valutazione delle rimanenze sorgono dei problemi relativamente alla determinazione della quota dei costi indiretti da imputare alle scorte finali. Né il codice civile, né la normativa fiscale e nemmeno i principi contabili nazionali compiono una separazione tra costi indiretti fissi e variabili. Tali costi vengono imputati sulla base del livello normale di produzione, ma ciò non può essere accettato per i costi indiretti variabili, proprio perché variano al mutare della produzione effettivamente realizzata. La distinzione è invece proposta e definita dai principi internazionali (IAS n°2), che prevedono modalità di attribuzione differente per i costi indiretti variabili e indiretti fissi⁵².

Prima di passare ad analizzare un'ulteriore classificazione dei costi è doveroso sottolineare come diversi Autori⁵³ facciano coincidere, utilizzandoli come sinonimi, i termini "costo diretto" con quello di "costo speciale" e "costo indiretto" con "costo comune". Poiché la categoria dei costi comuni comprende sia quelli specializzabili che quelli non specializzabili, gli Autori considerano direttamente appartenenti alla categoria dei costi speciali i costi comuni specializzabili. Ma poiché, in questo testo, non si è aderito a questo pensiero, i concetti di "costo diretto" e "costo indiretto" non possono essere adottati come sinonimi rispettivamente di "costo speciale" e di "costo comune". Infatti, avremo costi comuni che possono essere attribuiti anche in modo diretto e non solamente mediante l'attribuzione indiretta⁵⁴.

2.2.4. Costi controllabili e costi non controllabili

I costi di prodotto possono essere ulteriormente classificati in: costi controllabili e costi non controllabili. Questa ripartizione assume notevole importanza ai fini del controllo di gestione, permettendo di individuare all'interno dell'organizzazione produttiva i soggetti responsabili della gestione delle risorse aziendali. Si devono individuare all'interno della struttura imprenditoriale, attraverso il disegno della "mappa delle responsabilità"⁵⁵, i centri di responsabilità, cioè "le unità organizzative

⁵² Si rimanda al capitolo otto; per un maggior approfondimento si veda anche Avi M.S. *"L'imputazione dei costi indiretti nella valutazione delle rimanenze finali"*

⁵³ Si veda per esempio Bocchino U. in *"Manuale di controllo di gestione"* pag. 40 e 41.

⁵⁴ Si veda il capitolo cinque.

⁵⁵ Per un maggior approfondimento si veda Bergamin Barbato *"Programmazione e controllo in un'ottica strategica"* pag. 261 e seguenti.

costituite per raggiungere uno o più obiettivi”⁵⁶. A ciascun centro o unità operativa è assegnato un responsabile, cui è attribuito un ammontare di fattori produttivi (input) che sarà utilizzato per la realizzazione di un definito output, quest’ultimo potrà essere destinato a un altro centro o posto direttamente sul mercato.

La responsabilità di ciascun capo centro sull’ammontare dei costi di prodotto, può assumere diverse gradazioni, infatti, un soggetto può influenzare in misura diversa il livello dei costi, in base al tipo di risorsa impiegata e delle leve decisionali disponibili⁵⁷.

Il centro di responsabilità non coincide necessariamente con il centro di costo, “poiché quest’ultimo riunisce i costi dei fattori che hanno trovato utilizzo nel centro, anche se sorti in altre unità operative, mentre il centro di responsabilità accoglie i soli costi originati nel centro.”⁵⁸

All’interno del centro di responsabilità è svolto un controllo di efficienza oltre che un controllo economico, quest’ultimo mira ad accertare la validità e il successo delle scelte intraprese nei piani strategici e nella programmazione per raggiungere gli obiettivi aziendali. I controlli di efficienza sono invece rivolti a verificare come le risorse sono impiegate e consumate in un dato orizzonte temporale, nel centro di responsabilità.

Tali controlli, al fine della loro stessa efficacia, richiedono un termine di confronto, quindi sarà opportuno confrontare i risultati ottenuti con dati consuntivi dei periodi passati, o con dati determinati preventivamente, meglio ancora con costi standard. In questo modo emergeranno gli scostamenti rispetto a quanto è stato prestabilito, bisognerà perciò comprenderne le cause⁵⁹ e riportare il centro nella condizione di

⁵⁶ Cinquini L. in *“Strumenti per l’analisi dei costi - Vol. I”* pag. 38.

⁵⁷ Bergamin Barbato M. in *“Il controllo di gestione nelle imprese italiane”*, evidenzia che la creazione della struttura organizzativa del controllo richiede “di assegnare responsabilità economiche e talvolta finanziarie in modo coerente con: ambiente, strategia, struttura organizzativa di base, altri meccanismi operativi e stile di direzione. (...) Relazione di importanza dominante, a nostro parere, è quella che lega la struttura organizzativa del controllo alla struttura organizzativa di base.” pag. 93. L’Autore descrive poi, le caratteristiche della struttura organizzativa del controllo in termini di coerenza con la struttura organizzativa di base: a. la profondità va intesa come definizione della dimensione e delle caratteristiche dei centri e nomina dei loro capi, in armonia con il grado di delega effettiva (e conseguente responsabilità) assegnati nella struttura organizzativa di base; b. l’orientamento corrisponde all’individuazione dei centri e dei loro risultati (...); c. l’integrazione (...), d. la rilevanza specifica si riferisce alla stretta coerenza che deve esistere tra compiti organizzativi, tipo di responsabilità economica assegnato (di costo, di ricavo, di profitto, di investimento) e leve effettivamente a disposizione.” pag. 95.

⁵⁸ Tessitore A. in *“I costi nelle aziende di produzione”* pag. 3-50, 3-51.

⁵⁹ Bergamin - Barbato in *“Programmazione e controllo in un’ottica strategica”* sostiene: “Uno sviluppo adeguato della ricerca delle cause degli scostamenti tra parametri-obiettivo e risultati, e

poter raggiungere quanto era stato pianificato. Poi, sulla base delle responsabilità dei capi centro, si attribuiranno i “premi” o le “punizioni”, è importante che ciò avvenga rispetto a soggetti che hanno effettivamente il controllo sui costi conseguiti o comunque attribuiti al centro di cui ne sono i responsabili⁶⁰. “È quindi importante imputare a ciascun centro di responsabilità i soli costi che risultano direttamente influenzati dall’azione dei rispettivi capi.”⁶¹

Riprendiamo, brevemente, la classificazione dei *tipici centri di responsabilità* individuabili all’interno dell’azienda:

- i *centri di costo*, questi si distinguono in produttivi finali, ausiliari e di spese generali. I primi due perseguono un obiettivo di efficienza nell’impiego dei fattori sia fissi che variabili, realizzano, infatti, attività misurabili e i capi centri mirano a ridurre l’impiego di fattori variabili ed espandere i volumi produttivi; mentre i centri di spese generali sono orientati all’efficacia, l’efficienza resta “appannata” per l’impossibilità della misurazione dei loro risultati e quindi di collegare le relative quantità di fattori di input e i loro costi.
- I *centri di ricavo* in cui il responsabile deve mirare ad ottenere un determinato volume e mix di vendita. Esempio di un tipico centro di ricavo, all’interno della struttura aziendale, è l’ufficio vendite.

un’azione correttiva incisiva, diretta a rimuoverle, dipende in modo determinante dagli attori, dalle modalità e dalle finalità della loro realizzazione. Le basi sono poste dalla prima fase perché cambia parecchio l’atteggiamento dei capi centro a seconda che si fissano autonomamente gli obiettivi o se li vedano imporre dall’alto; così come è assai influente il grado del loro coinvolgimento nel processo di pianificazione strategica.” pag. 386.

⁶⁰ Bergamin – Barbato in “*Il controllo di gestione nelle imprese italiane*” evidenzia che il collegamento tra la struttura organizzativa del controllo e il sistema premio/punizione è uno dei più difficili: “il sistema premio/punizione risente più dei valori sociali e di gruppo che delle scelte direzionali. Si possono impiegare i più sofisticati sistemi di ricompensa che la dottrina organizzativa fornisce e legarli in modo ineccepibile ai parametri-obiettivo del sistema di controllo, ma se i premi/punizioni sono antitetici alla cultura dominante nell’impresa, verranno ignorati o respinti provocando addirittura reazione contrarie a quelle desiderate.” pag. 132. Bernardi G. – Sordi C. in “*Come progettare la struttura aziendale*” analizzano i tipi di premi e sanzioni che possono essere utilizzati all’interno della struttura aziendale. “Concettualmente questi tipi si possono classificare entro tre categorie: - decisioni che influiscono sul potere e sullo status dei membri dell’organizzazione (ad es., la carriera e le promozioni, i compiti); - decisioni che influiscono sul reddito derivante dalla attività lavorativa (ad es, retribuzioni o altri benefici); - decisioni concernenti la permanenza nell’organizzazione (ad es, licenziamento).” pag. 176, per un maggior approfondimento in merito si vedano anche le pag. 177 e seguenti. In merito ai premi e alle punizioni basate sulle performance conseguite si veda anche Merchant K.A. Riccaboni A. in “*Il controllo di gestione*” pag. 182 e seguenti.

⁶¹ Tessitore A. “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-51.

- I *centri di profitto* sono definiti anche centri di ordine superiore, e i capi - centro possono avere responsabilità molto “variegate” a seconda delle leve gestibili. Se si considera, ad esempio, la direzione commerciale⁶², il responsabile oltre a gestire le due variabili volume e mix (come il centro di ricavo), controlla anche la variabile prezzo. Le risorse che la direzione commerciale impiega (costo di pubblicità, costi di ricerche e analisi di mercato, costi legati alla distribuzione dei prodotti, ecc.) costituiranno un centro di spese generali.

L’obiettivo di tale centro è realizzare il maggior divario tra ricavi e costi, posto che quest’ultimi per la direzione commerciale, sono standard⁶³ in quanto dipendenti dai centri produttivi, anche se comunque, indirettamente può influenzarne il livello in base alle scelte di volume e mix dei prodotti che pone nel mercato.

All’interno dei centri di profitto, la categoria più avanzata e progredita è il centro di investimento. In questo, il responsabile oltre a gestire la variabile profitto, può controllare in modo discrezionale le scelte di investimento. La performance del capo centro sarà valutata sulla base delle specifiche leve controllabili. Esempio di un centro di investimento è il centro di gestione operativa⁶⁴.

Possiamo quindi definire **controllabili** i costi per cui esiste la possibilità da parte del capo - centro di influenzarne l’intensità, in maniera diretta e significativa⁶⁵, dal

⁶² Bergamin – Barbato M. in *“Programmazione e controllo in un’ottica strategica”* lo definisce come il centro di profitto con maggiore tradizione storica all’interno dell’organizzazione aziendale.

⁶³ Bergamin – Barbato M. in *“Programmazione e controllo in un’ottica strategica”*: “Non si attribuiscono i costi effettivi, perché inglobano il livello di efficienza raggiunto dalla produzione e dagli approvvigionamenti e quindi ricadenti sotto la responsabilità di altri centri” pag. 273,

⁶⁴ Bernardi G. – Sondrio C. in *“Come progettare la struttura aziendale”*: “le leve a disposizione, perciò, non comprendono solo le determinanti dei costi e dei ricavi, ma anche quelle del volume del capitale investito (capitale fisso e capitale d’esercizio). L’unica leva non a disposizione è il reperimento del capitale, che configurerebbe una vera e propria responsabilità di impresa.” pag. 152.

⁶⁵ In merito alla definizione di costo controllabile si veda Sostero in *“Analisi dei costi: le logiche di attribuzione”* pag. 23, dove riprende il pensiero di Hart (quest’ultimo lo presenta nel libro del 1973 *“Overhead cost: analysis and control”* pag. 22). Hart distingue tre diverse situazioni in cui si può affermare che un costo sia controllabile da una persona: a) quando la persona ha l’autorità di sostenere il costo. In questo senso un costo che deriva da una decisione di lungo termine è altrettanto controllabile di un costo modificabile nel breve termine; b) quando la persona può influenzare in modo significativo l’ammontare di quel costo con le proprie azioni, ad esempio utilizzando un servizio fornito da un altro centro di responsabilità; c) quando la persona può ridurre o eliminare quel costo. In questo senso un costo modificabile nel breve termine è più controllabile di un costo derivante da una decisione di lungo termine. Busa L. – Dezzani F. in *“Budget e controllo di*

lato opposto, i **costi non controllabili** non possono essere attribuiti ai singoli centri. “Un’azione di controllo delle risorse può essere effettuata individuando i costi controllabili e attribuendone le responsabilità ai soggetti che ne possono influenzare il consumo; ai fini del controllo di gestione si parla in tal senso di “contabilità per centri di responsabilità” per indicare l’esigenza di contabilizzare in tali centri solamente i costi controllabili, oppure di dover efficacemente distinguere quest’ultimi da quelli non controllabili”⁶⁶.

Ai più alti livelli organizzativi tutti i costi sono controllabili, e “tutti i costi aziendali sono suscettibili di programmazione e di controllo”⁶⁷, quindi quando si afferma che relativamente a un dato centro i costi non sono controllabili, ciò non significa che non sono controllabili in termini assoluti, ma il controllo verrà esercitato da altri centri. La distinzione tra costi controllabili e costi non controllabili ha una valenza solo relativa, rileva unicamente con riferimento ai singoli centri di responsabilità.

È importante, infine, evidenziare che la distinzione tra costi controllabili e non controllabili non coincide con quella di costi variabili e fissi⁶⁸, solo ai livelli inferiori dell’organizzazione aziendale vi è la coincidenza; mentre in alcuni centri è possibile estendere la controllabilità ai costi fissi, e all’opposto non controllare alcuni componenti di reddito negativi variabili.

gestione” affermano: “controllabile è sinonimo di influenzabile. (...) l’influenza del capo-centro non è quasi mai “piena”, ma è sufficiente che sia diretta e significativa. Inoltre, non di rado, si verificano fenomeni di interdipendenza tra più centri tale che la controllabilità è congiunta e dà origine ad una corresponsabilità.” pag. 98. Si veda anche Coda in “*I costi di produzione*” pag.123.

⁶⁶ Cinquini L. “*Strumenti per l’analisi dei costi – Vol. I*” pag. 39.

⁶⁷ Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-52.

⁶⁸ Tesi sostenuta dal Tessitore in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-52; Hart H. in “*Analysis and control*” afferma: “chiaramente la controllabilità è relativa sia all’estensione temporale sia all’area di responsabilità in esame, è sbagliato pensare che i costi variabili sono controllabili e i costi fissi incontrollabili.” L’autore riprende il pensiero di Horngren: “tutti i costi sono controllabili in qualche modo e da qualcuno, nel lungo periodo. Nel breve periodo, quelli che sono controllabili sono soggetti a diversi gradi di influenza” Hart conclude “ancora una volta, c’è un grado di intercambiabilità tra costi fissi e costi variabili. (...) La crescente importanza dei costi fissi sul totale dei costi d’impresa richiede di porre maggior enfasi sul loro controllo.” pag. 22; anche Coda in “*I costi di produzione*” è concorde con questa tesi: “La distinzione tra costi controllabili e non controllabili di norma non si identifica con quella fra costi variabili e costi costanti (...) Soltanto ai livelli inferiori dell’organizzazione aziendale si può asserire che, grosso modo, i costi variabili corrispondono con quelli controllabili e i costi costanti con quelli non controllabili.” pag. 184. Bocchino in “*Manuale di controllo di gestione*” pag. 43, invece ritiene che i costi fissi non siano mai controllabili. In questo testo aderiamo alla tesi del Tessitore proprio perché in azienda vi possono essere costi fissi – controllabili, basti pensare al centro profitto.

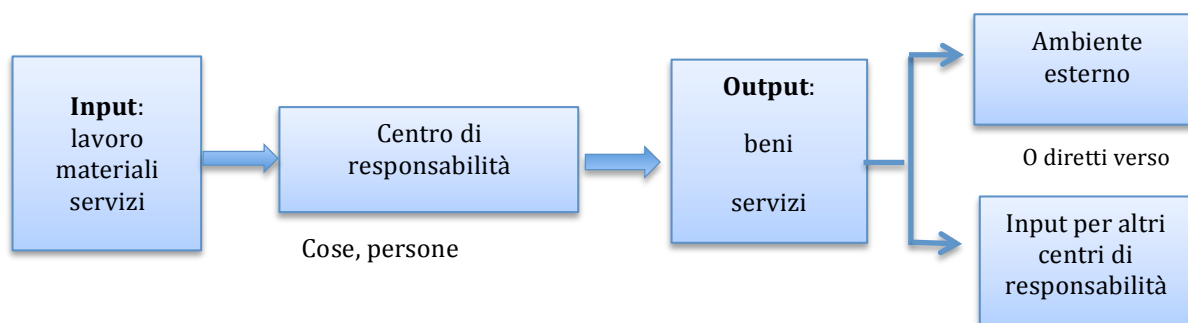


Figura n° 2.9: Nature of a Responsibility Center⁶⁹

2.2.5. Costi parametrici, vincolanti e discrezionali

L'ultima classificazione di costo che trattiamo in questo testo è quella che distingue i costi futuri in: parametrici, vincolanti e discrezionali. Tale classificazione assume rilievo nell'attività di programmazione aziendale, fondamentale ai fini del controllo di gestione.

I **costi parametrici** rappresentano "quantità utilizzate come unità convenzionali di confronto di altre quantità aziendali"⁷⁰. All'interno di questa fattispecie di costo possiamo individuare: *i costi convenzionali, i costi normali e i costi standard*.

I *costi convenzionali* sono ottenuti suddividendo i costi comuni in base a criteri commerciali. Lo scopo di ciò è: verificare se i ricavi di vendita permettano di coprire i costi produttivi che si sostengono per la realizzazione dei prodotti, e se consentono la realizzazione di un margine di profitto. Tale classe di costo, mentre a livello effettivo è irrazionale e priva di significato, a livello preventivo può assumere un ruolo importante.

I *costi normali* si calcolano ipotizzando che l'impresa svolga la sua attività senza essere influenzata da eventi eccezionali o straordinari, si eliminano pertanto i costi legati per esempio a inattività degli impianti, a fermi accidentali, a improduttività, anche parziale, della manodopera diretta.

All'interno dei costi parametrici, la categoria che oggi assume maggior rilievo è quella dei *costi standard*. Sono quei costi per cui è possibile calcolare a priori, in

⁶⁹ Anthony and Young: "Management control in nonprofit organizations" pag.6.

⁷⁰ Tessitore A. in "I costi nelle aziende di produzione" pag. 3-23.

modo preciso e rigoroso, la quantità di fattore da impiegare per ottenere una unità di output⁷¹. “Sono determinati in relazione a dati volumi di produzione, e in base a supposte condizioni interne ed esterne di efficienza aziendale.”⁷² Dunque, il costo standard non “è un massimo, spesso difficilmente identificabile in relazione a certi fattori produttivi, ne è una media, espediente aritmetico privo di significazione. Esso è ciò che dovrebbe verificarsi in assenza di condizioni particolarmente favorevoli o particolarmente avverse, è ciò che dovrebbe riscontrarsi in condizioni normali. È un “sea level” dal quale si possa partire per misurare altezze, è una “meta” presente alle aspettative del produttore”⁷³.

Tali costi rappresentano un fondamentale supporto all’attività di programmazione e controllo all’interno dell’azienda. Sono anche definiti parametri-obiettivo perché hanno un duplice e integrato significato:

1. permettono di individuare gli obiettivi da raggiungere nell’attività di produzione e vendita dei prodotti realizzati;
2. sono un termine di confronto, un parametro a cui rapportare i costi effettivamente sostenuti e conseguiti nell’attività di produzione e distribuzione aziendale.

Esempi tipici di costi standardizzabili sono: le materie prime e la manodopera diretta.

Il costo standard è importante perché valutare e analizzare i valori di costo passati non permette di esprimere alcun giudizio sulla capacità dell’azienda di raggiungere gli obiettivi⁷⁴, se prima non sono stati predeterminati e specificati nella loro dimensione “ideale” o “normale”. Inoltre infruttifero è considerare il passato “per

⁷¹ Marchini I., in “*Costi standard e controllo dei costi di produzione*” afferma: “I costi standard (...) per definizione, sono scientificamente predeterminati; anche i costi stimati o i costi previsti sono predeterminati, ma differiscono dai costi standard poiché stabiliti sulla base della esperienza e delle migliori informazioni disponibili e non sulla base di una analisi scientifica.” pag. 28; “una definizione pratica di costo standard è quella che lo indica come un costo predeterminato di un certo bene o servizio che venga prodotto in dato volume e nell’ambito di una serie di circostanze assunte a sua base. Soltanto quando questi fattori siano esattamente definiti e analizzati potrà farsi luogo alla determinazione del costo standard”. pag. 30.

⁷² Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-24

⁷³ Abbiamo preso la definizione data da Amodeo D. in “*Le gestioni industriali produttrici di beni*” pag. 701, come esemplare della definizione di costo standard; si veda comunque anche l’analisi dettagliata condotta da Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-23 e seguenti, relativamente alla fattispecie del costo standard.

⁷⁴ In merito al confronto tra i costi effettivi di un dato periodo con i costi effettivi di un altro periodo si veda anche Batty J., in “*Manuale dei costi standard*” pag. 23 e seguenti.

valutare il rapporto ottimale tra risorse e risultati, se non è stabilita una relazione “ideale” o “normale” tra input e output alla quale fare riferimento per poter esprimere un giudizio.”⁷⁵

I **costi discrezionali** si caratterizzano per il fatto che il loro ammontare viene stabilito anno dopo anno, da parte della direzione aziendale, sulla base di spese passate, del confronto con altre aziende del mercato, della disponibilità specifica in ciascun anno di mezzi finanziari. Questi costi non sono individuati in funzione di uno specifico volume di output produttivo, “sul fondamento di calcoli tecnici rigorosi (tante risorse per un dato volume di produzione)”⁷⁶, ma sulla base di scelte discrezionali della direzione aziendale al fine di raggiungere determinati risultati e obiettivi.

Tipici esempi sono: i costi di pubblicità, le spese di ricerca e sviluppo, i costi per la formazione del personale, le spese di consulenza, di cancelleria.

Infine, i **costi vincolanti** si caratterizzano per la dipendenza da scelte prese in sede di programmazione e pianificazione strategica. A livello di budget risultano prefissati e non è possibile prendere decisioni liberamente su questi costi.

I costi vincolanti sono il riflesso di una predefinita struttura aziendale che non può essere modificata nel breve periodo. La differenza rispetto ai costi discrezionali è che mentre per quest’ultimi la “discrezionalità” è limitata ad un anno, i costi vincolanti sono definiti per un periodo pluriennale.

Un esempio sono le quote di ammortamento: le decisioni sul loro ammontare sono assunte nel momento in cui è effettuato l’investimento aziendale.

Se in azienda tutti i costi fossero parametrici ciò sarebbe molto agevole e favorevole poiché “costruire il budget significherebbe adottare un modello matematico di consumo delle risorse”⁷⁷. Riuscire a rendere parametrici tutti i costi, sia quelli discrezionali, sia quelli vincolanti è impossibile, e per tale motivo vi è sempre un

⁷⁵ Bergamin – Barbato M. in “*Programmazione e controllo in un’ottica strategica*” pag. 166. Per un maggior approfondimento di questa classe di costo si vedano anche le pagine da 167 a 172.

⁷⁶ Brusa L. – Dezzani F. in “*Budget e controllo di gestione*” pag. 94.

⁷⁷ Antonelli V. e D’Alessio R. in *Soluzioni24fisco*.

marginale più o meno esteso di soggettività nella loro determinazione a livello preventivo.

2.3. Le configurazioni di costo:

2.3.1. Costo primo diretto

Abbiamo già introdotto, all'inizio del capitolo, il concetto di configurazione di costo rispetto al prodotto.

Il *costo primo* comprende tutti i fattori produttivi che possono essere direttamente riferiti all'oggetto di calcolo di costo. Il costo primo, nell'accezione più comune, include i costi elementari direttamente inglobati nell'oggetto di costo, quali: materie prime dirette e manodopera diretta. Esistono, tuttavia, figure di costo primo costituite anche da costi di materiali diretti, da altri costi diretti di trasformazione industriale e dagli oneri sulla manodopera diretta.

Per individuare tale configurazione non si affronta il problema del ribaltamento dei costi comuni, è quindi la configurazione con il più alto grado di oggettività, di certezza, non opinabile e "lontana" da scelte arbitrarie.

È una figura di costo parziale perché non considera tutti gli elementi di costo. È però un importante ausilio ai fini del controllo di gestione, permette di esprimere giudizi sul rendimento dei fattori principali e sull'efficienza dei processi produttivi. Consente di ottenere informazioni "orientative" sui costi dei prodotti, oltre che permettere la valutazione dei costi di beni non ancora ultimati al termine dell'esercizio o, "più in generale, tutte le volte che si ravvisi la necessità di procedere a una loro stima"⁷⁸.

Rispetto a tale configurazione l'Amodeo scrive: "Al calcolo dei costi primi si ricorre non di frequente per informazioni di prima approssimazione sui costi di prodotto, sovente soltanto per disporre di indici di base della "importanza" relativa di diversi prodotti o di diverse produzioni, talvolta anche, se non di rado, per ritrovare un

⁷⁸ Nati A. "I costi di produzioni e decisioni aziendali" pag. 43.

criterio sufficientemente definito per la valutazione dei prodotti in corso di lavorazione a termine di esercizio o in altro tempo in cui la valutazione interessi.”⁷⁹

2.3.2. Costo industriale

Un'altra configurazione di costo cui la pratica e la dottrina danno importanza è il *costo industriale* – detto anche di produzione o di fabbricazione – e si ottiene sommando al costo primo i costi indiretti attinenti all'attività di produzione, quali: costi comuni di impianti, manodopera indiretta, macchinari, energie, ecc., cioè tutti quei costi comuni che portano ad individuare la componente industriale del costo di produzione. Perciò, si procede sommando “l'ammontare dei costi relativi alle condizioni produttive interne onerose indirette o permanenti, impiegate per l'ottenimento dei prodotti o per l'effettuazione delle lavorazioni”⁸⁰.

A differenza del costo primo, in questo caso è necessario ripartire sugli oggetti di calcolo quote di costi generali di natura industriale, vengono meno l'oggettività e la certezza, e l'attendibilità dei risultati ottenuti dipende dai criteri di ripartizione-imputazione impiegati, criteri in ogni caso soggettivi.

Questa configurazione è parziale poiché non considera i costi generali di natura non industriale. È utilizzata per valutare le rimanenze finali di prodotti finiti e semilavorati, ai fini del calcolo del reddito di esercizio.

2.3.3. Costo complessivo

Il costo complessivo è ottenuto sommando al costo industriale – o di fabbrica - la quota di costi generali non industriali. Si aggiungeranno i costi commerciali, amministrativi, finanziari e tributari, quindi tutti i fattori produttivi impiegati nell'attività di produzione tecnica ed economica, sia quelli diretti sia indiretti. Esempi di tali costi sono: i costi di ricerca e sviluppo, di pubblicità, di promozione, di

⁷⁹ Amodeo D. in “*Le gestioni industriali produttrici di beni*” pag. 520.

⁸⁰ Antonelli V. e D'Alessio R. in “*Soluzioni 24Fisco*”.

formazione del personale, gli oneri finanziari e i costi della gestione amministrativa dell'impresa⁸¹.

A differenza delle configurazioni poc'anzi presentate, questa si definisce completa perché comprende tutti i fattori produttivi onerosi, ma è però altamente soggettiva⁸², le quote dei costi comuni e generali non industriali possono essere ripartite "solo sulla base di criteri di proporzionalità scelti dall'operatore secondo il proprio giudizio."⁸³

Tale configurazione è spesso utilizzata come base per determinare il risultato netto di singole operazioni, se si utilizza la tecnica contabile del full costing⁸⁴; inoltre può essere impiegata per definire il prezzo di vendita, calcolato solitamente aggiungendo al costo complessivo una percentuale (definita mark up). Il prezzo così determinato permette di coprire tutti i costi che l'azienda ha effettivamente sostenuto per lo sviluppo e per la realizzazione del prodotto - servizio ⁸⁵. Sottolineiamo comunque che, per il calcolo del prezzo di vendita la più corretta configurazione è il costo economico - tecnico.

2.3.4. Costo economico-tecnico

Il quadro delle configurazioni di costo, più utilizzate dalla pratica economica, si chiude con il costo economico - tecnico. Esso si ottiene sommando al costo

⁸¹ D'Ippolito T. in *"I costi di produzione e di distribuzione"* afferma: "Il costo complessivo comprenderebbe, pertanto, tutte le spese o le quote di spese, per usare il linguaggio equivoco della pratica, che nell'azienda si sostengono e che si imputano al prodotto che in particolare si considera." pag. 34.

⁸² Nati A. in *"Costi di produzione e decisioni aziendali"* in merito ritiene che il costo complessivo "se da un lato presenta il vantaggio di non trascurare alcun elemento di costo sostenuto, dall'altro, proprio perché si costruisce anche sulla ripartizione di tutti i costi comuni nello spazio e nel tempo, manifesta un elevato grado di soggettività." pag. 45.

⁸³ Bocchino U. in *"Manuale di controllo di gestione"* pag. 46.

⁸⁴ Si veda in specifico il capitolo tre.

⁸⁵ Amodeo in *"Le gestioni industriali produttrici di beni"* espone però i limiti di questa configurazione per il calcolo del prezzo di vendita, poiché evidenzia che tale configurazione di costo è fragile, incerta, "se si pensa che, comunemente, figure di costi complessivi sogliono essere accolte come idonee basi per la fissazione di prezzi di vendita che possano giudicarsi remunerativi, si palesano in pieno le gravi arbitrarietà cui la pratica facilticamente si affida. I divari che in tal modo si determinano fra i ricavi presunti e le configurazioni di costo così equivocamente individuate hanno ben scarsa significazione, e sono appena accettabili come indici approssimativi della convenienza di certe produzioni." si veda pag. 526.

complessivo gli oneri figurativi. Detti oneri figurativi hanno le seguenti caratteristiche: “1. Non danno luogo a variazioni numerarie, 2. Non sono rilevanti nella contabilità generale, 3. Sono determinati a calcolo, perché non sono il risultato di negoziazioni.”⁸⁶ Sono pertanto oneri non sostenuti a livello finanziario dall’impresa, non comportano uscite monetarie. Essi possono essere ricondotti a tre categorie:

- a. fitti figurativi: ossia il mancato profitto per l’imprenditore nel caso in cui metta a disposizione dell’azienda beni di sua proprietà, personali, propri.
- b. Interessi di computo: rappresentano gli interessi che l’imprenditore avrebbe potuto maturare, se avesse investito il proprio capitale alternativamente invece che investirlo in azienda; sono calcolati in base al tasso corrente di mercato.
- c. Stipendio figurativo direzionale: è la remunerazione dell’imprenditore per l’opera prestata. Esso è calcolato sulla base della remunerazione che otterrebbe se svolgesse le medesime mansioni direzionali, ma alle dipendenze di un’altra azienda, quindi senza assunzione di rischio d’impresa.

È una configurazione completa poiché comprende tutti i fattori impiegati, compresi quelli non onerosi per cui l’azienda non ha direttamente sostenuto un costo.

Rappresenta sicuramente la base più corretta per la determinazione del prezzo di vendita dei prodotti, comprende, infatti, anche i fattori produttivi, sia materiali che non materiali, prestati dall’imprenditore. È perciò il prezzo minimo che permette una remunerazione⁸⁷.

È impiegato anche per valutare i prezzi di vendita fissati direttamente dal mercato e per verificare la convenienza economica comparata di produzioni alternative aziendali. “Quando più produzioni alternative richiedono l’impiego di fattori produttivi non onerosi in misura differenti, la scelta razionale può essere effettuata solo considerando i costi economici – tecnici (se due possibili

⁸⁶ Bocchino U. in “*Manuale di controllo di gestione*” pag. 46.

⁸⁷ In merito Nati A. in “*Costi di produzione e decisioni aziendali*”: “nella configurazione in oggetto si potrebbe vedere uno strumento informativo da impiegarsi per fissare il prezzo di vendita, qualora l’azienda lo possa gestire in piena autonomia, oppure per esprimere un giudizio circa il grado di remuneratività dello stesso, quando invece, in proposito, non esiste libertà di movimento.” pag. 46-47.

produzioni comportano l'impegno di impianti di costo differente, e quindi impiego di capitale diverso, solo i costi economici – tecnici forniscono informazioni corrette per il calcolo).”⁸⁸

Nel determinare tale configurazione di costo, è importante non cadere in errori di duplicazione di certi componenti di costo, ciò avviene quando gli “elementi” che si sommano al costo complessivo, o eventualmente alle altre configurazioni parziali di costo, sono già stati considerati come elementi negativi di reddito effettivi.

La produzione di uno specifico prodotto sarà conveniente quando i ricavi che derivano dalla vendita dello stesso, sono in grado di coprire il costo economico – tecnico (che comprende anche gli oneri figurativi) e permettono la realizzazione di un margine⁸⁹. Quest’ultimo costituisce la remunerazione dell’imprenditore per i rischi corsi nell’investire il suo capitale in quel determinato business.

COSTO PRIMO	Materie prime Manodopera diretta Atri costi diretti di fabbricazione
COSTO INDUSTRIALE	+ Quota costi indiretti industriali
COSTO COMPLESSIVO	+ Costi generali commerciali amministrativi, tributari, finanziari
COSTO ECONOMICO -TECNICO	+ Oneri figurativi

Figura n° 2.10. Le configurazioni di costo di prodotto

⁸⁸ Bocchino U. in “Manuale di controllo di gestione” pag. 47.

⁸⁹ Tale margine è il profitto, in economia, infatti, il profitto si consegue una volta coperti gli oneri figurativi.

3. Due metodi di determinazione del costo di prodotto a confronto: il full costing (costo pieno) e il direct costing

3.1. Full costing a base unica

3.2. Full costing a base multipla

3.3. Direct costing semplice

3.4. Direct costing evoluto

3. DUE METODI DI DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODOTTO A CONFRONTO: IL FULL COSTING (COSTO PIENO) E IL DIRECT COSTING

3.1. Full costing a base unica

Con il calcolo del costo pieno (detto anche Full Costing), si imputano al prodotto tutti i costi siano essi fissi o variabili, speciali o comuni. Come abbiamo evidenziato nel capitolo due, diverse possono essere le configurazioni di costo pieno, arrivando in alcuni casi persino a comprendere gli oneri figurativi. Quindi se la configurazione prescelta è il costo industriale saranno imputati solamente i costi diretti ed indiretti, relativi a quella determinata area produttiva aziendale; se la configurazione scelta è invece, il costo complessivo saranno imputati anche i costi indiretti relativi alla struttura, quali amministrativi, commerciali e generali.

In generale, comunque, il costo pieno di prodotto comprende tutti i costi, siano essi speciali o comuni, di natura caratteristica, e anche se talvolta si assiste alla ripartizione di costi finanziari e tributari, “è, però, sempre esclusa la possibilità di “ribaltamento” sul prodotto di costi non caratteristici per definizione (quali, ad esempio, minusvalenze e sopravvenienze passive).”¹

Il principio base su cui si fonda il metodo del full costing è l’assorbimento integrale dei costi di prodotto, secondo cui, tutti i costi dei fattori necessari per la realizzazione dell’oggetto di calcolo concorrono alla formazione del costo totale del prodotto stesso.

I costi vengono imputati al prodotto indipendente dal fatto che esista una relazione biunivoca e diretta tra la risorsa consumata e l’oggetto di costo. Sarà quindi necessario ricorrere a dei criteri di ripartizione, per l’imputazione all’oggetto di costo, di tutti quei componenti negativi di reddito che non possono essere direttamente attribuiti.

¹ Avi M.S. in “*Management Accounting, Vol. II, cost analysis*” pag. 471.

Nella teoria economica possiamo individuare due metodi di imputazione dei costi indiretti agli oggetti di calcolo:

1. attraverso un'unica base di ripartizione - detto "calcolo del costo pieno su base unica aziendale"²;
2. con l'allocazione dei costi, prima sui centri di costo e poi, da questi vengono ribaltati sugli oggetti di calcolo finale. Sono impiegate basi di ripartizioni diverse per ciascun differente centro - detto per tale motivo "calcolo del costo pieno su base multipla".

Per applicare il metodo del costo pieno su base unica aziendale, tutti i costi vengono direttamente imputati con un'unica base di ripartizione (driver di costo) all'oggetto di costo.

I componenti di costo variabile sono direttamente imputati al prodotto, mentre i costi fissi sia di natura speciale che comuni, vengono sommati e in relazione alla base di ripartizione prescelta, imputati ai prodotti.

Il calcolo del coefficiente unitario di riparto è determinato dal rapporto tra: il totale dei costi indiretti da ripartire e l'ammontare totale della base di imputazione prescelta.

La quota del costo da attribuire a ciascun oggetto di costo si ottiene dal prodotto tra il valore unitario del coefficiente e la quantità della base riferita ad ogni specifico oggetto.

Evidenziamo che le basi di ripartizione possono essere distinte in due categorie:

- a quantità fisiche: cioè espressive della quantità di risorse impiegate, come le ore macchina, le quantità di produzione, le ore di manodopera;
- a valore: indicative del valore delle risorse consumate, come il fatturato, il costo della manodopera.

Nella pratica aziendale sono preferite le quantità fisiche, poiché in questo modo, le variazioni del coefficiente non sono influenzate da variazioni di prezzo del fattore produttivo prescelto come base di ripartizione, permettendo quindi una maggiore interpretabilità delle variazioni del coefficiente stesso.

È quindi un metodo estremamente semplificato e di immediata determinazione.

² Bubbio A. "Analisi dei costi e gestione d'impresa" pag. 95.

Proprio per l'unicità della base di ripartizione, la sua scelta è altamente critica, poiché ne deriva l'attendibilità e la veridicità del risultato oggetto del calcolo. Nel scegliere la base più corretta e opportuna da impiegare per ripartire i componenti negativi di reddito sull'oggetto di costo, sarà necessario adottare il criterio della significatività del fattore produttivo impiegato. La base di ripartizione dovrebbe quindi, esprimere "il più compiutamente possibile in aderenza con il principio funzionale o causale, il consumo delle risorse indirette da parte di prescelti oggetti finali di calcolo e di conseguenza, dovrebbe costituire il migliore parametro per imputare a questi ultimi il costo delle risorse consumate."³

Sottolineiamo che non è possibile individuare una base di ripartizione universale, ma la scelta varierà da azienda ad azienda in relazione alle caratteristiche specifiche del processo produttivo aziendale, ed è perciò legata alle diverse tipologie di costi indiretti generati in ciascuna realtà. È comunque in ogni caso una scelta soggettiva e altamente discrezionale.

Storicamente la base unica principalmente adottata all'interno dell'impresa era la manodopera diretta (solitamente espressa in ore), questo era dovuto alla significatività che tale fattore produttivo assumeva, oggi "con il venir meno della centralità di questa risorsa a vantaggio di altri fattori produttivi, si è teso a sostituire questa base con altre basi come le ore macchina o le quantità di altri fattori."⁴ Oggi comunque, di fronte alle specificità di ciascuna realtà produttiva, la base di ripartizione deve essere necessariamente selezionata caso per caso.

È però doveroso evidenziare come le basi di imputazione a valore o espresse come quantità fisiche, individuate con il principio funzionale, secondo "gli autori più moderni che hanno approfondito l'argomento dell'imputazione dei costi comuni, considerano queste basi, almeno nella maggior parte dei casi, poco aderenti alle nuove condizioni di struttura e di funzionamento delle aziende. I costi appaiono più legati alla complessità dei processi che al volume delle produzioni realizzate"⁵.

All'interno delle aziende può anche essere applicata la metodologia di calcolo basata su criteri commerciali, in contrapposizione al principio funzionale, e si fonda sul fatto che ciascun prodotto deve contribuire alla copertura dei costi indiretti, in

³ V. Antoneli, R. D'Alessio in "Soluzioni 24Fisco".

⁴ Bubbio A. "Analisi dei costi e gestione d'impresa" pag. 95

⁵ V. Antoneli, R. D'Alessio in "Soluzioni 24Fisco".

relazione al margine di contribuzione di primo livello complessivamente generato da ciascuno.

La base di riparto per l'imputazione dei costi indiretti è il margine di contribuzione complessivo determinato da ogni prodotto, e la quota di costi indiretti che verrà attribuita a ciascuno di essi sarà maggiore, maggiore è il margine di contribuzione generato. Il margine di contribuzione di primo livello è calcolato come differenza tra i ricavi e i costi variabili, e se considerato a livello unitario, evidenzia quindi la contribuzione di ciascun prodotto alla copertura di costi indiretti all'interno della struttura aziendale. Il coefficiente di ripartizione è dato dal rapporto tra il margine di contribuzione di primo livello di prodotto e il margine di contribuzione totale aziendale.

È però, un metodo fortemente criticato perché non è espressivo del consumo, da parte di ciascun prodotto, delle risorse imputabili in modo indiretto, ma la ripartizione dei costi indiretti avviene esclusivamente in base al margine che hanno generato, e quindi ripartiti solamente in relazione alla capacità di ciascuno di sopportare quei determinati componenti negativi di reddito. Questo metodo comporta quindi un "appiattamento" della redditività dei prodotti, infatti, "non viene addebitato di più a chi ha beneficiato di maggiori servizi, ma a chi può pagare di più"⁶. I prodotti sono considerati redditizi se la differenza tra il margine di contribuzione di primo livello e i costi indiretti risulta positiva, all'opposto quei prodotti che non riescono a coprire i costi indiretti si ritengono in perdita. Il metodo commerciale dunque: "guarda al problema dei costi congiuntamente a quello dei ricavi, trascura le relazioni tecniche tra costi e fattori produttivi, può non incentivare l'efficienza perché non segnala l'effetto che le modalità di impiego delle risorse adottate esercitano sui costi."⁷

L'utilizzo del metodo del full costing a base unica, per il calcolo del costo di prodotto è estremamente semplice sia per quanto riguarda il suo impiego e la sua gestione, sia per la sua interpretazione e comprensione. Tale metodologia presenta però dei limiti rilevanti: innanzitutto, come in precedenza evidenziato, è estremamente delicata la scelta della base di ripartizione; inoltre vi sono dei costi aziendali di

⁶ Sosterò U, "Analisi dei costi: le logiche di attribuzione" pag. 231

⁷ Antoneli V., R. D'Alessio in "Soluzioni 24Fisco".

natura comune per cui non è possibile individuare un indice di impiego e consumo da parte del prodotto oggetto di analisi. Infine, risulta che l'impiego di una base unica non permette di evidenziare, in maniera reale, il consumo delle risorse da parte di ciascun oggetto finale di calcolo.

È consigliato il suo impiego solamente in contesti in cui le tipologie di costi indiretti sono sostanzialmente omogenee, quindi di fronte a imprese di piccola dimensione, spesso mono prodotto, dove l'ammontare di costi indiretti non è molto significativo. Se valutiamo tale metodo in relazione al suo supporto alle scelte correnti di gestione è doveroso evidenziare quanto segue:

- è necessario che la base di ripartizione permetta di evidenziare il legame tra i costi attribuiti a un determinato oggetto e l'oggetto stesso;
- la base di ripartizione deve chiarire le ragioni per le quali un determinato costo è stato sostenuto, "deve aiutare a percepire il comportamento del costo attribuito a fronte di alternative passate o future di gestione. Per rispettare questa seconda condizione, il valore che la base assume con riferimento a ciascun oggetto di costo, dovrebbe variare in misura proporzionale all'ammontare di costi che competono all'oggetto di costo"⁸.

Quindi la scelta della base di ripartizione più opportuna ed idonea deve essere compiuta considerando questi elementi.

Inoltre, anche nel caso dell'impiego del costo di prodotto ottenuto con il metodo del full costing a base unica, ai fini della valutazione delle prestazioni manageriali bisogna considerare tutti i limiti che derivano da questa metodologia di calcolo.

È importantissimo cercare sempre di scegliere la base che risulta più idonea, rispetto alla specifica realtà aziendale che si sta considerando, ricordando comunque che "ciascun parametro può essere oggetto di critica in quanto il parametro di ripartizione di costi comuni è, per definizione intrinseca del termine, soggettivo e quindi potenziale oggetto di opinioni discordanti."⁹

Proponiamo ora un esempio numerico di calcolo del costo di prodotto, con il metodo del full costing, dove la scelta della base di ripartizione è legata al principio funzionale o causale.

⁸ Sostero in "Analisi di costi: le logiche di attribuzione" pag. 225 ma vedi anche Amodeo "Le gestioni industriali produttrici di beni" 1941, pag. 215.

⁹ Avi M.S. in "Management Accounting, Vol. II, cost analysis" pag. 474.

Consideriamo un'azienda che sostiene costi indiretti pari a € 8.450.000, scegliamo come base unica di ripartizione le ore-macchina, infatti, il manager aziendale ritiene che la produttività aziendale dipenda e sia legata all'assorbimento di questa risorsa.

Le ore macchina totali, nel periodo considerato sono pari a 72.000.

Per calcolare la quota di costi indiretti da attribuire a ciascun prodotto realizzato dall'azienda è necessario individuare il coefficiente unitario di ripartizione, esso è dato dal totale dei costi fissi sul totale del valore assunto dalla base di ripartizione prescelta, quindi sul totale delle ore-macchina: $\text{€ } 8.450.000 / 72.000 = 117,36 \text{ €/h}$.

A questo punto sarà necessario moltiplicare il valore del coefficiente unitario per le ore-macchina assorbite da ciascun prodotto che l'azienda realizza, ottenendo la quota di costi indiretti da attribuire a ciascun prodotto.

Presentiamo ora invece un esempio di calcolo con il metodo del full costing su base unica secondo i criteri commerciali.

L'azienda Alfa produce due prodotti A e B.

Il prodotto A ha un prezzo di vendita pari a €100, un costo diretto pari a €20, e un volume di produzione di 150.000 unità.

Il prodotto B ha un prezzo di vendita pari a €130, un costo diretto pari a €60, e un volume di produzione di 100.000 unità.

I costi indiretti sostenuti dall'azienda ammontano a €124.000, e vengono ripartiti nei due prodotti A e B secondo il criterio commerciale, e quindi in relazione al margine di contribuzione di primo livello generato da ciascuno.

Calcoliamo il margine di contribuzione unitario e complessivo generato da ciascun prodotto:

Prodotto A: $(100-20) \cdot 150.000 = 12.000.000$

Prodotto B: $(130-60) \cdot 100.000 = 7.000.000$

Il coefficiente di ripartizione è dato da: *Margine di contribuzione di prodotto / Margine di contribuzione complessivo aziendale*

Per il prodotto A: $12.000.000 / 19.000.000 = 0.6316$, quindi la quota di costi indiretti imputabile ad A è $0.6316 \cdot 124.000 = 78.315,79$

Per il prodotto B: $7.000.000 / 19.000.000 = 0,3684$, quindi la quota di costi indiretti imputabile a B è $0.3684 \cdot 124.000 = 45.684,21$

3.2. Full costing a base multipla¹⁰

La metodologia del full costing a base multipla è applicata in presenza di un'organizzazione complessa, di dimensioni elevate, dove ai fini del calcolo unitario del costo di prodotto sono individuate, all'interno del processo produttivo aziendale delle aggregazioni intermedie di costo. È necessario, qualora si decide di impiegare questa metodologia per il calcolo del costo di prodotto, disporre di un piano dei centri di costo all'interno dell'impresa.

Le fasi operative di questa metodologia sono:

- fase 1: individuazione dei centri di costo e redazione del piano dei centri;
- fase 2: tutti i costi sono aggregati prima nei diversi centri di costo, ad esclusione dei fattori che possono essere imputati direttamente al prodotto quali materie prime e il costo della manodopera diretta;
- fase 3: scelta della base di ripartizione per ciascun centro di costo (più driver di costo), dei componenti negativi di reddito che sono stati imputati nella fase sub-2. Tali costi potranno essere imputati o direttamente al prodotto finale o ad altri centri di costo. Si ricorrerà a basi differenti per ciascun aggregato intermedio – per tale motivo è denominato “metodo del full costing a base multipla”, e la scelta della base deve essere tale da consentire di apprezzare l'assorbimento dei costi, che sono stati localizzati nei centri intermedi, da parte dei diversi prodotti finali. “Questo passaggio viene realizzato utilizzando basi differenti da centro a centro; tali basi devono avere la caratteristica di esprimere nel modo più efficace possibile la relazione di causalità fra l'attività svolta dal centro e il prodotto/servizio offerto”¹¹;
- fase 4: ai costi imputati direttamente a ciascun prodotto, si sommano i costi indiretti che “giungono” dai diversi centri di costo, questi ultimi saranno quelli che risultano direttamente collegati al prodotto finale da immettere

¹⁰ Evidenziamo che in questo paragrafo spiegheremo a livello concettuale il metodo del full costing a base multipla in contrapposizione alla metodologia del full costing a base unica, ma dedicheremo il capitolo cinque del presente testo per illustrare nel dettaglio e approfondire la metodologia del full costing per il calcolo del costo di prodotto secondo la logica tradizionale dei centri di costo.

¹¹ Bubbio A., *“Analisi dei costi e gestione d'impresa”*, pag. 109.

nel mercato. In questo modo si individua e si determina il costo pieno di prodotto.

Le basi più comunemente impiegate si possono distinguere tra:

- quelle che tentano di evidenziare l'assorbimento da parte del prodotto finale dei servizi forniti, esempi: i volumi di produzione, la superficie occupata, ecc.
- quelle che esprimono secondo un'unità dimensionale i "servizi" usati dal prodotto finale oggetto del calcolo, esempi quali: i tempi di impiego, il numero di operazioni che vengono svolte, ecc.

"La differenza sostanziale tra i due tipi è che, nel primo caso, l'unità serve a misurare solo la dimensione dell'oggetto di attribuzione, mentre nel secondo caso la base è espressa attraverso un'unità che misura (anche) il servizio sottostante al costo da attribuire."¹²

È opportuno evidenziare che il metodo del full costing a base multipla rispetto a quello a base unica, è sicuramente un metodo più complesso e articolato ma ciò va a beneficio di una maggiore precisione e attendibilità dei risultati finali oggetto di analisi.

Diverse però, sono le critiche mosse dalla pratica e dalla teoria economica nei confronti di questo metodo. Infatti, i sostenitori del direct cost – metodo che si oppone al full costing, ritengono che al fine di calcolare il costo di prodotto la metodologia del costo pieno è priva di oggettività a causa della ripartizione dei costi indiretti, che necessariamente avviene tramite dei parametri (basi di imputazione – driver di costo) discrezionali, soggettivi ed opinabili. Sempre secondo i sostenitori del metodo del direct cost, l'utilizzo dei costi pieni di prodotto sia ai fini di assumere decisioni strategico-aziendali, sia per scopi valutativi, potrebbe portare a commettere errori rilevanti a causa della ripartizione (soggettiva) dei costi indiretti. All'opposto, i sostenitori della metodologia del full costing, ritengono che quest'ultima sia da preferire vista l'attuale riduzione all'interno delle aziende produttive dei costi variabili, a fronte di un aumento esponenziale dei costi indiretti. Inoltre permette una più precisa e accurata determinazione del prezzo di vendita. Infine, è da preferire per la valutazione delle rimanenze di magazzino, infatti, i

¹² Sosterò U., "Analisi dei costi le logiche di attribuzione" pag. 232-233.

principi nazionali e internazionali prevedono l'attribuzione alle scorte anche dei costi indiretti¹³.

3.3. Direct costing semplice

Il metodo del direct costing si basa sull'attribuzione all'oggetto di calcolo dei soli costi variabili. I costi fissi detti anche costi di capacità, "sostenuti per l'acquisizione delle strutture in grado di garantire una potenzialità di produzione"¹⁴, sono sopportati indipendentemente dal volume produttivo che si realizza e vengono anche definiti costi sommersi. I costi variabili, detti anche dalla dottrina economica costi di utilizzo della capacità, si sostengono per ottenere un certo volume produttivo aziendale, quindi non si sopportano se l'azienda decide di non realizzare quella determinata attività produttiva.

Secondo questo metodo i costi fissi, proprio per il fatto che sono costi di struttura, sostenuti indipendentemente dalla produzione effettivamente realizzata, non devono essere attribuiti ai singoli prodotti ma al risultato economico di periodo.

Si ottiene la configurazione di costo che, sottratta ai ricavi di vendita, permette di evidenziare il margine di contribuzione di primo livello, destinato alla copertura dei costi fissi di struttura. "Il margine di contribuzione è in pratica quel "serbatoio di ricavi" disponibili per coprire i costi fissi e creare un utile"¹⁵. Con questo metodo, infatti, i costi fissi vengono sottratti "in blocco" per il loro ammontare totale¹⁶ dal margine di contribuzione complessivo aziendale.

I prodotti realizzati devono essere in grado di coprire i costi variabili direttamente imputabili agli oggetti di calcolo, e inoltre, contribuire alla copertura dei costi di struttura comuni a tutte le produzioni realizzate.

¹³ Si rimanda alla seconda e terza parte del presente testo.

¹⁴ Antonelli V. e R. D'Alessio, "Soluzioni 24Fisco".

¹⁵ Cinquini L. in "Strumenti per l'analisi dei costi" vol. I, pag. 125.

¹⁶ In merito Bubbio in "Contabilità analitica per l'attività direzionale" afferma: "il direct cost semplice non dimentica i costi fissi ma anzi questi costituiscono, insieme al margine di contribuzione, il punto centrale dello schema. Proprio per essere tenuti in evidenza tali costi vengono considerati nel loro importo complessivo e non vengono dispersi nell'organizzazione attraverso ripartizioni a cascata più o meno spinta, né vengono imputati, attraverso basi di dubbia oggettività, alle unità di prodotto." pag. 167.

Con il direct costing semplice i costi fissi non vengono suddivisi in speciali e comuni, come invece vedremo nel paragrafo successivo viene realizzato con il direct cost evoluto.

Il primo è un metodo utilizzato in contesti produttivi non complessi e soprattutto che presentano un numero limitato di combinazioni di prodotto-mercato; ai fini decisionali e strategici “può portare a risultati errati qualora l’impresa sia caratterizzata da prodotti che presentano combinazioni produttive altamente differenziate, con strutture dei costi diverse”¹⁷.

Applicando questo metodo si giunge a una configurazione di costo parziale, anche se Bubbio afferma “non priva peraltro di un preciso valore informativo”¹⁸.

Il costo variabile è importante per tutta una serie di scopi:

- valutare l’efficienza raggiunta nel processo produttivo, confrontando gli output ottenuti con gli input (risorse impiegate) necessari a raggiungere quel determinato risultato.
- In un’ottica di breve periodo, a supporto del processo decisionale relativamente a scelte di convenienza economica, dove la capacità produttiva (scelta non modificabile nel breve periodo) è data e “fissa”.
- Ai fini di determinare il prezzo di vendita dei prodotti da porre nel mercato, infatti, se il prezzo di vendita non permette la copertura nemmeno dei costi variabili si determina una “perdita secca”. Permette di evidenziare in situazioni di sottoutilizzazione il “limite inferiore a cui può essere spinto il prezzo di vendita dei prodotti al fine di acquisire commesse di riempimento”¹⁹

Il direct costing semplice permette di calcolare e interpretare velocemente e agevolmente i risultati che derivano dalla sua applicazione; inoltre “una contabilità dei costi che si basi su questa metodologia di calcolo sarà caratterizzata da un costo di rilevazione, aggregazione, e presentazione dei dati inferiore rispetto ad una contabilità basata sul full costing.”²⁰

Allo stesso tempo è necessario evidenziare che considerare i costi fissi “in blocco” comporta dei limiti all’attività decisionale in una prospettiva di medio - lungo

¹⁷ Moisello A.M. “*I costi di produzione*” pag. 117.

¹⁸ Bubbio in “*Contabilità analitica per l’attività direzionale*” pag. 167.

¹⁹ Moisello A.M., in “*I costi di produzione*” pag. 118; in proposito si veda anche Bohm H.H., Wille F. in “*Direct costing e programmazione della produzione*” pag. 59.

²⁰ Bubbio A. in “*Contabilità analitica per l’attività di direzione*” pag. 170.

periodo. Il direct costing semplice non permette di evidenziare separatamente nemmeno i costi fissi speciali, in realtà questi ultimi sono molto importanti ai fini strategici - decisionali e di controllo. Quest'ultimo svantaggio è stato superato con l'introduzione del metodo di calcolo dei costi denominato direct costing evoluto.

3.4. Direct costing evoluto

Questa metodologia oltre a basarsi su una distinzione tra costi variabili e fissi, suddivide quest'ultima categoria di costi in: speciali rispetto all'oggetto di calcolo dei costi e comuni. Ricordiamo che i costi fissi speciali sono quelli per cui è possibile individuare una qualche relazione oggettiva con un determinato prodotto, o centro di responsabilità, o combinazione di prodotti-mercati, ecc.

Il direct costing evoluto evidenzia non solo il margine di contribuzione di primo livello (margine lordo) ma anche il margine di contribuzione semi-lordo (o di secondo livello). Con questo metodo si considerano i costi variabili, e i costi fissi non vengono imputati "in blocco" ma quelli caratterizzabili come speciali, cioè relativi a un determinato oggetto di calcolo dei costi, si sottraggono al margine di contribuzione di primo livello (lordo), ottenendo così il margine di contribuzione di secondo livello o semi-lordo²¹. I componenti negativi di reddito fissi comuni, non specializzabili rispetto all'oggetto di calcolo sono sottratti alla somma dei margini di contribuzione di primo e secondo livello, ottenendo in questo modo il risultato economico di periodo relativo all'azienda oggetto di analisi.

Il direct costing evoluto è impiegato nelle aziende multi divisionali, e nelle imprese con differenti combinazioni di prodotto - mercato - tecnologia.

L'oggettività e l'affidabilità dei dati-risultati non viene compromessa perché l'analisi dei costi si ferma prima di qualsiasi valutazione basata su elementi di soggettività.

²¹ E' importante evidenziare che "individuati i costi specifici di prodotto questi non vengono imputati all'unità di prodotto, ma debbono essere considerati nel loro importo complessivo e tale importo verrà dedotto dal 1° margine di contribuzione complessivo di prodotto. (...) Il motivo per cui nel caso del D.C.E. i costi fissi specifici non vengono imputati all'unità di prodotto costituisce anche uno dei degli arbitri commessi dal metodo del costo pieno. Se i costi i fissi per definizione sono costi di periodo, cioè costi il cui ammontare complessivo è legato al trascorrere del tempo ed è indipendente dai volumi di produzione/vendita realizzati ecco che se li si imputa all'unità di prodotto il risultato che si ottiene è una loro variabilizzazione del tutto irreali anzi pericolosa.", Bubbio A., in "Contabilità analitica per l'attività di direzione" pag. 172.

Inoltre questo metodo di calcolo dei costi costituisce il punto di partenza per le scelte di convenienza economico – aziendale: make or buy²².

Lo stesso limite evidenziato nel direct costing semplice è individuabile anche qui, entrambi questi metodi, infatti, rispondono a esigenze decisionali di breve periodo, dove il processo decisionale riguarda “un intervallo di tempo in cui si presume non vi siano variazioni della struttura aziendale e dei costi fissi. Le decisioni di breve periodo hanno il fine di migliorare l’impiego delle risorse di cui l’impresa dispone in termini di immobilizzazioni materiali ed immateriali, e risorse umane. La metodologia adottata a supporto delle decisioni di breve periodo è il *direct costing*. Con essa l’impresa persegue l’obiettivo del miglioramento dell’efficienza, della produttività e della redditività nel breve termine.”²³

Inoltre il metodo del direct costing presenta uno svantaggio non trascurabile, legato alla valutazione delle rimanenze finali ai fini civilistici e fiscali, infatti, non è riconosciuta la valutazione delle rimanenze considerando i soli costi variabili, ma è richiesta dai principi contabili e dalla normativa fiscale una valorizzazione a costo pieno. Quindi le imprese che utilizzano la tecnica del direct costing per le scelte strategiche - operative, interne all’azienda, devono ai fini della redazione del bilancio di esercizio civilistico e fiscale effettuare il “passaggio” al full costing (costi pieni)²⁴.

Consideriamo, a questo punto, un esempio numerico e applichiamo i metodi del direct costing semplice ed evoluto poc’anzi evidenziati.

L’azienda Sole produce due prodotti A e B:

	A	B
RICAVI	15.000.000	15.000.000
COSTI VARIABILI	7.600.000	8.000.000

²² Si rimanda al capitolo successivo.

²³ Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – documento numero 12 - Marzo 2012.

²⁴ In merito agli svantaggi del metodo del direct costing Bohm H.H. Wille F. sostengono “(...) pur tenendo conto delle carenze (...) l’introduzione del direct costing nella pratica della contabilità industriale non può che essere vivamente consigliata” in “*Direct costing e programmazione della produzione*” pag. 60.

MARGINE DI CONTRIBUZIONE LORDO	7.400.000	7.000.000
-----------------------------------	-----------	-----------

Se applicassimo il metodo del direct costing emergerebbe la convenienza del prodotto A rispetto al prodotto B. Però in questo modo, non si considererebbe l'incidenza dei costi fissi che la produzione dei due prodotti determina. Infatti, se consideriamo che i costi fissi speciali del prodotto A sono molto più elevati di quelli del prodotto B, la convenienza economica dei due prodotti varierebbe.

	A	B
Ricavi	15.000.000	15.000.000
Costi Variabili	7.600.000	8.000.000
MARGINE DI CONTRIBUZIONE LORDO	7.400.000	7.000.000
Costi Fissi Speciali	3.500.000	1.200
MARGINE DI CONTRIBUZIONE SEMILORDO	3.900.000	6.998.800

Applicando la metodologia del direct costing evoluto la convenienza economica del prodotto A emersa con l'applicazione del direct costing semplice non risulta più tale. Infatti, il margine di contribuzione di secondo livello è molto maggiore per il prodotto B anziché per A, perciò il prodotto B, avendo un margine di contribuzione semi-lordo maggiore offre una copertura superiore ai costi fissi comuni.

Quindi una valutazione di convenienza ma anche di decisioni strategiche aziendali basata sul metodo semplice può comportare errori molto gravi e con ripercussioni drastiche a livello reddituale.

4. Il costo di prodotto per le decisioni:

- 4.1. Importanza del margine di contribuzione lordo e semi-lordo**
- 4.2. Product mix**
- 4.3. Scelte di Make or Buy**

4. IL COSTO DI PRODOTTO PER LE DECISIONI

4.1. Importanza del margine di contribuzione lordo e semi-lordo

“Il margine di contribuzione rappresenta un risultato economico parziale che può essere riferito a singole produzioni aziendali o a loro aggregati. Il termine margine si riferisce appunto alla parzialità del risultato, dato che nel suo calcolo non vengono contrapposti ai ricavi tutti i costi aziendali, ma solamente una parte di essi. La specificazione di contribuzione evidenzia che tale risultato economico deve contribuire, (...) alla copertura di altri costi aziendali prima di formare il risultato netto”¹.

L'analista, cercando di definire un modello di conto economico che rappresenti convenientemente la progressiva formazione del risultato generale dell'attività imprenditoriale, ha formulato un apposito prospetto contabile ove sono calcolati diversi risultati intermedi, definiti anche “margin di contribuzione” (M.d.C), suddivisi per livelli e nascenti dalla contrapposizione di specifici ricavi e costi.

Nello schema di conto economico operativo da fornire alla direzione aziendale, il margine di contribuzione costituisce un valido riferimento per individuare e capire la capacità dell'attività svolta a dare copertura ai costi fissi aziendali, e di conseguenza conoscere i risvolti reddituali aziendali di determinate scelte. Il margine di contribuzione è dato dalla differenza tra i ricavi totali e i costi variabili totali, ed esprime il contributo alla copertura dei costi fissi aziendali, sia speciali che comuni. “Tale aggregato rappresenta un elemento conoscitivo utile, o meglio indispensabile, affinché molteplici decisioni aziendali possano essere assunte nella piena consapevolezza dei risvolti reddituali delle alternative oggetto di opzione.”² Naturalmente l'efficacia e l'importanza di tale risultato si riduce e viene meno quando si considera con riferimento all'intera azienda, quindi contrapponendo tutti i ricavi al totale dei costi variabili aziendali. “Affinché l'utilità del calcolo del margine

¹ Sostero U. Buttignon F., in *“Il modello economico-finanziario”*, Giuffrè Editore, Milano, pag. 253.

² Avi M.S., *“Controllo di gestione”*, pag. 57

di contribuzione sia massimizzata, è necessario che tale valore venga identificato in riferimento a combinazioni parziali d'impresa. L'interesse di chi determina tali margini deve pertanto essere focalizzato non sull'impresa intesa nella sua interezza, bensì sui singoli prodotti offerti sul mercato, sulle gamme di prodotto, sui singoli reparti aziendali".³ Sarà necessario, ai fini gestionali e decisionali, ripartire l'azienda in molteplici aree e calcolare i margini di contribuzione specifici di area, in tale modo si evidenzierà la capacità, di ciascuna, di contribuire alla copertura dei costi fissi aziendali.

Il margine di contribuzione può essere valutato in termini assoluti e relativi.

Nel primo caso: la presenza di un margine di contribuzione positivo rappresenta una condizione di convenienza "assoluta" per lo svolgimento di quella specifica produzione, viceversa se il margine di contribuzione è negativo, quel prodotto contribuisce ad aumentare le perdite dell'azienda oggetto di analisi.

Invece, "in termini relativi di confronto ai fini decisionali tra prodotti diversi, perde importanza l'attribuzione al prodotto dei costi fissi in quanto ciò che interessa è vedere se il prodotto, rispetto ai suoi costi variabili, ai prezzi e ai volumi è in grado di produrre un ammontare di margine di contribuzione capace di coprire i costi fissi lasciando un margine di utile più o meno elevato. È quindi rispetto alla capacità maggiore o minore di creare margine di contribuzione che va giudicata la convenienza di situazioni produttive alternative"⁴

Il margine di contribuzione può essere distinto in margine di contribuzione di primo livello o lordo e margine di contribuzione di secondo livello, detto anche semi-lordo.

Il margine di contribuzione di primo livello individua l'importo di una determinata produzione che contribuisce a coprire i costi fissi dopo aver sottratto, ai ricavi, i costi variabili di tale produzione.

Questo calcolo è importante al fine di capire qual è il contributo dell'attività in oggetto alla copertura dei costi fissi aziendali, siano essi speciali o comuni. È quindi, un risultato economico intermedio che varia e dipende dalle quantità di unità

³ Avi M.S., "Controllo di gestione", pag. 57.

⁴ Cinquini I., "Strumenti per l'analisi dei costi, vol.I", pag. 127.

vendute, poiché i ricavi oscillano sulla base delle variazioni delle vendite, così come l'ammontare dei relativi costi variabili.

Per esprimere una valutazione positiva sulle attività svolte nell'impresa è necessario che il "margine lordo di contribuzione" sia positivo⁵, invece per definire le attività migliori o meglio più redditizie è necessario stilare una graduatoria decrescente delle attività in base all'importo del "margine di contribuzione".

L'importanza dell'utilità di questo "strumento" si ha prendendo come riferimento un singolo reparto o area rilevante di gestione e non tanto considerando la gestione dell'azienda nella sua globalità (cioè contrapponendo i ricavi totali a tutti i costi variabili aziendali), perché non è necessario, per capire se la gestione aziendale ha avuto risultati positivi, suddividere i costi totali in fissi e variabili e calcolare il margine a livello complessivo, ma è sufficiente osservare il bilancio d'esercizio.⁶

È quindi utile, in fase di programmazione, per assumere decisioni in merito a due o più alternative, che la direzione e i manager aziendali valutino e tengano in considerazione i risultati che derivano dall'analisi per margini di contribuzione, e la scelta potrà ricadere sull'alternativa che partecipa maggiormente alla copertura dei costi fissi aziendali.

Il "margine di contribuzione" può essere calcolato a livello unitario o a livello totale, nel primo caso si ottiene sottraendo dal prezzo unitario i costi variabili unitari; mentre il "margine di contribuzione totale" è dato dalla differenza tra i ricavi totali e i costi variabili totali (in riferimento alla quantità manifestata o presunta).

⁵ Margine di contribuzione positivo se i ricavi coprono i costi variabili e contribuiscono alla copertura dei costi generali/comuni.

⁶ Per un maggiore approfondimento di tale tematica si veda Avi M.S., *"Gli aspetti contabili dell'impresa alberghiera"*, Giapichelli Editore, Torino pag. 158-161.

MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE UNITARIO	MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE TOTALE
=	=
PREZZO UNITARIO	RICAVI TOTALI
-	-
COSTI VARIABILI UNITARI	COSTI VARIABILI TOTALI

La differenza fra i due concetti è di tutta evidenza.

“Il margine lordo di contribuzione unitario” è uno strumento informativo poco soggettivo, facilmente determinabile anche in corso di attività, poiché non è vincolato alle previsioni di budget, relativi volumi e mix di vendita.

“Il margine lordo di contribuzione totale” rappresenta un valido riferimento del processo decisionale, inteso come obiettivo di costi e ricavi globali, ma gestibile in modo flessibile, e rappresentativo dei possibili effetti sul reddito finale.

È importante evidenziare, come, non è comunque sempre possibile, sulla base del solo importo assunto dal margine di contribuzione, prendere decisioni di carattere strategico: per esempio all'interno di un'azienda ci potrebbe essere un determinato reparto che potrebbe avere un margine di contribuzione negativo, ma rappresentare però un'attività ineliminabile nell'azienda ai fini delle possibilità di vendita del prodotto principale in considerazione. In tal caso comunque il reparto centrale dovrebbe raggiungere un margine di contribuzione tale da riuscire a coprire quella parte di costi variabili “scoperti” del reparto accessorio.

È quindi sempre necessario confrontare e tenere in considerazione l'apporto indiretto che un'attività porta all'azienda nella sua interezza e globalità, tenendo quindi conto della ripercussione che una determinata scelta comporta in tutti i sub-sistemi aziendali.

“Il margine di contribuzione di primo livello” (o margine lordo di contribuzione) serve per assumere decisioni a breve termine. In questo contesto “la parola breve ha un duplice significato:

1) con il concetto breve termine s'intende far riferimento a decisioni che non impattano sulla struttura aziendale. La capacità produttiva è considerata data, e con queste decisioni non si intendono apportare modifiche strutturali, (...);

2) la parola breve ha anche un altro significato: in questo contesto diviene sinonimo di immediato, (...) nel momento in cui il manager viene a conoscenza dell'informazione (relativa al margine di primo livello), può automaticamente e immediatamente, prendere la decisione economicamente più conveniente.”⁷

Il margine semi-lordo o di secondo livello, sorge in quanto non si considerano più solamente i costi variabili ma vengono inclusi nel calcolo anche i costi fissi speciali⁸ relativi a quel determinato prodotto. Tali costi fissi vengono detratti dal margine di contribuzione lordo.

Alla direzione manageriale risulta utile, non solo individuare le produzioni che maggiormente contribuiscono a coprire i costi fissi aziendali, individuando quindi il/i prodotto/i da introdurre e/o spingere maggiormente sul mercato, ma il manager potrebbe essere interessato a riconoscere la capacità di prodotto/i, di attività o di reparto a coprire anche i costi fissi comuni, calcolando tutti quei costi che rispetto al prodotto o gamma d'affari sono speciali.

Lo strumento che permette di individuare tale valore è il margine semi-lordo di contribuzione (o margine di secondo livello), dato dalla seguente formula:

MARGINE SEMILORDO DI CONTRIBUZIONE:

$$\begin{array}{r} \text{RICAVI} \\ - \\ \text{COSTI VARIABILI} \\ = \\ \text{MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE (o di primo livello)} \\ - \\ \text{COSTI FISSI SPECIALI} \\ = \\ \text{MARGINE SEMILORDO DI CONTRIBUZIONE (o di secondo livello)} \end{array}$$

⁷Avi M.S. *“Controllo di gestione aspetti contabili, tecnico-operativi, e gestionali”*, Il sole 24ore, Milano, 2005
pag. 59.

⁸ Per la definizione di costi speciali si veda il secondo capitolo.

Questo valore, come sottolinea Bergamin Barbato, “non individua i costi di alternativa, rispetto alla produzione o meno di tali oggetti di rilevazione, onde identificare la relativa capacità contributiva, quanto piuttosto di stabilire quale sia il peso di ciascuno nel formare il risultato economico complessivo”⁹.

Il margine semi-lordo di contribuzione viene utilizzato per assumere decisione nel medio lungo termine che possono determinare cambiamenti nella struttura dell’azienda (a differenza del margine di primo livello, che riguardava decisioni di breve periodo), cioè chiusura di reparti, ristrutturazioni rilevanti, eliminazione di determinati servizi che vengono forniti al mercato, ecc.

Sono decisioni che richiedono tempo e non possono essere assunte su un arco temporale breve, perché l’eliminazione, la chiusura di un determinato reparto aziendale, non è una scelta immediata né tempestiva, ma consegue a una necessaria ponderazione, frutto di osservazioni e considerazioni, non solo sui risultati che si sono ottenuti nell’anno corrente, ma cercando di verificare preventivamente quello che potrebbe accadere l’anno successivo, prima di compiere un’eliminazione definitiva. Infatti, se un determinato prodotto presenta un margine di secondo livello negativo, questo non deve essere automaticamente eliminato dalla produzione, ma sarà necessaria un’analisi approfondita e accurata da parte del management, osservando i risultati che si genereranno negli esercizi successivi, e verificando se si può intervenire trasformando il margine di contribuzione semi-lordo da negativo a positivo.

È importante fare estrema attenzione nell’utilizzare il margine di contribuzione di secondo livello per assumere le decisioni strategiche-aziendali, considerando che l’azienda è un complesso costituito da una molteplicità di interrelazioni, e per tale motivo “ogni decisione deve pertanto essere assunta solo dopo che sia stato attentamente valutato l’impatto di quella decisione su tutti i sub-sistemi componenti l’impresa. (...) Al momento della decisione è, infatti, indispensabile considerare le possibili influenze che un aggregato ha sugli altri aggregati”¹⁰. Tutte le implicazioni che derivano dalle scelte aziendali vanno valutate attentamente al

⁹ Bergamin Barbato M., “*Programmazione e controllo in un’ottica strategica*”, Milano 2008; pag. 146.

¹⁰ Avi M.S., “*Controllo di gestione aspetti contabili, tecnico-operativi e gestionali*”, pag. 67.

fine di salvaguardare sempre l'economicità complessiva delle decisioni assunte e intraprese.

4.2. Product mix

L'impiego del margine di contribuzione è fondamentale per assumere decisioni in merito alla scelta delle combinazioni produttive (mix) maggiormente convenienti. Le aziende spesso devono decidere quali prodotti spingere in maggior misura nel mercato, poiché la loro capacità produttiva presenta un limite massimo. Si tratta di selezionare i prodotti che permettono di ottenere i migliori risultati economici.

Consideriamo l'azienda "M&M SpA", la quale produce due prodotti A e B:

	Prodotto A (€)	Prodotto B (€)
Prezzo di vendita	250.000	460.000
Costo variabile unitario	155.000	200.000
Margine di contribuzione unitario	95.000	260.000
Margine di contribuzione percentuale	38%	56,52%

È necessario decidere qual è il mix produttivo maggiormente conveniente per l'azienda "M&M SpA" posto che la capacità produttiva dell'impresa è limitata a 400 ore macchina, e la produzione del prodotto A richiede 2 ore macchina, mentre il prodotto B necessita di 8 ore macchina. Tale analisi richiede la conoscenza del margine di contribuzione orario¹¹ rispettivamente di A e B.

Il margine di contribuzione orario di A è di 47.500€, mentre per il prodotto B ammonta a 32.500€¹². Emerge chiaramente, dal confronto dei due margini di contribuzione orari, che l'azienda "M&M SpA" dovrà impiegare la capacità

¹¹ Il margine di contribuzione orario è dato dal rapporto tra il margine di contribuzione unitario e le ore macchina necessarie per ciascuna unità di prodotto.

¹² Margine orario di A: margine di contribuzione unitario 95.000/ ore macchina 2 = 47.500; Margine di contribuzione orario di B: margine di contribuzione unitario 260.000/ ore macchina 8 = 32.500.

produttiva in primis per la produzione del prodotto A, infatti, se le 400 ore disponibili fossero interamente impiegate per la produzione del prodotto A si otterrebbe un margine di contribuzione totale pari a 19.000.000€, mentre se si utilizzassero per la produzione di B si conseguirebbe un margine di contribuzione totale pari a 13.000.000€.

Questo è un esempio di una possibile risoluzione di un problema legato alla scelta del mix produttivo maggiormente conveniente ai fini economici, quando l'azienda si trova ad avere una capacità produttiva determinata. Si tratta di individuare e selezionare il prodotto la cui produzione va potenziata, posto che permette di ottenere il margine più elevato. La scelta va compiuta come mostrato nell'esempio: determinando il margine di contribuzione unitario relativo ai diversi prodotti e calcolando il rapporto tra quest'ultimo e la quantità della risorsa di ammontare limitato. "Tale rapporto ci indica, infatti, quante unità monetarie di margine di contribuzione vengono generate per ogni unità di risorsa scarsa impiegata"¹³.

L'esame del margine di contribuzione di ciascun prodotto, calcolato per unità di fattore vincolante, permette di identificare il product mix in grado di massimizzare il reddito operativo.

Spesso le aziende si trovano a dover scegliere il product mix ottimale per un'ampia gamma di prodotti, e con più fattori vincolanti, in quest'ultimo caso "il problema della formulazione del più redditizio programma di produzione e del product mix più redditizio consiste essenzialmente nella massimizzazione del margine di contribuzione totale in presenza di una pluralità di vincoli"¹⁴.

Solitamente queste decisioni hanno una rilevanza nel breve periodo, per esempio un'impresa può dover mutare il proprio product mix in risposta alle fluttuazioni della domanda di mercato, del costo dei materiali, dei prezzi di vendita dei propri prodotti e di quelli della concorrenza.

Le imprese che hanno una capacità produttiva limitata, possono anche utilizzare il metodo della programmazione lineare per individuare il mix produttivo che permette di massimizzare l'economicità complessiva della produzione aziendale. "Tale metodologia può essere applicata solo se sussiste la condizione di linearità,

¹³ Moisello A.M. in *"I costi di produzione"* pag.121.

¹⁴ Horngen C.T., Foster G., Datar S.M., in *"Contabilità per la direzione"* pag. 290.

cioè solo nel caso in cui i rendimenti dei fattori sono noti e costanti e la quantità di risorse impiegate risulta proporzionale ai volumi produttivi ottenuti.”¹⁵

In linea generale il metodo della programmazione lineare assume come funzione obiettivo il massimo risultato operativo e pone un sistema di vincoli da soddisfare.

La funzione obiettivo, assumendo N produzioni, è così rappresentata:

$$\begin{aligned} \text{MaxRO con RO} &= \sum_n (p_n * Q_n - cv_n * Q_n - CF_{sn}) - CF_c = \\ &= \sum_n (mc_n * Q_n - CF_{sn}) - CF_c \end{aligned}$$

dove CF_c indica i costi fissi comuni agli N processi e con $n = 1, 2, 3, \dots, N$

Ricordando che i costi fissi sono noti e costanti, e non dipendono dal volume produttivo realizzato, possiamo semplificare la formula:

$$[RO + \sum_n CF_{sn} + CF_c] = \sum_n mc_n * Q_n$$

Se consideriamo che la capacità produttiva è caratterizzata da S risorse date, il sistema dei vincoli potrebbe essere:

$$\left\{ \begin{array}{l} \sum_n (qR1_n * Q_n) \leq QR1 \\ \sum_n (qR2_n * Q_n) \leq QR2 \\ \dots \\ \sum_n (qRM_n * Q_n) \leq QRM \\ \text{con } Q_n > 0, \text{ per } \forall n \end{array} \right.$$

dove $qR1$ indica la quantità unitaria di risorsa R1 necessaria per l'ennesima produzione e $QR1$ indica invece la quantità totale di risorsa R1 disponibile, tale quantità però dovrà essere ripartita tra tutte le N produzioni¹⁶.

4.3. Scelte di Make or Buy

“La scelta tra l'alternativa di produrre internamente un componente o un semilavorato e quella di acquistarlo da un produttore esterno prende il nome di make or buy”¹⁷.

¹⁵ Moisello A.M., in “I costi di produzione” pag. 122.

¹⁶ Il modello esposto fa riferimento a quanto presentato da Moisello A.M., in “I costi di produzione” pag. 122; per uno specifico esempio numerico si rimanda a Moisello A.M., in “I costi di produzione”.

¹⁷ Burch J.G., in “Contabilità direzionale e controllo di gestione” pag. 608.

L'offerta di servizi e prodotti resasi disponibile negli anni, con altissima specializzazione, pone l'azienda sempre più spesso nella situazione di poter/dover analizzare e valutare varie alternative nello svolgimento delle attività e dei servizi che caratterizzano la sua struttura aziendale. Moltissime imprese spinte dalla necessità di ridurre il rischio legato alla gestione operativa hanno tentato di ridurre i costi fissi aziendali, esternalizzando (buy - outsourcing) determinate attività aziendali precedentemente realizzate internamente (make - insourcing). Ad ogni modo in alcuni settori (ad esempio il settore elettronico) sono state anche necessità competitive che hanno portato i manager ad adottare tali strategie.

Le scelte di "fare o comprare" specifici servizi/prodotti, "make or buy", sono decisioni strategiche ed operative - economiche attinenti la facoltà di poter esternalizzare, cioè appaltare all'esterno lo svolgimento di determinate attività e/o servizi. Si tratta di decidere se continuare a produrre internamente certe attività o affidarle a terzi ma ciò "presuppone la possibilità di cessare lo svolgimento di alcune attività aziendali che producono beni o servizi di impiego interno e sostituirle con l'acquisizione esterna degli stessi beni o servizi"¹⁸.

Il manager aziendale dovrà valutare attentamente la convenienza o meno ad appaltare all'esterno un determinato servizio o una specifica produzione, confrontando l'alternativa di produzione interna o esterna non solo sul piano quantitativo, ma anche tenendo in considerazione i fattori qualitativi¹⁹.

¹⁸ Sostero U. Buttignon F., in *"Il modello economico-finanziario"*, Giuffrè Editore, Milano, pag. 278.

¹⁹ Dove per fattori quantitativi si intendono: costi variabili di produzione, prezzo di acquisto dei beni, capacità produttiva inutilizzata in azienda; i fattori qualitativi riguardano la qualità del bene oggetto della scelta, affidabilità del fornitore. Da Bocchino U. in *"Manuale di controllo di gestione"*, Il Sole 24ore, Milano, 2000, pag. 247; Horngen C.T., Foster G., Datar S.M., "Qualche volta sono determinati elementi qualitativi che impongono al manager la risposta a una decisione make or buy. Per esempio Dell Computers deve acquistare dalla Intel il microprocessore Pentium per produrre il suo personal computer, in quanto non possiede il know how e la tecnologia per costruire internamente microprocessori. Altre volte un'azienda può preferire di produrre internamente per mantenere il controllo sul prodotto e sulla tecnologia. Per esempio per salvaguardare la formula della Coca Cola, l'azienda non affida all'esterno la produzione del suo concentrato." in *"Contabilità per la direzione"* pag. 282.; lo stesso Cinquini sostiene "fondarsi, anche nelle decisioni di breve periodo, esclusivamente su dati quantitativo monetari e non anche su altre informazioni qualitative relative alla strategia complessiva aziendale, può condurre a scelte che compromettono nel medio lungo periodo, l'equilibrio economico dell'azienda: basti pensare, nell'ambito dei problemi di make or buy, alle implicazioni di mercato di decisioni di esternalizzare certe produzioni prima svolte internamente." in *"Strumenti per l'analisi dei costi"* pag. 145; in *"Soluzioni24fisco - Decisioni non ricorrenti e costi"*: "I fattori qualitativi di rilievo si riferiscono alla qualità del bene; all'affidabilità del fornitore o dei fornitori da cui si potrebbe acquistare; alla capacità del fornitore; alla forza

Le scelte di make (produrre internamente) or buy (acquistare all'esterno) non possono essere scelte di carattere strutturato, realizzate in termini generali attraverso la definizione di una procedura da adottare in ogni circostanza, ma si manifestano in situazioni che vanno analizzate e valutate di volta in volta, tenuto conto delle peculiarità di costo, qualità, quantità, tempo, ecc.

In linea generale, si può affermare che, in tutte le occasioni è indispensabile, confrontare i costi e i ricavi "cessanti e sorgenti" dell'alternativa in esame. I "costi cessanti", com'è evidente, sono quei costi che scegliendo l'acquisto del servizio (o prodotto) all'esterno, alternativa buy, cessano, vengono cioè eliminati dal conto economico dell'azienda, o comunque costi che possono essere completamente demandati alla competenza di altri reparti aziendali²⁰.

Di converso i "costi sorgenti" sono i costi che "nascono", che "sorgono", che si dovranno sostenere e spesare con l'appalto all'esterno.

È da considerare inoltre, che possono esistere "costi affondati", cioè costi non ancora assorbiti per effetto del processo di ammortamento, ma che risulterebbero non più recuperabili a seguito della decisione di esternalizzare (buy). Tali componenti negativi di reddito sono già stati sostenuti e si dicono anche costi sommersi (sunk cost).

finanziaria e reputazione del fornitore; alla riservatezza del fornitore, specie nel caso di produzioni ad elevato contenuto tecnologico. I fattori quantitativi da prendere in considerazione riguardano i costi incrementali di produzione per ciascuna unità; il costo unitario di acquisto all'esterno del bene; la presenza di capacità produttiva inutilizzata; la presenza di costi e benefici derivanti dall'utilizzo alternativo delle risorse utilizzate."; Burch in *"Contabilità direzionale e controllo di gestione"* afferma: "i fattori qualitativi si riferiscono a : qualità del componente; affidabilità del fornitore; capacità tecniche del fornitore; forza finanziaria e reputazione del fornitore; abilità del fornitore nel celare le informazioni riservate, che altrimenti potrebbero essere divulgate ai concorrenti dal fornitore stesso; l'impatto sul morale dei dipendenti, in caso di riduzione del numero dei dipendenti stessi; il tipo di contratto da sottoscrivere con il fornitore. I fattori quantitativi fanno invece riferimento a: i costi incrementali di produzione per ciascuna unità; il costo unitario di acquisto dal fornitore; la disponibilità di capacità produttiva per la fabbricazione dei componenti; i costi e i benefici opportunità derivanti dall'utilizzazione le strutture per la produzione piuttosto che per altri scopi" pag. 609.

²⁰ Per esempio personale, macchinari, locali, ecc che venivano utilizzati per produrre un determinato servizio/prodotto, nel momento in cui questo viene esternalizzato possono essere trasferiti ad altri departament all'interno dell'azienda e quindi per quel prodotto/servizio sono costi che cessano. Nel caso del costo dei macchinari, questo può rappresentare un costo cessante se possono essere riutilizzati internamente all'azienda o comunque se risulta possibili venderli.

Merita una puntualizzazione la nozione di “costo cessante”²¹, che come sottolinea Avi non sempre viene interpretata correttamente, ma “talvolta si assiste ad una confusione fra le nozioni di costo cessante e costo variabile e i concetti di costo fisso e costo non cessante”²². Non vi è una relazione tra “costo cessante” e “variabilità”, ma possono appartenere alla categoria dei “costi cessanti” sia i costi variabili così come i costi fissi; e neppure i costi “non cessanti” si identificano unicamente con la categoria dei costi fissi, ma possono essere sia costi fissi che variabili. Pertanto “per verificare se un costo è cessante, è necessario valutare la possibilità di una sua totale e completa eliminazione nell’ipotesi in cui nell’impresa si opti per il buy.”²³. Esempi di costi cessanti variabili sono: la manodopera diretta e le materie prime, questi in caso di esternalizzazione risultano evitabili. Ma esistono anche numerosi costi fissi speciali, che in caso di acquisto all’esterno dell’elemento oggetto di analisi possono essere cessati. Si pensi, per esempio, allo stipendio di un supervisore di una specifica linea di prodotto la cui produzione viene appaltata all’esterno, se tale soggetto può essere licenziato, il costo fisso relativo al suo stipendio è un costo cessante; o ancora, si consideri un macchinario utilizzato esclusivamente per la realizzazione di un componente che la direzione aziendale decide di acquisire direttamente dal mercato (outsourcing). Il costo fisso delle sue quote di ammortamento risulta essere un costo fisso specifico cessante, se il macchinario può essere reimpiegato all’interno della struttura aziendale per contribuire alla produzione di “nuovi” output, dove vi è la necessità effettiva di quel macchinario specifico, diventando in tal modo un costo relativo “ad un fattore non pertinente le scelte soggette ad analisi, e quindi evitabile”²⁴.

Nelle decisioni di *bake or buy*, è necessario inoltre valutare correttamente il valore dell’ammortamento degli immobili, valore considerato ai fini di tali scelte. E’ opportuno non compiere l’errore di considerare il “valore storico”²⁵ quale risulta dal bilancio d’esercizio, poiché se non si eseguono rivalutazioni straordinarie,

²¹ Quella di “costo sorgente” non necessita di specificazioni poiché solitamente tale espressione non presenta problemi di interpretazione.

²² Avi M.S., *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, Giapichelli Editore, Torino pag. 199.

²³ Avi M.S., *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, Giapichelli Editore, Torino pag. 199.

²⁴ Cinquini L., in *“Strumenti per l’analisi dei costi – Vol.I”* pag. 137.

²⁵ Definito da Avi M.S.: “il componente patrimoniale appare in bilancio al valore in base al quale è stato acquisito sul mercato, valore debitamente decurtato dal totale degli ammortamenti fino a quel momento determinati” in *“Management Accounting – Vol. II Cost Analysis”* pag. 171.

inevitabilmente i valori non corrispondono a quella che invece è la realtà economica in cui l'impresa opera. "Sia la sopravvalutazione che la sottovalutazione degli elementi patrimoniali conduce alla determinazione di ammortamenti che non rappresentano il reale apporto economico del bene alla produzione annua."²⁶ Quindi è sempre necessario considerare, nel calcolo dei costi per le scelte di make or buy, il reale e corretto valore dell'ammortamento delle immobilizzazioni, se così non fosse, e le scelte si basassero su valori storici scorretti e privi di significato, sarebbe ovviamente compromessa l'efficacia e l'efficienza nella gestione del complesso produttivo.

Oltre alle considerazioni prettamente economiche a livello d'azienda (che derivano dal confronto dei costi dell'alternativa make-buy), il manager deve tenere in considerazione anche l'effetto strategico di determinate scelte. Infatti, nel caso in cui una determinata attività svolta all'interno dell'impresa rappresenti un'esclusività per la struttura produttiva, egli deve valutare attentamente la convenienza ad esternalizzarla, non dimenticando e tralasciando tutti i rischi e le conseguenti perdite che una tale scelta potrebbe determinare. Si pensi ad esempio a una specifica caratteristica del prodotto realizzato, che lo rende rinomato e pregevole nel mercato. In questo caso, anche se la scelta di appaltare all'esterno quella determinata produzione risultasse economicamente più conveniente, sarà improbabile che la direzione decida di appaltarla all'esterno, proprio perché potrebbe perdere l'esclusività, il "nome" e l'immagine aziendale, legata alla presenza di quella determinata caratteristica così importante per il prodotto realizzato dall'azienda in oggetto²⁷. Strategicamente, è molto probabile che in tal caso si scelga di continuare a produrre internamente suddetto servizio, anche se tale scelta non è economicamente la migliore. Nella pratica aziendale, può accadere quindi che l'aspetto strategico prevalga, assumendo un ruolo di primaria importanza, portando in secondo piano l'effetto economico - reddituale della scelta stessa.

²⁶ Avi M.S. in *"Management Accounting - Vol. II Cost Analysis"* pag. 171.

²⁷ Bubbio A., sostiene in merito che spesso vi può essere una "rilevanza strategica del continuare a fare all'interno le cose che si fanno bene, quelle che costituiscono la Core Competence sulla quale si è costruito in passato il successo dell'impresa. Si dovrà cercare di valorizzare tali competenze, poiché la loro unicità è una possibile fonte di apprezzamento da parte dei clienti e quindi una possibile fonte di successo competitivo." in *"Analisi dei costi e gestione d'impresa"*, pag. 225.

“E’ evidente come ciò possa verificarsi fintantoché la situazione reddituale/finanziaria/patrimoniale dell’azienda è sufficientemente positiva.”²⁸ Infatti, se l’impresa si dovesse trovare in una situazione di squilibrio e di difficoltà a livello finanziario, le valutazioni economiche e reddituali dovrebbero necessariamente prevalere su quelle strategiche, al fine di evitare l’insolvenza e il tracollo dell’azienda stessa.

Nelle scelte di make or buy, inoltre, sarebbe sempre consigliabile considerare il modello della catena del valore di Porter²⁹. L’autore, infatti, individua e distingue le attività primarie dalle attività di supporto, e ritiene necessario individuare tra tutte, quelle che creano valore per il cliente. Sono proprio quest’ultime che permettono di creare un vantaggio competitivo e che perciò necessitano di una maggiore attenzione da parte del management. Quindi le attività che non permettono di creare valore per il cliente saranno per prime oggetto di una possibile esternalizzazione da parte dell’impresa, trasformando i relativi costi fissi in costi variabili. Sarà opportuno prestare estrema attenzione nella scelta delle attività da acquistare all’esterno, poiché un’inefficace e non corretta gestione potrebbe determinare insoddisfazione nella clientela con tutte le conseguenze che ne deriverebbero.

“Resta il fatto che nel momento decisionale è sempre necessario incrociare le valutazioni di convenienza economica con un’analisi anche qualitativa delle conseguenze strategico-organizzative derivanti dalle scelte. (...) Trascurare questi aspetti è già rischioso quando le decisioni sono di gestione operativa. Potrebbe essere fonte di pericolosi errori strategici, qualora ci si sposti, come nel caso delle scelte se esternalizzare o meno un’attività, sul piano delle azioni ad elevato impatto sulla capacità competitiva.”³⁰

Per la loro importanza le scelte del tipo “make or buy”, si collocano in un’area di strategia nella quale non è possibile concentrarsi solo sugli effetti che si ripercuotono nel breve periodo. Rappresentano scelte, non facilmente reversibili, con ripercussioni nel medio, ma spesso anche nel lungo termine, scelte che in fondo

²⁸ Avi M.S. in *“Management Accounting – Vol. II Cost Analysis”* pag. 169.

²⁹ Porter M. *“Il vantaggio competitivo”*.

³⁰ Bubbio A., in *“Analisi dei costi e gestione d’impresa”* pag. 238.

devono comunque determinare un bilanciamento tra “efficacia ed efficienza”³¹ di medio-lungo periodo.

Se un’alternativa, nel breve periodo, può risultare non conveniente, al fine di effettuare una scelta ottimale, sarà comunque importante contestualizzarla in un ambito temporale più ampio e non considerarla “isolatamente” rispetto all’intera impresa.

L’analisi differenziale quindi, richiede l’utilizzo del direct costing evoluto, infatti, considera i costi fissi speciali cessanti, giungendo a determinare il margine di contribuzione di secondo livello o semi - lordo.

Inoltre, in merito a tali decisioni, secondo Bergamin Barbato, questo tipo di scelta ha “un risvolto anche a livello finanziario, tale da poter anche rovesciare le valutazioni di convenienza economica e che può impattare nel breve, come nel caso di un disinvestimento o investimento che richiede una rapida attivazione di una o più fonti di finanziamento, o nel medio lungo periodo quando modifica i flussi di cassa o comporta impegni finanziari onerosi”³². Se le scelte di make or buy determinano effetti e conseguenze anche nel medio lungo periodo, sarà necessario effettuare previsioni dei flussi di cassa futuri, calcolandone il loro valore attuale, e confrontando il valore attuale netto di ciascuna alternativa esaminata.

Forniamo ora un esempio di decisioni di make or buy.

Consideriamo i dati relativi al componente 222 assemblato nel prodotto finito Y, realizzato dall’impresa “Hica SpA”. I costi del componente 222 ottenuto in uno specifico reparto aziendale sono presentati in tabella.

<i>Elementi di costo</i>	<i>Costi totali di produzione per la realizzazione di 1.000 unità del componente 222</i>	<i>Costi unitari</i>
<i>Materiali diretti</i>	50.000	50
<i>Manodopera diretta</i>	10.000	10

³¹ L’efficacia è misurata dal livello di ottenimento degli obiettivi conseguiti (output in uscita), mettendoli a confronto con gli obiettivi di output predeterminati. Mentre l’efficienza è monitorata per mezzo delle relazioni istituibili tra gli input utilizzati, per la realizzazione della gestione, con gli output realizzati. In merito a questa problematica si veda Bocchino U., “Manuale di controllo di gestione”, pag. 8.

³² Bergamin Barbato M., “Programmazione e controllo in un’ottica strategica”, Milano 2008; pag. 151.

<i>Costi variabili di produzione relativi all'energia elettrica</i>	30.000	30
<i>Costi generali fissi eliminabili se non si produce internamente il componente 222</i>	20.000	20
<i>Costi generali fissi di produzione per ammortamento impianti specifici per la produzione del componente 222, assicurazione impianti e costi generali amministrativi</i>	38.000	38
Costi totali €	148.000	148

Lo stesso componente 222 può essere acquistato presso un fornitore al prezzo unitario di 140€ per unità.

Per l'azienda "Hica SpA" è conveniente procedere all'acquisto esterno del componente specifico o è maggiormente conveniente continuare la produzione internamente? Si tratta di esprimere un giudizio di convenienza economica, confrontando le due alternative in oggetto.

Se si procedesse ad un confronto semplicemente tra il costo unitario di acquisto del componente all'esterno (140€) con il costo unitario (148€) sarebbe fuorviante e strategicamente non corretto. È invece necessario condurre un calcolo economicamente razionale. Se si considera il costo pieno, così come emerge considerando la tabella soprastante, risulterebbe conveniente accettare l'offerta del fornitore. Il problema è che nel costo totale (148€) sono compresi dei costi fissi che non sono eliminabili procedendo con l'acquisto all'esterno del componente in oggetto. Costi che "Hica SpA" dovrà sostenere anche se decidesse per l'opzione "buy", elementi negativi di reddito che rimarrebbero in ambedue le alternative scelte, sono irrilevanti, e per tale motivo non incidono sul risultato finale.

Una corretta e accurata analisi differenziale richiede di distinguere i componenti negativi di reddito eliminabili (definiti anche costi rilevanti o cessanti) se si procedesse ad esternalizzare la produzione del componente, invece di continuare a realizzarlo all'interno dell'azienda.

Quindi se si procede all'esternalizzazione della produzione non dovrebbero essere considerati nel calcolo i costi generali della produzione non eliminabili (38.000€).

Distinguiamo ora i costi cessanti, non cessanti e i costi emergenti nelle due soluzioni oggetto di analisi e confronto.

	<i>Totale dei costi in caso Make</i>	<i>Totale dei costi in caso Buy</i>	<i>Costo unitario in caso Make</i>	<i>Costo unitario in caso Buy</i>
<i>Acquisto esterno del componente</i>		140.000		140
<i>Materiali diretti</i>	50.000		50	
<i>Manodopera diretta</i>	10.000		10	
<i>Costi variabili di produzione eliminabili</i>	30.000		30	
<i>Costi generali fissi di produzione eliminabili</i>	20.000		20	
<i>Costi generali fissi di produzione NON eliminabili</i>	38.000	38.000	38	38
Costo totale	148.000	178.000	148	178

Emerge chiaramente che l'alternativa da preferire attraverso un calcolo accurato e razionale non è l'acquisto all'esterno ma la produzione interna del componente 222.

Se volessimo considerare solamente i costi cessanti, cioè eliminabili, e i costi emergenti procedendo con l'outsourcing della produzione, emerge quanto esposto nella seguente tabella.

	<i>Totale dei costi in caso Make</i>	<i>Totale dei costi in caso Buy</i>	<i>Costo unitario in caso Make</i>	<i>Costo unitario in caso Buy</i>
<i>Acquisto esterno del componente</i>		140.000		140
<i>Materiali diretti</i>	50.000		50	
<i>Manodopera diretta</i>	10.000		10	
<i>Costi variabili di</i>	30.000		30	

<i>produzione eliminabili</i>				
<i>Costi generali fissi di produzione eliminabili</i>	20.000		20	
Costo totale	110.000	140.000	110	140

Il totale dei costi cessanti in caso di esternalizzazione della produzione è minore rispetto ai costi emergenti nel caso di acquisto esterno dell'elemento oggetto di analisi. Quindi è economicamente più conveniente continuare la produzione interna (make - insourcing).

È importante evidenziare che questo tipo di confronto richiede di considerare tutti i costi cessanti ed emergenti legati alle alternative in oggetto.

Inoltre, questo calcolo è corretto ma se si considerano determinate e specifiche condizioni di produzioni, quindi considerando il volume produttivo di 1.000 pezzi, infatti, se questo si modifica, in aumento o in diminuzione mutano anche le condizioni poste alla base del calcolo. I costi fissi eliminabili sono determinati con quella specifica capacità produttiva ma se questa per esempio, si riduce i costi fissi aumentano, e aumenta il costo unitario del componente, e potrebbe risultare preferibile l'acquisto esterno del medesimo.

La risposta alla domanda inizialmente posta ora è chiara. Per la "Hica SpA" è da preferire la produzione interna del componente 222, ricordando però che è necessario che il volume di produzione non scenda sotto un certo valore perché in tal caso la scelta potrebbe non essere più economicamente vantaggiosa.

È importante infine evidenziare un aspetto, non sottovalutabile ai fini delle decisioni di make or buy.

Quanto abbiamo finora presentato fa riferimento a confronti tra continuare a produrre internamente una specifica attività/prodotto o esternalizzarne la sua produzione, acquistando all'esterno il bene/servizio ed eliminandone la produzione interna. Avi³³ però rileva che all'interno delle imprese può succedere che la

³³ Avi M.S. in "Management Accounting - Vol. II Cost Analysis" pag. 172.

decisione di acquistare all'esterno il bene e/o servizio comporti oltre che la cessazione interna della sua produzione, la realizzazione ex novo di un prodotto che precedentemente l'azienda non forniva. Si tratta dell'ipotesi in cui sia possibile realizzare un'attività supplementare, che è incompatibile con l'attività di make. Naturalmente in questo caso, il calcolo per le decisioni di make or buy in precedenza presentato risulta incompleto e non compatibile. Infatti, ai fini di valutare l'impatto economico – reddituale dell'alternativa make or buy bisognerà considerare e valutare anche l'ammontare di reddito generato dal nuovo bene offerto nel mercato. Occorrerà quindi considerare "il reddito creato ex novo dallo svolgimento della nuova attività (che) altro non è che il margine di contribuzione di secondo livello connesso a tale attività imprenditoriale."³⁴ Pertanto, se alla scelta di esternalizzare, consegue anche la creazione di una nuova attività/servizio, si confronteranno i costi cessanti con i componenti negativi di reddito sorgenti al netto del margine di contribuzione di secondo livello determinato dalla nuova attività realizzata. Può persino accadere che la nuova attività elimini i costi sorgenti, e determini un margine netto positivo.

In merito forniamo il seguente esempio:

Ipotizziamo che il direttore generale dell'azienda "Hica SpA", se decide di acquistare all'esterno la componente 222 relativa al prodotto Y, può fornire agli addetti vendita un servizio di assistenza ex novo, sfruttando il 60% dei costi fissi speciali generati dalla sua precedente produzione interna. Si tratterebbe di un servizio speciale e limitato, infatti, potrebbe essere fornito solamente per un numero circoscritto a 200 venditori. I singoli venditori devono iscriversi a tale servizio pagando una quota fissa pari a 1.000 euro l'anno, e ciascuno di essi determina per l'azienda il sorgere di un costo variabile unitario di 60€.

La decisione che egli deve prendere si basa sulla valutazione della convenienza economica tra continuare a produrre internamente la componente 222, o esternalizzarne la sua produzione, eliminando il relativo reparto e al suo posto creare un centro di assistenza per i venditori.

³⁴ Avi M.S. in "Management Accounting – Vol. II Cost Analysis" pag. 172.

Per poter scegliere è necessario calcolare il reddito generato dal nuovo servizio offerto ex novo, quindi si deve quantificare il margine di contribuzione di secondo livello del servizio di assistenza fornito agli addetti alle vendite.

Ricavo unitario 1.000€

Costo variabile unitario - 60€

***Margine di contribuzione unitario* 940€**

Margine di contribuzione totale di primo livello: 940€ * 200 = 188.000€

Costi fissi speciali del servizio di assistenza: 60% * costi fissi speciali della produzione del componente 222. Poiché i costi fissi speciali del componente 222 ammontano a 20.000€, il 60% è pari a 12.000€.

Margine di contribuzione di secondo livello: 188.000 - 12.000 = 176.000€

La scelta tra l'alternativa di make e quella di buy va condotta come segue:

in caso di esternalizzazione della produzione, l'ammontare dei costi cessanti è pari a 110.000€, mentre l'ammontare dei costi sorgenti è di 140.000€, cui però è necessario sottrarre il margine di contribuzione di secondo livello generato dallo svolgimento del nuovo servizio, pari a 176.000€. Quindi il totale dei costi sorgenti al netto del margine di contribuzione di secondo livello è di -36.000€. E' un valore negativo ma, in realtà, si tratta di un guadagno determinato dall'eliminazione dell'attività di make, con conseguente esternalizzazione della produzione del componente 222 (scelta di buy), e dalla decisione di offrire il nuovo servizio di assistenza all'interno della struttura produttiva.

Pertanto la nuova attività, che è incompatibile con l'attività di make, comporta l'eliminazione dei costi sorgenti, e inoltre consente che rimanga un margine positivo di ammontare totale pari a 36.000€, che parteciperà alla formazione del reddito globale d'azienda.

Concludiamo affermando che nel contesto competitivo attuale, l'impresa sempre più spesso si trova a dover compiere scelte di make or buy, valutando l'opportunità e la convenienza, non solo sotto un aspetto reddituale ma anche strategico, di

esternalizzare la produzione di determinate attività interne. Tali scelte “se già oggi rivestono una rilevanza particolarmente sensibile, sono destinate, in futuro, a veder aumentare tale importanza”³⁵.

³⁵ Avi M.S. in “*Management Accounting – Vol. II Cost Analysis*” pag. 174.

5. Calcolo del costo di prodotto attraverso l'uso del full costing nei metodi tradizionali per centri di costo

5.1. Centri di costo

5.2. Classificazione dei centri di costo

5.3. Procedure di localizzazione dei costi

5.4. Scelta della base di imputazione

5.5. Attribuzione ai centri

5.6. Attribuzione ai prodotti

5.7. Distinzione tra produzione per commessa e per processi

5.7.1. Analisi del sistema di contabilità dei costi per commessa;

5.7.2. Analisi del sistema di contabilità dei costi per processo.

5. CALCOLO DEL COSTO DI PRODOTTO ATTRAVERSO L'USO DEL FULL COSTING NEI METODI TRADIZIONALI PER CENTRI DI COSTO

5.1. Centri di costo

L'utilizzo del full costing nei metodi tradizionali per centri di costo consente di calcolare il costo pieno di prodotto, a base multipla, attraverso l'individuazione e l'impiego di aggregati intermedi definiti, "centri di costo".

Ai centri di costo vengono imputati i componenti negativi di reddito che non possono essere attribuiti direttamente al prodotto a causa della loro non specificità rispetto a quest'ultimo. Come evidenzia il Brusa la "contabilità industriale" imputa i costi sostenuti all'interno dell'azienda a due grandi aggregati: "i prodotti" e "i centri". "Mentre i prodotti costituiscono la destinazione finale dei costi e si identificano con l'output dell'attività aziendale, e cioè particolari commesse, flussi di produzione, unità di prodotto, ecc., i centri rappresentano una destinazione intermedia nel processo logico di calcolo dei costi di prodotto."¹ Quindi tutti quei costi non direttamente attribuibili all'output del processo produttivo, s'imputano nei cosiddetti centri di costo, unità intermedie, e da questi ribaltati, attraverso precise e accurate modalità, nei prodotti finali. L'imputazione agli oggetti finali sarà attuata in base a quote misurate con opportuni coefficienti di ripartizione.

Ma cosa si intende per centro di costo?

Il centro di costo è: "un'unità operativa, definita in funzione delle esigenze conoscitive ed operative di una determinazione sistematica dei costi ad essa afferenti" – Coda²; "Per dare un'immagine fisica del centro di costo, poniamo di avere un casellario, costituito da tante caselle. Ognuna di queste caselle costituisce un centro di costo. Cioè, gli elementi dei costi che abbiamo determinato nella formula dei costi, ad uno ad uno, nelle loro cifre, vengono attribuiti ad una o più

¹ Brusa L. in "Contabilità dei costi" pag. 36 e 37.

² Coda V., in "I costi di produzione", pag. 70.

caselle, cioè ad uno o più centri di costo. (...) Quindi, inquadrare i centri di costo significa preparare uno o più casellari, rappresentanti i gruppi, i sottogruppi, le analisi dei sottogruppi, fino alla determinazione di quei centri costituiti dai prodotti che sono fatturabili nei quali gli elementi originari del costo vengono ad essere distribuiti.” - Amaduzzi³; “(...) il centro di costo riunisce i costi dei fattori che hanno trovato utilizzo nel centro, anche se sorti in altre unità operative” - Tessitore⁴; “(...) gruppi di operazioni o di processi (che) configurano dei centri operativi, ai quali possono essere attribuiti particolari raggruppamenti di costi” - Selleri⁵; “Il centro di costo, o centro operativo, o centro di spesa, è l’unità aziendale elementare. (...) entità aziendale alla quale vengono addebitate determinate spese che le competono, in modo tale da poter calcolare, totalizzandole, il costo di funzionamento del centro stesso per un certo periodo scelto come base di riferimento.”⁶

Coda⁷ evidenzia l’importanza di individuare, per ciascun centro di costo, i compiti ad esso affidati e le modalità concrete di svolgimento dei medesimi. I compiti possono essere direttivi, esecutivi, di rilevazione contabile, di organizzazione e di gestione. È fondamentale definire i compiti di ciascun centro perché ne derivano la valutazione dei risultati che esso deve raggiungere.

È necessario poi determinare le risorse e i fattori, diretti e indiretti, che in esso vengono impiegati. Infine, vanno poste in luce le relazioni tra i diversi centri di costo presenti nella struttura aziendale. Possiamo evidenziare tre tipi di relazioni: 1. Verticali – quando un centro di costo è fornitore di un altro centro di costo; 2. Orizzontali – se i risultati di uno specifico centro di costo si combinano con quelli di altri centri; 3. Di comunanza spaziale e temporale – se i centri usufruiscono di servizi forniti da centri comuni.

³ Amaduzzi A., in *“La contabilità dei costi”*, pag. 61.

⁴ Tessitore A., in *“I costi nelle aziende di produzione”*, pag. 3-50 e 3-51.

⁵ Selleri L. *“Contabilità dei costi e contabilità analitica”*, pag. 90.

⁶ Iseo, *“La rilevazione e l’elaborazione dei dati: la contabilità dei costi e le rilevazioni extraccontabili”* pag. 101. Sulla nozione di centro di costo si rimanda anche a: Amodeo D. in *“Le gestione industriali produttrici di beni”* capitolo X; Selleri L. in *“La contabilità industriale”* pag. 79 e seguenti; Cinquini L. in *“Strumenti per l’analisi dei costi – vol. I”* pag. 85 e seguenti; D’Ippolito T. in *“I costi di produzione e di distribuzione”* pag. 268 e seguenti; Brusa L. e Dezzani F. in *“Budget e controllo di gestione”* pag. 68 e seguenti; Moisello A.M. in *“I costi di produzione”* pag. 65; Castagnoli P., *“Il sistema a costi standard”* pag. 28 e seguenti; Mella P., in *“Controllo di gestione”* pag. 303 e seguenti.

⁷ Coda V., in *“I costi di produzione”* pag. 72 e seguenti.

Quindi i centri di costo individuano dei raggruppamenti intermedi di costo, e permettono una più corretta individuazione del costo dell'output realizzato, infatti, consentono una razionale imputazione dei componenti negativi di reddito ai prodotti.

Inoltre, grazie all'individuazione di queste unità operative intermedie, è possibile migliorare il processo produttivo aziendale, intervenendo sulle performance raggiunte in ciascun'unità, facilitando quindi le decisioni.

Costituiscono anche una base fondamentale per il corretto, efficace ed efficiente controllo di gestione.

Brusa evidenzia i principi da rispettare per la corretta individuazione dei centri di costo:

1. omogeneità delle operazioni che in esso vengono svolte, individuando una comune unità di output – unità di produzione rispetto al quale i costi vengono commisurati⁸;
2. omogeneità delle dotazioni di fattori produttivi e dei relativi costi, permettendo una corretta imputazione agli oggetti di costo individuati⁹;
3. significatività in termini di importo delle spese sostenute in uno specifico centro ai fini del maggior vantaggio informativo;
4. individuazione del responsabile del centro, fondamentale per il controllo di gestione e per la corretta responsabilizzazione del soggetto stesso.

All'interno dell'impresa la determinazione dei centri di costo è notevolmente influenzata dalla struttura organizzativa – aziendale, l'individuazione degli stessi, infatti, solitamente risponde e rispetta il modello per aree funzionali¹⁰. Inoltre, il centro di costo permette di identificare uno stretto collegamento con

⁸ Come analizzeremo nel paragrafo successivo, questo permette di classificare i centri di costo in base al loro output e attività realizzata.

⁹ Brusa L. in *"Contabilità dei costi"*: "in modo da evitare gli inconvenienti propri delle contabilità analitiche tradizionali. In queste ultime, infatti, vengono imputati ai prodotti dei costi livellati, che sono il frutto di medie (ad esempio degli ammortamenti di ogni tipo di macchina) e pertanto non consentono l'attribuzione al prodotto dello specifico costo per esso sostenuto", pag. 38-39.

¹⁰ Questo è sostenuto da più Autori, anche se per esempio il Tessitore in *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-80 e seguenti, ritiene che non esiste solo il principio cosiddetto funzionale (cioè individua i centri di costo in base alle relazioni funzionali che li collegano) ma anche il principio gerarchico, diffuso quest'ultimo soprattutto nelle piccole – medie imprese. Inoltre il Tessitore evidenzia come non mancano i piani di centro di costo misti che accolgono sia elementi del principio gerarchico che del principio funzionale – detti per tale motivo *misti*.

l'individuazione dei centri di responsabilità, individuazione necessaria e indispensabile per un corretto ed efficace controllo di gestione. Infatti, la metodologia basata sull'individuazione dei centri di costo consente, oltre al calcolo del costo dell'output realizzato dall'impresa, anche la valutazione delle prestazioni manageriali all'interno della struttura organizzativa. È necessario evidenziare che diversi Autori sostengono che non sempre vi è coincidenza tra centro di costo e centro di responsabilità, infatti, all'interno dell'azienda possiamo avere più centri di costo, ma tutti facenti capo ad un medesimo responsabile¹¹.

In ogni caso ciascun soggetto preposto alla direzione e gestione del centro, può essere responsabilizzato solo per i costi da lui controllabili¹², cioè quei costi che esso ha la possibilità di influenzare in modo diretto. Quindi saranno solo questi ultimi i componenti negativi di reddito da considerare, mentre ai fini del calcolo del costo pieno di prodotto mediante la logica dei centri di costo, tutti i costi vanno valutati ed imputati – controllabili e non controllabili -.

¹¹ Tessitore in *"I costi nelle aziende di produzione"* sostiene: "Concettualmente il centro di responsabilità non coincide con il centro di costo, poiché quest'ultimo riunisce i costi dei fattori che hanno trovato utilizzo nel centro, anche se sorti in altre unità operative, mentre il centro di responsabilità accoglie i soli costi originati nel centro. Di fatto ad un centro di responsabilità vengono spesso imputati anche i costi derivanti da altre unità operative nell'intento di conseguire un più efficace controllo. Quando ciò accade il centro di responsabilità si identifica con un centro di costo avente un capo responsabile delle utilizzazioni dei fattori." pag. 3-50-3.51; Cinquini L. in *"Strumenti per l'analisi dei costi - Vol.I"* scrive: "Occorre tuttavia precisare che un centro di costo non necessariamente coincide esattamente con (...) un centro di responsabilità" pag. 87; Furlan S. e Provenzali P., in *"La rilevazione e l'elaborazione dei dati"* affermano: "(...) si può infatti benissimo pensare, ad esempio, ad un reparto che lavori a ciclo continuo, con passaggio di responsabilità tra i vari Capi turno, il quale si identifica tuttavia in un unico centro di costo; o viceversa più squadre componenti un reparto manutenzione possono costituire altrettanti centri di costo anche se un unico capo reparto è responsabile di tutte." pag. 104; Bergamin Barbato in *"Programmazione e controllo in un'ottica strategica"* afferma: "Ogni centro deve avere un suo capo, mentre un manager potrà cumulare la responsabilità di più centri" pag. 267; di opinione diversa è invece Coda V. in *"I costi di produzione"*: "(...) il concetto di centro di costo coincide con quello di centro di responsabilità, se da un lato i centri di costo sono configurati in guisa che per ogni centro vi sia un responsabile e se, d'altro canto, per centro di responsabilità si intende appunto una unità organizzativa diretta da una persona responsabile." pag. 75.

¹² In merito Furlan S. e Provenzali P. affermano: "La responsabilizzazione deve estendersi soltanto ai costi controllabili. Ciò significa che bisogna evitare di costruire centri i cui costi di pertinenza siano tutti non attribuibili al controllo di chi vi è preposto", in *"La rilevazione e l'elaborazione dei dati"*, pag. 114.

5.2. Classificazione dei centri di costo

I centri di costo in base alla loro *natura*, possono essere suddivisi in reali o fittizi. I primi si hanno quando il centro di costo coincide con i reparti o con i servizi nei quali effettivamente si svolge il processo produttivo e di vendita. Infatti, è possibile definire i centri di costo produttivi o operativi – cioè quelli in cui si svolge la produzione funzionale all’ottenimento degli output; e centri di costo di servizi o indiretti – questi ultimi erogano un servizio che indirettamente è finalizzato all’ottenimento delle produzioni, tale servizio viene utilizzato da altri centri. I centri di costo di servizi o indiretti possono essere distinti in:

- centri di servizi produttivi, quali per esempio il centro di controllo qualità, o il centro di manutenzione;
- centri di servizi generali, per esempio il centro di vigilanza, o di elaborazione dati.

I centri cosiddetti fittizi – o virtuali - sono “raggruppamenti di costi elementari non localizzati in maniera analitica in centri operativi per impossibilità tecnica o per mancanza di convenienza a seguire una procedura molto rigorosa”¹³. Sono quindi delle astrazioni a livello contabile, necessarie per imputare determinati costi che altrimenti non potrebbero essere tecnicamente attribuiti ad altri centri di costo¹⁴.

Questi centri di costo sono importanti per determinare il costo di specifici oggetti in corso di realizzazione, inoltre, sono utili per esempio, per calcolare il costo di determinati elementi, attribuendo correttamente a questi ultimi definite categorie di costo, informazioni che hanno un particolare rilievo per la direzione aziendale.

Ovviamente, all’interno dell’azienda maggiore è il numero dei centri di costo fittizi rispetto ai centri di costo reali, e minore è l’attendibilità e l’affidabilità dei risultati che si perseguono.

I centri di costo possono poi essere classificati in base a due criteri:

1. *gerarchico*;
2. *funzionale*.

¹³ Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-76; Mello P., in “*Controllo di gestione*” li definisce così: “(centri) creati pe pura comodità contabile, allo scopo, cioè di riferire certi costi che non sarebbero stati facilmente riferibili agli altri centri” pag. 305.

¹⁴ L’esempio di un costo non tecnicamente attribuibile direttamente a un centro è: il costo dell’affitto dei locali dell’azienda.

Il criterio gerarchico, impiegato soprattutto nelle piccole – medie imprese, prevede che i centri di costo vengano classificati sulla base della natura dell'attività che essi svolgono e tenendo conto dei risultati raggiungibili dai medesimi.

Sulla base di questo criterio possiamo individuare centri di costo:

- a. principali,
 - b. ausiliari
 - c. comuni.
- a. I centri di costo principali comprendono tutti i componenti negativi di reddito legati alle attività direttamente funzionali all'ottenimento del prodotto. Questi centri vengono anche detti finali, perché, infatti, realizzano beni e servizi direttamente inglobati negli oggetti offerti nel mercato o comunque utilizzati come fattori produttivi aziendali.
 - b. I centri di costo ausiliari sono raggruppamenti di costi relativi a servizi e beni che vengono forniti da uno specifico centro ad un altro centro di costo. "Sono quelle unità operative che svolgono una funzione di supporto alla produzione; non sono centri produttivi, ma sono strettamente connessi all'attività di produzione"¹⁵. Realizzano servizi misurabili che vengono impiegati in altri centri di costo.¹⁶
 - c. I centri di costo comuni raggruppano i componenti negativi di reddito derivanti da un'attività generale svolta dall'azienda destinata, sia per i centri di costo principali che ausiliari. Sono attività destinate al funzionamento dell'azienda e solitamente non attribuibili in modo diretto all'attività di trasformazione.

¹⁵ Cinquini L., in *"Strumenti per l'analisi dei costi – Vol. I"* pag. 88.

¹⁶ Bergamin Barbato in *"Programmazione e controllo in un'ottica strategica"* afferma: "I centri produttori a vantaggio di altri centri si dicono appunto ausiliari e sono un ottimo serbatoio di addensamento di costi speciali e specializzabili, rispetto ad essi, ma in parte non imputabili, se non con arbitrio valutativo, ai centri utenti. In senso lato si può intendere tutta l'attività d'impresa, che non sia di produzione finale, come tesa a fornire servizi; (...). Affinché questi diventino ausiliari è necessario però che si possa identificare il parametro di imputazione ai centri utilizzatori" pag. 108; Coda V., in *"I costi di produzione"* afferma (...) sono intermedi i centri operativi ai quali affluiscono costi che, a loro volta, formano oggetto di una o più attribuzioni successive ad altri centri di costo, prima di essere addebitati ai prodotti" pag. 83; Sostero U., in *"Analisi dei costi: le logiche di attribuzione"* afferma: "Vengono definiti, invece, centri di costo ausiliari quelli individuati con riferimento ad attività di supporto a quella svolta nei centri produttivi o in altri centri ausiliari. Si tratta quindi di un'attività volta ad ottenere beni o servizi intermedi che non sono parti costituenti delle produzioni." pag. 147. In merito si veda anche Selleri L. "La contabilità industriale" pag. 91 e seguenti; Amodeo D., in *"Le gestioni industriali produttrici di beni"* pag. 596; Brusa L. in *"Contabilità dei costi"* pag. 40.

Queste ultime due categorie di centri non sempre sono di facile distinzione, in linea generale diciamo che i centri di costo ausiliario forniscono un servizio misurabile, mentre i centri di costo comuni offrono un servizio non misurabile in modo univoco.

Nei centri di costo ausiliari si svolge un'attività - detta anche intermedia, poiché essa è destinata ad altri centri di costo, i quali possono essere a loro volta finali o intermedi. Mentre, i centri di costo comuni non possono essere classificati in modo univoco, poiché potrebbero assumere le caratteristiche sia di centri di costo finale che intermedio: i loro componenti negativi di reddito possono essere attribuiti o ad altri centri di costo, ma non si esclude il fatto che a volte possano essere direttamente allocati alle produzioni finali. (Figura n°1)¹⁷

I centri di costo possono essere classificati anche in base al criterio funzionale. Quest'ultimo si fonda sull'individuazione di relazioni funzionali tra i diversi centri di costo. Tessitore¹⁸ propone una possibile suddivisione dei centri di costo mediante tale principio, l'Autore individua:

- a. centri di costo relativi ai servizi generali;
- b. centri di costo di natura amministrativa;
- c. centri di costo di lavorazione, montaggio e collaudo;
- d. centri di costo di natura commerciale.

Ciascun raggruppamento di centri di costo è suddiviso in categorie e sottocategorie omogenee, in relazione all'attività svolta nel raggruppamento a cui fanno capo.

Talvolta però, i piani di centri di costo hanno caratteristiche comuni sia al principio funzionale, che a quello gerarchico. Si realizzano i cosiddetti piani misti, dove

¹⁷ Schema ripreso da Sostero U. in *"Analisi dei costi: le logiche di attribuzione"* pag. 149.

¹⁸ Tessitore A. in *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-82. In merito alla classificazione secondo il principio funzionale si veda anche Brusa L. in *"Contabilità dei costi"*: "un tipo di classificazione (dei centri di costo) (...) è il seguente: 1) centri dell'area della produzione

- centri produttivi
 - centri ausiliari
- 2) centri dell'area commerciale;
 - 3) centri dell'area dell'amministrazione;
 - 4) centri dell'area del personale;
 - 5) ...

Come si vede, la classificazione in oggetto è di tipo "organizzativo" e rispecchia un particolare tipo di struttura, che è quella plurifunzionale (...)" pag. 39.

vengono individuati centri di costo principali, ausiliari e comuni suddivisi però per settori di attività omogenei.¹⁹

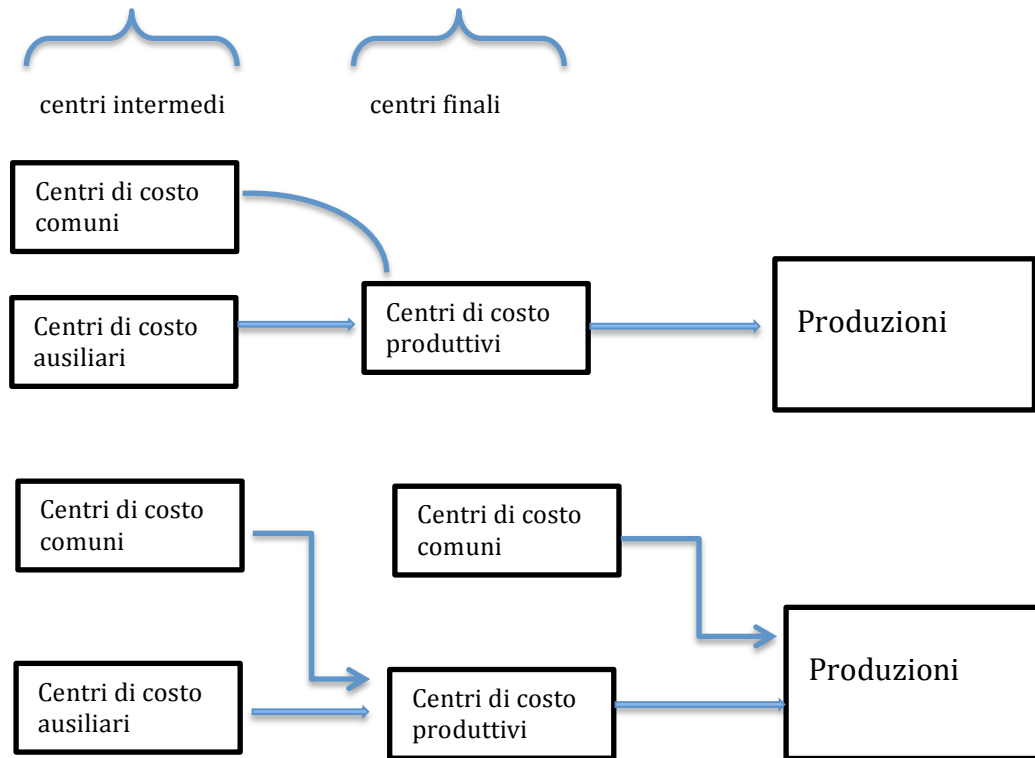


Figura n° 1.

5.3. Procedure di localizzazione dei costi

Individuati i centri di costo e realizzato il piano delle unità operative che costituiscono gli elementi negativi di reddito “intermedi” rispetto all’oggetto di costo finale, la seconda fase richiede di attribuire i costi ai centri individuati. Questa fase è denominata: di localizzazione dei costi nei centri di costo.

I componenti negativi di reddito vengono imputati ai centri di costo ogni qual volta non possono essere direttamente attribuiti ai prodotti finali. Esempi di costi direttamente assegnabili all’oggetto finale sono quelli relativi alle materie prime e alla manodopera diretta.

¹⁹ Per quanto riguarda i tipi di piano dei centri di costo si veda anche Coda V. in “*I costi di produzione*” pag. 83 e seguenti; Amodeo D. in “*Gestioni industriali produttrici di beni*” capitolo decimo, § 79, tavola 2.

I costi indiretti rispetto al prodotto finale sono sostenuti non direttamente per i prodotti, ma per lo svolgimento del processo produttivo aziendale, “i costi dei fattori sono considerati non costi “per le produzioni” ma costi “per produrre”, vale a dire costi necessari per il funzionamento dei centri operativi”²⁰. Tali costi possono però essere diretti o indiretti rispetto ai singoli centri di costo, e nel caso in cui siano indiretti sarà necessario individuare un adeguato parametro di localizzazione²¹.

Una volta che i costi sono localizzati nei centri di costo sarà necessario imputarli nei prodotti finali, ciò avverrà tenuto conto del contributo di ciascun centro di costo all’ottenimento del prodotto in oggetto – produzioni, (Figura n°2).

Ricordiamo che: i costi dei centri possono, oltre che essere imputati ai prodotti finali, venir attribuiti ad altri centri che hanno usufruito dei servizi dai primi prodotti e forniti. Questa fase è definita da Sostero come la “riallocazione dei costi di produzione di alcuni centri di costo su altri centri di costo. (...) tale stadio assume evidenza solamente se viene considerato un rapporto gerarchico o di mutua dipendenza tra i centri di costo. A tal proposito assume rilievo la distinzione dei centri di costo in: - centri di costo intermedi, - centri di costo finali”²².

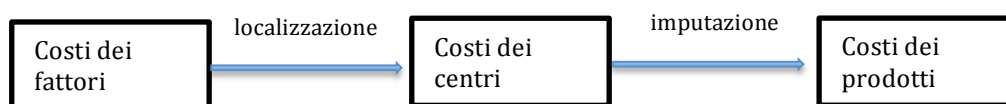


Figura n°2 – schema di localizzazione e imputazione dei costi²³

È importante evidenziare che l’allocazione nei centri di costo dei costi indiretti rispetto all’oggetto finale, risponde a due necessità: 1. Raggiungere e perseguire gli scopi legati alle rilevazioni dei costi, rendendo l’imputazione dei componenti negativi di reddito comuni aderente al principio funzionale²⁴. La logica dei centri di

²⁰ Mella P. “Controllo di gestione” pag. 302.

²¹ Nel paragrafo successivo analizzeremo la scelta delle basi di imputazione.

²² Sostero U. in “Analisi dei costi: le logiche di attribuzione” pag. 145.

²³ Mella P. “Controllo di gestione” pag. 302.

²⁴ Ricordiamo che con il termine di principio funzionale si intende: “principio di assegnare ad ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del concorso offerto da ciascun fattore produttivo all’oggetto medesimo. E poiché il concorso (o contributo) di un fattore allo svolgimento di dati processi o all’ottenimento di dati risultati produttivi non può misurarsi

costo permette di “offrire una base di imputazione capace di consentire un riparto dei costi localizzati nei singoli centri di costo proporzionalmente ai risultati produttivi richiesti dagli oggetti di imputazione”²⁵. 2. Per operare correttamente il controllo di gestione all’interno della struttura aziendale, monitorando e controllando efficacemente i componenti negativi di reddito indiretti.

Nel caso in cui un elemento di costo riguarda solamente un centro di costo questo può essere direttamente attribuito al centro di costo, ma nel caso in cui ci siano elementi negativi di reddito comuni a più centri sorgono alcuni problemi, in quanto si tratta di ribaltare correttamente tali costi comuni, dividendo il valore totale in quote da attribuire a ciascuno centro. Per risolvere quest’ultimo caso due sono le possibili soluzioni: 1. Ripartire i costi comuni a più centri attraverso un’accurata base di ripartizione, scegliendo quella che meglio rappresenta e descrive il contributo del fattore indiretto e comune al funzionamento dei relativi centri di costo. 2. Creare un centro di costo fittizio dove verranno imputati tutti i costi comuni a più centri, per poi ribaltarli successivamente direttamente alle produzioni o ad altri centri.

È un’operazione molto delicata “perché da tali scissioni scaturiranno valori congegnati, i quali, in molti casi, riguardano valori stimati o congegnati elaborati in precedenza. In tal modo, agli inconvenienti dei valori stimati o congegnati di base, si aggiungono quelli della congettura richiesta dalla attribuzione distinta di tali valori ai singoli centri.”²⁶

La ripartizione dovrà avvenire attraverso corrette basi di ribaltamento che individuino ed evidenziano le relazioni tra i costi indiretti e l’utilità che il centro ne trae dall’utilizzo di quel determinato fattore.

altrimenti che mediante il volume impiegato del fattore (o dei servizi da esso erogati), consegue che il principio accennato comporta la determinazione di elementi di costo commisurati ai volumi di impiego dei fattori a cui ineriscono. (...) l’attribuzione dei costi agli oggetti loro viene effettuata con riguardo al contenuto funzionale dei costi medesimi ossia con riguardo al concorso dei sottostanti fattori agli oggetti” Coda V. in *“I costi di produzione”* pag. 232 e seguenti; si veda anche Sostero U. in *“Analisi dei costi le logiche di attribuzione”*: “principio funzionale che afferma la necessità di attribuire i costi in ragione del contributo offerto all’ottenimento dell’oggetto di calcolo” pag. 82.

²⁵ Tessitore A. in *“I costi nelle aziende di produzione”* pag. 3-73.

²⁶ Selleri L. *“La contabilità industriale”* pag. 85.

Sarebbe per tale motivo consigliabile ed auspicabile limitare le situazioni di comunanza dei costi, in modo tale da ridurre le difficoltà legate all'attribuzione dei medesimi, e d'altro canto aumentare i fattori ad utilizzo esclusivo del centro di costo. È anche necessario evidenziare che l'allocazione dei costi è più semplice se l'attività svolta nel centro è omogenea, e "l'omogeneità dell'attività aumenta quanto più analitica diviene la suddivisione della complessa attività aziendale, ciò spingerebbe ad adottare centri di costo di dimensioni ridotte. (...) diventa cruciale la possibilità di individuare un'unità di misura che sia omogenea in termini di costo, cioè che sappia descrivere il comportamento dei costi localizzati nel centro di costo."²⁷

A questo punto, si rende necessario esaminare le diverse e possibili basi di attribuzioni dei componenti negativi di reddito nei centri di costo.

5.4. Scelta della base di imputazione

Per ripartire i componenti negativi di reddito è possibile scegliere un'unica base di ripartizione, oppure distinte basi di riparto in relazione alle diverse classi di costi da ribaltare.

Nel primo caso il procedimento da seguire è il seguente: si determina l'ammontare complessivo di costi comuni da imputare, si sceglie un'unica base di ripartizione e si divide il totale dei costi per l'ammontare complessivo del valore della base scelta. In questo modo si giunge a determinare il coefficiente unitario di ripartizione. A ciascun oggetto viene attribuito un ammontare di costi, pari al prodotto tra il coefficiente unitario e il valore complessivo che la base di riparto assume per quel determinato oggetto.

Tipiche basi di riparto sono: le ore di lavoro diretto, le ore macchina, il costo della mod, il valore delle materie prime, ecc. Queste basi di ripartizione vengono definite anche basi di tipo funzionale, poiché basate sui fattori produttivi utilizzati, e si

²⁷ Sostero U. in *"Analisi dei costi: le logiche di attribuzione"* pag. 150, sul concetto di omogeneità si veda anche Tessitore A. in *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-73,

distinguono da quelle denominate di copertura, fondate sui risultati raggiunti, quali: le unità prodotte, i ricavi di vendita, ecc.²⁸

Le *ore di lavoro diretto* vengono impiegate per ripartire i componenti negativi di reddito comuni, qualora si ritenga possa essere individuato un rapporto, una relazione proporzionale tra le ore di lavoro necessarie per realizzare una specifica attività e l'utilizzo dei servizi aziendali che determinano il sorgere dei costi comuni. Sostero²⁹, però, evidenzia che tale relazione può risultare fondata e corretta per alcuni componenti negativi di reddito, per esempio per il costo di specifiche manutenzioni o i consumi di forza motrice; ma errata per i costi fissi, che non hanno nessun legame con il tempo lavorativo impiegato, quali per esempio l'ammortamento o i costi di assicurazione.

Le *ore macchina*, rappresentano una base di imputazione utilizzata soprattutto in quelle strutture aziendali altamente automatizzate, dove la risorsa umana è sempre meno presente a fronte di un maggiore impiego delle macchine. Potrebbe essere un'utile base di riparto per i costi comuni legati alle manutenzioni effettuate all'interno della struttura produttiva.

L'impiego del *costo della mod*, presuppone l'utilizzo di valori ed informazioni monetarie disponibili, perché necessarie ai fini della liquidazione della retribuzione. Quindi sebbene sia un parametro disponibile in azienda, però "se vi sono due centri di costo che hanno svolto un identico ammontare di ore lavorative, può succedere che l'ammontare dei costi comuni attribuito ai due sia differente solo perchè la diversa anzianità media dei dipendenti diretti incide sulle loro retribuzioni."³⁰

L'utilizzo del *valore delle materie prime* come base di ripartizione è molto limitato, infatti può essere impiegato solamente all'interno di quelle aziende che impiegano una sola materia prima o comunque materie prime diverse ma di valore simile. Analogamente al parametro precedente, il vantaggio legato al suo uso è dovuto al

²⁸ Così definite da Sostero U. in "Analisi dei costi: le logiche di attribuzione" pag. 206.

²⁹ Sostero U. in "Analisi dei costi: le logiche di attribuzione" pag. 219.

³⁰ Sostero U. in "Analisi dei costi: le logiche di attribuzione" pag. 221.

fatto che si tratta di dati già disponibili all'interno della struttura aziendale, contenuti nelle scritture contabili obbligatorie relative agli acquisti di materie prime.

Forniamo un semplice esempio: ipotizziamo di dover ripartire il costo comune A su tre prodotti d, z, m; consideriamo un'unica base di ripartizione B e che tale base assuma per ciascuno dei tre prodotti i valori $B(d)$, $B(z)$, $B(m)$. Il coefficiente di ripartizione è pari a: $K = \text{totale costo comune} / B(d) + B(z) + B(m)$, quindi la quota di costo comune da attribuire a ciascun prodotto è data dal prodotto tra K e il valore che la base assume per ciascun prodotto [$B(d)$, $B(z)$, $B(m)$].

È però doveroso evidenziare come, la ripartizione su base unica aziendale, sebbene sia un metodo molto semplice e di facile impiego, è difficile che un'unica base riesca a indicare e rappresentare in modo adeguato, il contributo delle diverse categorie di costi indiretti all'ottenimento dei prodotti. Proprio per ovviare a questo problema la teoria e la pratica economica hanno elaborato un metodo di ripartizione dei costi su base multipla.

L'impiego delle basi multiple per attribuire i costi comuni agli oggetti di calcolo, è un metodo fondato sull'uso di basi differenti in relazione alle diverse classi di costo. Per ciascun costo comune è possibile utilizzare la base più adeguata per l'attribuzione all'oggetto di calcolo, ovviamente i costi che richiedono la stessa base di riparto verranno raggruppati. Per ogni raggruppamento si calcolerà il valore unitario della base, determinato dal rapporto tra l'ammontare complessivo dei costi da attribuire e il valore della base scelta. A ciascun oggetto di calcolo verrà attribuita una quota pari al prodotto tra il valore unitario della base e la quantità che la base assume relativamente a quel determinato oggetto.

È possibile individuare due tipologie di basi di riparto:

- quelle che tentano di evidenziare l'assorbimento da parte del prodotto finale dei servizi forniti, esempi: i volumi di produzione, la superficie occupata, ecc.
- quelle che esprimono secondo un'unità dimensionale i "servizi" usati dal prodotto finale oggetto del calcolo, esempi quali: i tempi di impiego, il numero di operazioni che vengono svolte, ecc.

“La differenza sostanziale tra i due tipi è che, nel primo caso, l’unità serve a misurare solo la dimensione dell’oggetto di attribuzione, mentre nel secondo caso la base è espressa attraverso un’unità che misura (anche) il servizio sottostante al costo da attribuire.”³¹

Le basi di riparto che evidenziano l’assorbimento da parte del prodotto finale dei servizi forniti, a loro volta si dividono in ulteriori due categorie:

- quelle che misurano una dimensione operativa, cioè basi rappresentate da quantità variabili in relazione alle variazioni dei volumi di attività dell’elemento di costo. Per esempio: il numero di unità di fattori acquistati, le ore di manodopera diretta, le ore macchina, il numero di unità prodotte, ecc.
- quelle che misurano una dimensione strutturale dell’oggetto di costo “sono espresse da quantità fisse di struttura, cioè da grandezze desunte dall’osservazione della struttura tecnica od organizzativa dell’oggetto di costo”³², sono pertanto basi che non si modificano al mutare del volume di attività dell’oggetto di costo. Per esempio i metri quadri occupati dai locali aziendali, l’organico medio, ecc.

Per la seconda tipologia di base di riparto cioè quelle che esprimono secondo un’unità dimensionale i “servizi” usati dal prodotto finale oggetto del calcolo, il limite legato al loro impiego risiede nel fatto che non sempre è possibile individuare un’unità di misura del servizio. Rientrano tra questa tipologia: i tempi di impiego, (per esempio espressi in ore), le unità fisico-tecniche (espresse in unità di lunghezza, peso, potenza, ecc), il numero di operazioni compiute (per esempio spedizioni, trasporti, ecc.).

È importante evidenziare che le basi di riparto dipendono anche dal livello di attività da usare nei calcoli, considerando che la quota da attribuire è data dal prodotto tra il valore unitario e la quantità totale³³.

³¹ Sostero U., *“Analisi dei costi le logiche di attribuzione”* pag. 232-233.

³² Sostero U., *“Analisi dei costi le logiche di attribuzione”* pag. 234.

³³ Come più volte evidenziato in questo testo, il valore unitario si determina come rapporto tra il costo comune da imputare e il livello totale di attività rappresentato dalla base di riparto. Mentre la quantità totale esprime il livello di attività che la base di riparto assume per ciascun oggetto di calcolo.

Il livello di attività di una specifica azienda, può fare riferimento a una capacità produttiva teorica, raggiungibile in pratica, normale, programmata o effettiva.

La capacità produttiva teorica è la massima capacità che l'azienda può raggiungere, considerando la massima efficienza a livello produttivo.

Invece, la capacità produttiva raggiungibile in pratica tiene conto di eventuali soste effettuate ai fini di riparazioni, riattrezzaggi, manutenzioni, ecc.

Quella normale considera il livello produttivo necessario, data una determinata domanda di mercato, tenendo conto quindi delle vendite degli oggetti finali.

La capacità produttiva programmata fa riferimento al livello produttivo stimato a budget, è l'obiettivo che l'azienda, in base a tutta una serie di considerazioni si è prefissata di raggiungere. Anche in questo caso, comunque, il calcolo tiene in considerazione l'andamento previsto della domanda.

Infine, la capacità produttiva effettiva è un dato che si ottiene solo ex-post, a consuntivo, è il livello che effettivamente si è raggiunto, esso è influenzato da tutti quei fattori non prevedibili e non valutabili durante la fase di programmazione.

Ovviamente se l'obiettivo è determinare il costo di prodotto a consuntivo, si dovrà utilizzare la capacità produttiva a livello effettivo, all'opposto se ci si trova in sede di programmazione, si impiegherà o quella programmata o raggiungibile in pratica o la capacità produttiva normale.

Sostero evidenzia che l'impiego della capacità produttiva effettiva, sia ai fini del calcolo del livello unitario della base di riparto, sia se utilizzata come quantità per cui moltiplicarlo, può spesso determinare dei problemi, dei "mutamenti irrazionali nelle quote di costo attribuite ai diversi oggetti."³⁴

³⁴ Sostero U. in "Analisi dei costi: le logiche di attribuzione" pag. 250.

Per spiegare e illustrare ciò consideriamo il seguente esempio: l'azienda Sole srl, ha due reparti A e B, ai quali sono imputati i costi generali amministrativi pari a 520.000 euro. La base di riparto prescelta per imputare tali costi comuni a ciascun reparto, fa riferimento alle ore di lavoro diretto rilevate a consuntivo. Nel reparto A le ore di lavoro diretto ammontano a 1.500 ore, mentre sono pari a 4.500 nel reparto B. i costi generali amministrativi vengono imputati ai due reparti nel modo seguente:

Reparto A: $[520.000 / (1.500 + 4.500)] * 1.500 = 130.000$

Reparto B: $[520.000 / (1.500 + 4.500)] * 4.500 = 390.000$

Ora però ipotizziamo che l'anno successivo il reparto B ha un crollo di produzione e si riducono le ore di lavoro diretto a 2.500, mentre rimangono invariati tutti i restanti valori. Avremmo:

Reparto A: $[520.000 / (1.500 + 2.500)] * 1.500 = 195.000$

Reparto B: $[520.000 / (1.500 + 2.500)] * 2.500 = 325.000$

Le possibili soluzioni adottabili sono due: la prima prevede di considerare un livello di attività ipotetico sia per calcolare il valore unitario della base, sia per la quantità per cui moltiplicarlo; oppure utilizzare un livello di capacità produttivo ipotetico per determinare il valore unitario, mentre considerare un livello effettivo per la quantità per cui moltiplicarlo. Quest'ultimo però, può presentare un ulteriore inconveniente: utilizzare un livello di attività effettivo e uno ipotetico comporta spesso, che i costi attribuiti agli oggetti si discostino dal totale del costo comune da imputare, manifestando un sovra assorbimento o un sotto assorbimento³⁵.

Forniamo ora un elenco di possibili basi di ripartizione di costi comuni:

- costo dell'affitto: parametro di riparto – spazio occupato;
- costo di supervisione: parametro di riparto – ore manodopera diretta;
- costo della manutenzione fabbricato: parametro di riparto – spazio occupato;
- costo dell'energia elettrica, riscaldamento: parametro di riparto – rilevazione dei consumi (per esempio attraverso l'istallazione di un contatore) o in base a un calcolo teorico del consumo qualora la misurazione diretta non sia possibile;
- costo del lavoro indiretto: parametro di riparto – ore effettuate in ciascun centro, utili possono risultare le ore indicate nei cartellini di lavoro;
- costo delle materie indirette: parametro di riparto – numero di prelievi effettuati, in mancanza però di una contabilità di magazzino analitica sarà necessario adottare altri criteri quali per esempio: le ore di lavoro, il numero

A parità di costi da ripartire e di ore lavorate nel reparto A, utilizzando la capacità produttiva effettiva, aumenta la quota di costi comuni generali che vengono attribuiti al reparto A, solamente a causa della riduzione di lavoro diretto nel reparto B.

³⁵ Riprendiamo l'esempio proposto nella nota precedente, imputiamo però i costi generali amministrativi sulla base delle ore di lavoro dirette anziché rilevate a consuntivo, si utilizzano quelle ipotetiche considerando una capacità produttiva normale di 5.000 ore di lavoro diretto, avremmo:

Reparto A: $[520.000 / 5.000] * 1.500 = 156.000$

Reparto B: $[520.000 / 5.000] * 4.500 = 468.000$

Per un totale di costi pari a 624.000. l'anno successivo abbiamo:

Reparto A: $[520.000 / 5.000] * 1.500 = 156.000$

Reparto B: $[520.000 / 5.000] * 2.500 = 260.000$

Per un totale di 416.000.

di operai, ecc., “comunque riferiti alla realtà tecnica propria dell’azienda nella quale si opera”³⁶;

- costo assicurazione impianti: parametro di localizzazione – valore degli impianti;
- costo ammortamento impianti: parametro di riparto – localizzazione diretta nel caso in cui l’impianto operi in modo specifico per quel centro di costo, cioè sia un impianto dedicato;

5.5. Attribuzione ai centri

Una volta che i costi sono stati imputati e attribuiti ai rispettivi centri di costo, in modo diretto, o attraverso le basi di riparto per quelli indiretti rispetto al centro stesso, si calcolerà il totale dei valori addebitati a ciascuno di essi, ottenendo il costo di funzionamento di ogni centro.

A questo punto la fase successiva consiste nell’addebitare il costo dei centri di servizio, o ausiliari³⁷ ai rispettivi centri di produzione, cioè quelli in cui il prodotto transita ai fini di compiere il ciclo di lavorazione.

Attribuendo i costi dei centri ausiliari ai centri produttivi, i costi totali di questi ultimi centri aumenteranno della quota di servizio imputata.

I criteri di imputazione dei costi dei centri ausiliari ai centri produttivi sono diversi, e non è possibile individuare un criterio generale e universale da impiegare in qualsiasi contesto aziendale, ma variano per tutta una serie di fattori, quali per esempio: il tipo di servizio prestato e fornito, l’assetto aziendale, l’impiego cui i costi sono diretti, ecc.

L’imputazione dei costi può avvenire misurando direttamente i servizi forniti ai centri produttivi. Si pensi al centro manutenzione, se sussiste una corretta documentazione dei lavori compiuti e delle risorse utilizzate, l’addebito avviene in

³⁶ Iseo *“La rilevazione e l’elaborazione dei dati: la contabilità dei costi e le rilevazioni extracontabili”* pag. 179.

³⁷ Abbiamo già definito nel secondo paragrafo di questo capitolo cosa si intende per centro di costo ausiliario cioè quelli utili ai fini della produzione ma ne concorrono in modo collaterale. Il costo totale di questi centri misura ed esprime il valore dei fattori-risorse impiegati/e per ottenere determinati servizi, usufruiti dai centri di produzione.

proporzione alle percentuali di servizi utilizzati in ciascun centro, ad esempio mediante le ore di manutenzione compiute dal centro manutenzione nei centri utenti – reparti produttivi³⁸.

Ma l'attribuzione può avvenire anche in modo indiretto, cioè in proporzione all'attività svolta nel centro utente, accuratamente misurata³⁹. In questo caso l'ipotesi di base è che “tanto più elevato è il livello di attività di un centro, tanto maggiore deve essere il servizio assorbito proveniente dai centri di costo ausiliari”⁴⁰. L'attribuzione si fonda su accurate basi di riparto che misurano l'attività svolta nel centro utente, possibili esempi sono: il numero di operai impiegati in ogni centro produttivo, le ore di funzionamento degli impianti, le ore di manodopera diretta di ciascun centro produttivo, le unità prodotte in ciascun centro, i consumi di elettricità di ciascun centro⁴¹.

Un problema che emerge in merito al rapporto tra i centri ausiliari e i centri utenti è legato alla copertura della capacità produttiva dei centri ausiliari. “Infatti, questa può dipendere dalle scelte strategiche della direzione generale, dalle prenotazioni di budget dei centri utilizzatori, dalla scelta autonoma del capo centro, che può essere libero di interpretare il ruolo assegnato al centro da lui diretto”⁴². Il problema emerge quando i volumi produttivi del centro di servizi sono regolati e determinati sulla base delle esigenze del centro utente, formulate a budget. Infatti, addebitare al centro utente i soli servizi utilizzati, lascerebbe i costi della capacità produttiva non sfruttata a carico del centro ausiliario, con la conseguente responsabilità del capo centro. Invece tale responsabilità è da imputare ai centri

³⁸ Sarà necessario calcolare un coefficiente orario di costo relativo al centro manutenzione, dato dal seguente rapporto: *totale costo del centro/totale ore centro manutenzione rilevate*. L'imputazione dei costi avviene calcolando il prodotto tra il coefficiente unitario orario e le ore impiegate presso ciascun centro di costo utente.

³⁹ Ad esempio si consideri il centro di costo trasporti interni, Brusa in “*Contabilità dei costi*” pag. 79, evidenzia che in questo caso trattandosi di servizio che spesso viene prestato per trasporti da un centro ad un altro, può risultare difficile l'imputazione su basi oggettive. L'imputazione perciò può avvenire in proporzione alle ore di manodopera diretta impiegata nei centri utilizzatori dei servizi di trasporto interno. In questo caso non essendoci una base di attribuzione basata sulla misurazione dell'attività svolta dal centro di servizi a favore del centro utente, si utilizza una modalità indiretta di attribuzione.

⁴⁰ Cinquini L. “*Strumenti per l'analisi dei costi - Vol. I*” pag. 93.

⁴¹ Iseo in “*La rilevazione e l'elaborazione dei dati: La contabilità dei costi e le rilevazioni extracontabili*” pag. 182 ritiene che i criteri basati sul numero di operai e sulle ore di manodopera diretta “sono i più logici quando i centri di servizio effettuino prestazioni essenzialmente volte ad aiutare, assistere, sorvegliare, o comunque “servire” gli operai”.

⁴² Bergamin Barbato M., in “*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*” pag. 194.

utilizzatori o comunque derivante da errori di previsione a livello di budget. Una possibile soluzione difronte a questo problema è di addebitare i servizi in base ai volumi richiesti e prenotati e non effettivamente utilizzati, “responsabilizzando i capi centro “a valle” degli effetti che le loro scelte determinano anche sui centri “a monte”.”⁴³

Per quanto riguarda i costi dei centri comuni (per esempio amministrazione, area commerciale, servizi generali, ecc.) possono essere imputati o direttamente al prodotto finale attraverso un’accurata base di riparto, oppure attribuiti ai centri produttivi, secondo le modalità previste per i centri ausiliari. “La scelta tra le due modalità di chiusura dei centri di struttura, e in particolare l’adozione del secondo procedimento, dipende dalla possibilità di individuare basi di riparto il più possibile aderenti al principio funzionale.”⁴⁴

5.6. Attribuzione ai prodotti

L’ultima fase del procedimento di imputazione dei costi è quella dell’attribuzione dei componenti negativi di reddito dai centri ai prodotti.

Anche rispetto alle produzioni terminali i componenti negativi di reddito dei centri di costo possono a loro volta, essere diretti o indiretti rispetto alle medesime.

Riguardo a un determinato prodotto sono diretti i costi dei centri che concorrono a realizzare solo quello specifico prodotto, e per tale motivo potranno essere imputati direttamente senza alcuna scissione. Sono invece costi di centro indiretti, rispetto al prodotto finale, i costi di quei centri che svolgono funzioni o una fase del processo comune a più produzioni terminali. In quest’ultimo caso i costi del centro andranno ripartiti tra le produzioni o con la metodologia a base unica o a base multipla. Bisognerà “trovare una unità che esprima in maniera omogenea l’output del centro di produzione, in modo da poter poi ripartire il costo alle unità di output contenute, in misura diversa, in ciascuna tipologia di prodotto.”⁴⁵ Solitamente si utilizzano unità di misura di input quali per esempio le ore-macchina o le ore-uomo, cioè si

⁴³ Bergamin Barbato M., in *“Programmazione e controllo in un’ottica strategica”* pag. 195.

⁴⁴ Cinquini L., *“Strumenti per l’analisi dei costi – Vol. I”* pag. 93.

⁴⁵ Cinquini L., *“Strumenti per l’analisi dei costi – Vol. I”* pag. 93.

considera quante ore-macchina o quante ore-uomo il centro ha lavorato in un determinato arco temporale. Il coefficiente unitario di costo, la cui individuazione è necessaria al fine di imputare i costi dei centri ai prodotti, oltre che strumento di misurazione dell'efficienza raggiunta nel centro, si calcola rapportando il costo complessivo del centro all'ammontare totale dell'output.

Si tratta anche in questo caso di individuare i "più significativi criteri di imputazione che correlino al meglio l'utilità erogata dei centri all'utilità che si suppone assorbita dalle produzioni"⁴⁶.

I prodotti che costituiscono l'oggetto finale dell'intero processo produttivo aziendale, sotto il profilo merceologico, rappresentano categorie di beni e servizi molto diverse e soddisfano molteplici e differenti bisogni umani. "Ove si consideri la diversificazione tecnologica, la gamma delle produzioni diventa ancora più ampia: molteplici possono essere, infatti, le alternative di produzione di un medesimo bene o servizio, diverse le risorse impiegabili, numerosi i cicli di lavorazione adottabili"⁴⁷. Nel nostro specifico caso, ai fini dell'imputazione dei costi ai prodotti ciò che rileva, non è la diversità merceologica o tecnologica dei prodotti, ma la modalità di svolgimento, sotto un profilo tecnico - organizzativo dei processi produttivi necessari alla realizzazione dei prodotti.

Per determinare correttamente il costo di prodotto quindi, è opportuno e consigliabile adottare uno specifico procedimento di calcolo in relazione alle caratteristiche della produzione realizzata. È possibile distinguere due differenti procedimenti di calcolo del costo di prodotto a seconda che si tratti di:

- procedimento per commessa – detto anche diretto;
- procedimento per processo – detto anche indiretto.

Dedichiamo i paragrafi successivi per l'analisi di queste due categorie fondamentali di produzione d'impresa.

⁴⁶ Mella P. in "Controllo di gestione" pag. 314.

⁴⁷ Tessitore A. in "I costi nelle aziende di produzione" pag. 3-83.

5.7. Distinzione tra produzione per commessa e per processi

5.7.1. Analisi del sistema di contabilità dei costi per commessa

Con il termine “produzione per commessa” si indica una particolare modalità di realizzazione dei prodotti, e richiede che vi sia un’ordinazione da parte dei clienti e ciò comporta l’emissione di uno specifico ordine produttivo all’interno della struttura aziendale. “La determinazione dei costi per commessa si impone in tutte le imprese che ottengono più prodotti tra di loro differenziati o uno stesso prodotto in più tipi”⁴⁸. Esempi di tipiche aziende che solitamente operano per commessa sono quelle del settore edile e navale. “Rientrano nella categoria in esame anche le imprese, dotate di attrezzature complesse, che attuano la produzione solo su richiesta di aziende clienti. In queste imprese, le commesse possono riguardare aerei speciali, veicoli ferroviari, carrozzerie fuori serie per autoveicoli, imbarcazioni particolari, ecc.”⁴⁹

In un significato molto ampio, la commessa può essere intesa come entità a cui si attribuiscono in modo diretto specifici elementi di costo. Considerando quest’accezione è possibile identificare l’intera commessa in più commesse particolari, distinguibili in commesse principali e commesse interne⁵⁰.

È importante, ai fini del calcolo del costo di produzione che le commesse siano ben identificabili durante l’intero processo produttivo, solamente in questo caso è

⁴⁸ Selleri L. “*La contabilità industriale*” pag. 96.

⁴⁹ Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-87; Marchini I. in “*La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell’impresa industriale*” scrive: “(...) il calcolo dei costi per commessa è stato associato a un tipo di produzione che è promosso da specifici ordini dei clienti e che ha per oggetto prodotti distinti per caratteri tecnici e per destinazioni economiche.” pag. 259; Brusa L. in “*Contabilità dei costi*” : “(...) esistono produzioni su commessa, eseguite su specifica ordinazione del cliente secondo le esigenze sue particolari” pag. 42; D’Ippolito T. in “*I costi di produzione e di distribuzione*”: “Il procedimento in esame si applica, con maggiore o minore opportunità secondo i casi, nelle officine di costruzione meccaniche ed elettroniche, nei cantieri navali, nelle fabbriche di mobili, negli stabilimenti tipografici, litografici e calcografici, nei laboratori di metalli e pietre preziose, nelle fonderie di seconda fusione, nei laboratori di oggetti artistici, nelle sartorie che lavorano su misura ed in altri tipi di industria.” pag. 219 e seguenti; Amodeo D. in “*Le gestioni industriali produttrici di beni*” pag.717; Guatri L. “*Le aziende industriali II – La produzione – I costi – I prezzi*” pag. 153.

⁵⁰ Per un maggior approfondimento si rimanda a Tessitore A. in “*I costi nelle aziende di produzione*” pag. 3-88.

possibile considerare ogni commessa un oggetto di costo e determinare il costo di prodotto per ciascuna di esse.

La metodologia utilizzabile per calcolare il costo di prodotto, qualora quest'ultimo si realizzi mediante un procedimento per commessa, può essere sintetizzata nelle seguenti fasi⁵¹:

- distinguere le differenti commesse: ciascuna, infatti, rappresenta un autonomo e indipendente centro di costo.
- programmare il ciclo lavorativo per ciascuna lavorazione: identificazione delle parti e sub-parti che compongono il prodotto, delle fasi di lavorazione e di assemblaggio necessarie alla sua realizzazione. Individuazione delle macchine e dei materiali che rispondano alle necessità del prodotto da realizzare, sia sotto un profilo qualitativo che quantitativo. Preparazione degli ordini interni per la fornitura dei materiali, apprestamento dei macchinari, traposti interni; suddivisione delle commesse in lotti economici.
- Fissazione dei tempi di realizzazione della commessa, partendo dalla data di consegna della stessa al cliente, definendo le date di completamento di ciascuna fase di lavorazione.
- Esecuzione dell'ordine di lavorazione, attuando sempre la verifica relativa alla presenza dei mezzi necessari alla sua realizzazione, provvedendo a emettere ordini in caso negativo.
- Controllo e verifica del lavoro svolto rispetto al programma stabilito inizialmente, in questo modo emergono i ritardi rispetto a quanto era stato stabilito e si cercherà di individuare le relative cause. Una volta che sono state individuate le cause è importante svolgere delle accurate e specifiche azioni correttive, queste ultime saranno finalizzate a diminuire gli sprechi, i tempi morti, e tutto quanto sarà necessario compiere al fine di rispettare la data di consegna stabilita con il cliente e comunque cercare di minimizzare il possibile ritardo. Solitamente, l'azione correttiva comporta una nuova definizione della tempistica, dando precedenza alle lavorazioni urgenti.

⁵¹ Fasi riprese da Marchini I. in *"La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell'impresa industriale"* pag. 83.

Ciascuna commessa può essere considerata un centro autonomo di aggregazione di costi, ciò avviene quando i componenti negativi di reddito elementari possono essere imputati direttamente alle diverse commesse realizzate dall'impresa. Però, il costo della commessa può essere calcolato anche con il metodo della localizzazione per centri di costo, in questo caso la commessa viene considerata come "una unità di lavorazione che fluisce attraverso i vari centri operativi utilizzandone i servizi produttivi"⁵²

Nel caso dell'imputazione dei costi elementari in modo diretto alle singole commesse, vengono attribuiti sia i componenti speciali, sia le quote di costi comuni, queste ultime verranno calcolate sulla base di specifici coefficienti di riparto⁵³.

Impiegando questo metodo verrà redatta una scheda di raccolta dei costi per ciascuna commessa, "su ogni scheda devono essere caricati tutti i costi elementari attribuibili alla commessa cui la scheda si riferisce". Durante le lavorazioni tutti i costi elementari verranno rilevati su ciascuna specifica scheda intestata alla commessa, per esempio attraverso buoni di prelevamento dal magazzino si rilevano tutti i materiali impiegati, i costi di lavoro vengono quantificati tramite gli ordini di lavoro, dove si indicheranno le ore dedicate a ciascuna commessa⁵⁴. Terminata e completata la lavorazione tutti i costi rilevati, comprese le quote dei componenti negativi di reddito comuni si sommano, ottenendo il costo di produzione della commessa. I limiti collegati a questo metodo di calcolo concernono la corretta scelta delle materie prime direttamente imputabili alle commesse, e la distribuzione delle ore di manodopera diretta tra i vari oggetti di costo⁵⁵.

⁵² Mella P. in "Controllo di gestione" pag. 319.

⁵³ Marchini I. in "La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell'impresa industriale" scrive: "la forma diretta di rilevazione dei costi per commessa, (...) comporta l'individuazione dei costi diretti di prodotto di immediato riferimento alle singole ordinazioni o commesse, nonché il riparto tra le varie commesse dei costi industriali indiretti sulla base di indici di riparto (...)." pag. 261.

⁵⁴ Moisello A.M. in "I costi di produzione" afferma: "Per rilevare i costi relativi alla manodopera diretta si fa riferimento ai fogli di ripartizione del lavoro compilati ogni giorno a cura dei vari capi-reparto. In questi documenti viene specificato come sono state distribuite le ore di lavoro tra le diverse commesse consentendo di ricostruire il numero di ore complessivo lavorato per ciascuna. Tale dato viene valorizzato utilizzando un costo medio che comprende retribuzioni lorde, oneri sociali, TFR, compensi per ferie." pag. 80.

⁵⁵ In merito a questi problemi Guatri L. "Le aziende industriali II - La produzione - I costi - I prezzi" pag. 155 presenta delle soluzioni: per quanto riguarda la scelta delle materie prime da attribuire direttamente e che quindi si distinguono da quelli non direttamente imputabili, Guatri suggerisce che in primis si deve considerare il peso del fattore, infatti sostiene che non sarebbe logico trascurare una materia prima fondamentale e dedicare attenzione a qualche materia secondaria, che solo in minima parte influisce sul costo. Inoltre ritiene che a parità di peso è necessario prestare attenzione

Solitamente la responsabilità del ciclo produttivo viene affidata a un capo-commessa, figura simile a quella di un capo centro.

Nel caso in cui si scelga il metodo della localizzazione per centri di costo⁵⁶, i componenti negativi di reddito dei fattori impiegati per la realizzazione delle commesse saranno prima localizzati nei centri di costo, e verranno solo successivamente ribaltati alle specifiche commesse. In questo caso, la scheda intestata a ciascuna commessa raggrupperà tutti i costi delle lavorazioni effettuate nei diversi centri di costo, necessarie alla sua realizzazione. Sarà pertanto fondamentale calcolare il costo unitario di ciascun centro, e quest'ultimo verrà imputato a ciascuna commessa in relazione alla quantità di unità "assorbite" dalla stessa. Anche se si utilizza il metodo di allocazione per centri di costo, resta ferma l'imputazione diretta a ciascuna commessa dei costi delle materie prime e della manodopera diretta⁵⁷.

Sicuramente tra i due metodi confrontati, quello indiretto sarebbe da preferire perché permette di giungere a determinare un costo di commessa molto più preciso e accurato, e consente l'individuazione delle specifiche responsabilità. Esso "non presenta particolari difficoltà quando applicato a commesse soggette a lavorazioni di tipo ripetitivo perché ciò significa, normalmente, conoscenza dei dati tecnici del ciclo di lavorazione e, quindi, facilità di individuazione del numero di unità d'opera che compongono ogni commessa."⁵⁸ Il problema si presenta qualora le lavorazioni non sono ripetitive e le commesse realizzate in ciascun centro sono numerose, in questo caso emergono i problemi evidenziati per l'attribuzione diretta.

a quelle per le quali la determinazione del consumo è più agevole. Guatri esamina in dettaglio il problema legato alle ripartizione e attribuzione delle ore di lavoro diretto alle varie commesse - si rimanda a pag. 156 op.cit., ritiene che la soluzione a questo problema è demandata, in presenza di unità produttive dotate di personale poco numeroso al capo reparto, ma ciò non è possibile quando si tratta di grandi unità produttive con un elevato numero di lavoratori. L'Autore evidenzia che in tal caso si deve necessariamente ricorrere a personale specializzato, cui spesso è assegnato l'unico compito di procedere alla ripartizione dei tempi.

⁵⁶ Definita da Marchini I. in *"La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell'impresa industriale"* con il termine di "forma indiretta di calcolo dei costi per commessa".

⁵⁷ Quest'ultimo fattore è imputato direttamente alle differenti commesse solamente qualora la localizzazione possa avvenire senza incertezze.

⁵⁸ Marchini I. in *"La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell'impresa industriale"* pag. 263.

“Il procedimento di calcolo dei costi ora in esame è preferito quando lo scopo preminente della rilevazione è il controllo esecutivo⁵⁹ dello svolgimento dei processi di produzione. Lo stesso procedimento è particolarmente adatto quando le lavorazioni richieste dalle commesse sono sufficientemente standardizzate, perché tale circostanza facilita la conoscenza dei cicli di lavorazione e le unità di servizio assorbite dalle singole commesse nel passaggio attraverso i centri operativi.”⁶⁰

Evidenziamo che all'interno delle aziende produttive, il costo per commessa può essere calcolato sia a livello preventivo che a livello consuntivo.

Nel primo caso, tale costo si fonderà su dati determinati in sede di programmazione; esso è fondamentale ai fini della formazione del prezzo di vendita della commessa in oggetto, oltre che rappresentare un parametro di confronto con i valori consuntivi, calcolati ex-post, quando la commessa è stata realizzata. Tale confronto costituisce la base dell'analisi delle variazioni, indispensabile ai fini dell'individuazione delle cause degli scostamenti tra quanto era stato previsto in sede di programmazione e quanto effettivamente realizzato.

I costi per commessa quantificati a consuntivo sono utili e necessari per valutare l'efficienza, a livello produttivo, raggiunta dall'azienda; inoltre costituiscono una base importante ai fini dei successivi calcoli preventivi.

5.7.2. Analisi del sistema di contabilità dei costi per processo

Il metodo di calcolo dei costi per processo produttivo, detto anche procedimento indiretto, è impiegato per le produzioni continue. L'oggetto di costo è l'intero processo produttivo svolto in un determinato arco temporale.

⁵⁹ Dove per definire il concetto di “controllo esecutivo” riprendiamo quanto affermato da Coda V.: l'oggetto del controllo esecutivo è il “comportamento dei collaboratori di grado inferiore, (mira) a promuovere a tutti i livelli la maggiore efficienza nell'esecuzione delle direttive. Si realizza specialmente mediante l'analisi sistematica degli scostamenti tra dati precalcolati, esperimenti l'esecuzione desiderata delle direttive prescelte, e i corrispondenti dati di rilevazione consuntiva, esperimenti il grado in cui le direttive in oggetto sono state seguite di fatto” in *“I costi di produzione”* pag. 50 – 51. Bergamin Barbato M. sostiene che si “fonda sull'individuazione analitica di standard fisici unitari che legano l'utilizzo di ciascun fattore variabile al volume produttivo da ottenere” in *“Programmazione e controllo in un'ottica strategica”* pag. 20.

⁶⁰ Tessitore A. in *“I costi nelle aziende di produzione”* pag. 3-89.

“Un processo produttivo si denomina di tipo continuo allorché l’impianto nel quale il processo si svolge è concepito per fornire una sola varietà di prodotto e quindi per svolgere un solo ciclo di lavorazione per un periodo non determinato; più precisamente, per un periodo che non è stabilito all’atto in cui il processo viene avviato e il cui termine verrà poi deciso in relazione alla risposta che il mercato dà all’offerta di cui l’impianto è capace.”⁶¹

Quindi la caratteristica della continuità dei processi produttivi non deve essere intesa a livello temporale, perché le soste e le interruzioni temporanee del processo sono necessarie ai fini delle manutenzione, del riattrezzaggio o per limitare il volume produttivo realizzato. Inoltre la continuità “non è un carattere intrinseco ai prodotti in se stessi considerati; al limite qualunque risultato produttivo è suscettibile di suddivisioni in parti.”⁶²

All’interno dell’azienda un processo di tipo continuo può essere il frutto di una precisa scelta organizzativa per la quale un complesso di impianti che potrebbe realizzare più cicli di lavorazioni viene destinato ad un solo ciclo produttivo; ma potrebbe anche essere la natura dell’attiva svolta che richiede un processo di natura continua. In quest’ultimo caso, si tratta di quelle aziende che hanno un ciclo cosiddetto “tecnicamente obbligato”, appaiono all’esterno come un’unica macchina di dimensioni molto elevate. Esempi sono gli impianti tipici nei cantieri siderurgici, gli impianti elettronucleari, idroelettrici, gli impianti impiegati nell’industria del cemento, ecc. Oppure, la natura del processo può richiedere impianti costituiti da più macchine ciascuna distinta dall’altra, ma ognuna opera secondo una precisa e non modificabile sequenza, esempi si possono trovare nell’industria del settore alimentare.

Il calcolo dei costi nei processi continui avviene considerando la produzione che “l’impianto” in oggetto ha realizzato in un definito intervallo temporale. Il costo unitario di prodotto è calcolato come rapporto tra il costo del tempo

⁶¹ Saraceno P. in *“La produzione industriale”* pag. 413; l’Autore nell’opera citata specifica che “l’obiettivo dei programmi di produzione che si svolgono in impianti a processo continuo non è quindi una quantità di prodotto da fornirsi in entro una data scadenza, ma un certo flusso produttivo da ottenersi nell’unità di tempo: ad es. 1.000 tonnellate di cemento al giorno, 5.000 autovetture in una settimana di 40 ore; (...)” pag. 413 e seguenti.

⁶² Tessitore A. in *“I costi nelle aziende di produzione”* pag. 3-84.

complessivamente impiegato e il numero di unità realizzate, ottenendo quindi un costo medio unitario di prodotto.

Come nel caso delle produzioni per commessa, anche per questa fattispecie produttiva, è possibile scegliere tra due modalità di calcolo dei costi di prodotto.

Esiste, infatti, il metodo diretto che prevede l'imputazione direttamente di tutti i componenti impiegati per la realizzazione finale del prodotto, siano essi speciali o comuni a più produzioni simultanee o a differenti periodi temporali nelle quali i fattori produttivi vengono utilizzati. Si determinerà un costo complessivo dell'intero volume produttivo realizzato nell'arco temporale considerato, e sulla base delle unità produttive ottenute nello stesso periodo, si calcolerà il costo medio unitario di prodotto. In questo caso sarà necessario che le produzioni siano omogenee, o comunque renderle tali sulla base di criteri di equivalenza.

Inoltre è possibile giungere a determinare il costo unitario di prodotto, allocando i costi elementari preventivamente nei centri di costo - metodo definito indiretto. Questa metodologia è applicabile solo se le produzioni sono distinguibili in base alle lavorazioni subite.

Si dovrà procedere nel modo seguente:

- a. localizzare i componenti negativi di reddito elementari nei centri di costo;
- b. imputare i costi dei centri ausiliari a quelli finali;
- c. calcolare i costi totali e il costo medio unitario di ciascun centro⁶³;
- d. determinare il costo unitario di produzione: esso è dato dalla somma dei costi unitari medi dei vari centri che contribuiscono alla realizzazione del prodotto.

Evidenziamo che per determinare correttamente il costo unitario medio di centro, è necessario conoscere il volume produttivo realizzato dal centro stesso, il criterio ottimale per quantificarlo consiste nell'impiego dell'unità di misura caratteristica dell'output generato. Possono però, sorgere alcuni problemi nella determinazione del costo unitario medio di un centro quando il centro stesso non impiega fattori tra loro omogenei. In questo ultimo caso "è necessario utilizzare unità ponderali di output o unità di misura degli input. Le unità ponderali di output si ottengono

⁶³ Il costo unitario medio di ciascun centro è calcolato come rapporto tra il costo totale di funzionamento del centro in un preciso intervallo temporale e la quantità totale di prodotti realizzati nel medesimo intervallo temporale.

scegliendo un prodotto come base di riferimento e fissando dei coefficienti di conversione che esprimono in unità di prodotto base le quantità dei diversi prodotti ottenuti.”⁶⁴

Nel caso in cui sia applicata la logica dei centri di costo, solitamente sono imputati nei centri i costi di trasformazione e lavorazione delle materie, mentre sono imputati direttamente alle produzioni i costi delle materie prime.

A questo punto è importante evidenziare un aspetto caratterizzante il calcolo del costo medio nei processi continui. Ci stiamo riferendo alla valutazione dei prodotti in corso di lavorazione all’inizio e alla fine del periodo considerato, valutazione indispensabile per determinare il costo dei prodotti finiti. È necessario, infatti, apportare delle rettifiche al costo complessivo della produzione, tali rettifiche consistono nel sommare il costo dei prodotti in lavorazione all’inizio del periodo e sottrarre quelli non ancora terminati alla fine dell’intervallo temporale considerato. Se facciamo riferimento al metodo indiretto, cioè utilizzando i centri di costo “la valutazione dei prodotti in corso alla fine del periodo deve valere a stabilire quanta parte dei costi di materie e dei costi di trasformazione, imputati al centro nel periodo, sono stati sostenuti per prodotti che non hanno ancora completato la fase di lavorazione che si svolge nel centro e, quindi, deve essere portata in detrazione nel calcolo del costo di prodotto. Viceversa, ai costi imputati nel periodo deve essere aggiunta quella parte dei costi di materiali e di trasformazione che erano già incorporati nei prodotti in corso esistenti all’inizio del periodo e che hanno partecipato all’ottenimento di unità complesse.”⁶⁵

Quindi, quando all’inizio e alla fine del periodo analizzato, esistono prodotti in corso di lavorazione, non ancora ultimati, le relative quantità dovranno essere trasformate in unità di prodotti finiti, con l’impiego di coefficienti di conversione che permettono di esprimere lo stato di avanzamento dei prodotti in corso. Tali coefficienti di conversione hanno l’obiettivo di trasformare le unità in corso di

⁶⁴ Moisello A.M. *“I costi di produzione”* pag. 81; in merito al concetto di unità ponderale si veda anche Tessitore A. in *“I costi nelle aziende di produzione”* pag. 3.86 scrive: “la comune unità ponderale che consente di esprimere in termini omogenei l’intera produzione, può essere costituita da un prodotto convenzionale al quale si riferiscono i rapporti di equivalenza con le varie unità di produzione effettiva”; Onida P. in *“La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d’azienda”* pag. 276 e seguenti.

⁶⁵ Marchini I. in *“La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell’impresa industriale”* pag. 252.

lavorazione, sia a inizio che a fine periodo, in unità equivalenti di prodotto finito. Questo è fattibile grazie ad “un esame particolareggiato del grado di avanzamento dei manufatti in lavorazione”⁶⁶. Suddetta stima è necessaria per determinare, in termini percentuali, i costi già sostenuti dall’azienda rispetto all’ammontare complessivo di componenti negativi di reddito da sopportare per portare a termine le entità non ancora completate.

Moisello⁶⁷ evidenzia una procedura costituita da tre fasi:

1. stimare, sulla base di uno specifico parametro, il grado di avanzamento delle lavorazioni in corso;
2. trasformare lo stato di avanzamento stimato (sub-1) in percentuale di prodotto finito;
3. convertire il numero di prodotto in corso di lavorazione in unità di prodotti finiti.

Possiamo concludere questo capitolo dedicato ai centri di costo affermando che tale metodo, nel tempo, è stato oggetto di numerose critiche ed evoluzioni, soprattutto se si considera che l’ambiente competitivo in cui l’impresa opera è nettamente cambiato rispetto al passato.

Dedichiamo il capitolo successivo allo studio di una metodologia innovativa di calcolo dei costi di prodotto, non più basata sul concetto di centro di costo, ma su quello di attività.

⁶⁶ Tessitore A. in *“I costi nelle aziende di produzione”* pag. 3-86.

⁶⁷ Moisello A.M. in *“Il costo di produzione”* pag. 82, nell’opera citata l’autore evidenzia che il volume di produzione ottenuto in ciascun centro di costo è dato dalla seguente formula: $QP = QPF + \alpha QCL_F - \beta QCL_i$ dove QP è il volume di produzione ottenuta, QPF è la quantità di prodotti finiti e completati, QCL_F è la quantità di prodotti in corso di lavorazione alla fine del periodo, QCL_i è la quantità di prodotti in corso di lavorazione all’inizio del periodo considerato, α e β sono i coefficienti di conversione. In proposito si veda anche Marchini I. in *“La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell’impresa industriale”* pag. 252

- 6. Calcolo del costo di prodotto per attività attraverso i metodi evoluti: l'Activity Based Costing (ABC)**
 - 6.1. I mutamenti dell'ambiente competitivo e i conseguenti cambiamenti nella struttura dei costi**
 - 6.2. L'activity based costing e il suo ciclo di sviluppo**
 - 6.3. Individuazione e analisi delle attività**
 - 6.4. Attribuzione dei costi delle risorse alle attività mediante i resource cost driver**
 - 6.5. Individuazione degli oggetti di costo ed imputazione dei relativi costi mediante l'activity cost driver**
 - 6.6. Analisi critica dell'ABC**

6. CALCOLO DEL COSTO DI PRODOTTO PER ATTIVITÀ ATTRAVERSO I METODI EVOLUTI: L'ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

6.1. I mutamenti dell' ambiente competitivo e i conseguenti cambiamenti nella struttura e dinamica dei costi

Negli ultimi anni l'impresa si trova ad operare in un ambiente sempre più competitivo, a causa dell'affermarsi di nuove tecnologie che hanno comportato una modifica dei processi di lavorazione a livello produttivo, e determinato nuove necessità all'interno della contabilità dei costi. Oggi sempre di più le imprese puntano sulla differenziazione dei prodotti offerti nel mercato, prodotti che perciò si presentano sempre più vari, e caratteristiche come la loro qualità, i servizi forniti, e la tempestività degli stessi, permettono di ottenere maggiori risultati, portando le imprese ad abbandonare le strategie di leadership dei costi. L'impresa oggi ancor più che un tempo, dovrà prestare estrema attenzione al cliente, ai suoi bisogni, cercando di prevedere i cambiamenti di questi ultimi, le sue necessità, i suoi desideri e le sue aspirazioni. Il prodotto, che l'impresa immette nel mercato, dovrà cercare di rispondere a queste esigenze, dovrà essere "in grado di assolvere alle funzioni d'uso attese"¹ dai clienti².

Queste necessità portano l'impresa ad aumentare lo sviluppo di attività di supporto alla produzione, quali per esempio il marketing e la comunicazione, la ricerca e lo

¹ Moisello A.M. in *"I costi di produzione"* pag. 133.

² Mella P. in *"Controllo di gestione"* illustra l'importanza di un'accurata attività di previsione e le difficoltà che ne derivano: "l'attività previsionale consente di ottenere dati circa la futura evoluzione dei fenomeni di ambiente interno ed esterno così che il management è in grado di formarsi anticipatamente una rappresentazione del futuro contesto operativo dell'impresa e della futura gestione. (...) per procedere nel controllo di gestione e nella pianificazione, è necessario, allora selezionare tra i tanti possibili lo scenario ambientale che si riterrà verosimile e, sulla base di questo, iniziare la fissazione della strategia. Gli scenari ambientali, tuttavia, si modificano in continuazione; per questo la previsione non può essere un atto saltuario ma deve essere considerata quale processo continuo, vitale per il management e per la programmazione. La dinamica dell'ambiente deve essere tenuta sotto controllo con un'azione di monitoraggio che consente di percepire non solo la dinamica dei fenomeni in corso e la loro interconnessione ma anche la possibilità dell'insorgere di nuovi fenomeni." pag. 552.

sviluppo, la programmazione, la pianificazione e il controllo³. Tutto ciò determina l'aumento di tutti quei costi non direttamente collegati alla trasformazione della produzione aziendale.

“I fattori che erano critici ai fini del successo aziendale, anche solo pochi anni fa, hanno poco a che vedere con quelli che caratterizzano l'ambiente competitivo attuale.”⁴

Nell'economia attuale, altamente globalizzata⁵, il vantaggio competitivo per ciascuna realtà produttiva, sarà maggiormente legato ad elementi “smaterializzati”. “Più che saper produrre un certo prodotto, conterà sapere dove potrà essere adeguatamente commercializzato; più che controllare una certa tecnologia, servirà l'informazione di dove e come poter acquistare convenientemente quella tecnologia.”⁶ Oggi le aziende si trovano dinanzi ad un aumento della flessibilità della produzione, ad un ciclo di vita dei prodotti sempre più breve, ad una personalizzazione ed espansione della gamma di prodotti offerti, a una riduzione al minimo delle scorte di magazzino, ad un'espansione sempre maggiore della progettazione e del lancio di nuovi prodotti.

Modifiche profonde nella struttura dei costi, derivano anche dall'introduzione di nuove tecnologie produttive, sempre più si assiste ad un'automazione dei processi aziendali, a fronte di una riduzione delle ore di manodopera diretta impiegata⁷, comportando un aumento dei componenti negativi di reddito indiretti.

La profonda trasformazione dell'ambiente esterno ha comportato inevitabilmente un cambiamento anche nelle tempistiche, nei modi, nei metodi e nei processi di produzione, che da sempre caratterizzavano l'azienda produttiva. “Oggi, infatti, le

³ In merito, per un maggior approfondimento sulle attività di supporto all'attività di trasformazione si veda Beretta S. in *“Il controllo dei servizi generali aziendali”*.

⁴ Bocchino U. in *“Manuale di controllo di gestione”* pag. 329.

⁵ Con il termine globalizzazione si intende: “la progressiva integrazione fra le diverse economie nazionali in regioni economiche più grandi, come l'Unione Europea, il NAFTA (tra Canada, Messico e Stati Uniti), il Mercosur (tra Argentina, Brasile, Paraguay e l'Uruguay) e l'entrata di un numero sempre più ampio di paesi nel sistema della World Trade Organization (WTO). (...) ha il compito di favorire la liberalizzazione degli scambi internazionali, (...) la maggiore integrazione che ne è derivata significa innanzitutto la realizzazione di modalità di scambio più libere (...), ma soprattutto la volontà dei singoli paesi di effettuare uno sforzo verso l'armonizzazione delle diverse politiche (commercial, fiscali, monetarie).” in Volpato G. in *“Economia e gestione delle imprese”* pag. 63.

⁶ Volpato G. in *“Economia e gestione delle imprese”* pag. 72.

⁷ Innes J. – Mitchell F. in *“I costi di struttura”* scrivono: “Il peso della manodopera diretta sui costi totali si è ridotto sia in termini assoluti, sia in termini relativi, soprattutto in quelle imprese che stanno cercando di internazionalizzarsi. Alcuni esempi relativi al settore dell'elettronica, (...) mostrano come la manodopera diretta rappresenti meno del 5% dei costi totali.” pag. 59.

linee di prodotti, le relative gamme, i canali distributivi, quelli comunicativi, il sistema informativo e la progettazione si sono evoluti al punto da diventare le principali voci di costo all'interno della contabilità aziendale, relegando a ruolo assolutamente secondario quello della manodopera.”⁸ All'interno delle attuali realtà produttive, altamente flessibili, la forza lavoro costituisce solo una parte limitata dei componenti negativi di reddito aziendali, mentre i costi relativi alle attività di supporto – quali appunto il marketing, la comunicazione, la distribuzione, la progettazione, la ricerca, ecc. – stanno raggiungendo livelli elevatissimi.

Inoltre anche l'impiego, all'interno delle organizzazioni produttive, del just in time ha effetti sulla struttura dei costi. Questa recente metodologia “consiste nella sistematica ricerca ed eliminazione delle cause di sprechi e inutilizzazioni: tempi morti, scorte di magazzino, spazi inutilizzati, duplicazioni di attività, difetti e rilavorazioni, ecc.”⁹

Difronte a questi fenomeni, i tradizionali metodi¹⁰ impiegati per l'analisi dei costi possono risultare inadeguati ai fini di una corretta e precisa determinazione del costo di prodotto. Alcuni autori sintetizzano il fenomeno sostenendo che: “tre fattori contribuiscono a mettere in discussione il tradizionale sistema di imputazione dei costi indiretti: la crescita di tali costi, il cambiamento della loro natura e la riduzione della manodopera diretta rispetto ai costi totali.”¹¹

Moisello evidenzia che le tradizionali basi di imputazioni dei costi indiretti quali per esempio le ore di manodopera diretta o il costo orario della medesima, risultano inadeguati a ripartire i costi delle attività di supporto alla produzione¹².

⁸ Cooper R. – Kaplan R.S. in *“Una corretta analisi dei costi agevola il processo decisionale”* – Harvard Espansione n. 42 – 1989 pag. 68.

⁹ Bastia P. in *“Analisi dei costi evoluzione degli scopi conoscitivi”* pag. 132-133; Mella P. in *“Controllo di gestione”* afferma: “Secondo il JIT, tutti gli sprechi devono essere eliminati ma, tra tutti, quello su cui si devono concentrare gli sforzi maggiori è rappresentato dalle scorte. Queste, infatti, derivano dal fatto che l'operazione a monte è avvenuta in anticipo rispetto all'istante in cui il componente risulta necessario per l'operazione a valle. Quando l'anticipo è rilevante lo spreco è evidente (...) nasce quindi l'idea fondamentale alla base del sistema just in time che occorre cercare di produrre: - solo quando richiesto dalle esigenze commerciali (...); - nel momento in cui si manifesta la domanda (...); - con consegna immediata (...). pag. 521 e seguenti; si veda anche Collini P. in *“Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati”* pag. 50 e seguenti; Horngren T.C., Foster G., Srikant M. D. in *“Contabilità per la direzione”* pag. 554 e seguenti.

¹⁰ Full costing e direct costing semplice ed evoluto.

¹¹ Innes J. – Mitchell F- in *“I costi di struttura”* pag. 59.

¹² In merito Cooper R. Kaplan R.S. in *“Contabilità dei costi e distorsione del costo dei prodotti – in Problemi di gestione”* afferma: “ (...) l'uso delle ore di manodopera diretta nella seconda fase di imputazione dei costi, ovvero in quella in cui i costi attribuiti ai centri di costo vengono ripartiti tra i singoli prodotti. Questa procedura era forse idonea decenni orsono, quando il valore aggiunto

Infine rileviamo che a causa dei cambiamenti presentati, i tradizionali strumenti di contabilità per la direzione, non risultano più adeguati a fornire informazioni, ai fini di assumere correttamente le decisioni da parte del management¹³. “I sistemi di contabilità direzionale sono inadeguati per la situazione ambientale odierna. In quest’era di rapido cambiamento tecnologico, di vigorosa concorrenza nazionale ed internazionale, di crescente capacità di elaborazione dell’informazione, i sistemi di contabilità direzionale non si stanno dimostrando utili e tempestivi per le attività direzionali di valutazione dei risultati.”¹⁴

Tutto ciò ha comportato la nascita e la diffusione di nuove metodologie contabili.

6.2. L’activity based costing e il suo ciclo di sviluppo

Tra queste nuove metodologie assume un particolare rilievo l’Activity Based Costing (o brevemente ABC). Il sistema del calcolo dei costi per attività è stato sviluppato negli anni ’80, negli Stati Uniti, e la sua diffusione avviene grazie a una serie di casi e articoli di due professori universitari: Robin Cooper e Robert S. Kaplan¹⁵. Questo metodo, fin dagli inizi ha raccolto un ampio consenso da parte di consulenti, professionisti e docenti universitari. Nel 1991 “Innes e Mitchell hanno rilevato, attraverso un’indagine, che quasi la metà dei membri dell’UK CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants) operava in imprese che stavano prendendo in considerazione la realizzazione dell’ABC.”¹⁶

È un sistema di calcolo dei costi di prodotto che anziché basarsi sui centri di costo, impiega il concetto di attività. È sempre una metodologia di calcolo a costo pieno –

generato dal processo di lavorazione dei materiali era originato principalmente dal costo della manodopera. Col diffondersi dell’automazione, invece, la manodopera diretta è sempre più impegnata nell’attività di avviamento e supervisione delle macchine (piuttosto che in interventi diretti sul prodotto) e non rappresenta più la principale voce di fabbisogno in termini di risorse.” pag. 99; ma si veda anche Innes J. – Mitchell F- in “*I costi di struttura*” pag. 60 e 61.

¹³ Cooper R. – Kaplan R.S. sostengono infatti: “i metodi contabili tuttora in voga partono dal principio opposto, vale a dire da quello che enfatizza il costo del lavoro partendo dal presupposto che, comunque, la grande impresa non deve produrre gamme molto ristrette di prodotti. Tutto il contrario di quanto avviene adesso.” in “*Una corretta analisi dei costi agevola il processo decisionale* – in *Harvard Espansione* n. 42 del 1989, pag. 68.

¹⁴ Shank J.K. – Govindarajan V. in “*L’analisi dei costi per la gestione strategica*” pag. 121 – 122.

¹⁵ Professori universitari presso la Graduate School of Business Administration dell’università di Harvard.

¹⁶ Innes J. – Mitchell F- in “*I costi di struttura*” pag. 61 – 62.

full costing¹⁷, ma considera che il consumo delle risorse nel processo di produzione non è legato solo al volume di produzione, bensì in larga misura dipende dalle attività, non necessariamente ed esclusivamente correlate con lo stesso volume di produzione, per tale motivo i parametri utilizzati potranno essere diversi dal volume realizzato.

Sono pertanto le attività che consumano risorse, e che perciò in modo diretto generano il sostenimento di costi, a loro volta i prodotti necessitano di tali attività e in modo indiretto determinano il sorgere di costi.

Una delle maggiori critiche mosse nei confronti dei metodi tradizionali di calcolo dei costi di prodotto “è quella connessa alla sua incapacità di riflettere il reale impiego delle risorse nel processo di produzione e di utilizzare il volume di produzione come base di attribuzione per la determinazione di costi di prodotto,” il metodo dell’ABC supera queste problematiche ponendo l’attenzione appunto sulle attività. Quindi i componenti negativi di reddito vengono imputati ai prodotti finali, attraverso due fasi: una prima che consiste nella localizzazione dei costi alle attività, queste rappresentano i processi produttivi necessari per la realizzazione dei prodotti stessi; e una seconda fase che richiede di individuare le relazioni tra i costi dei processi svolti, delle attività e i risultati finali in termini di produzioni, che si ottengono dalle attività stesse.

Si può perciò affermare che l’Activity Based Costing è una tecnica di misurazione e di determinazione dei costi di prodotto basata appunto sulle attività, ma non solo, è, infatti, anche un importantissimo strumento di “cost management”, di supporto alle decisioni strategiche in merito ai costi e alle produzioni aziendali, uno strumento di vero e proprio controllo e monitoraggio dei costi, che permette di ottenere informazioni per tutta una serie di decisioni, quali: il product mix ottimale, le politiche di prezzo dei prodotti, l’attività di miglioramento dei metodi produttivi, la scelta della più opportuna tecnologia produttiva, ecc.

¹⁷ Cooper R. e Kaplan R.S. in *“Una corretta analisi dei costi agevola il processo decisionale”* – *Harvard Espansione* n. 42 – 1989, evidenziano che tutte le attività svolte nell’azienda hanno “lo scopo di fornire un supporto alla produzione e alla distribuzione dei beni e dei servizi, ed è per tale motivo che tale attività dovrebbero essere tutte considerate costi del medesimo prodotto finale.” pag. 69.

Secondo l'ABC "sono le attività a causare i costi; i prodotti generano semplicemente una domanda di quelle attività"¹⁸.

Il successo di questo metodo deriva dal fatto che esso cerca di superare i limiti legati ai metodi tradizionali di calcolo dei costi di prodotto. Il tradizionale metodo per centri di costo, infatti, è in grado di presentare in modo estremamente dettagliato l'area della produzione, ma allo stesso tempo è carente di un'articolazione analitica dell'area erogatrice di servizi e di quella relativa alle attività di supporto alla produzione. Spesso all'interno delle strutture produttive "alla elevata analiticità del calcolo dei costi in area industriale, si contrappone invece la bassa articolazione dei processi di imputazione dei costi di pertinenza di strutture erogatrici di servizi (...)"¹⁹ E per i relativi componenti negativi di reddito spesso prevale l'orientamento ai fattori produttivi, e i costi indiretti vengono ripartiti in modo indistinto agli oggetti di calcolo, attraverso parametri di imputazione quali le ore o il costo di manodopera diretta. Il limite di un tale modo di procedere deriva dal fatto che il costo di prodotto non evidenzia il diverso assorbimento di risorse²⁰. Ciò accade soprattutto quando il diverso valore dei prodotti finali non è legato al processo di trasformazione industriale ma deriva dall'assorbimento da parte dei prodotti stessi di tutte quelle attività cosiddette di supporto al processo produttivo, dal contributo prestato dalle "strutture erogatrici di servizi non direttamente connessi alle attività di produzione"²¹.

L'ABC è un metodo che punta a rendere diretti numerosi componenti negativi di reddito rispetto al metodo che impiega i centri di costo, pertanto il costo di prodotto, è calcolato attraverso parametri maggiormente oggettivi che esprimono i fattori utilizzati per realizzare i differenti prodotti. L'oggetto del calcolo quindi dovrebbe essere caratterizzato da una più elevata oggettività. Infatti, i costi vengono localizzati nelle attività delle diverse aree funzionali aziendali (activity pool) e

¹⁸ Mella in *"Controllo di gestione"* pag. 382.

¹⁹ Innes J. – Mitchell F. in *"I costi di struttura"* pag. XX.

²⁰ In merito, infatti, Sosterio U. evidenzia: "(...) il percorso di attribuzione tradizionalmente adottato dalle imprese statunitensi prevede che tutti i costi da attribuire alle produzioni, compresi i costi delle attività di supporto e i costi comuni a più centri di costo, siano localizzati nei centri di costo relativi alla trasformazione fisica dei prodotti. Ciò comporta che, quando i costi dei centri di costo vengono imputati alle produzioni, le basi di attribuzione risultino poco significative in relazione ai costi da attribuire, dato che questi hanno natura fra loro molto diversa." in *"Analisi dei costi le logiche di attribuzione"* pag. 283.

²¹ Beretta S. in *"Il controllo dei servizi generali aziendali"* pag. 3.

ribaltati poi nei prodotti attraverso opportuni parametri (cost driver) che rappresentano gli elementi determinanti i costi di ciascuna attività. Tali parametri come vedremo nei prossimi paragrafi sono scelti in modo tale che permettano di evidenziare i motivi e le cause delle fluttuazioni dei componenti negativi di reddito dell'attività specifica considerata.

Sicuramente è una metodologia che consente un'innovazione dei processi di rilevazione analitica dei costi, rispetto ai metodi tradizionalmente impiegati, poiché introduce nuovi oggetti di costo, caratterizzati da una trasversalità rispetto alle singole funzioni aziendali, permettendo di valutare i componenti negativi di reddito relativi ai processi; ma allo stesso tempo offre uno strumento a livello contabile che permette di aggregare su questi oggetti i costi elementari. È pertanto un modello nuovo di presentazione della struttura aziendale, che talvolta alcuni autori ritengono sia derivato dal modello della catena del valore di Porter²².

Le finalità che questo metodo si pone sono le medesime dei sistemi tradizionali: come abbiamo sottolineato, è un supporto fondamentale alle decisioni operative, oltre che strumento per la programmazione e il controllo dei costi aziendali. Cooper e Kaplan in merito sostengono: "il nostro metodo contabile non è però stato studiato per generare delle semplici decisioni automatiche, bensì per dare informazioni precise sulla produzione, sulle attività aziendali di supporto e sui costi di produzione, in modo che la direzione possa concentrare tutta la propria attenzione sui prodotti e sui processi, potendo, infatti, ormai disporre di importanti strumenti alternativi per incrementare i profitti."²³

Rileviamo inoltre che a differenza della metodologia tradizionale, l'ABC è ritenuta una "una tecnica al servizio del total quality management²⁴ nel senso che consente di monitorare le attività orientate alla soddisfazione del cliente e a comprimere i costi"²⁵.

Il ciclo di sviluppo dell'ABC si caratterizza delle seguenti fasi:

²² Rimandiamo al paragrafo successivo.

²³ Cooper in *"Una corretta analisi dei costi agevola il processo decisionale"* – Harvard Espansione n. 42 – 1989 pag. 77.

²⁴ Ai fini di un maggior approfondimento sul tema del total quality management si veda Horngren C.T., Foster G., Datar S.M. in *"Contabilità per la direzione"* parte quinta.

²⁵ Antonelli V. – D'Alessio R. in *"Soluzioni 24Fisco – Activity Based Costing – differenze con la contabilità analitica per centri di costo"*.

1. imputazione dei costi diretti ai prodotti.
2. Individuazione delle attività – *activity*, le quali non trovano una specifica corrispondenza nel disegno organizzativo dell'impresa. È importante fin dal principio stabilire il grado di analiticità che si vuole raggiungere, individuando correttamente le attività; è opportuno non unire attività che invece ai fini del calcolo del costo del prodotto è consigliabile mantenere distinte, e viceversa non adottare un'eccessiva separazione se non necessaria²⁶.
3. Localizzazione dei costi indiretti alle attività individuate nella fase sub-1. Si deve determinare il costo totale da imputare a ciascuna attività – *activity cost pool*.
4. Determinazione dei fattori – *cost driver* che per ogni attività giustificano il livello specifico di costo raggiunto²⁷.
5. Individuazione del coefficiente per imputare il costo di ciascuna attività ai rispettivi prodotti – *activity cost driver rate*.
6. Imputazione dei costi delle attività ai prodotti sulla base dei fabbisogni di attività, quantificati mediante i cost drivers

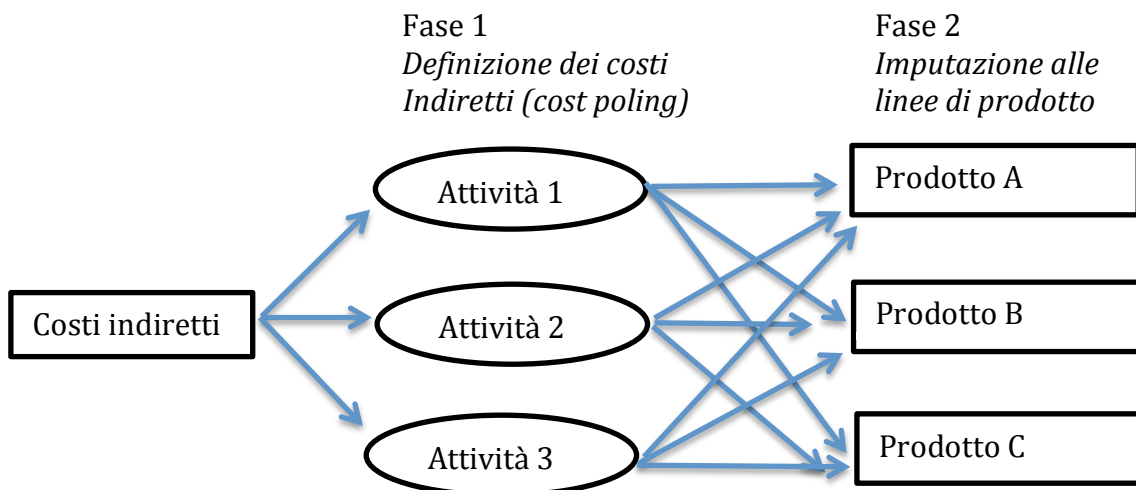


Figura n. 1: La struttura di un sistema di calcolo dei costi di prodotto per attività

²⁶ Definiremo nel paragrafo successivo cosa si intende per attività.

²⁷ Rimandiamo ai paragrafi successivi l'analisi dei cost driver.

Riassumendo, possiamo affermare che:

- le attività consumano risorse e generano i costi, e i prodotti assorbono attività.
- “Tutti i costi vengono imputati alle attività svolte dall’impresa. In questo contesto quindi si tenta di ribaltare sulle attività, tutti i costi indiretti siano essi di produzione, di vendita, di amministrazione.”²⁸
- Tutte le attività all’interno della struttura produttiva sono finalizzate alla realizzazione e distribuzione dei prodotti finali, oggetto del processo produttivo, e per tale motivo i prodotti assorbono tutti i costi.
- Se uno degli obiettivi del management è riuscire a monitorare e controllare i costi di produzione, sarà necessario controllare in modo efficace le attività, che consumano le risorse generando costi.
- Tutti i costi sono considerati variabili e non fissi, ma la variabilità non è legata al volume produttivo, ma le fonti di variabilità possono essere diverse, ed esse vengono denominate cost driver²⁹.
- “Si cerca, pertanto, una relazione causa-effetto tra lo svolgimento di ciascuna attività, il relativo consumo di risorse e l’ottenimento dei prodotti, in modo che ad ogni prodotto vengano attribuiti costi riflettenti l’ammontare di risorse che si ritengono consumate per svolgere le attività necessarie per produrlo e distribuirlo. Se le attività sono svolte per diversi prodotti, i cost drivers fungono da basi di imputazione che consentono di ripartire i costi di tale attività tra tutti i prodotti che essa ha concorso ad ottenere”³⁰. Questi ultimi sono denominati anche activity drivers, e differiscono dai resource drivers che costituiscono le basi di ripartizione dei costi elementari alle attività³¹.
- L’attenzione è focalizzata sui cost drivers di tutte le funzioni aziendali, con estrema considerazione di quelle non direttamente produttive. “Infatti,

²⁸ Avi M.S., “*Management Accounting, Vol. II, cost analysis*” pag. 496.

²⁹ Si rimanda l’analisi dei cost driver al capitolo successivo.

³⁰ Mella P. in “*Controllo di gestione*” pag. 381.

³¹ In merito si rimanda a Moisello A.M. che rileva: “la relazione costi – attività esprime il legame di causalità tra attività e costi (...). I costi elementari vengono attribuiti alle attività mediante i resource driver: variabili direttamente collegate alla generazione dei costi di attività e pertanto atte ad essere assunte quali indicatori d’impiego delle risorse sulle diverse attività. La relazione attività – prodotti: evidenzia l’assorbimento, da parte dei prodotti, dell’utilità erogata dalle attività. (...). I costi relativi alle attività comuni a diverse produzioni vengono imputati a queste ultime sulla base dei cost driver.” in “*I costi di produzione*” pag. 135.

proprio per i costi delle funzioni di supporto alla produzione e delle funzioni centrali si può constatare una relativa indipendenza dai volumi dei prodotti, e quindi la scarsa significatività di quelle basi, come le ore di manodopera diretta, che servono a misurarli. Sono costi che variano soprattutto in relazione alla complessità delle operazioni compiute, e quindi legati alla differenziazione dei prodotti realizzati.

- Inoltre con l'ABC l'azienda è osservata con un'ottica diversa, mentre la logica dei centri di costo considera l'azienda in modo verticale, con il sistema dei costi per attività, si utilizza l'ottica orizzontale, le diverse attività sono interrelate le una con le altre formando i processi produttivi aziendali che, attraversano in modo trasversale le funzioni dell'impresa produttiva.
- Infine possiamo affermare che con questo metodo di determinazione dei costi di prodotto si realizza un controllo tattico e strategico dei processi aziendali e dei centri operativi, permettendo di individuare all'interno della struttura produttiva quelle attività che non aggiungono in alcun modo valore al prodotto, e quelle all'opposto che costituiscono attività ineliminabili ai fini della soddisfazione del cliente.

6.3. Individuazione e analisi delle attività

Per attività si intende, in linea generale, un insieme di compiti elementari che consentono di prestare un servizio ad un cliente che può essere interno o esterno all'impresa. Quindi, un'attività è caratterizzata da un insieme determinato, distinto e individuabile di risorse, ha un "cliente" definito, il risultato a cui perviene è riconoscibile e misurabile, presenta un grado di saturazione misurabile da specifici indicatori ed è possibile monitorarla attraverso specifici parametri di prestazione³².

³² Lorino P. in *"Il controllo di gestione strategico"* afferma: "Un'attività è un insieme di compiti elementari:

- realizzati da un individuo o da un gruppo;
- rispondono a un know how specifico;
- omogenei in rapporto ai loro comportamenti di costo e performance;
- che permettono di ottenere un output (il pezzo fresato, l'autorizzazione al fornitore, il budget);
- per un cliente interno o esterno;

L'attività è definita da Mella come un complesso di compiti, eventualmente composti da operazioni elementari o atti o movimenti, svolti da un individuo o da un gruppo ben definito con una specifica dotazione di attrezzature e macchinari; questi sono riconducibili a un insieme omogeneo di know how; con comportamento coerente e coordinato, sia dal punto di vista dei risultati che dei costi.

L'attività è ciò che l'impresa compie ai fini della trasformazione degli input in output, è una sorta di "microtrasformatore" che utilizza risorse e, sulla base di specifici e determinati processi genera valore in termini di output misurabile e calcolabile. Possiamo affermare che il concetto di attività è universale, può essere applicato in qualsiasi contesto, dal settore terziario, alle organizzazioni amministrative, alle industrie. Secondo Lorino "Essa rappresenta una base pratica per affrontare il continente relativamente inesplorato dei costi indiretti."³³

Le attività possono essere classificate nel modo seguente³⁴:

- *Attività a livello di unità – Unit level activities*: sono le attività necessarie ai fini della realizzazione del bene o del servizio. Esse sono caratterizzate da una relazione esprimibile in termini quantitativi tra risorse impiegate e volumi di output realizzati. I costi di queste attività dovrebbero essere imputati ai prodotti in modo proporzionale al numero delle unità ottenute, e ciò avviene attraverso basi che esprimono come i fattori sono consumati in relazione, appunto, al numero di unità prodotte. Per esempio la fornitura dei materiali impiegati nel processo è un'attività a livello di unità, perché la fornitura è solitamente proporzionale al numero di unità realizzate.
- *Attività a livello di lotto – Batch level activities*: costituiscono tutte quelle attività poste in essere ogni qualvolta si realizza un lotto produttivo, come quelle di riattrezzaggio, di messa a punto delle linee produttive, di set up dei macchinari, la programmazione e la preparazione delle consegne ai clienti. I

- che partono da un certo numero di input (lavoro, macchine, informazioni...). (...) Attività è tutto quanto fanno gli uomini in un'impresa, ora dopo ora, giorno dopo giorno: in definitiva, quanto rappresenta la sostanza dell'impresa, tutti i lavori svolti dai dipendenti (...); tutti quei fare che si ricollegano a dei know-how specifici, per quanto semplici possano essere." pag. 52; Bocchino U. in "Manuale di controllo di gestione" scrive: "Un'attività può essere intesa come un insieme di piccole operazioni che, ricevendo degli input ben identificati, realizzano un output quantificabile e misurabile." pag. 339.

³³ Lorino P. in "Il controllo di gestione strategica" pag. 59.

³⁴ Riportiamo quanto presentato da Bergamin Barbato M. in "Programmazione e controllo in un'ottica strategica" pag. 113 e 114.

costi, in questo caso variano a seconda del numero di lotti, ma sono però indipendenti dal numero di unità che caratterizza ciascuno di essi. “Per esempio, il costo di set up di un macchinario per la lavorazione del lotto è lo stesso indipendentemente dal fatto che il lotto contenga un’unità o migliaia di unità”³⁵. Il costo di ciascun prodotto si calcola rapportando il costo totale di ciascun lotto produttivo al numero delle unità complessive realizzate in ciascuno di essi.

- *Attività a livello di prodotto – Product level activities*: sono attività riferite agli specifici prodotti, riguardano la progettazione, l’ingegnerizzazione, le prove, i collaudi, i controlli, la pubblicità, la presenza di un responsabile di prodotto e tutto ciò che è indispensabile ai fini di definire le caratteristiche produttive dei cicli di lavorazione. Queste attività sono compiute indipendentemente dal numero di unità prodotte, e da quanti lotti si gestiscono.

Il costo unitario di ciascun prodotto si determina dividendo il costo complessivo riferibile a un certo tipo di prodotto, calcolato impiegando le product level basis, per il numero di prodotti di quello specifico genere creati.

- *Attività a livello di “assistenza” – Facilities level activities*: costituiscono attività di supporto in modo indiretto alla produzione, e ne permettono la realizzazione. In questo caso i criteri impiegati per l’attribuzione ai prodotti sono soggettivi e arbitrari³⁶.

Garrison – Noreen – Brewer identificano due ulteriori livelli di attività³⁷:

- *Attività a livello di cliente – Customer level activities*: si riferiscono a tutte quelle attività dirette a specifici clienti, quali per esempio le visite ai

³⁵ Garrison R.H., Noreen E.W., Brewer P.C. in “*Programmazione e controllo – Managerial Accounting per le decisioni aziendali*” pag. 243.

³⁶ In merito a questi costi di attività Avi M.S., in “*Management Accounting, Vol. II, cost analysis*” pag 498, evidenzia che “molti studiosi affermano che tali costi non vadano imputati ai beni/servizi aziendali in quanto identificano costi di periodo e non di prodotto. (...) questa osservazione è, frequentemente, non applicata dalle aziende. In molte realtà si assiste infatti all’imputazione ai prodotti anche di quest’ultima tipologia di costi.”, nello schema proposto da Bergamin Barbato tali attività sono, infatti, considerate.

³⁷ Evidenziamo che lo schema presentato da Bergamin Barbato M. non è condiviso da tutti gli Studiosi, infatti, si possono riscontrare delle differenze sulle modalità di ripartizione delle attività che caratterizzano l’impresa. In proposito si confronti quanto esposto con Mella P. in “*Controllo di gestione*” pag. 386, Moisello A.M. in “*I costi di produzione*” pag. 140; Avi M.S., in “*Management Accounting, Vol. II, cost analysis*” pag. 496 – 497; Garrison H.R., Noreen W.E., Brewer P.C., in “*Programmazione e controllo : managerial accounting per le decisioni aziendali*” pag. 242 – 243.

venditori, il supporto tecnico, l'assistenza. Sono tutte attività non legate ai singoli e specifici prodotti.

- *Attività di supporto all'organizzazione – Organization sustaining activities:* esempi di tali attività sono il riscaldamento dell'impresa, la fornitura e l'assistenza della rete informatica, la pulizia dei locali direzionali-amministrativi. Sono attività "svolte indipendentemente da quale cliente si sta servendo, da quali prodotti si stanno realizzando, da quali lotti si gestiscono o da quante unità si producono"³⁸.

Evidenziamo che questa distinzione delle attività è uno schema generale, quindi ogni realtà produttiva individuerà le proprie attività sulla base delle sue caratteristiche specifiche.

Definito cosa si intende per attività, concentriamoci ora ad identificare le attività d'impresa. Il punto di partenza, è riuscire a scomporre l'azienda produttiva, struttura assai complessa, nei singoli processi elementari che la costituiscono. È fondamentale individuare le unità di attività, per far ciò è necessario adottare dei validi strumenti di indagine, quali, per esempio, l'organigramma aziendale o il piano dei centri di costo³⁹.

Individuate le unità di attività, bisognerà definire l'attività svolta da ciascuna unità. "Per definire l'attività in maniera significativa è necessario strutturare le attività in un elenco che fornisca un livello dettagliato, sufficiente ma non eccessivo."⁴⁰ Sarà necessario compiere interviste, sia di gruppo sia personali, cercando sempre di mediare le diverse esigenze che emergono.⁴¹ Per esempio, si possono contrapporre

³⁸ Garrison H.R., Noreen W.E., Brewer P.C., in *"Programmazione e controllo - Managerial Accounting per le decisioni aziendali"* pag. 243.

³⁹ Innes J. – Mitchell F. in *"I costi di struttura"* evidenziano che ai fini dell'individuazione delle unità di attività è importante utilizzare la mappa fisica delle posizioni di lavoro, "è possibile accertare la finalità di ogni posizione disegnata sulla mappa anche ricorrendo alle spiegazioni fornite dal personale che compare sul libro paga e che ricopre tali posizioni. Inoltre, (...) possono essere utilizzate tutte le risorse dell'impresa, sia umane che fisiche. (...) a tal fine può essere utile consultare il personale coinvolto effettivamente in ogni area, attraverso interviste e/o attraverso la compilazione di un foglio di presenza, preparato in relazione alle particolari esigenze di analisi, in cui ognuno descrive in dettaglio come passa il suo tempo." pag. 65.

⁴⁰ Avi M.S., in *"Management Accounting, Vol. II, cost analysis"* pag. 499.

⁴¹ Bocchino U. evidenzia che "il modo più semplice per individuare le attività è quello di chiedere a ogni responsabile di area/centro di responsabilità l'elenco delle attività che svolge normalmente durante la giornata (sue e delle persone che dipendono da lui). Questo modo, apparentemente empirico, presenta il vantaggio di coinvolgere direttamente i responsabili fin dall'inizio e i risultati (elenco di attività) possono essere migliorati con l'esperienza che deriva dall'utilizzo delle informazioni" in *"Manuale di controllo di gestione"* pag. 342.

le esigenze pressanti dell'area della programmazione, la quale richiede un sistema semplice da gestire, con quelle dei diversi capi-area, miranti ad una massima veridicità dei valori rilevati.

L'ABC pone una particolare attenzione alle attività di supporto alla produzione, queste possono essere ripartite nelle seguenti classi⁴²:

- a. di logistica: attività relative alla ricezione delle risorse produttive, e alla loro movimentazione fisica all'interno della realtà aziendale;
- b. di bilanciamento: attività che hanno l'obiettivo di raggiungere un equilibrio tra il fabbisogno produttivo aziendale e la fornitura delle risorse;
- c. di qualità: ossia le attività dirette a garantire che il prodotto finale rispetti tutti i requisiti qualitativi richiesti;
- d. di cambiamento: comprendono il complesso di attività orientate ad apportare modifiche all'interno della struttura aziendale, sia a livello di prodotti, di processi, di organizzazione, ecc.

Un importante ausilio, nell'individuazione delle attività di supporto alla gestione è offerto dalla "catena del valore" di Porter⁴³. Secondo l'Autore "ogni azienda è un insieme di attività che vengono svolte per progettare, produrre, vendere, consegnare e assistere i suoi prodotti. Tutte queste attività si possono rappresentare utilizzando una catena del valore"⁴⁴.

⁴² Classificazione proposta da Moisello A.M. in *"I costi di prodotto"* pag. 139.

⁴³ "La catena del valore offre un approccio sistematico per scomporre un'azienda nelle sue diverse attività; la si può usare per esaminare in che modo le attività di un'azienda sono e potrebbero essere raggruppate." Porter M. E. in *"Il vantaggio competitivo"* pag. 73.

⁴⁴ Porter M. E. in *"Il vantaggio competitivo"* pag. 46.



Figura n. 2 – La catena del valore presentata da Porter.

Porter distingue le attività svolte nelle aziende in primarie e attività di supporto.

Le prime possono essere così elencate:

- logistica in entrata: comprende tutte le attività inerenti l'arrivo, il magazzinaggio, la fornitura degli input ai prodotti;
- attività operative: cioè tutte quelle attività di trasformazione degli input al fine di ottenere il prodotto finale;
- logistica in uscita: ossia le attività di raccolta, di gestione del magazzino dei prodotti finiti e di consegna ai clienti;
- attività di marketing e vendita: ovvero le attività orientate alla vendita dei prodotti, a cercare i mezzi mediante la quale i clienti possano conoscere ed acquistare il prodotto realizzato, quali per esempio la pubblicità, la scelta dei canali di distribuzione e vendita, le politiche dei prezzi, la gestione delle offerte e della scontistica;
- servizi: costituiscono tutte quelle attività che puntano a migliorare o aggiungere valore al prodotto offerto nel mercato.

Rientrano quindi tra le attività primarie, tutte quelle attività “impegnate nella creazione fisica del prodotto e nella sua vendita e trasferimento al compratore, oltre che nell’assistenza post-vendita.”⁴⁵

Invece le attività di supporto si caratterizzano per il fatto che “sostengono le attività primarie e si sorreggono a vicenda fornendo input acquistati, tecnologie, risorse umane e varie funzioni estese a tutta l’azienda”⁴⁶. Porter individua le seguenti attività di supporto:

- a. approvvigionamento: cioè le attività di acquisto degli input, ricordando che questi ultimi sono impiegati in tutta la catena del valore, quindi utilizzati in ciascuna attività che genera valore;
- b. sviluppo della tecnologia: tutte le attività che costituiscono impegni volti a migliorare il prodotto, e impegni che mirano a migliorare il processo; Porter scrive: “chiamo sviluppo della tecnologia questo insieme di attività, invece di chiamarlo ricerca e sviluppo, perché ricerca e sviluppo ha per la maggior parte dei manager un significato troppo ristretto. (...) Lo sviluppo della tecnologia può fare da supporto a una qualunque delle numerose tecnologie che si sostanziano in attività generatrici di valore”⁴⁷;
- c. gestione delle risorse umane: comprende le attività relative alla ricerca, all’assunzione, alla formazione, alla motivazione, alla crescita, alla partecipazione del personale;
- d. attività infrastrutturali: cioè relative alla direzione, all’amministrazione, alla finanza, alla gestione della qualità, ai rapporti tra azienda ed esterno.

Le attività in questo modo individuate sono specifiche per ciascuna azienda, e vanno individuate e disegnate in funzione della sua struttura strategica.

L’obiettivo di questa distinzione è quello di individuare le attività aziendali che non producono alcun valore aggiunto per la realtà produttiva in oggetto, e che perciò non generano il vantaggio competitivo. Inoltre, in questo modo è possibile migliorare l’efficienza dell’azienda e aumentare l’efficacia, ridisegnando, se necessario, le diverse attività che la caratterizzano. “In particolare, costituiscono il presupposto perché il controllo venga effettuato sugli “oggetti” veramente critici per il raggiungimento degli obiettivi aziendali, e

⁴⁵ Porter M. E. in “*Il vantaggio competitivo*” pag. 48.

⁴⁶ Porter M. E. in “*Il vantaggio competitivo*” pag. 49.

⁴⁷ Porter M. E. in “*Il vantaggio competitivo*” pag. 53.

su di essi si esprima il necessario monitoraggio in termini di efficacia e di efficienza”⁴⁸.

In ciascuna realtà produttiva è possibile individuare un numero elevato di attività, ovviamente più elevato è il numero di attività individuate, e maggiore sarà la precisione e la correttezza nella determinazione del costo di prodotto. Però è opportuno considerare che ai fini dell’applicazione dell’ABC un’eccessiva disaggregazione delle attività comporta di conseguenza costi più elevati. Infatti, un’analisi molto analitica e dettagliata delle attività è maggiormente costosa, e non sempre i benefici che si traggono valgono i costi sostenuti. In merito Avi evidenzia che “identificare attività troppo limitate può, di conseguenza, non solo aumentare il costo di implementazione/utilizzo del sistema bensì porre le basi anche per una determinazione di costi contraddistinti da una elevata soggettività in quanto, (...) l’ABC non elimina tale elemento ma si limita a identificare parametri di ribaltamento di costo maggiormente aderenti alla realtà che si intende analizzare.”⁴⁹ Quindi un’analiticità molto elevata può comportare una non precisione nella determinazione del costo di prodotto, analogamente a quanto può accadere se il “campo” di ogni attività è troppo ampio.

Comunque, “Non esistono indicazioni e modalità precise per l’individuazione delle attività; il criterio più utilizzato nelle applicazioni pratiche aziendali sinora rilevate appare essere la significatività e la rilevanza dell’assorbimento di risorse in riferimento all’entità del costo di prodotto”⁵⁰.

Possiamo ritenere che la soluzione migliore consiste nell’individuare un livello di aggregazione che sia in grado di tutelare l’economicità dei calcoli e la coerenza dei risultati ottenuti con gli scopi della procedura adottata.

Infine, è necessario che l’aggregazione sia effettuata tra attività omogenee tra loro, perché solo in questo modo è possibile garantire una maggiore correttezza nella determinazione dei costi di prodotto, rispetto al caso che vengano combinate tra loro attività differenti, e non caratterizzate da elementi di omogeneità. È

⁴⁸ Brusa L. – Zamprognà L. “Pianificazione e controllo di gestione: creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale : tendenze evolutive” pag. 156.

⁴⁹ Avi M.S., in “Management Accounting, Vol. II, cost analysis” pag. 500.

⁵⁰ Innes J. – Mitchell F- in “I costi di struttura”.

fondamentale, per ottenere un valido e preciso calcolo del costo del prodotto, che l'attività rispecchi in modo corretto l'andamento dei costi (ricordiamo che secondo l'ABC i prodotti utilizzano attività).

6.4. Attribuzione dei costi delle risorse alle attività mediante i resource cost driver

I resource cost drivers servono ad imputare, alle attività individuate, il costo delle risorse impiegate. Ricordiamo che non tutti i costi possono essere direttamente attribuiti alle attività, è il caso per esempio del costo del personale impiegato in più attività, qualora non sia possibile individuare i tempi in modo separato per ciascuna di esse, o per esempio un macchinario non dedicato ad un'unica e specifica attività. Infatti, "quando una risorsa viene dedicata allo svolgimento di un'attività singola, l'assegnazione dei costi, sostenuti per l'acquisizione di quella risorsa, all'attività è relativamente semplice, mentre nel caso in cui una stessa risorsa venga utilizzata per lo svolgimento di più attività è necessario utilizzare un resource driver in grado di definire correttamente il consumo della risorsa da parte delle diverse attività."⁵¹

In questo caso sarà allora necessario impiegare opportune basi di riparto "parametrizzate a percentuali di tempo, unità di produzione, o dati storici."⁵² Ovviamente si tratta di ripartizioni arbitrarie, scelte soggettive, ma ai fini di giungere a una corretta e precisa determinazione del costo di prodotto sarà opportuno che nella scelta prevalgano caratteristiche come la veridicità e la ragionevolezza.

Il costo complessivo di un'attività è calcolato come somma dei costi di tutti i fattori produttivi utilizzati durante lo svolgimento dell'attività stessa, quindi i costi dei macchinari, degli impianti, del personale addetto, delle materie prime, delle utenze, dell'assistenza esterna, ecc. Ai fini del calcolo del costo totale di attività sarà opportuno considerare gli scopi che con lo svolgimento di quella specifica attività si vogliono raggiungere, tutte le risorse impiegate e le modalità di svolgimento di ciascun processo all'interno della realtà produttiva esaminata. "I costi che si

⁵¹ Burch J.G. in "Contabilità direzionale e controllo di gestione" pag. 468.

⁵² Avi M.S., in "Management Accounting, Vol. II, cost analysis" pag. 63.

riassumono dalla contabilità devono essere associati alle attività attraverso una relazione causale mediante la quale si stabilisce una misura di attività comune sia per i fattori di produzione che per l'attività."⁵³ Il resource driver scelto deve permettere di stabilire una relazione tra il costo delle risorse e le attività cui i componenti negativi di reddito devono essere allocati. Questa relazione, normalmente, esprime il grado di assorbimento delle risorse da parte delle attività. Esempi di resource drivers sono: la superficie occupata espressa in metri quadri con riferimento al costo degli affitti degli uffici, il numero delle persone dipendenti per imputare il costo dei salari e stipendi.

A volte all'interno delle aziende vi sono dei componenti negativi di reddito che non è possibile attribuire, rispettando la ragionevolezza, alle attività. In questi casi, nella pratica aziendale, si individua un centro ideale a cui vengono imputati tali costi. Naturalmente, come evidenzia Avi⁵⁴ "nell'ipotesi in cui vi siano dei costi non attribuiti, il costo di prodotto non sarà un *full cost* "pieno" nel senso tecnico del termine ma, sconterà, l'assenza di una certa percentuale di costi non allocati alle attività."

Imputati i componenti negativi di reddito alle attività, questi vengono poi allocati agli oggetti finali di calcolo impiegando i cosiddetti activity cost driver (i driver delle attività), che esprimono l'assorbimento delle diverse attività da parte degli oggetti di costo. Ricordiamo che secondo l'ABC sono le attività che generano costi, e i prodotti determinano una domanda di attività.

6.5. Individuazione degli oggetti di costo ed imputazione dei relativi costi mediante l'activity cost driver

Attribuiti i costi elementari alle attività, la fase successiva del metodo ABC consiste nell'imputare i componenti negativi di reddito delle attività alle produzioni, agli oggetti finali di costo. Si tratta quindi di individuare dei parametri attraverso cui correlare il consumo delle attività ai prodotti finali. Tali parametri sono denominati

⁵³ Avi M.S., in "Management Accounting, Vol. II, cost analysis" pag. 63 – 64.

⁵⁴ Avi M.S., in "Management Accounting, Vol. II, cost analysis" pag. 64.

activity cost drivers. Il cost driver quindi è un determinante di costo, è stato definito per la prima volta da Porter “Le determinanti di costo sono gli elementi strutturali dei costi di un’attività, (...). Le determinanti di costo influenzano il comportamento dei costi all’interno di un’attività riflettendo qualsiasi collegamento o interrelazione che li riguarda.”⁵⁵ Essi costituiscono dei parametri in grado di esprimere la relazione tra l’utilità fornita dalle attività e l’utilità “consumata” dai prodotti. Uno degli aspetti innovativi dell’ABC è quello che non necessariamente i cost driver si identificano con il volume produttivo, cioè il consumo delle risorse non è sempre legato al volume di output conseguito.

In merito ai cost drivers è fondamentale assumere due tipi di decisioni: 1. Quanti e 2. Quali cost drivers utilizzare.

Iniziamo analizzando il problema di quanti “determinanti di costo” impiegare. Posto che maggiore è il numero di cost driver utilizzati e più elevata è l’attendibilità del calcolo dei costi, Mella⁵⁶ evidenzia che in ogni caso la scelta del numero deve essere compiuta considerando un obiettivo di precisione e accuratezza. “Se da un lato è indubbio che un maggior numero di cost driver comporta una maggiore accuratezza dell’informazione e quindi ne aumenta il valore”⁵⁷, ma è anche vero che “un numero elevato di cost driver riduce la comprensibilità del sistema di calcolo dei costi e ne rende difficile l’utilizzazione.”⁵⁸

All’interno delle realtà produttive però è possibile creare dei cost pool, cioè poiché sono individuabili delle attività concatenate, dove lo svolgimento di una implica necessariamente la realizzazione dell’altra, i componenti negativi di reddito di queste attività possono essere raggruppati e attribuiti agli oggetti di costo mediante un unico cost driver⁵⁹. In questo modo la creazione di questi cost pool permette di ridurre il numero dei “determinanti di costo, poiché più costi di attività possono

⁵⁵ Porter M.E. in “*Il vantaggio competitivo*” pag. 63.

⁵⁶ Mella P. in “*Controllo di gestione*”.

⁵⁷ Collini P. in “*Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*” pag. 150 dove richiamo quanto sostenuto da Cooper R. The rise of activity based costing – Part Four: What do activity Based cost System look Like? In “*Journal of cost management for the manufacturing industry – Spring*”, pag. 43.

⁵⁸ Collini P. in “*Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*” pag. 150.

⁵⁹ Mella P. in “*Controllo di gestione*” definisce un cost pool così: “La somma dei costi di tutte le attività tra loro correlate, di tutte le attività che richiedono l’utilizzo di un medesimo cost driver, si definisce cost pool. (...) per la scelta delle attività da aggregare per formare un cost pool e per l’individuazione del più efficiente cost drivers si considerano due principi fondamentali che hanno lo scopo di privilegiare la variabilità dei costi: 1. il principio di omogeneità (...); 2. Il principio di proporzionalità” pag. 391.

essere allocati mediante il medesimo driver, o allo stesso insieme di determinanti, se tali attività risultano omogenee rispetto a quest'ultimo"⁶⁰.

L'addebito dei costi delle attività ai prodotti può avvenire scegliendo un solo determinante o uno stesso insieme di determinanti per tutte le attività individuate, ma è possibile scegliere anche un cost drivers o un insieme di cost drivers differenti e specifici per ogni attività. La scelta è strettamente correlata a due fenomeni generali: "la complessità, definita dalla numerosità di elementi che compongono l'unitaria gestione aziendale: combinazioni produttive, processi, fasi, attività, singole operazioni, (...); e la variabilità che consiste nella difformità di molteplici elementi che, nel sistema gestionale dell'impresa, sono rappresentati con la massima evidenza dalle produzioni diversificate."⁶¹

Possiamo individuare tre fattori che influenzano sulla scelta tra un unico cost driver, o cost drivers diversi per ogni attività individuata, o un insieme uniforme di cost drivers:

1. la diversità dei prodotti: all'aumentare della diversità nell'utilizzo di due attività da parte dei prodotti realizzati, e maggiore è la necessità di impiegare determinanti di costo differenti; così come più è elevato il numero delle attività che contraddistinguono e differiscono i prodotti, e maggiore è il numero dei cost drivers da impiegare.
2. I costi relativi delle attività aggregate, qualora il costo relativo⁶² sia di ammontare elevato può determinare distorsioni nel calcolo del costo di prodotto se non è scelto correttamente e in modo appropriato il cost driver, quindi qualora il costo relativo è elevato, la scelta migliore sarà quella di scegliere cost driver differenti per ogni attività, ai fini dell'attribuzione dei rispettivi costi ai prodotti.
3. La differenza dei volumi produttivi: posto che se i volumi produttivi dei lotti di prodotto differiscono, in modo rilevante, l'uno dall'altro, la scelta di adottare un unico cost driver per attribuire i componenti negativi di reddito delle attività realizzate durante il processo lavorativo comporta distorsioni intollerabili e inammissibili. Per tale motivo, sarà preferibile impiegare cost

⁶⁰ Moisello A.M. in *"I costi di produzione"* pag. 142.

⁶¹ Bastia P. in *"Analisi dei costi evoluzione degli scopi conoscitivi"* pag. 148 e 149.

⁶² Dove per costo relativo di ogni differente attività si intende: "la combinazione produttiva determinata in relazione alle attività, cioè il costo percentuale di ciascuna attività rispetto al costo totale dell'intero processo produttivo" Mella P. in *"Controllo di gestione"* pag. 394.

drivers differenti all'aumentare della diversità dei volumi produttivi conseguiti.

In merito Cooper, infatti, sostiene che le distorsioni di costo sono determinate dalla diversità di prodotto e di volume produttivo tra i prodotti all'interno della gamma, ma non solo, un altro fattore determinante è dato dalla rilevanza relativa dei singoli costi di attività sul totale del costo di prodotto. L'autore propone di selezionare i cost driver da utilizzare in modo da minimizzare la distorsione dei costi di prodotto, rispetto ai costi che sarebbe possibile calcolare utilizzando il più ampio spettro possibile di fattori determinanti⁶³.

Il percorso da seguire sarà: individuare le attività che hanno un costo relativo elevato; definire di quanto i prodotti si differenziano l'un l'altro, e infine identificare i rispettivi volumi produttivi.

Il secondo problema da affrontare nell'implementazione di un sistema ABC in merito ai cost driver è la scelta di quali cost drivers impiegare. Cooper evidenzia tre fattori da considerare:

1. la facilità nell'ottenere i dati per il calcolo dei costi, mediante l'impiego dei cost drivers – detto anche costo della misurazione. Nella scelta di quale cost driver utilizzare è importante considerare il principio dell'economicità, e quindi riuscire a minimizzare il costo della sua misurazione. Secondo Cooper questo fattore è quello che maggiormente incide sulla scelta di adottare e implementare un sistema ABC, per tale motivo dovrà essere contenuto il più possibile. A tal fine sarà preferibile impiegare parametri i cui valori siano già presenti e noti all'interno dell'organizzazione produttiva, o comunque quelli per cui è semplice e non eccessivamente onerosa la misurazione. "E' più semplice, perciò meno costoso, ottenere dati relativi al numero delle transazioni⁶⁴ generate da un'attività piuttosto che relativi alla durata di essa, perciò si preferisce utilizzare cost drivers quali ad esempio il numero di

⁶³ Pensiero ripreso da Collini P. in *"Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati"* pag. 146, dove si rimanda a Cooper R. "The rise of activity based costing – Part Three: How many cost drivers do you need, and how do you select them?", in *"Journal of cost management for the manufacturing industry, Winter"*, pag. 34 – 46.

⁶⁴ Una transazione si origina ogni volta che si svolge un'attività. "Per esempio, è necessario un prelievo di materiali ogni volta che si trasporta del materiale dal magazzino materie prime allo stabilimento di produzione" Buch J.G. in *"Contabilità direzionale e controllo di gestione"* pag. 473.

ispezioni effettuate invece del numero di ore di controllo richieste da un certo prodotto”⁶⁵.

2. Gli effetti comportamentali indotti dal cost driver: è opportuno sempre valutare gli effetti che le scelte comportano e determinano sul comportamento del personale all’interno dell’azienda, gli effetti possono avere un risvolto sia positivo che negativo. Nella pratica può accadere che qualora tali soggetti percepiscano che il costo per unità di quello specifico driver è utilizzato per valutare le loro performance, ciò influisce e incide sul comportamento adottato all’interno dell’azienda. Per esempio: “un’impresa che voglia ridurre il numero della parti speciali usate, in modo tale da semplificare attività quali la selezione dei fornitori, l’acquisto dei materiali, le ispezioni, lo stoccaggio e il controllo, potrebbe decidere di imputare i costi di queste attività usando come cost driver il numero di parti utilizzate. Se gli ingegneri (incaricati della progettazione) sono ricompensati sulla base della loro abilità a progettare prodotti a basso costo, essi saranno motivati a ridurre il numero di parti componenti il prodotto stesso (...). Quindi per esempio la spinta a ridurre il numero delle parti del prodotto potrebbe portare gli ingegneri a diminuire la funzionalità e la qualità del prodotto realizzato, e di conseguenza risultare dannosa per l’azienda.”⁶⁶

Nonostante l’ABC non sia stato “pensato quale sistema di misurazione delle prestazioni, esso svolge una funzione importante quale modello per la valutazione economica delle decisioni e influisce conseguentemente sui comportamenti dei soggetti. Questo però non deve indurre alla conclusione che i cost driver debbano essere scelti in funzioni di alcuni obiettivi di comportamento predefiniti”⁶⁷

3. Il grado di correlazione tra il consumo effettivo dell’attività e il consumo implicato dal cost driver. Questo fattore assume rilevanza soprattutto nel caso in cui si impieghino cost driver che esprimono solo indirettamente l’assorbimento delle attività da parte dei prodotti. Ipotizziamo di scegliere come cost driver il numero di controlli effettuati ai fini di ripartire il costo

⁶⁵ Mella P. in *“Controllo di gestione”* pag. 397.

⁶⁶ Cooper R., *“Elements of Activity Based Costing”*, in *“Emerging practices” in “Cost Management”*, a cura di B. J. Brinker.

⁶⁷ Collini P. in *“Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati”* pag. 149 – 150.

dell'attività di controllo eseguita su prodotti tecnologicamente differenti. Se la durata dei controlli effettuati per ciascun prodotto è parecchio differente, poiché vi sono alcuni prodotti che richiedono controlli più lunghi, e viceversa altri che assorbono poche ore di controllo, l'utilizzo del numero di controlli effettuati risulta non corretto e determina distorsioni. Infatti, il costo imputato ai prodotti che richiedono ispezioni più lunghe sarà sottostimato, e quello attribuito ai prodotti che necessitano di durate brevi risulterà sovrastimato.

In conclusione, secondo Mella "occorrerebbe sempre privilegiare la correlazione e il costo anche se gli effetti comportamentali non devono essere sottovalutati"⁶⁸.

È importante non dimenticare che in ogni caso poiché il cost driver viene impiegato per ripartire dei costi comuni, comporta sempre il conseguimento di risultati congetturati, e per tale motivo non si può affermare che la correttezza sia esprimibile in termini assoluti.

Presentiamo ora una serie di possibili cost driver utilizzabili in diversi settori⁶⁹.

Categoria	Attività	Cost driver
Unit Level Activities	a. controllo dei singoli prodotti b. supervisione manodopera diretta c. consumo di energia per macchinari	a. numero di unità prodotte b. ore di manodopera diretta c. ore macchina
Batch Level Activities	a. attrezzaggio macchinari b. gestione ordini approvvigionamento c. movimentazione materiali	a. ore di attrezzaggio b. numero di ordini c. numero di movimentazione
Product Level Activities	a. progettazione del prodotto b. gestione della componentistica c. attività tecniche	a. numero di prodotti b. numero di componenti c. numero di ordini di produzione
Facilities Level	a. gestione impianti	a. metri quadrati di superficie

⁶⁸ Mella P. in "Controllo di gestione" pag. 398.

⁶⁹ Schema ripreso da Bocchino U. in "Manuale di controllo di gestione" pag. 345

Activities	b. amministrazione e personale	b. numero di dipendenti
	c. pulizia e illuminazione	c. numero adunanze consiglio d'amministrazione

Analizzando la tabella sopra riportata, possiamo suddividere i cost driver in tre categorie generali:

- e. cost driver connessi dai volumi produttivi realizzati;
- f. cost driver legati agli elementi che contraddistinguono un prodotto;
- g. cost driver che dipendono dall'efficienza raggiunta all'interno dell'organizzazione produttiva (ore di attrezzaggio, ecc).

Concludiamo l'analisi dei cost drivers ricordando che la loro individuazione "è il risultato di un processo soggettivo che deve comunque essere compiuto seguendo i criteri di: semplicità, misurabilità, oggettività e disponibilità di dati."⁷⁰

"La ricerca dei cost driver è un lavoro complesso, per il quale non esistono ricette preconfezionate, che richiede il coinvolgimento attivo di chi svolge materialmente le transazioni in esame."⁷¹

Si tratta a questo punto di attribuire i costi delle diverse attività ai prodotti, sulla base della domanda di ciascuna di esse, individuata in relazione alla dimensione raggiunta dai cost driver selezionati per ogni attività. I costi delle attività individuate sono attribuiti agli oggetti finali di costo in relazione all'utilizzo dell'attività da parte dei prodotti stessi.

All'interno della struttura aziendale vi sono dei componenti negativi di reddito che possono essere attribuiti ai prodotti finali in maniera diretta, per esempio rientrano in questa categoria i costi dei materiali diretti. In merito, però Burch⁷² evidenzia che vi sono realtà aziendali dove per esempio, la manodopera diretta non può essere attribuita in modo diretto al prodotto, ciò accade quando la sua funzione è di controllare il funzionamento di processi altamente automatizzati, e la remunerazione è un salario fisso. In questo caso i soli componenti negativi di

⁷⁰ Moiesello A.M. in "I costi di produzione" pag. 141

⁷¹ L. Brusa - Zamprognà L. "Pianificazione e controllo di gestione: creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive" pag. 143.

⁷² Buch J.G. in "Contabilità direzionale e controllo di gestione" pag. 469 e seguenti.

reddito attribuibili agli oggetti finali di calcolo in modo diretto sono quelli relativi alle materie prime. Viceversa, in altre realtà produttive rientrano tra i costi a imputazione diretta quelli delle materie prime, della manodopera diretta e della tecnologia diretta. Proprio per tale motivo, l'Autore⁷³ evidenzia che l'assegnazione dei costi agli oggetti finali di calcolo può attuarsi in base a quattro diverse modalità:

1. tutti i costi sia diretti che non, vengono imputati alle attività, e da queste, con l'utilizzo degli activity cost driver, attribuiti agli oggetti finali di costo;
2. i costi dei materiali diretti sono attribuiti direttamente agli oggetti finali di calcolo, mentre tutti gli altri componenti negativi di reddito sono localizzati, prima nelle attività, e solamente in una fase successiva attribuiti ai prodotti finali. Questo approccio si applica, soprattutto, nelle aziende manifatturiere dove oggi la manodopera diretta non è più un costo diretto ma indiretto, a causa appunto dell'elevata automazione. Essa, infatti, è impiegata per le attività di supervisione, di riattrezzaggio dei macchinari, di manutenzione, di controllo di errori e possibili difetti, dove solitamente gli addetti a tali funzioni operano contemporaneamente su più di un prodotto, di conseguenza diventa impossibile calcolare le ore dedicate a ciascun specifico prodotto realizzato. Allo stesso modo, anche i costi della tecnologia non possono essere attribuiti in modo diretto;
3. sono attribuiti direttamente agli oggetti finali di costo i componenti negativi di reddito relativi ai materiali diretti e alla manodopera, mentre tutti gli altri costi sono attribuiti alle attività, e poi ribaltati agli oggetti finali di calcolo attraverso l'utilizzo di opportuni activity cost driver. Quindi in questo caso i costi di tecnologia si imputano agli oggetti finali filtrando per le attività.
4. tutti i componenti negativi di reddito, ad esclusione di quelli relativi ai materiali diretti, alla manodopera diretta e alla tecnologia, sono assegnati alle attività, imputandoli poi agli oggetti finali con l'impiego di adeguati activity cost driver. Ovviamente si utilizzerà questa modalità solamente nei casi in cui queste voci di costo possono essere facilmente assegnate direttamente ai prodotti. Ciò avviene tipicamente nelle imprese manifatturiere o in quelle di costruzione, dove molto spesso si impiegano celle di produzione separate per ciascun determinato prodotto.

⁷³ Buch J.G. in "Contabilità direzionale e controllo di gestione" pag. 470 – 471.

Forniamo ora un esempio di imputazione dei costi di attività, tramite l'impiego dei cost drivers⁷⁴.

Ipotizziamo che si debbano imputare al prodotto "XXX" i costi indiretti di messa a punto dei macchinari. I componenti negativi di reddito imputati all'attività in un determinato periodo temporale ammontano a €300.000, essi sono relativi ai salari, agli ammortamenti, ai materiali, all'energia elettrica. Il cost driver è individuato nel numero di ore di messa a punto delle macchine, queste con riferimento ad un dato periodo sono ricavabili considerando il tempo medio di una messa a punto, il numero medio di cicli produttivi – lotti – per ciascun prodotto e infine il numero medio di prodotti realizzati dall'impresa. Quindi consideriamo i seguenti dati, con riferimento a un ben determinato periodo temporale:

- tempo medio di messa a punto:	4 ore
- numero medio di cicli produttivi per ciascun prodotto:	6
- numero di prodotti:	850

Numero totale di ore di messa a punto: $4 \times 6 \times 850 = 20.400$ h

Il costo orario, per ciascuna ora di messa a punto ammonta a: $300.000\text{€}/20.400\text{h} = 14,71$

Se del prodotto "XXX" vengono realizzate 1.000 unità, tramite 4 cicli produttivi, e per ciascuno si impiegano 3 ore di messa a punto, il componente negativo di reddito per l'attività di messa a punto da attribuire a una unità di prodotto "XXX" è di ammontare pari a :

$$(14,71\text{€} \times n. 4 \text{ cicli} \times 3 \text{ h}) / 1.000 \text{ unità} = 0,18\text{€}$$

Quindi le ore di messa a punto relative a un'unità di prodotto "XXX" sono 0,012, che moltiplicate per il costo unitario di messa a punto determinano il costo unitario di prodotto pari a 0,18€.

Consideriamo un ulteriore esempio di applicazione di un sistema ABC⁷⁵.

Ipotizziamo di dover imputare agli oggetti finali di calcolo i costi delle contabilità.

⁷⁴ Esempio tratto da Brusa L. – Zamprogna L., in "Pianificazione e controllo di gestione: creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale : tendenze evolutive" pag. 144.

⁷⁵ Esempio tratto da Buch J.G. in "Contabilità direzionale e controllo di gestione" pag. 472, in questa sede lo consideriamo solo a livello concettuale, si rimanda all'opera citata per l'esempio numerico.

Sono individuabili due aggregati di attività:

1. l'attività di gestione dei crediti verso clienti;
2. l'attività di gestione dei debiti verso i fornitori.

I costi delle risorse consumate dalle attività sono relativi agli stipendi, all'occupazione degli uffici, all'utilizzo dei computer. Tali costi si imputano alle attività mediante i seguenti resource cost driver: il numero delle persone; i piedi quadrati; il numero di ore di CPU di utilizzo dei computer.

Una volta che i costi sono stati assegnati agli aggregati di attività, essi vengono attribuiti agli oggetti finali di calcolo tramite opportuni activity cost driver. Nell'esempio si utilizzano il numero delle fatture emesse per l'attività di gestione dei crediti verso i clienti, e il numero dei pagamenti effettuati per l'attività di gestione dei debiti verso i fornitori.

Elementi di costo che invece possono essere attribuiti direttamente agli oggetti finali di calcolo sono quelli relativi ai seguenti fattori produttivi: materiali diretti, tecnologia diretta e manodopera diretta. Figura n°3.

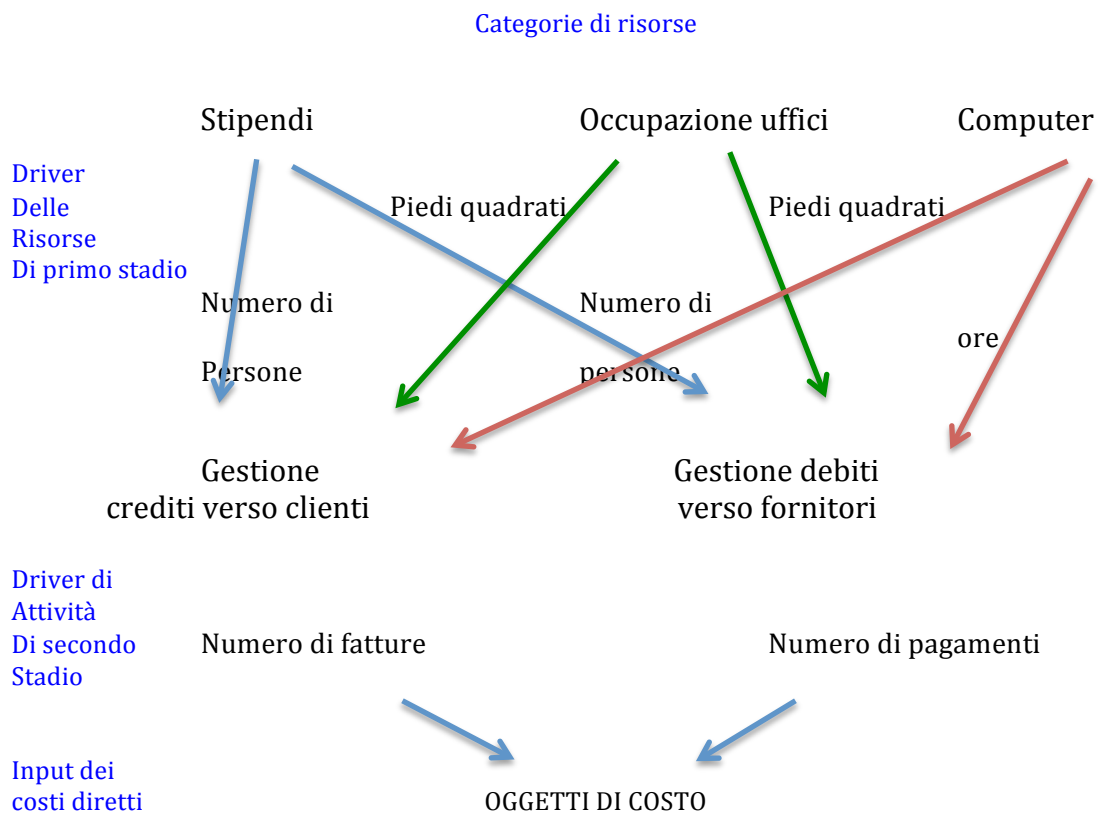


Figura n°3.

6.6. Analisi critica dell'ABC

È importante sottolineare che il modello proposto da Cooper e Kaplan, e successivamente sostenuto e sviluppato da numerosi autori, ha al suo interno alcuni aspetti di ambiguità.

Tra questi aspetti quello di maggior rilevanza attiene all'individuazione dell'ambito decisionale dell'ABC. In dottrina non tutti gli autori concordano sul fatto che tale metodo possa essere impiegato ai fini gestionali e decisionali. Secondo l'orientamento tradizionale tale metodologia ha lo scopo di imputare ai prodotti i costi indiretti, ai fini di giungere a determinare la redditività dei singoli prodotti, delle linee di prodotti, dei mercati e dei clienti. Lo stesso Kaplan lo definisce come il sistema in grado di fornire informazioni destinate ad assumere decisioni di prezzo, di mix, di marketing, ecc.

Secondo Cooper invece, l'ABC può essere impiegato anche per assumere "decisioni di investimento e, in generale, (per) tutte le decisioni di budget relative al livello di costi operativi nella produzione di diversi prodotti."⁷⁶

Altri autori, quali ad esempio Kotler, ritengono che "tuttavia, è indiscutibile il fatto che la disponibilità di informazioni sui costi di prodotto è utile nella formulazione di tutte le decisioni strategiche di prodotto, dalla decisione di introdurre un nuovo prodotto alla sua successiva gestione nelle diverse fasi del suo ciclo di vita."⁷⁷ In merito Innes J. E Mitchell F. affermano che le decisioni a livello strategico, cui l'ABC può dare un contributo, sono quelle relative: al prezzo; al mix attraverso la promozione o l'abbandono di prodotti esistenti; alla progettazione e lancio di nuovi prodotti. L'ABC quindi "permetterebbe alle imprese di competere nel mercato in modo più efficace. In particolare si consideri l'impatto sulla progettazione di nuovi prodotti. (...) Con l'uso dell'ABC, (invece), il progettista deve confrontarsi con elementi di costo diversi dal costo delle materie prime, dall'ammontare di manodopera diretta e del volume di produzione. I costi ABC sono legati alla dimensione dei lotti di produzione, all'attività di setup, alla gestione dei materiali. Questo induce il progettista ad interessarsi non solo delle caratteristiche

⁷⁶ Avi M.S., in "Management Accounting, Vol. II, cost analysis" pag. 68.

⁷⁷ Kotler P. in "Marketing management" edizione italiana a cura di Scott W.G.

intrinseche del prodotto, ma anche al suo processo di produzione, incentivando così l'integrazione tra la progettazione dei prodotti e quella dei processi (...)."⁷⁸ Precisiamo che il sistema dei costi per attività fornisce informazioni sui componenti negativi di reddito impiegabili nelle decisioni di prodotto, non solo nel breve termine ma anche nel medio lungo termine, infatti solamente se si fa riferimento al medio lungo termine i costi che l'ABC caratterizza come variabili possono ritenersi effettivamente tali. Solo nel medio lungo termine è possibile assumere decisioni che mutano le risorse a disposizione dell'impresa, o il loro modo di impiego all'interno della realtà produttiva. "L'ABC consente di comprendere come ogni prodotto consumi le risorse, incluse quelle che possono essere influenzate nel lungo termine, e quindi fornisce un costo che, quando confrontato con i prezzi di vendita, permette di indirizzare l'attenzione della direzione verso le implicazioni strategiche dei cambiamenti nella composizione del portafoglio di prodotti."⁷⁹ Per tale motivo, una parte della dottrina economica, arrivò a sostenere che l'ABC è un metodo contabile "ad orientamento strategico", quindi in grado di sostenere le decisioni strategiche. In merito Kaplan scrive "L'ABC è stato infatti proposto, (...) quale strumento di determinazione dei costi esclusivamente in funzione delle decisioni strategiche di prodotto."⁸⁰ In proposito però Collini⁸¹ sottolinea che il fatto che un sistema informativo costituisca un supporto alle decisioni strategiche non può essere considerato un fattore sufficiente a definirlo un "sistema ad orientamento strategico". Infatti, affinché un sistema contabile possa essere definito, strategico deve "reggere" il processo di formulazione e realizzazione della strategia stessa. Indubbiamente il sistema contabile prende parte al processo strategico, difatti fornisce le informazioni di costo ma ciò non è sufficiente. "Un sistema contabile ad orientamento strategico deve fondarsi su principi di calcolo dei costi espressamente

⁷⁸ Collini P. in *"Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati"* pag. 161.

⁷⁹ Innes J. - Mitchell F. in *"I costi di struttura"* pag. 82 tratto da Cooper R. e Kaplan R.S. "Profit Priorities from Activity Based Costing" in *"Harvard Business Review"*, May/June.

⁸⁰ Collini P. in *"Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati"* pag. 182, il quale fa riferimento a Kaplan R.S. in *"One cost system isn't enough"* in *Harvard Business Review, January - February*.

⁸¹ Collini P. in *"Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati"* pag. 182 - 183. L'autore afferma che un sistema contabile per essere strategico deve innanzi tutto sostenere il processo di formulazione e implementazione della strategia. E "tale processo può essere scorporato in quattro elementi: 1. Formulazione della strategia; 2. Comunicazione della strategia; 3. Individuazione delle tattiche e politiche di attuazione della strategia; 4. Controllo e monitoraggio del raggiungimento degli obiettivi strategici prefissati"

derivati dall'ottica decisionale di tipo strategico.”⁸² Mentre, secondo i suoi sostenitori la metodologia dell'ABC è definita ad orientamento strategico, e ciò deriverebbe dalla nozione di variabilità di lungo periodo. Ma se è vero che il metodo dell'ABC fornisce informazioni importanti ed indispensabili ai fini del processo strategico, ciò non basta, un sistema strategico per essere tale dovrebbe indirizzarsi verso tutte le diverse opzioni e non verso quelle di una sola categoria. Per esempio, non dovrebbero essere trascurati tutti gli aspetti legati alla realizzazione della strategia.

Per essere definito sistema ad orientamento strategico, inoltre, i determinanti di costo dovrebbero fare riferimento non tanto agli aspetti operativi ma a quelli strategici. I cost driver non dovrebbero collocarsi in un ambito esclusivamente operativo, come invece accade. Infatti, i tipici cost driver impiegati all'interno delle realtà produttive sono quelli relativi al numero degli ordini di acquisto, alle manutenzione, ai set up, ecc., quindi unicamente operativi.

Inoltre Shank J. – Govindarajan V.⁸³, evidenziano che “il calcolo dei costi attuato sulla base della corrente struttura dei processi e attività assume implicitamente come data la corrente strategica. Questo approccio, se accettabile in tutte le decisioni prese appunto a strategia data, non è proponibile per decisioni di tipo strategico proprio perché queste ultime implicano un cambiamento del quadro di riferimento del calcolo dei costi”.

Quindi il Collini⁸⁴ conclude affermando che l'ambito strategico dell'ABC è estremamente limitato, e soprattutto non è idoneo a sostenere il processo strategico nell'ambito dell'attività di produzione. L'autore sostiene l'impossibilità di valutare l'opportunità di avviare nuove modalità e filosofie di produzione utilizzando una contabilità ABC, poiché ciò richiederebbe una rivoluzione alla struttura dei cost driver, ma se si attua ciò, l'intero sistema contabile dell'ABC perderebbe il suo significato, e i componenti negativi di reddito determinati non sarebbero espressivi della realtà produttiva, e delle relazioni di causa – effetto nell'impiego delle risorse produttive, nel breve e nel medio lungo periodo. Infine, è difficile che un sistema contabile contenga elementi di flessibilità, in grado di consentirne l'impiego nelle valutazioni di opzioni strategiche, molto differenti tra loro. In ogni caso, un sistema

⁸² Collini P. in *“Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati”* pag. 183.

⁸³ Shank J.K. – Govindarajan V. in *“L'analisi dei costi per la gestione strategica”*.

⁸⁴ op. cit.

ABC che si basa su un'accurata analisi, attuata ad hoc, delle attività e dei corrispondenti cost drivers, potrebbe risultare di ausilio maggiore rispetto ad un sistema rigido strettamente legato, nella sua struttura, a decisioni strategiche passate.

Possiamo affermare che "l'ABC rende disponibile una analisi dei costi finalizzata alle decisioni maggiormente accurata rispetto a quella classica, con la possibilità di monitorare meglio i livelli di impiego delle risorse nelle attività di supporto e pianificare la produzione in modo da evitare sovraccarichi di lavoro che si manifestano in ritardi e servizi insoddisfacenti al cliente finale."⁸⁵

Per quanto riguarda la disponibilità di dati ai fini decisionali, Avi scrive: "è necessario determinare costi differenziati provocati dalle differenti tipologie di decisioni in esame. In altri termini l'enfasi posta sul ruolo dell'attività ai fini del calcolo del costo va collocata in un contesto di riferimento proprio del bilancio e non del controllo di gestione. Secondo questa logica i costi quindi riflettono la natura delle decisioni in esame e non l'attività."⁸⁶ Pertanto il full cost cui si giunge applicando la metodologia dell'ABC è migliore di quello calcolato con i metodi tradizionali ma, ciò è vero quando il calcolo è influenzato da scopi di pura conoscenza, mentre quando il calcolo ha l'obiettivo di assumere determinate e specifiche decisioni "è indispensabile identificare una figura di costo nella dimensione giudicata rilevante sotto un profilo differenziale."⁸⁷

"Naturalmente ogni metodologia deve essere valutata in relazione alla validità delle informazioni fornite per indirizzare le decisioni della direzione"⁸⁸.

È anche vero che l'activity based costing determina dei costi di prodotto notevolmente diversi dai sistemi tradizionali per centro di costo, perciò non possono sempre essere considerati due metodi alternativi. La dottrina economica è concorde sul fatto che l'ABC non sia un metodo sostitutivo di quello tradizionale per centri di costo, ma piuttosto un metodo di supporto, complementare e integrativo ad esso. L'ABC affinché possa essere considerato come sostitutivo e alternativo del metodo tradizionale per centri di costo, dovrebbe riuscire a soddisfare tutti gli

⁸⁵ Vitali M. P. in *"Strumenti per l'analisi dei costi - Vol. II"* pag. 125

⁸⁶ Avi M.S., in *"Management Accounting, Vol. II, cost analysis"* pag. 69.

⁸⁷ Collini Op.cit.

⁸⁸ Innes J. - Mitchell F- in *"I costi di struttura"* pag. 84.

obiettivi che si perseguono con la contabilità analitica. In realtà Collini⁸⁹ evidenzia che ciò non è possibile, e proprio per tale motivo viene considerato come strumento alternativo ai metodi tradizionali.

Non tutti gli autori concordano però sui vantaggi, sulle opportunità e sulle funzionalità che derivano dall'impiegare, all'interno delle realtà produttive, l'Activity Based Costing. Numerose sono le critiche mosse a questo metodo di calcolo dei costi di prodotto, una delle principali è quella della sua eccessiva onerosità nell'implementazione e nella gestione. Il sistema richiede un'analisi molto accurata e dettagliata delle attività aziendali, ciò comporta tempi molto lunghi, oltre a costi elevati rispetto ai sistemi tradizionali per centri di costo.

Alcuni autori ritengono che l'utilizzo di numerosi cost driver determini elevati costi di misurazione. In realtà, in merito a questo problema Mella⁹⁰ ritiene che molti dei dati richiesti dall'ABC sono già disponibili all'interno della struttura produttiva, e quindi i costi di misurazione da "sopportare" non si discostano troppo rispetto a quelli sostenuti per l'attribuzione mediante i metodi tradizionali (per centro di costo).

Inoltre, Bergamin Barbato ritiene che il principio della responsabilizzazione, alla base dei metodi tradizionali per centro di costo, "conduce ad una individuazione più variegata ed espressiva delle specificità delle imprese e a una loro precisa analisi. (...) Tutto ciò ben si concilia con la responsabilizzazione in linea trasversale e permette di dare rigore al supporto informativo all'attività di controllo a garanzia che la flessibilità e l'articolazione contabile perseguite, conducano alla costruzione di dati di attività e di prodotto, aggregati e disaggregati fino ai livelli desiderati, ma sempre affidabili."⁹¹

Infine, altri autori ritengono che uno dei principali problemi legati all'applicazione dell'Activity Based Costing risiede nel fatto che, molto spesso, si rende necessaria

⁸⁹ Collini P. in *"Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati"* pag. da 163 a 169.

⁹⁰ Mella P. in *"Controllo di gestione"* pag. 399.

⁹¹ Bergamin Barbato M. in *"Programmazione e controllo in un'ottica strategica"* pag. 118 - 119.

una conciliazione tra i processi di rilevazione analitica⁹² e l'esigenza di creare delle aggregazioni di costi basate sulle attività, definite activity cost pool, allo scopo di giungere a calcolare il costo di prodotto. Vi sono varie ragioni che obbligano a far sì che la rilevazione analitica dei componenti negativi di reddito sia condotta con riferimento alle unità coerenti alla struttura organizzativa dell'azienda. Per esempio i processi di acquisto e utilizzo dei fattori produttivi sono per la maggior parte individuabili e specificabili, non per attività ma per unità organizzativa. Difatti "l'ammortamento di un'attrezzatura, il canone di locazione di un edificio, lo stipendio di un responsabile sono tutti elementi di costo per loro natura riferibili ad una dimensione organizzativa, ad esempio la direzione amministrativa."⁹³ Ma non è solo questa la ragione di tale conciliazione, è doveroso evidenziare che i procedimenti di responsabilizzazione del personale della struttura produttiva, e di gestione per obiettivi, cui si fa riferimento attraverso il budget aziendale, sono estremamente legati al sistema delle responsabilità organizzative rispecchiato nel disegno della struttura aziendale. Perciò "se da un lato la determinazione del costo di prodotto deve fare riferimento alle attività, dall'altro il controllo dei costi non può prescindere dai centri di costo come unità elementari di rilevazione e reporting."⁹⁴ Quindi, Innes e Mitchell propongono di realizzare una struttura unitaria così caratterizzata: inizialmente i componenti negativi di reddito, che nel sistema contabile sono aggregati per natura, vengono riversati nei centri di costo sulla base della loro destinazione organizzativa. Ciò permette di governare i processi di responsabilizzazione e di controllo da parte della direzione, di sviluppare il sistema del budget, di articolare il report aziendale e di valutare le performance aziendali. Successivamente, i componenti negativi di reddito aggregati nei centri di costo sono imputati alle attività individuate, ai fini di determinare il costo di prodotto. Per ogni attività sarà identificato il driver più corretto e appropriato, e si procederà sulla base di quest'ultimo all'imputazione dei componenti negativi di reddito ai prodotti. Giungendo così a determinare il costo di prodotto.

⁹² Secondo Innes J. – Mitchell F-: "almeno nelle realtà più evolute, devono essere impostate sul modello dei centri di costo." in *"I costi di struttura"* pag. XXVIII

⁹³ Innes J. – Mitchell F- in *"I costi di struttura"* pag. XXVIII.

⁹⁴ Innes J. – Mitchell F- in *"I costi di struttura"* pag. XXVIII.

7. L'uso del costo di prodotto ai fini gestionali: la programmazione e il controllo

7.1. Introduzione

7.2. Il costo di prodotto preventivo: determinazione dei costi standard

7.2.1. Definizione degli standard per i costi diretti;

7.2.2. Definizione degli standard per i costi indiretti;

7.3. Analisi degli scostamenti

7.3.1. Predisposizione dei reports sugli scostamenti costo, obiettivi e utilizzo;

7.3.2. Variazione di prezzo – costo;

7.3.3. Variazione di efficienza o quantità;

7.3.4. Variazione relativa ai costi fissi;

7.3.5. Puntualizzazioni.

7. L'USO DEL COSTO DI PRODOTTO AI FINI GESTIONALI: LA PROGRAMMAZIONE E IL CONTROLLO

7.1. Introduzione

In ogni azienda il **sistema di controllo di gestione** è fondamentale per ottenere risultati e performance positive ed è uno strumento indispensabile per la corretta valutazione delle prestazioni aziendali.

Al fine di un corretto controllo di gestione risulta indispensabile tracciare il percorso che l'organo amministrativo intende intraprendere, definendo strategie ed obiettivi, monitorandoli costantemente e verificandone la congruità con i risultati ottenuti, studiando incessantemente soluzioni e intraprendendo poi misure correttive ove necessario.

Il controllo di gestione diventa fondamentale affinché i manager possano gestire in modo efficace ed efficiente¹ le risorse disponibili in azienda. Attraverso opportuni strumenti (per esempio i report periodici redatti su schemi compatibili con il budget) è possibile controllare se la gestione dell'azienda si stia svolgendo in linea con gli obiettivi, che in una fase di previsione sono stati definiti, e rilevare attraverso la misurazione di opportuni indicatori, lo scostamento tra gli obiettivi pianificati e risultati conseguiti, per informare conseguentemente gli organi responsabili di tali scostamenti, affinché essi posano adottare le opportune azioni correttive.

Oggi è ampiamente diffusa all'interno delle realtà produttive, la necessità di compiere previsioni sul proprio futuro, per pianificarne le conseguenti scelte strategiche; procedere con l'improvvisazione nella gestione aziendale è rischioso e

¹ "L'efficacia è misurata dal livello di ottenimento degli obiettivi conseguiti (output in uscita), mettendoli a confronto con gli obiettivi di output predeterminati. Mentre l'efficienza è monitorata per mezzo delle relazioni istituibili tra gli input utilizzati, per la realizzazione della gestione, con gli output realizzati." in *"Manuale di controllo di gestione"* a cura di Bocchino U.

deleterio. Prevedere e tracciare il “sentiero”, la “strada” che la direzione aziendale intende perseguire è un obbligo che ciascun imprenditore deve assolvere.

Ricorrere alla metafora della “bussola” è utile per rappresentare l’importanza di tale “obbligo”: chi, infatti, può ritenere che un navigante possa raggiungere una meta senza aver prima tracciato una rotta e controllato, durante la navigazione, il rispetto della rotta tracciata?²

Se l’impresa vuole mantenere e migliorare le proprie condizioni di economicità nel tempo, deve far sì che i propri organi massimi prevedano in maniera tempestiva i cambiamenti e i mutamenti futuri del contesto competitivo, al fine di intraprendere gli opportuni adattamenti delle proprie strutture aziendali.

“La programmazione d’impresa, pur configurandosi come un processo unitario e complesso, permette di cogliere i seguenti momenti caratteristici:

1. definizione degli obiettivi;
2. configurazione delle premesse di base;
3. individuazione delle alternative possibili per raggiungere gli obiettivi;
4. analisi delle alternative;
5. scelta preliminare delle alternative;
6. scelta finale delle alternative ed elaborazione dei piani e dei programmi;
7. attuazione dei piani e dei programmi;
8. controllo delle realizzazioni pianificate e programmate;
9. revisione periodica dei piani e programmi.”³

La programmazione aziendale quindi, fa riferimento agli sviluppi futuri, e può essere distinta tra “programmazione di breve periodo”, “pianificazione di medio periodo” e “pianificazione di lungo periodo”. La separazione non può essere determinata in termini assoluti, ma essa dipende dalla specifica realtà considerata⁴.

“La programmazione di breve e la pianificazione di medio periodo soggiacciono ai vincoli posti dalla pianificazione di lungo periodo. Questa ultima riguarda, infatti, i

² Tratto da “*La performance dell’impresa alberghiera*” di Orefice F.

³ Selleri L. in “*La contabilità industriale*” pag. 270

⁴ In termini generali, ma non assoluti possiamo affermare che la programmazione di breve periodo fa riferimento a durate comprese nell’anno; la pianificazione di medio invece si riferisce a durate pluriennali ma mai superiori ai cinque anni, la pianificazione di lungo periodo abbraccia durate superiori al quinquennio.

cambiamenti strutturali e dimensionali dell'impresa, (...); mentre la pianificazione di medio e le programmazioni di breve periodo mirano alla realizzazione graduale degli obiettivi posti dalla pianificazione di lungo periodo.”⁵

Molto spesso i termini “piani” e “programmi” sono impiegati come sinonimo di budget, secondo Selleri però le due espressioni sono distinte, infatti, i piani e i programmi sono il risultato delle decisioni assunte dai manager d'impresa in vista dell'impiego coordinato delle risorse a disposizione per raggiungere gli obiettivi d'impresa, mentre i budget derivano dalla traduzione in quantità monetarie dei piani e dei programmi. I budget quindi implicano l'esistenza della programmazione.

“Il sistema di budget rappresenta l'espressione formalizzata di un complesso processo organizzativo-contabile avente come scopo, in fase preventiva, quello di allocare in modo ottimale le risorse disponibili in relazione al piano strategico, e di costituire in fase consuntiva, un indispensabile parametro di riferimento per verificare l'andamento della gestione e il grado di perseguimento degli obiettivi prefissati”.⁶

Il budget è quindi uno strumento, utilizzato dai diversi organi dell'impresa per rappresentare le condizioni di svolgimento della gestione futura, per monitorare e controllare il perseguimento di quanto programmato e qualora vengano riscontrate differenze e scostamenti tra obiettivi e risultati, intraprendere le necessarie azioni correttive.

È uno strumento centrale del controllo di gestione perché, attraverso il confronto tra quanto previsto a budget e i risultati gestionali conseguiti, permette di evidenziare e valutare i motivi degli eventuali scostamenti.

Questo sistema comporta che il controllo direzionale all'interno della struttura produttiva sia costante, permette di evidenziare le relative inefficienze, valutare le competenze dei vari reparti e in ultimo, eventualmente, riformulare gli obiettivi aziendali.

⁵ Selleri L. in *“La contabilità industriale”* pag. 270

⁶ Ferrarese P., in *“Manuale sul controllo di gestione”*, Il Sole 24ore, pag. 159.

Il processo di budgeting, ovvero l'elaborazione del budget, traduce quelle che sono le scelte strategiche definite dall'organo direzionale in valori oggettivi e quantitativi, attraverso l'elaborazione di una serie di fasi e con il supporto di opportuni prospetti contabili. Tale processo non si basa su semplici previsioni di quello che sarà l'andamento futuro del mercato, che implica un atteggiamento passivo, ma presuppone uno spirito attivo, vengono definiti obiettivi concreti ed individuati i mezzi necessari al perseguimento degli stessi.

“È necessario infatti che i manager anticipino i problemi e si pongano in una posizione attiva (...) rispetto a quanto li circonda. La previsione, ovverosia la semplice identificazione dei vari scenari che si potrebbero verificare in seguito ad un atteggiamento totalmente passivo da parte dell'impresa, rappresenta quindi solo una fase della programmazione.”⁷.

Di conseguenza è indispensabile che il budget non si basi esclusivamente sull'estrapolazione di dati consuntivi, è necessario eliminare il rischio di un incrementalismo, cioè il procedere per inerzia immaginando il passato uguale al futuro. È pertanto fondamentale un atteggiamento proattivo, ovvero un rianalizzare e un rivedere le condizioni e gli obiettivi in precedenza definiti, tenendo conto anche delle variazioni che si sono verificate nel contesto competitivo dell'azienda, considerando le eventuali modifiche che l'impresa intende intraprendere, e cercando di eliminare le possibili inefficienze che a livello gestionale-operativo si potrebbero verificare.

“La programmazione è un fondamentale momento di verifica e ripensamento delle scelte strategiche che può condurre a modifiche dei piani, non soltanto per la constatazione di sopravvenute difficoltà alla loro attuazione, ma come occasione di rianalisi dei presupposti di trasmissione di stimoli sulla base dei segnali che l'ambiente manda all'organizzazione.”⁸.

Un atteggiamento passivo basato sul solo prevedere (e non anche sul programmare), sull'estrapolazione dei dati consuntivi, legato agli obiettivi definiti negli anni passati, comprometterebbe una gestione efficace ed efficiente dell'azienda.

⁷ Avi M.S., in *“Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”*, Giappichelli Editore, pag. 224.

⁸ Bergamin Barbato, in *“Programmazione e controllo in un'ottica strategica”*, Utet Professionale, pag. 324.

Durante l'elaborazione del budget, l'azienda considera le strategie aziendali, i piani elaborati nella fase di pianificazione strategica, e i relativi obiettivi di lungo periodo. Sarà pertanto indispensabile che il budget si integri con il piano strategico definito dal vertice aziendale. A partire da questi obiettivi di lungo periodo, tenendo in considerazione le condizioni economico-competitivo caratterizzanti l'ambiente in cui l'impresa opera, si definiranno ed elaboreranno gli obiettivi per l'operare e l'agire di breve termine. Quindi nel budget vengono delineati parametri-obiettivo di breve periodo (arco temporale a cui il budget fa riferimento), ma dovrà contenere anche obiettivi di "avanzamento" di progetti di lungo termine, e per tale ragione gli obiettivi inseriti nel budget "è possibile (che) abbiano natura prettamente tattico-operativa di brevissimo termine oppure vantino una valenza di natura strategica di lungo periodo."⁹.

L'importanza dello strumento "budget" consegue all'insieme di funzioni che esso svolge all'interno dell'impresa: oltre alla funzione di programmazione dell'attività e di guida per i manager, sviluppa la funzione di coordinamento tra i vari reparti e organi all'interno dell'azienda, di valutazione delle performance, di motivazione del management e di comunicazione interna.

In dettaglio tali funzioni sono:

- **Programmazione e Guida.** In aggiunta alla già citata funzione di programmazione, il budget svolge una funzione di guida per l'attività del manager. Permette di assegnare gli obiettivi specifici e di definire i relativi comportamenti e responsabilità dei soggetti coinvolti, "si pianifica l'utilizzo delle risorse, verificando, ex-ante, la coerenza tra le risorse attribuite e risultati da raggiungere."¹⁰.

La definizione degli obiettivi, oltre a fungere da guida per il management, ad orientarlo durante lo svolgimento della gestione, è indispensabile ai fini di stabilire il termine di confronto attraverso cui valutare i risultati raggiunti ex-post, "secondo predefinite condizioni di efficienza, economicità ed equilibrio finanziario."¹¹.

⁹ Avi M.S., in *"Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere"*, Giappichelli Editore, pag. 213.

¹⁰ Ferrarese P., in *"Manuale di controllo di gestione"*, Il Sole 24ore, pag. 165.

¹¹ Ferrarese P., in *"Manuale di controllo di gestione"*, Il Sole 24ore, pag. 165.

- **Coordinamento.** La redazione del budget complessivo è data dall'integrazione dei singoli budget settoriali, e ne presuppone e richiede l'armonizzazione; a tal fine è necessario evitare conflitti e asincronie nei comportamenti tenuti dall'organizzazione nella determinazione dei valori quantitativo-monetario da iscrivere nei rispettivi budget.

Tra i "valori obiettivo" deve esserci coordinamento e concordanza, "quando vengono esplicitati quantitativamente tali obiettivi che si intendono perseguire, è necessario valutare la coerenza fra gli stessi al fine di evitare il tentativo, che inevitabilmente sarebbe destinato all'insuccesso, di conseguire (...) un insieme di parametri obiettivo contrastanti al loro interno."¹².

Il budget deve sempre soddisfare le condizioni di efficacia ed efficienza complessive e di conseguenza, le diverse attività programmate rappresentate dai vari sub-obiettivi di reparto devono obbligatoriamente coordinarsi tra loro¹³.

L'attività di coordinamento richiede ovviamente che, all'interno della struttura, vi sia oltre che un'elevata integrazione anche un costante dialogo tra gli organi, poiché ogni reparto è comunque una parte dell'azienda complessiva, ed è importante che ogni manager sia in contatto non solo con la propria area di responsabilità, ma anche con le altre aree aziendali, sempre al fine del raggiungimento delle condizioni di efficacia ed efficienza generale dell'impresa.

È importante che vengano sfruttati e ottimizzati tutti i momenti di incontro, di dialogo e contatto tra i centri di responsabilità, poiché "le riunioni di comitato di budget e in generale tutto il processo di programmazione costituiscono momenti assai importanti per sviluppare nella struttura organizzativa lo spirito di squadra che fa comprendere, non soltanto come l'efficienza globale non è costituita dalla

¹² Avi M.S., in *"Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere"*, Giappichelli Editore, pag.214.

¹³ A proposito di tale funzione Ferrarese P. afferma: "il budget svolge una funzione di coordinamento tra i vari organi aziendali, in quanto realizza una prerogazione delle attività delle diverse unità aziendali: tramite l'azione di programmazione si cerca di pervenire disarmonie, conflitti e asimmetrie di comportamento" in *"Manuale di controllo di gestione"*, Il Sole 24ore, pag.165; Liberatore G. afferma: "per quanto riguarda la funzione coordinamento è importante che il budgeting si svolga nel rispetto dei ruoli assegnati ed in un clima di collaborazione tra i reparti. (...) Talvolta, le proposte si sovrappongono o risultano contraddittorie, provocando così attriti tra i reparti e, a questo scopo vengono costituiti appositi "organi del budget" i quali operano per anticipare o dirimere le controversie e per assistere i reparti nella composizione delle proposte", in *"Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive"*, Cedam, pag.198.

semplice somma delle efficienze parziali, ma anche che l'efficienza complessiva d'impresa, tanto più nel medio-lungo periodo, non scaturisce dal mero perseguimento da parte di ciascun manager dell'azione misurata dai relativi indicatori parziali.”¹⁴.

- **Motivazione.** Una funzione molto importante del budget e che merita di essere citata è quella di motivazione. Infatti, il coinvolgimento attivo e costante dei responsabili di area nella stesura del budget, spinge ad ottenere una loro maggiore motivazione nel perseguimento degli obiettivi che loro stessi hanno partecipato ad individuare e a definire in modo quantitativo, fino a “sentire” tali obiettivi come “propri”.

È indispensabile eliminare la “passività” caratterizzante “il mero perseguimento” di ciò che la direzione ha “elaborato e deciso”, per stimolare invece “partecipazione e coinvolgimento” all'interno della struttura nella stesura del budget, con un clima, a livello d'azienda, favorevole perché solo ciò può permettere al budget di raggiungere i fini per i quali viene elaborato.

Il budget va redatto con il contributo di coloro che devono raggiungere gli obiettivi inseriti, e di coloro che ne devono verificare il perseguimento – raggiungimento, il vertice aziendale non può solo imporre i risultati da raggiungere, ma deve “ascoltare” (deve esserci un “ascolto che tiene conto”), rendere partecipi e quindi motivare i vari manager nella sua redazione¹⁵.

È essenziale sottolineare che, affinché vi sia tale partecipazione dei manager alla stesura dei budget settoriali e di conseguenza del budget complessivo, è auspicabile che l'organo direzionale mostri e sviluppi un clima favorevole a tale partecipazione,

¹⁴ Bergamin Barbato M., “*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*”, Utet Professionale, pag. 328.

¹⁵ In proposito Zamanena M. afferma: “Il budget dovrebbe essere il risultato di un processo decisionale che coinvolga l'intero management aziendale, in modo da evitare la formulazione di obiettivi contrastanti per i vari reparti aziendali o non condivisi dai centri di responsabilità” in “*Manuale di controllo di gestione*”, Il Sole 24ore, pag. 621; mentre Liberatore G.: “il coinvolgimento dei singoli organi aziendali nel budgeting può assumere diverse connotazioni, all'interno di uno spettro che va da modelli partecipativi a modelli autoritari, cioè da situazioni in cui è previsto un contributo più o meno attivo dei quadri intermedi, a situazioni in cui gli obiettivi sono imposti dai gradi gerarchici superiori, secondo lo stile direzionale seguito dal vertice”, in “*Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*”, Cedam, pag. 205; Mio C.: “il budget può essere costruito secondo modalità differenti: con una logica top-down (dall'alto al basso), bottom-up (dal basso verso l'alto), partecipata (è una modalità mista, intermedia), in “*Materiale didattico per il corso di Analisi e Contabilità dei Costi I*”, Venezia, anno 2009-2010.

coinvolga i vari manager non solo formalmente ma anche sostanzialmente, e deve far avvertire il proprio interessamento alla programmazione e in particolare verso lo strumento del budget.

Il budget è uno strumento contenente una molteplicità di dati quantitativo-monetari, ma questi devono essere realistici e fondati, non devono essere né “troppo alti” (grandiosi ed ambiziosi) né “troppo bassi” (facilmente raggiungibili senza troppo sforzo), e l’organizzazione aziendale deve credere nella possibilità di un loro raggiungimento, deve impegnarsi e operare affinché i risultati raggiunti ex-post (a consuntivo) coincidano con tali parametri-obiettivo.

All’interno dell’impresa, non è da escludere che si possa creare un sistema di remunerazione dei diversi manager, basato proprio sul grado di raggiungimento dei parametri-obiettivo di budget. Lo strumento del budget diventerebbe quindi, un punto di riferimento fondamentale per valutare le prestazioni dei vari “capi-reparti”¹⁶. Ciò naturalmente richiede che (come abbiamo già affermato), gli obiettivi debbano essere realistici e veritieri ed inoltre diventerebbe necessario un sistema di valutazione e misurazione dei risultati conseguiti preciso ed affidabile, privo di ogni tipo di soggettività e alterazione.

- **Comunicazione interna.** All’interno della struttura aziendale è importante che gli obiettivi generali non rimangano “patrimonio segreto” della direzione, ma devono essere portati a conoscenza dei diversi manager al fine di evitare una loro interpretazione, magari non concorde e coordinata con quella del vertice. È necessario che “il percorso” che si intende intraprendere venga comunicato all’organizzazione aziendale, se si vuole conseguire la massimizzazione dell’efficacia e dell’efficienza dell’impresa. Il budget sicuramente è uno strumento utilissimo per assolvere alla funzione di comunicazione interna, poiché i dati sono espressi in valori quantitativi e quindi facilmente comprensibile, è analitico e rappresenta in modo dettagliato quali sono i ricavi e i costi di competenza dei vari reparti che costituiscono l’impresa. Il budget come evidenzia Bergamin Barbato “svolge un ruolo di comunicazione interna, esso rappresenta un veicolo privilegiato attraverso

¹⁶ In proposito a tale funzione di valutazione si veda Ferrarese P., in *“Manuale di controllo di gestione”*, Il Sole 24ore, pag. 165; Liberatore G., in *“Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive”*, Cedam, pag. 199.

il quale trasmettere i messaggi di indirizzo delle politiche aziendali a tutti i livelli della struttura organizzativa.”¹⁷. I vari momenti di contatto nominati poc’anzi, che si creano all’interno della struttura, sono tutte “vie” di comunicazione “attraverso i quali i manager operativi inviano e ricevono informazioni riguardanti sia l’impresa nella sua interezza, e quindi le sue strategie e le sue politiche di lungo periodo, sia singole porzioni aziendali.”¹⁸.

Dopo aver esposto le funzioni principali che il budget “svolge” all’interno dell’impresa è da sottolineare che esso presenta anche alcuni limiti. Infatti, come mette in luce Bergamin Barbato, il pregio di essere espresso in termini quantitativo-monetario e quindi di facile comprensione e immediata interpretazione degli obiettivi prefissati, oltre che strumento per un’efficace comunicazione, rappresenta allo stesso tempo anche un limite, poiché mancano i riferimenti agli aspetti qualitativi, quale ad esempio la qualità del servizio prestato¹⁹. Mancano quindi nel budget gli obiettivi di efficacia non esprimibili in modo quantitativo-monetario ed è per questo che “il budget va quindi inteso come un insostituibile strumento per la gestione dell’operatività, ma la sua formulazione va inquadrata in un contesto più ampio, per cui deve rispondere a una logica di bilanciamento complessivo e non fermarsi, come qualcuno un tempo riteneva, al soddisfacimento dei suoi equilibri interni.”²⁰.

Bisognerà perciò integrare il budget con dei supporti informativi che contengano obiettivi di efficacia espressi in termini qualitativi.

Il budget si adatta alle particolari e specifiche esigenze delle imprese, “come non si possono trovare due imprese identiche, così non è dato osservare l’elaborazione attuata in modi coincidenti di due budget.”²¹ Solitamente, nelle imprese di vaste dimensioni l’elaborazione del budget è più complessa rispetto all’impresa di modeste dimensioni. Una volta che il budget è approvato, sarà necessario seguirlo

¹⁷ Bergamin Barbato M., “*Programmazione e controllo in un’ottica strategica*”, Utet Professionale, pag. 329. Per un maggior approfondimento della funzione di comunicazione del budget si veda anche Avi M.S., “*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*”, Giappichelli Editore, pag. 217-8.

¹⁸ Avi M.S., “*Controllo di gestione aspetti contabili, tecnico operativi e gestionali*”, Il Sole 24ore, pag. 22.

¹⁹ Per un maggiore approfondimento su cosa si intende per “aspetti qualitativi” si veda Saita M., in “*Manuale di contabilità, bilancio e controllo*”, Il Sole 24ore, Milano, 1999, pag. 260 e seguenti.

²⁰ Bergamin Barbato M., “*Programmazione e controllo in un’ottica strategica*”, Utet Professionale, pag. 323.

²¹ Selleri L. in “*La contabilità industriale*” pag. 283.

nella sua applicazione, esercitando di fatto il controllo sulla gestione, verranno configurate le deviazioni, chiarite le cause, e intraprese le decisioni finalizzate a rimuovere le circostanze che in concreto impediscono il raggiungimento degli obiettivi posti dal budget.

A conclusione di queste osservazioni preliminari, possiamo affermare che il budget è uno strumento fondamentale e indispensabili all'interno dell'azienda, per raggiungere gli obiettivi di efficacia ed efficienza generale, e per ottenere risultati positivi a livello economico – reddituale. Esso però non può comunque sostituire l'azione e l'attività dei manager che costantemente sono chiamati a svolgere, infatti “La redazione del budget deve essere considerata il punto di partenza e non quello di arrivo di una lunga e complessa attività manageriale. Il budget, non risolve i problemi ma si limita ad esplicitarli e a fornire le chiavi di interpretazione delle potenziali soluzioni adottabili.”²².

All'interno della struttura aziendale, ai fini dell'attività di controllo di gestione, ogni centro di responsabilità deve sviluppare e definire i propri obiettivi e, attraverso un'analisi attenta degli elementi contabili di propria competenza, prevedere ogni loro minima variazione. È importante attribuire le responsabilità specifiche di ogni manager e le relative leve decisionali. La definizione delle responsabilità è una fase molto delicata, perché si devono evitare aree di corresponsabilità, ma anche aree non coperte da responsabilità; e non sempre questo è facile. Sarà comunque importante, all'interno della struttura, definire le responsabilità in modo chiaro e tale che esse siano misurabili con lo strumento di controllo adottato.

Le fasi del controllo di gestione

Le fasi del controllo di gestione possono essere così articolate:

- a. **Formulazione degli obiettivi di breve periodo** che l'impresa intende intraprendere, definizione di un programma articolato e coordinato per il raggiungimento di tali obiettivi. Come scrive Liberatore²³ “gli obiettivi sono da intendersi come valori di riferimento da perseguire nel tempo, tra loro

²² Avi M.S., in “*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*”, Giappichelli Editore, pag. 228.

²³ Tratto da “*Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*” Liberatore G., Cedam, 1993.

interdipendenti e componibili a sistema anche se non immediatamente coerenti ed in armonia”.

- b. **Monitoraggio e verifica della gestione** attraverso l'analisi degli scostamenti, confrontando gli obiettivi precedentemente determinati con i risultati ottenuti. Si devono quindi valutare le modalità di esecuzione delle attività aziendali e le performance economico-aziendali raffrontandole con gli obiettivi.
- c. **Intrapresa delle azioni correttive** ove necessario, valutazione della necessità di intervenire qualora vi siano gap tra risultati attesi ed effettivi.

Il controllo di gestione, così definito, è una sorta di ciclo chiuso, periodico, (Figura n.1), che la direzione aziendale intraprende.



Figura n. 1

Possiamo individuare quindi tre tipologie di controllo:

- **controllo preventivo ex-ante**, in cui sono definite le scelte aziendali e pianificati gli obiettivi. Tipica di questa fase è l'attività di budgeting. Qui vengono simulate le attività che l'impresa intende intraprendere, cercando di evidenziare gli impatti economici - finanziari e patrimoniali conseguenti. Si cerca di prevedere quali sono le conseguenze per esempio di decisioni di make or buy, o l'effetto di un progetto di investimento, ecc.;

- **controllo concomitante corrente**, esercitato durante lo svolgimento dell'attività, in modo tale da intraprendere direttamente eventuali misure correttive, con l'introdurre di soluzioni tempestive, mentre ancora si stanno perseguendo gli obiettivi;

- **controllo a consuntivo**, cioè a fatti successi, a risultati definitivi. Le azioni correttive qui avvengono ex-post.

Queste tipologie di controllo possono essere così rappresentate:

Controllo ex ante

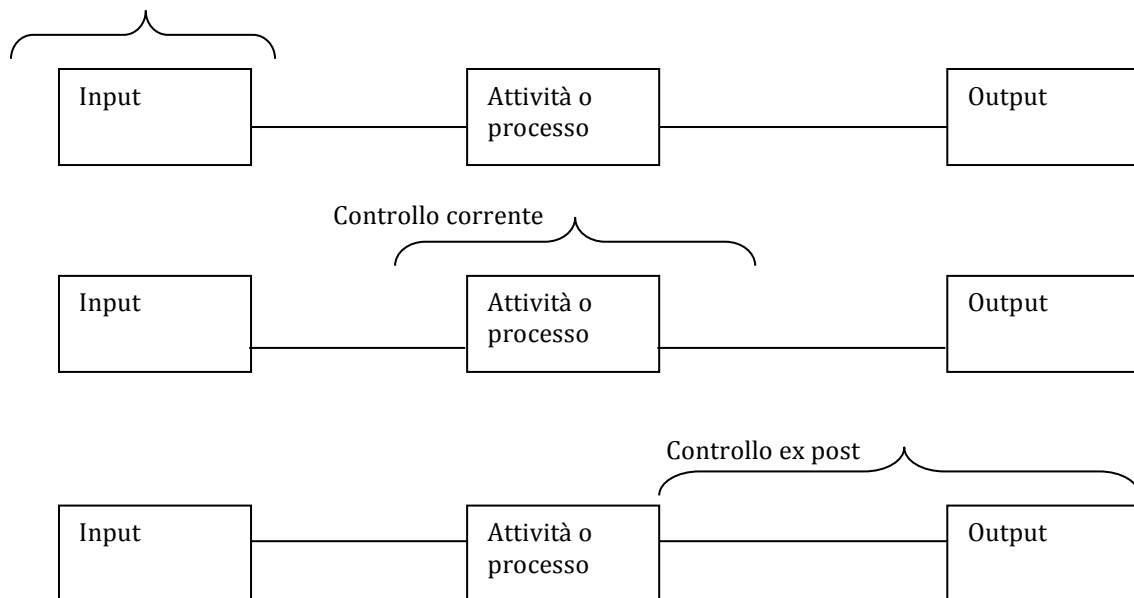


Figura 2. Relazioni di sequenzialità e tempi del ciclo di controllo²⁴

Quindi il controllo di gestione, articolato in un insieme di attività integrate, implica che siano assoggettate a controllo alcune variabili aziendali, tra cui naturalmente i costi di produzione. Il controllo dei costi di produzione si basa su una serie di azioni volte a determinare le variazioni tra i costi individuati a livello preventivo e i costi effettivamente sostenuti, individuando successivamente le cause che hanno comportato gli scostamenti al fine di attuare le azioni correttive. "Controllo vuol dire generalmente confronto, disanima, paragone, fra gli eventi congetturati e la loro realizzazione. Vuol dire percepiamento del "grado" fino al quale i fatti previsti

²⁴ Fonte: E.A. Gerloff, "Strategie organizzative", McGraw-Hill Libri Italia, Milano, 1989.

hanno trovato riscontro nella realtà, e, conseguentemente indagine diretta a svelare se furono le previsioni ad essere scarsamente informate, o se eventi inattesi, eccezionali, naturalmente imprevedibili, hanno condotto la realtà a discostarsi dagli andamenti che si pretese di individuare. (...) e di conseguenza, e fino a che possibile, attuazione dei necessari rimedi, ed introduzione delle variazioni opportune a neutralizzare o correggere le conseguenze del decorso degli eventi. Molto, naturalmente del significato delle finalità di controllo riposa sulla particolare natura delle previsioni poste a base delle determinazioni dei costi.”²⁵

7.2. Il costo di prodotto preventivo: determinazione dei costi standard

Nelle attuali aziende produttive sempre più spesso si tende a determinare, con opportune indagini, “dati preventivi ipotetici detti, in taluni casi standard, che possono essere utilizzati come dati di guida e di confronto con quelli che si rilevano consuntivamente, al fine di poter giudicare efficacemente il grado di produttività tecnica e il grado di produttività economica presentati dallo svolgimento della produzione aziendale.”²⁶

Il costo standard è un costo:

- ipotetico: è, infatti, costruito in base a determinate, prestabilite e prefissate condizioni di svolgimento dell’attività aziendale. A questo riguardo, lo standard può essere definito come valore “ideale” o “normale”. Perciò “lo standard può essere considerato come il valore espressivo delle condizioni di impiego dei fattori produttivi nell’attività esaminata che, per la frequenza di manifestazione e l’astrazione da circostanze interne ed esterne eccezionali, possono ritenersi quelle di più probabile manifestazione quindi normali.”²⁷ Ma allo stesso tempo lo standard può essere definito “ideale”, ciò è dovuto alle difficoltà di realizzazione dello stesso e per le tensioni implicite nella sua attuazione. In questo ultimo caso l’efficienza richiesta è massima, con la

²⁵ Amodeo D. in *“Le gestioni industriali produttrici di beni”* pag. 751 – 752.

²⁶ D’Ippolito T. *“I costi di produzione e di distribuzione”* pag. 311.

²⁷ Bergamin – Barbato M. in *“Programmazione e controllo in un’ottica strategica”* pag. 168.

totale assenza di sprechi, scarti ed inefficienze, secondo diversi autori si tratta di un livello di efficienza irraggiungibile.

- Parametrico: in quanto impiegato come unità di misura convenzionale ai fini della misurazione dell'efficienza raggiunta nella realtà produttiva in oggetto.

Quindi gli standard sono dei componenti negativi di reddito creati considerando specifiche ipotesi di svolgimento dell'attività d'impresa, impiegati per programmare la gestione aziendale e misurare i risultati conseguiti a consuntivo, e per individuare poi gli interventi correttivi da intraprendere.

Queste due caratteristiche (ipotetici e parametrici) fanno sì che i costi standard siano impiegabili solamente all'interno della realtà produttiva che li ha determinati e nell'orizzonte temporale in cui le condizioni operative poste alla base del calcolo non mutano.

Gli standard possono essere definiti facendo riferimento a un centro, a una funzione, o all'intera impresa ma possono anche riguardare un prodotto, una linea di prodotti, una gamma, un determinato mercato, un'area geografica, ecc.

Gli standard sono definiti parametri – obiettivo poiché rappresentano allo stesso tempo gli obiettivi, cioè i risultati sperati, e le relazioni tra input e output “ideali” o “normali”, ovvero le condizioni di efficacia e di efficienza, essi rappresentano il termine di confronto, la misura dell'attività aziendale e delle performance manageriali²⁸. Bergamin Barbato però evidenzia che impiegare gli standard ai fini di valutare le prestazioni manageriali può comportare un meccanismo di difesa negli operatori che ne sono oggetto. “Gli standard costituiscono uno strumento di motivazione, cioè di spinta alla identificazione, da parte del manager, degli obiettivi della propria azione con quelli dell'impresa.”²⁹ Affinché ciò si verifichi è però fondamentale che il manager riesca a concepire il successo dell'azienda come momento di realizzazione professionale. Tuttavia il “loro valore motivazionale può

²⁸ Coda V.: “La parola inglese standard (...) evoca fundamentalmente due idee: quella di norma (o regola) e quella di misura (o termine di paragone). Nel primo significato, i costi standard ci appaiono come delle quantità-obiettivo, dato che il valore normativo di un costo di produzione – come, de resto, di qualsiasi altra quantità – non può essere che quello dell'agire umano. Nel secondo significato, invece, i costi standard ci appaiono come quantità parametriche, ossia dei termini di confronto impiegabili per formulare giudizi sulla grandezza dei costi effettivi.” in *“I costi standard nella programmazione e nel controllo della gestione”* pag. 3.

²⁹ Bergamin – Barbato M. in *“Programmazione e controllo in un'ottica strategica”* pag. 166 – 167.

variare da caso a caso in dipendenza di molteplici fattori. In genere esso è massimo là dove i costi standard sono configurati e utilizzati sapientemente, tenendo nel dovuto conto la personalità degli uomini da motivare; ossia là dove contribuiscono ad “esaltare e utilizzare al meglio i valori umani nell’azienda”, favorendo “lo sviluppo della personalità dei singoli lavoratori” e concorrendo “a far, dell’azienda una viva comunità di lavoro produttivo”.³⁰ Sarà perciò importante prestare la massima attenzione nella determinazione e fissazione dei parametri-obiettivo.

Alcuni autori distinguono i costi standard dai costi di budget ritenendo che i primi fanno riferimento a livelli di efficienza ipotizzati, mentre i costi di budget vengono determinati in base al livello di efficienza previsto per lo svolgimento dei processi aziendali, considerando l’arco temporale cui il budget si riferisce. “I costi di budget non si basano sull’ipotesi di un livello di efficienza standard, ma sulla previsione del livello di efficienza che sarà conseguito durante la futura produzione.”³¹ Inoltre, i costi di budget possono essere quantificati solamente per le produzioni effettivamente realizzate, perciò programmate; mentre i costi standard si calcolano anche per le produzioni non compiute ma il cui conseguimento è solo simulato. Però “per il calcolo dei costi di budget si fa riferimento, spesso, agli stessi standard per cui la logica del controllo di gestione a costi standard non differisce da quella del controllo tramite costi di budget; le due forme di controllo divergono solo per i parametri di riferimento.”³²

In merito ai costi standard Coda precisa che questi hanno un valore ben distinto da quello dei costi stimati. Infatti, i componenti negativi di reddito stimati sono obiettivi la cui funzione è quella di orientamento generico per gli operatori e non li impegnano efficacemente sulla via della riduzione e del contenimento dei costi di produzione a parità di risultati conseguiti, mentre i costi standard si raggiungono svolgendo l’attività produttiva in stretta aderenza a direttive ben definite.³³

La determinazione dei costi standard può essere articolata nelle seguenti fasi:

³⁰ Coda V. in *“I costi standard nella programmazione e nel controllo della gestione”* pag. 4.

³¹ Moisello A. M. in *“I costi di produzione”* pag. 152.

³² Mella P. in *“Controllo di gestione”* pag. 330.

³³ Coda V. in *“I costi standard nella programmazione e nel controllo della gestione”* pag. 5.

a. *Analisi del processo produttivo.* Attraverso questa fase si fissa il livello di efficienza operativa desiderato, ipotizzando dati livelli di rendimento dei fattori produttivi, e quindi determinati livelli di impiego delle materie prime e della manodopera. L'analisi del processo produttivo comporta l'individuazione dei centri di costo, secondo Coda³⁴ questa è una fase preliminare, in assenza della quale la determinazione dei costi standard non potrebbe essere realizzata, poiché essa è compiuta in modo distinto per ogni centro di costo. Si individuano quindi, i centri di costo operativi, di servizi e comuni che realizzano le produzioni. È importante considerare "i centri di costo non come semplici entità contabili, ma come unità organizzative poste sotto la diretta responsabilità di un singolo soggetto."³⁵

Inoltre ogni centro di costo ha un unico e preciso obiettivo, un solo responsabile del suo conseguimento, è necessario perciò delimitare l'area di ogni centro e l'ambito di responsabilità di ogni capo centro, affinché non vi sia il minimo dubbio circa le rispettive attribuzioni.

b. *Definizione delle condizioni operative standard.* Questa fase è necessaria per calcolare successivamente gli standard fisici. Per ogni centro di costo si definiscono la qualità dei prodotti realizzabili, i requisiti qualitativi dei fattori produttivi da utilizzare e le modalità di svolgimento dei processi produttivi. In questa fase si definiscono le regole e le modalità che permettono di realizzare le lavorazioni previste per ogni centro di costo, sulla base degli standard di rendimento prefissati. Le condizioni operative standard sono definite considerando i vincoli, sia interni sia esterni il processo produttivo.

I vincoli interni fanno riferimento alla struttura e funzionalità dei centri produttivi, alle tecnologie e ai comportamenti, sia individuali che di gruppo, dei soggetti operati nei centri di costo individuati. Dal punto di vista esterno, invece, è opportuno considerare le caratteristiche specifiche del mercato dell'approvvigionamento e del mercato di collocamento delle produzioni. Naturalmente restano escluse le variabili non soggette a controllo, e che perciò

³⁴ Coda Op.cit.

³⁵ Coda Op.cit.

non possono essere oggetto di scelte, quali per esempio i fattori climatici per i centri operanti all'esterno³⁶.

L'individuazione delle condizioni operative standard è molto importante, infatti, "esse non solo si traducono in direttive che il responsabile di ogni centro deve osservare, e quindi, implicitamente, in obiettivi da realizzare, ma offrono anche parametri di giudizio essenziali nell'analisi delle cause degli scostamenti."³⁷

c. Fissazione degli standard unitari:

- *standard fisici;*
- *standard monetari.*

Questa terza fase prevede la quantificazione dei consumi standard a livello unitario dei fattori produttivi, tenuto conto del livello di efficienza standard, delle condizioni operative standard individuate e del volume produttivo. Tali consumi sono valorizzati mediante un sistema di valori unitari standard.

Gli standard fisici "possono essere espressi da:

- consumi o fabbisogni unitari standard dei fattori produttivi;
- quantitativi unitari standard di risultati produttivi secondari (ad esempio prodotti di seconda scelta), riferiti, di solito, a una unità del risultato principale;
- tempi standard di produzione richiesti per fabbricare una unità di prodotto;
- rendimenti standard."³⁸

La grandezza dei componenti negativi di reddito standard è inversamente correlata al livello di efficienza operativa ipotizzato, infatti all'aumentare del livello di efficienza, diminuiscono i costi standard. Il livello di efficienza può essere più o meno elevato e quindi comportare costi standard più o meno contenuti.

All'interno della struttura produttiva è possibile "assumere" diversi livelli di efficienza operativa e di conseguenza si potranno distinguere³⁹:

³⁶ Esempio tratto da Nati A. "Costi di produzione e decisioni aziendali" pag. 118.

³⁷ Nati A. "Costi di produzione e decisioni aziendali" pag. 118.

³⁸ Nati A. "Costi di produzione e decisioni aziendali" pag. 118.

³⁹ Distinzione proposta da Tessitore A. in "I costi nelle aziende di produzione" pag. 3-25 e seguenti.

- costi standard ideali: in questo caso i componenti negativi di reddito riflettono i migliori livelli di efficienza teoricamente raggiungibili. Tali standard a volte vengono desunti dagli indici di produttività dei macchinari più perfezionati esistenti nel mercato, ma non installati all'interno della particolare azienda, oppure per esempio sono dedotti dai rendimenti della manodopera degli operai più qualificati e con elevata esperienza professionale. In questo caso si determineranno costi standard minimi, ma in realtà difficilmente raggiungibili. Secondo il Tessitore ⁴⁰ nemmeno teoricamente raggiungibili.

L'impiego di costi standard ideali è anche poco efficace nel motivare i responsabili del raggiungimento di tali obiettivi. Quindi il loro impiego è sconsigliabile anche per un motivo psicologico: poiché gli scostamenti rispetto ai costi effettivamente conseguiti saranno sempre negativi, anche quando l'impresa opera con la massima efficienza possibile, compatibile con la situazione reale. Ovviamente questo determina un disincentivo più che uno stimolo, nei soggetti preposti al loro raggiungimento.

Esistono comunque nella realtà imprese che impiegano gli standard ideali, solitamente ciò avviene per quelle aziende altamente automatizzate, dotate di personale estremamente competente e affidato.

Relativamente ai costi standard ideali Marchini sostiene: "se dapprima può costituire un forte incentivo a maggior produttività, determina a lungo andare scoraggiamento e rinuncia dovuti all'impossibilità dell'obiettivo proposto, che, solo e proprio in quanto sia realizzabile, dà energie e spinta al raggiungimento di nuove mete."⁴¹

- Costi standard ottimi determinati considerando condizioni di efficienza che l'impresa può raggiungere, non solamente a livello puramente teorico ma adottando specifiche modalità di svolgimento dei processi produttivi, eliminando le cause che comportano inefficienze, quali sprechi, ritardi, soste, ecc., e introducendo miglioramenti nel sistema di produzione e di vendita attuale.

⁴⁰ Tessitore A. in *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-25.

⁴¹ Marchini I. *"Costi standard e controllo dei costi di produzione"* pag. 34.

- Costi standard medio normali: si basano sul corrente e regolare svolgimento di processi produttivi e valutando le normali fluttuazioni di mercato. In questo caso la configurazione di costo è determinata considerando il livello effettivo di utilizzo della capacità produttiva, il sottoutilizzo dei fattori produttivi impiegati, le cause che comportano le inefficienze manifestatesi, tenendo comunque conto anche degli andamenti futuri dello svolgimento dell'attività.

La grandezza assunta dai costi standard è crescente allorché si passa dagli standard ideali a quelli ottimi, per assumere livelli più elevati con gli standard medio normali.

Inoltre i componenti negativi di reddito standard possono assumere valori differenti in funzione della periodicità con cui si attua la loro revisione:

- Costi standard correnti: si basano sulle condizioni attuali dell'azienda produttiva, considerano un'efficienza pari a quella rilevabile nell'impresa. Essi dovranno essere rivisti ogni qualvolta le condizioni operative standard precedentemente definite si modificano e fanno sì che le variazioni tra gli standard e i valori effettivi siano prive di significato. "Essi devono essere variati nel tempo per riflettere le condizioni operative interne ed esterne effettivamente realizzabili."⁴²
- Costi standard di base: determinati per periodi di tempo molto ampi, essi sono sottoposti a revisione solamente nel caso in cui muta profondamente la tecnologia dei processi produttivi, solo "se si sono apportati profondi cambiamenti nei prodotti o nei processi di lavorazione."⁴³ "I costi standard di base vengono utilizzati come termine di confronto dei costi aziendali nel tempo; al contrario, essi non possono essere impiegati nella contabilità industriale, essendo privi di aggancio immediato con le condizioni operative dell'impresa."⁴⁴

È opportuno evidenziare che poiché i costi standard hanno come obiettivo principale il controllo della gestione, è consigliabile impiegare un livello non troppo basso di efficienza, ma allo stesso tempo neanche irraggiungibile. "D'altro

⁴² Selleri L. in *"La contabilità industriale"* pag. 133.

⁴³ Selleri Op. cit.

⁴⁴ Tessitore A. in *"I costi nelle aziende di produzione"* pag. 3-27.

canto non sembra accettabile la fissazione di un costo standard a livelli troppo bassi quali dovrebbero essere considerati quelli suggeriti da medie di passati andamenti, che in tal caso, verrebbe addirittura smentita la natura e la funzione del costo standard come misuratore di efficienza.”⁴⁵

Gli standard monetari invece fanno riferimento ai prezzi standard dei fattori produttivi. Essi assumono valore diverso in relazione alle fonti di approvvigionamento, al volume di negoziazione, ai valori assunti da uno specifico requisito qualitativo della risorsa utilizzata nello svolgimento del processo produttivo.

d. *Determinazione dei volumi produttivi.* Questa fase è molto importante, poiché i volumi produttivi insieme agli standard unitari, determinano in via immediata i costi standard. Il volume produttivo ipotizzato nella determinazione dei costi standard può essere programmato o consuntivo. Nel primo caso si ottengono costi standard a livello programmato, sono calcolati ex ante e sono fondamentali per la redazione del budget. Mentre se si impiega il volume produttivo a consuntivo si ottengono componenti negativi di reddito standard a livello effettivo. Questi ultimi sono calcolati ex post, e permettono di evincere il livello di costo che si sarebbe raggiunto se il processo produttivo si fosse svolto rispettando i livelli di efficienza e le condizioni operative standard ipotizzate. Essi risultano un ausilio fondamentale ai fini del controllo di gestione. Il confronto tra i costi standard a livello effettivo e quelli a livello programmato permette di rilevare lo scostamento tra livello di produzione programmato e volume effettivamente realizzato.

Evidenziamo che il calcolo dei costi a livello programmato è molto più complesso e articolato rispetto a quello dei costi a livello effettivo, poiché “implica la formazione del programma produttivo, la quale, per difficoltà,

⁴⁵ Marchini I. “Costi standard e controllo dei costi di produzione” pag. 34.

non è certo paragonabile alla misurazione consuntiva dei volumi di produzione.”⁴⁶

- e. *Sviluppo dei costi standard di prodotto e di processo.* Tale fase, come evidenzia Coda⁴⁷, richiede di risolvere un problema di semplici computi aritmetici. Pertanto si calcherà il livello standard di ogni elemento di costo in relazione ai parametri precedentemente determinati, di quantità, di prezzo e di volume produttivo.

Matematicamente⁴⁸:

Costo standard di Mat. Prime = q std di materie * p std di materie

Costo standard Lavoro = q std lavoro * p std lavoro

Quota standard costi industriali = Costi industriali std/Volume std produzione

Il costo unitario standard di prodotto è calcolato come somma dei costi standard elementari:

Costo unitario standard = *Costo standard Mat. Prime* + *Costo standard lavoro* +
Quota standard di costi industriali.

Il costo standard per volume produttivo si calcola come prodotto tra il costo unitario standard di prodotto e il volume di produzione.

Concludiamo rilevando che, “qualora la produzione vanti già un passato storico, i dati consuntivi a disposizione sono di notevole aiuto nella fissazione degli standard. Quando, invece, siamo in presenza di una produzione nuova, venendo a mancare il supporto di dati già sperimentati, è necessario ricorrere a stime compiute da tecnici specializzati.”⁴⁹

⁴⁶ Coda V. in “*I costi standard nella programmazione e nel controllo della gestione*” pag. 15. Si rimanda a Coda per un approfondimento sulla redazione del programma produttivo, pag. 16 e seguenti.

⁴⁷ Coda Op. cit.

⁴⁸ Moisello A. M. in “*I costi di produzione*” pag. 154 e 155.

⁴⁹ Nati A. in “*Costi e decisioni aziendali*” pag. 120.

7.2.1. Definizione degli standard per i costi diretti: materie prime e manodopera diretta

La definizione degli elementi standard di costo, come già evidenziato, può essere compiuta considerando condizioni di ideale, ottima o normale produttività. La metodologia impiegata è uguale nei tre casi, mutano invece le grandezze dei dati che si adottano come basi di calcolo.

La determinazione di uno standard per le *materie prime* richiede la definizione della qualità delle materie prime, dei consumi standard e la fissazione dei prezzi standard. Evidenziamo che i consumi standard differiscono dai consumi effettivi “a motivo delle perdite di materie prime che eventualmente possono essere ridotte migliorando le loro condizioni di impiego.”⁵⁰ La razionalizzazione nell’impiego delle materie prime può essere collegata a un’efficace politica di controllo degli sprechi. Per esempio attraverso migliorie nella scelta delle materie prime da utilizzare, nel processo di impiego delle stesse, o tramite l’utilizzo di attrezzature più adeguate alle necessità degli operatori nello svolgimento delle operazioni, ecc. L’individuazione della quantità di materie prime necessarie allo svolgimento dei processi produttivi deve tenere in debito conto gli eventuali scarti, sfridi, cali, residui⁵¹ che si possono verificare. Questi si realizzano perché non tutte le materie prime vengono completamente inglobate nei prodotti, ma una parte di queste non porta all’ottenimento dei prodotti. La loro stima richiede un’analisi attenta e dettagliata dei valori assunti in passato, lo studio delle metodologie di svolgimento del processo produttivo e di lavorazione delle materie prime ai fini di definire entro quali limiti potranno essere circoscritti in futuro. L’incidenza di questi scarti, residui, sfridi, ecc. sui processi produttivi è solitamente calcolata attraverso le cosiddette “rese”. Queste ultime sono determinate come rapporto tra le quantità di materie

⁵⁰ Selleri L. in “*La contabilità industriale*” pag. 139 – 140.

⁵¹ Per la definizione di sfridi Brusa scrive “cioè quantità di materiale che pur, non essendo incorporata nel prodotto finito, è stata ugualmente impiegata perché nella lavorazione si sono avuti ritagli, rifili, ecc (es. rifilo della carta nella fase taglio) non riutilizzabili. Scarti, cioè quantità addizionale di materiale il cui impiego è provocato dalla necessità di rifare i prodotti difettosi. Supponiamo ad esempio che i consumi standard di materiale (non considerando gli scarti) siano pari a kg. 1,20 per unità di prodotto e che su 20 unità in media si produca un unità difettosa. In tal caso gli scarti sono del 5% e il consumo standard di materiale per unità di prodotto si ottiene così: $1,20 : 0,95 = x : 1$ quindi $x = 1,20 / 0,95 = 1,263$ kg.” In “Budget e controllo di gestione” pag. 138 – 139.

prime contenute nei prodotti finiti e la quantità di materie prime impiegate. Normalmente si individuano in termini percentuali quindi moltiplicando il quoziente per cento. Selleri sottolinea che “le variazioni del dato in esame possono essere confrontate nel tempo solo a condizione che non varino le circostanze influenti sugli svolgimenti delle lavorazioni.”⁵²

Per determinare i consumi standard di materie prime è necessario studiare accuratamente il prodotto che si intende realizzare, nelle sue caratteristiche e nella qualità che si intende offrire al mercato, sia sotto l’aspetto prettamente funzionale che a livello di progetto. Naturalmente se il prodotto oggetto di analisi è realizzato da tempo, si utilizzeranno ed elaboreranno i dati sui consumi passati, disponibili in azienda. All’opposto se si tratta di un prodotto nuovo, mai realizzato dall’impresa, sarà essenziale uno studio approfondito e accurato del prodotto stesso, utilizzando se necessario prove di laboratorio, per identificare le materie prime da impiegare e quantificare il loro consumo.

Il prezzo standard rappresenta il prezzo d’acquisto che l’impresa prevede di supportare per acquistare a determinate condizioni economiche le materie prime di cui necessita, in un dato periodo temporale. Si ricorre al prezzo standard per quantificare i costi standard di materie prime al fine di eliminare le variazioni nei componenti negativi di reddito non direttamente controllabili nei singoli centri operativi. Il controllo sui prezzi da parte della direzione acquisti è sempre molto delimitato, infatti, i prezzi, in condizioni normali, si formano nel mercato. La direzione del servizio acquisti può “influire sulla riduzione dei prezzi principalmente in due modi: aumentando i volumi delle singole negoziazioni o di più negoziazioni con la stessa impresa, ovvero ponendo le aziende fornitrici in concorrenza tra di loro in sede di trattative concernenti dati volumi di materie definite nelle loro caratteristiche qualitative”. È comunque doveroso sottolineare che a volte tali metodi relativi alle politiche di acquisto aziendali, possono non costituire un vantaggio per la realtà produttiva. Per esempio se bassi prezzi possono compromettere la fornitura delle materie in oggetto, ciò comporterà una revisione

⁵² Selleri L. in “*La contabilità industriale*” pag. 142.

della politica di prezzo di acquisto, poiché evidentemente i bassi prezzi non rappresentano a livello complessivo un vantaggio per l'impresa.

È importante non commettere l'errore di impiegare i prezzi standard di acquisto delle materie prime per valutare e analizzare le variazioni tra questi ultimi e i prezzi effettivamente negoziati, e imputare tali scostamenti alla responsabilità dei capi del centro acquisto. Una simile variazione può derivare da tutta una serie di cause non ricollegabili alla loro responsabilità⁵³. L'errore derivante da questo modo di procedere potrebbe comportare che i capi centro mantengono livelli di prezzi elevati al fine di ridurre, se non eliminare del tutto, la loro responsabilità in merito.

Solitamente si utilizzano i prezzi effettivi previsti o i prezzi normali previsti. I primi si identificano con il prezzo medio corrente o con il prezzo prevalente. I secondi invece, pur identificandosi con i prezzi medi o prevalenti previsti per il futuro, sono determinati sulla base del livello medio che essi raggiungeranno nel breve o medio termine.

Ricordiamo che nel caso in cui l'impresa impieghi, per realizzare il prodotto finito, risorse che lei stessa produce, esse saranno valutate considerando i loro costi unitari standard.

Il volume standard di materie prime impiegate per ciascuna unità di prodotto (finito o componente di prodotto) è calcolato da parte dei tecnici della produzione e dei responsabili dei centri di costo. Tale calcolo può essere attuato attraverso accurati calcoli teorici o con l'impiego di specifici test.

Quindi il costo standard delle materie prime è calcolato come prodotto tra i volumi standard di materie per unità di prodotto (finito o componente di prodotto) e i prezzi standard, tale risultato va però ridotto del prodotto tra le quantità di ogni classe di scarti, residui, sfridi, ecc. e il relativo prezzo standard. Di conseguenza avremo che "i volumi standard di materie prime richieste per l'ottenimento di una unità di un dato prodotto sono uguali ad una percentuale sopra cento, e la

⁵³ "Ad esempio maggiori costi di acquisto che si devono sostenere per carenze dell'impresa nell'anticipare i suoi bisogni di materie, ovvero per l'assunzione improvvisa di nuovi ordini di vendita, ovvero per le inefficienze del servizio trasporti, ecc." Selleri L. in *"La contabilità industriale"* pag. 141. Come vedremo nel paragrafo 7.2.3. non è dello stesso parere Bergamin Barbato che invece ritiene di dover attribuire tale responsabilità al centro acquisti, gerarchicamente superiore al centro di impiego delle materie prime.

differenza tra quest'ultima e la base (cento) è relativa alla percentuale di scarto, ottenuta rapportando i volumi standard degli scarti ai volumi di materie presenti nei prodotti finiti ottenuti.”⁵⁴

I *costi della manodopera* possono essere distinti tra quelli che sono direttamente attribuiti ad uno specifico oggetto di costo, detti costi della manodopera diretta, e quelli non convenientemente attribuibili a singoli e specifici oggetti, definiti quest'ultimi costi di manodopera indiretta. Ai fini del calcolo dei componenti negativi di reddito è necessario considerare distintamente i costi standard della manodopera diretta e quelli relativi alla manodopera indiretta.

Il calcolo del costo standard della *manodopera diretta* richiede la determinazione dei tempi di lavoro standard per ogni tipo di lavorazione svolta all'interno dell'impresa e il costo unitario standard.

Possiamo individuare una serie di fasi per giungere a calcolare il costo standard della manodopera diretta:

- *individuazione delle operazioni da svolgere per ottenere un determinato risultato.* In questa fase è importantissima la collaborazione dei capi reparto dei centri operativi della struttura aziendale. E' importante e fondamentale creare questa collaborazione per due motivi: 1. per capire meglio i problemi relativi ai processi ; 2. per evitare distorsioni nei comportamenti dei soggetti assoggettati alla rilevazione dei tempi;
- *fissazione della categorie di operai ai quali affidare le varie operazioni.* Si dovrà definire il numero di operai che svolgeranno le varie operazioni individuate in condizioni standard;
- *determinazione dei tempi da assegnare agli operai, individuati nella fase precedente.* Ai fini della determinazione dei tempi di lavoro standard è necessario compiere un'analisi e uno studio dei tempi di lavorazione, di svolgimento dei processi produttivi e dei metodi di lavoro. Sarà opportuno creare una collaborazione tra la direzione aziendale, addetta ai servizi di contabilità industriale e i tecnici.

⁵⁴ Selleri L. in “*La contabilità industriale*” pag. 142.

La determinazione dei tempi può essere condotta secondo quattro metodi fondamentali: metodo del calcolo, della stima, diretto e di confronto⁵⁵.

Il primo metodo è impiegato soprattutto in quelle realtà aziendali dove il lavoro è strettamente legato ai tempi macchina, e su questi ultimi non può esercitare un rilevante influsso. In questo caso i calcoli realizzati dai tecnici, valgono a determinare i tempi di lavorazione, l'operaio è vincolato ai ritmi d'impiego del macchinario, ma qualora si dovesse verificare per qualsiasi motivo l'intervento della manodopera, tale metodo risulterebbe insufficiente.

Il metodo della stima è il più antico di tutti i metodi, esso si fonda sull'esperienza di un tecnico, che tenuto conto delle particolari circostanze in cui il lavoro viene svolto, stabilisce il tempo necessario a svolgere ciascuna delle operazioni. Ovviamente il senso del calcolo è legato all'esperienza del tecnico e della sua capacità di adattare allo specifico caso le stesse esperienze. L'impiego di tale metodo, per quanto semplice è consigliato solamente in quelle realtà produttive dove i tecnici hanno un'ampia esperienza o comunque per produzioni molto simili a quelle in oggetto. Inoltre tale soggetto dovrà avere un'elevata conoscenza dei processi e dei metodi di lavorazione, se non addirittura essere lui stesso molto abile nell'attuazione delle lavorazioni medesime.

Il metodo diretto può essere applicato solamente in specifici contesti, tipicamente quelli delle produzioni in grande serie. Non è applicato nella piccola media impresa poiché esso richiede, non solo l'esperienza ma anche l'osservazione. Questo metodo calcola i tempi standard elaborando, grazie all'impiego della statistica, le osservazioni compiute cronometrando uno o più operai opportunamente scelti. "L'elaborazione delle rilevazioni è volta a calcolare il tempo cronometrico medio, intesi quale tempo necessario ad un lavoratore di media abilità, in condizioni operative medie, con un livello medio di applicazione per svolgere una determinata operazione." ⁵⁶ Il tempo cronometrico medio è successivamente rettificato per tenere conto di tutte quelle variabili che incidono sulla prestazione svolta, per esempio l'affaticamento, la stanchezza, le condizioni lavorative presenti nell'impresa, ecc.

⁵⁵ In merito si veda Guatri L. in *"I rendimenti"* pag. 48 e seguenti.

⁵⁶ Moisello A. M. in *"I costi di produzione"* pag. 157.

Infine il metodo di confronto “non è, in senso stretto un nuovo metodo, ma un procedimento di elaborazione dei tempi ottenuti con altri metodi volto all’ottenimento, per interpolazione, dei tempi di lavorazione di articoli molto simili, ma differenti nella misura.”⁵⁷ Se si conoscono i tempi relativi a due diverse misure, attraverso uno specifico e accurato procedimento si possono determinare i tempi corrispondenti ad una o più misure fra le stesse comprese.

Inoltre, la determinazione dei tempi standard di manodopera diretta si configura in modo diverso a seconda che l’impresa adotti un sistema di remunerazione a tempo o a incentivo.

Se si utilizza un sistema di remunerazione ad incentivo, la remunerazione per ora produttiva standard diminuisce all’aumentare del rendimento⁵⁸, quindi risulta problematica la determinazione del livello di rendimento standard. Solitamente il livello di rendimento standard è fissato a una soglia non inferiore a quello rilevato per un numero consistente di dipendenti, assoggettati all’analisi dei tempi. Sarà comunque fondamentale sottoporre il rendimento standard a periodiche revisioni e controlli, poiché varie situazioni e circostanze comportano un loro mutamento. Nelle realtà aziendali accade che, anche qualora gli standard siano stati determinati correttamente, sia però necessario dopo un certo numero di anni rivederli ai fini di ridurre i tempi. Questo poiché i lavoratori svolgendo in modo ripetitivo le medesime operazioni per anni, sviluppano la loro abilità, migliorano le modalità di esecuzione, diminuiscono gli errori e gli sprechi, aumentano i ritmi lavorativi, e di conseguenza comportano un aumento del loro livello di rendimento. Un ruolo importantissimo viene svolto dai premi produttivi, infatti i lavoratori spinti ad

⁵⁷ Guatri L. “I rendimenti” pag. 48 e 49.

⁵⁸ Per comprendere meglio consideriamo il seguente esempio: un’impresa ha previsto una paga oraria di 4€ ed un premio pari a 2€ per ora produttiva standard (o.p.s.), equivalente alle ore lavorate. Se un operaio in otto ore svolge una quantità di lavoro equivalente a 7 o.p.s., ossia raggiunge un rendimento inferiore al normale, egli riceverà una paga giornaliera pari a $(8 * 4€) + (7 * 2€) = 46€$. In questo caso, la paga per ora lavorata sarà pari a 5,75€; la paga per o.p.s. sarà pari a 6,57€. Se lo stesso operaio avesse raggiunto il rendimento previsto come normale, ossia in otto ore effettive avesse raggiunto un rendimento equivalente a otto o.p.s., la paga giornaliera sarebbe stata pari a $(8 * 4€) + (8 * 2€) = 48€$. In questo caso la paga per ora effettiva di lavoro sarebbe stata pari a 6€, ossia coincidente con quella per o.p.s. si può rilevare quindi che all’aumentare del rendimento la paga per o.p.s. diminuisce. Esempio tratto da Selleri L. in “La contabilità industriale” pag. 137.

accrescere la propria remunerazione mediante tali premi, molto spesso aumentano la propria produttività.

In ogni caso, ai fini di individuare il rendimento più significativo è opportuno analizzare e valutare i tempi realizzati da ciascun soggetto nello svolgimento di compiti specifici e ben definiti, durante un periodo di tempo abbastanza esteso. Questo non ha solo la funzione di individuare il miglior tempo realizzato nel passato, ma anche di considerare e analizzare i tempi che potranno essere utilizzati, in modo ragionevole e razionale nel futuro. In questo modo, il rendimento misurato e assunto come standard individua in modo affidabile la produttività raggiungibile dagli operai dell'impresa, e i soggetti preposti allo studio dei tempi e delle modalità di impiego della manodopera, e in collaborazione con i responsabili dei centri operativi potranno definire i tempi standard efficaci ai fini della programmazione e del controllo.

All'interno dell'impresa non tutti i processi e le operazioni svolti permettono di utilizzare una remunerazione ad incentivo, spesso accade che gli operai devono svolgere operazioni per il quale non può essere impiegata tale modalità di remunerazione. In tal caso la manodopera diretta è retribuita a tempo. Ciò comporta che non devono essere rilevati i tempi, ma questi ultimi possono essere determinati grazie a dei confronti effettuati con operazioni affini, per le quali già si conoscono i tempi, oppure si utilizzano le rilevazioni sui tempi effettivi passati.

- L'ultima fase è quella della *determinazione delle remunerazioni, in base alle quali valorizzare i tempi.*

A questo punto, determinati i tempi standard è necessario procedere ad una loro valorizzazione. Il procedimento differisce a seconda che l'azienda impieghi una remunerazione a tempo o a cottimo. In quest'ultimo caso il costo della manodopera diretta è determinato ex ante - a priori, in funzione di uno specifico risultato produttivo, indipendentemente dalla categoria di operai incaricati di raggiungerlo.

Nel caso in cui l'azienda impieghi invece una remunerazione a tempo, la valorizzazione dei tempi standard è più complicata e laboriosa, poiché si devono considerare le differenti tariffe stabilite per ciascuna categoria di operai; e talvolta la complessità è ancora maggiore se gli operai possono spostarsi nei vari centri operativi. Inoltre, può accadere che gli operai addetti a una specifica operazione, compiuta in uno stesso centro, possono avere differenti tariffe orarie, tant'è che si rende necessario elaborare e impiegare un costo unitario medio del lavoro del centro operativo⁵⁹.

Tuttavia, "Ai fini della valorizzazione dei tempi standard, le imprese applicano di norma le remunerazioni unitarie previste dai contratti collettivi di lavoro."⁶⁰

7.2.2. Definizione degli standard per i costi indiretti

Le problematiche che emergono nel calcolo dei costi standard indiretti sono differenti rispetto a quelle dei costi standard delle materie prime e della manodopera diretta. Infatti, per quest'ultimi, come abbiamo evidenziato, il calcolo dei costi standard richiede l'individuazione di standard fisici unitari, di remunerazione e prezzi standard. Questo è fattibile per due motivi: esiste una relazione funzionale tra i volumi produttivi realizzati e il consumo dei fattori produttivi in oggetto, inoltre per ciascuno di essi si può calcolare il prezzo standard. Mentre per i costi indiretti ciò non è valido, difatti per questi componenti negativi di reddito non esiste una relazione funzionale diretta con i volumi di produzione. Per tale motivo non è possibile elaborare degli standard con riferimento alle singole unità di prodotto, ma sarà necessario ricorrere a costi standard complessivi. L'elaborazione dei costi standard complessivi dei componenti negativi di reddito indiretti è compiuta creando dei budget, prendendo come riferimento l'intera attività produttiva prevista nei centri operativi in un dato periodo temporale.

La direzione aziendale dovrà dunque, elaborare appositi budget dei costi indiretti dei diversi centri operativi. In questo modo sarà possibile individuare il reparto e le responsabilità dei soggetti preposti alla direzione dei diversi centri operativi, in

⁵⁹ Selleri L. in "La contabilità industriale" pag. 139.

⁶⁰ Selleri L. in "La contabilità industriale" pag. 139.

base agli scostamenti tra i costi effettivi rilevabili a posteriori e i costi standard di budget.

Ricordiamo che i componenti negativi di reddito indiretti possono essere classificati, oltre che per natura e destinazione anche sulla base della loro variabilità, avremo infatti: costi indiretti fissi, variabili e semivariabili.

Pertanto nel formulare i budget dei costi indiretti si dovrà determinare il livello di attività produttiva⁶¹, poiché i costi variabili e semivariabili, nel breve periodo raggiungono valori differenti al mutare del livello di attività previsto.

Nella predisposizione del budget dei costi indiretti, relativamente ai costi variabili e semivariabili è possibile fare riferimento a un solo livello di capacità produttiva per un determinato orizzonte temporale, in questo caso si elaborerà un budget definito rigido o fisso, oppure si possono considerare più livelli di attività e si predisporrà pertanto, il cosiddetto budget flessibile⁶².

In riferimento ai costi indiretti variabili, ai fini di calcolare i costi standard, si dovrà calcolare il costo unitario standard rapportando i costi variabili complessivi di ciascun centro al volume produttivo “espresso nell’unità scelta come fattore di variabilità”⁶³, in questo modo si calcolerà un coefficiente standard unitario. Ciò invece, non è attuabile per i costi indiretti fissi.

Selleri⁶⁴ distingue i costi fissi in costi fissi di struttura e costi fissi programmati. Tra i primi rientrano quei componenti negativi di reddito che l’impresa comunque sosterrebbe anche se la produzione dovesse essere sospesa per un certo periodo, per esempio quote di ammortamento, assicurazioni, ecc. Questi costi scaturiscono dai piani aziendali, quindi il loro ammontare è stabilito per periodi pluriennali. La redazione del relativo budget è solitamente affidata ai soggetti responsabili del loro sostenimento. Mentre i costi fissi programmati sono quelli derivanti da decisioni

⁶¹ Per quanto riguarda il livello di attività è necessario distinguere tra: capacità pratica, essa rappresenta la massima capacità dell’impianto e dei macchinari a disposizione dell’impresa, essa deve essere ridotta di una percentuale per tenere debito conto dei tempi di inattività inevitabili; capacità media: cioè il volume medio di impiego della capacità produttiva disponibile, determinato in connessione al volume medio delle vendite annuali; capacità effettiva prevista: fa riferimento ai volumi di produzione che si prevede di realizzare nel periodo temporale in cui i componenti negativi di reddito standard saranno impiegati.

⁶² In merito si rimanda al capitolo due.

⁶³ Selleri L. in “*La contabilità dei costi*” pag. 146.

⁶⁴ Selleri L. in “*La contabilità dei costi*”.

dell'alta direzione, per esempio i costi di ricerca e sviluppo, pubblicità, ecc. La loro entità è stabilita in sede di formulazione dei piani e programmi aziendali, si fonda sull'esperienza accumulata, sul comportamento tenuto dalle imprese concorrenti, sui vincoli di spesa, sui nuovi obiettivi che l'azienda punta di raggiungere, e considerando gli obiettivi di reddito che l'impresa si pone. Di conseguenza il loro controllo è di responsabilità dell'alta direzione, cui spetta il compito di verificare ex post, se quanto è stato speso ha permesso di conseguire gli obiettivi posti ex ante. In merito a quest'ultima categoria di costi l'Autore ritiene che siano da escludere dai budget di centro, ciò non significa che non debbano essere oggetto di controllo, ma piuttosto che tale controllo debba essere realizzato al di fuori del sistema dei costi standard.

7.3. Analisi degli scostamenti

7.3.1. Predisposizione dei reports sugli scostamenti di costo, obiettivi e utilizzo

Definita, attraverso la programmazione degli obiettivi aziendali, la strada che il management deve perseguire, il controllo di gestione presuppone il monitoraggio continuo dei risultati conseguiti, e la misurazione degli scostamenti di questi rispetto ai dati di programma.

È doveroso, costruito il budget aziendale, controllare, verificare e confrontare gli obiettivi con i risultati raggiunti. Questo è fondamentale al fine di poter capire se l'azione del manager permette di raggiungere prestazioni apprezzabili rispetto alle aspettative programmate, e di intervenire laddove si registri un rilevante scostamento.

Le fasi in cui si articola tale analisi sono:

- confronto tra dati programmati e dati effettivi conseguiti;
- evidenziazione delle variazioni globali tra i dati programmati ed effettivi;

- scomposizione delle variazioni globali in variazioni elementari, positive o negative;
- rilevazione e identificazione delle cause di tali variazioni elementari;
- determinazione delle azioni correttive necessarie;
- ove necessario modifica dei dati di budget.

Lo scostamento tra costi effettivi e costi programmati ha effetti sull'equilibrio della combinazione produttiva in modo favorevole o in modo sfavorevole. "Infatti, un costo effettivo inferiore o superiore a quello standard denota, rispettivamente, efficienza o inefficienza nel concreto svolgimento di quelle attività che, entrambi, misurano in termini economici."⁶⁵ In ogni caso, non si può escludere a priori che uno scostamento possa anche dipendere da errori compiuti durante il processo di determinazione dello standard stesso, quale per esempio la fissazione di un livello standard di efficienza definito raggiungibile ma in realtà indicante una condizione ideale, o comunque derivante dal sorgere improvviso di eventi imprevedibili.

Ad ogni modo, anche a prescindere da tali situazioni eventuali, è fondamentale analizzare attentamente ogni elemento che possa aver comportato quel determinato scostamento. Bisogna perciò risalire le cause dell'inefficienza emersa, comprendendo quindi se essa dipende da eventi interni, esterni o da entrambi.

Evidenziamo inoltre, che la fase di controllo tra i dati effettivi e i dati programmati non ha "come obiettivo la criminalizzazione dell'operato del management aziendale bensì, al contrario, si propone di fornire utili informazioni gestionali ai manager operativi."⁶⁶

Analizziamo ora gli scostamenti relativi ai costi variabili, essi si distinguono in due tipi di variazioni:

- **di prezzo-costo**
- **di quantità o di efficienza.**

⁶⁵ Nati A. in "Costi di produzione e decisioni aziendali" pag. 122.

⁶⁶ Avi M.S. in "Management Accounting - Volume II".

7.3.2. Variazione di prezzo – costo

Una delle cause per la quale i costi effettivi dei prodotti differiscono da quelli programmati è il differente prezzo-costo che si riesce ad ottenere nel mercato, rispetto a quanto era stato preventivamente programmato a budget.

Per calcolare lo scostamento si procede dalla variabile che risulta gerarchicamente più elevata, ovvero quella negoziata con l'esterno: il prezzo.

Per calcolare gli scostamenti è necessario che nessun altro elemento vari al di fuori di quello in oggetto, non vi devono essere altre cause che influenzino tale scostamento, quindi in questo caso si manterrà costante ogni elemento diverso dal prezzo-costo.

Il calcolo della variazione di prezzo è dato dalla seguente formula:

$$\mathbf{[(prezzo\ programmato\ -\ prezzo\ effettivo)*\ quantit\grave{a}\ effettiva]\ * volume.}^{67}$$

Quindi la variazione di prezzo si quantifica ponendo a confronto la quantità realmente acquistata valorizzata a prezzo effettivo e la quantità effettivamente acquistata valorizzata a prezzo programmato. L'eventuale scostamento tra i due valori di prezzo (programmato-effettivo) non può che dipendere da una divergenza tra prezzo programmato a budget e prezzo realmente applicato dai fornitori sul mercato.

Questo calcolo va effettuato per ciascun fattore produttivo acquistato in azienda.

Numericamente:

ipotizziamo che l'azienda "Sole S.p.A." acquisti per il reparto produzione prodotto X, 88 kg di ferro a un prezzo unitario di 0.33€ e 22 Kg di alluminio a un prezzo unitario di 18€. Se a budget si era programmato di acquistare i prodotti rispettivamente a 0.40€ per il ferro e 14€ per l'alluminio, lo scostamento di prezzo ammonterebbe:

per il ferro a $[(0.40 - 0.33) * 88 = 61.6€$

per l'alluminio a $[(14-18) * 22 = - 88€$.

⁶⁷ Tale formula si ottiene semplificando questa differenza: (prezzo effettivo * quantità effettiva * volume effettivo) – (prezzo programmato * quantità effettiva * volume effettivo).

Dai dati emerge quindi che si è registrata una variazione di prezzo-costo positiva per il ferro poiché a budget si era previsto di comprare tale materia prima a un prezzo maggiore rispetto a quanto effettivamente si è sostenuto, mentre per l'alluminio si ha una variazione di prezzo-costo negativo.

7.3.3. Variazione di efficienza o quantità

La variazione dell'importo dei costi variabili effettivi rispetto a quanto programmato a budget è imputabile non solo a divergenze di prezzo ma, anche a variazione nelle quantità consumate rispetto a quanto era stato programmato.

Al fine di evitare che si abbia uno scostamento misto cioè determinato sia da variazione di prezzo che di quantità, è necessario calcolare lo scostamento di efficienza considerando il prezzo programmato a budget e non il prezzo effettivamente pagato. La formula per tale calcolo è:

$$\frac{[(\text{quantità programmata} - \text{quantità effettiva}) * \text{prezzo programmato}] * \text{volume}^{68}}{\text{volume}}$$

È importante sottolineare che maggiore è il grado di dettaglio e di precisione utilizzato nel condurre questa analisi, e più elevata è la valenza informativa di tali calcoli: per esempio sarà necessario "identificare tante variazioni quante sono le categorie di materie prima utilizzate"⁶⁹, al fine di evidenziare il reale fattore che determina lo scostamento.

Il confronto tra costi programmati e costi effettivi (sempre valorizzati a prezzi programmati) ha però significato solamente se si fa riferimento ad un'unica quantità di produzione, ma nella realtà aziendale spesso la quantità di produzione programmata a budget differisce da quella effettivamente conseguita. In questo caso, l'analisi dello scostamento tra costo programmato e costo effettivo (avendo quantità di produzione differenti) è priva di valenza informativa e operativa/gestionale ma,

⁶⁸ Tale formula si ottiene semplificando questo calcolo: (prezzo programmato * quantità effettiva * volume effettivo) - (prezzo programmato * quantità programmata * volume effettivo).

⁶⁹ Avi M.S., in "Controllo di gestione aspetti contabili, tecnico operativi e gestionali", Il Sole 24ore, pag.137.

bisognerà “identificare il valore programmato rapportato al volume di produzione effettivamente raggiunto.”⁷⁰.

Numericamente:

se consideriamo che a budget si era previsto di realizzare 2.000 prodotti, e per ognuna sono necessari 60 grammi di ferro avremmo un consumo programmato di 120 chilogrammi di ferro.

A consuntivo invece si hanno i seguenti importi: si realizzano 1.400 prodotti e si consumano 80 chilogrammi di ferro. Se il prezzo programmato a budget per il ferro è di 0.40€ al kg, avremmo, a budget, un costo di 48€ (=120kg * 0.40€). A consuntivo invece si ha un costo di 32€ (=80 * 0.40). Questi risultati però non sono confrontabili poiché si riferiscono a un numero di prodotti differenti (2.000 a budget e 1.400 a consuntivo).

È necessario procedere a determinare la quantità effettiva: essa viene calcolata dividendo gli 80kg effettivamente consumati a consuntivo, per i prodotti effettivamente realizzati 1.400, quindi avremo 57 grammi di ferro effettivi per ogni prodotto. Calcoliamo a questo punto, considerando il totale dei prodotti che effettivamente si sono realizzati, il consumo che si sarebbe avuto se i prodotti realizzati fossero stati uguali a quelle di budget. Poiché effettivamente si sono ottenuti 1400 prodotti e a budget era stato programmato che per ogni prodotto erano necessari 60 grammi, i consumi sono pari a 84 chilogrammi. Considerando il prezzo programmato di 40 centesimi di euro per ogni chilogrammo si determina un consumo di 33.6€. Quindi lo scostamento di efficienza relativo al consumo di ferro è pari a 1.6 (=33.6 – 32), abbiamo una variazione positiva di efficienza.

Il differenziale di prezzo per la quantità programmata a budget è attribuito al responsabile del centro acquisti, così com'è condivisibile l'attribuzione della variazione di quantità al responsabile del centro dove la stessa quantità viene impiegata, mentre “incerta risulta la responsabilità circa lo scostamento dato dal delta tra le quantità moltiplicato per il delta tra i prezzi”⁷¹. Questo accade poiché il centro degli acquisti potrebbe sostenere che si è spuntato un prezzo maggiore a

⁷⁰ Avi M.S., in “*Gli aspetti contabili dell'impresa alberghiera*”, Giapichelli Editore, pag. 363.

⁷¹ Bergamin Barbato, in “*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*”, Utet Professionale, pag. 200.

causa di una variazione nelle quantità rispetto a quanto si era precedentemente programmato. Mentre il centro responsabile dell'impiego delle materie, non governando la variabile prezzo potrebbe ritenere punitiva l'attribuzione dello scostamento delle quantità valorizzato a prezzo effettivo (e non a prezzo programmato). Per ovviare a tale problema "si è deciso"⁷² di imputare alla funzione acquisti tale responsabilità, infatti, nelle formule richiamate poc'anzi lo scostamento di quantità è valorizzato a prezzo programmato, questo è legato al fatto che la direzione acquisti si trova gerarchicamente in una posizione superiore rispetto al centro in cui i fattori sono consumati⁷³.

Concludendo l'analisi dello scostamento di efficienza, sottolineiamo come tale varianza non è da considerare in modo assoluto e scevra da qualsiasi ulteriore considerazione e valutazione, infatti, un minor consumo di fattori non è automaticamente fonte di un miglioramento di gestione, ma è necessario considerare tutto il "ventaglio di elementi" che uno scostamento positivo in termini di efficienza comporta.

Non sempre è possibile calcolare le variazioni di efficienza con riferimento ai singoli fattori, ma a volte è necessario fare riferimento ai consumi dei centri produttivi. In questo caso vengono raggruppati tutti i fattori del centro e calcolato lo scostamento facendo riferimento a questo unico aggregato.

Con riferimento a un centro produttivo aziendale, come abbiamo già evidenziato, esso può essere definito finale o ausiliare: nel primo caso si intende un centro che

⁷² Ciò è quanto sostiene Bergamin Barbato in *"Programmazione e controllo in un'ottica strategica"* pag. 200 e seguenti.

⁷³ Non è però dello stesso parere Selleri L., infatti, sostiene che "le deviazioni di prezzo non possono essere attribuite sempre a scarsa inefficienza della direzione acquisti, perché le stesse possono essere generate anche da errori commessi nella programmazione del fabbisogno di materie prime, dall'inefficienza del servizio trasporti propri o di terzi, ecc. ne segue, che ove l'impresa dovesse attribuire le deviazioni di prezzo sempre ad inefficienza delle persone responsabili della direzioni acquisti, inevitabilmente si finirebbe con l'indurre le stesse a fissare i prezzi standard a livelli più elevati di quelli prevedibili come normali, proprio per cautelarsi contro le conseguenze scaturenti dall'essere responsabilizzate di deviazioni che sfuggono al proprio controllo. È agevole dedurre da quanto detto che in una situazione siffatta si finirebbe coll'inflazionare i costi standard." in *"La contabilità industriale"* pag. 161.

produce prodotti destinati a essere inseriti direttamente sul mercato, mentre nel secondo caso si intendono “centri produttori di servizi a vantaggio di altri centri”⁷⁴.

Per quanto attiene ai centri produttivi finali, sarà necessario calcolare le variazioni di efficienza per i fattori produttivi variabili, con il metodo sopra illustrato. Ma, inoltre, saranno da considerare anche i costi fissi speciali e la parte fissa dei costi semivariabili e si dovranno calcolare i relativi scostamenti di volume con la metodologia che verrà di seguito riportata (si veda scostamento di volume dei costi fissi).

Anche per i centri definiti ausiliari, tipico esempio è il centro di manutenzioni e riparazioni, si determineranno gli scostamenti di efficienza e di volume allo stesso modo dei centri produttivi finali.

È necessario però, sottolineare che l’addebito ai centri produttivi finali del servizio reso dal centro ausiliare può avvenire: o considerando la quantità dei servizi effettivamente consumata o sulla base della quantità di servizio prenotata. Ma, se venisse utilizzata la prima metodologia si addebiterebbero solamente i costi dei servizi utilizzati e quindi l’eventuale capacità produttiva non utilizzata e non sfruttata “lascerebbe i conseguenti costi di capacità a carico del capo centro ausiliario, mentre (questa) dipende da errori previsionali o da decisioni dei responsabili dei centri utilizzatori”. Per ovviare a tale problematica, è maggiormente conveniente addebitare sia a budget che a consuntivo i costi fissi derivanti dai servizi effettivamente prenotati, in modo tale da responsabilizzare i capi centri dei servizi finali (a valle) degli effetti delle rispettive scelte.

Il ribaltamento dei costi dei servizi resi ai centri finali, richiede comunque l’individuazione di un parametro oggettivo per misurare la quantità del servizio reso.

⁷⁴ Bergamni Barbato M., in *“Programmazione e controllo in un’ottica strategica”*, Utet professionale, pag. 107.

7.3.4. Variazione relative ai costi fissi

Nelle realtà aziendali l'esigenza di monitorare i costi fissi è molto forte poiché, come si è già sottolineato in precedenza, l'ammontare di questi è rilevante e dominante rispetto ai costi variabili.

In riferimento a questa tipologia di costi è necessario distinguere tra costi fissi di produzione, cioè che "entrano" nel costo del prodotto offerto e costi fissi generali che non sono incorporati nel costo totale del prodotto offerto. Per i primi vi è una responsabilità di gestione in capo al manager poiché deve cercare di ottimizzarli e quindi di saturare la capacità produttiva dell'azienda. Si calcola in questo caso, la **variazione di volume** che misura la capacità di espandere il volume di output del centro di produzione, posto che, il costo fisso rimane costante. Si quantifica pertanto il rendimento del fattore rigido considerato. Questa variazione poggia sul principio che i costi fissi unitari diminuiscono all'aumentare del volume di produzione poiché il costo fisso totale si ripartisce su un numero più elevato di unità produttive, infatti, per i costi fissi "si parla di loro assorbimento in funzione dei volumi"⁷⁵.

Per il manager, la gestione dei volumi di produzione è molto importante ed ha un'incidenza rilevante, quindi deve essere gestita e monitorata opportunamente, per soddisfare la forte necessità di assorbire gli elevati costi fissi aziendali attraverso i volumi di produzione.

Il calcolo della variazione di volume avviene, non al termine del processo produttivo, ma per ogni singolo centro che coopera per l'ottenimento del prodotto finito da offrire nel mercato.

È necessario confrontare il costo fisso unitario a volume programmato e a volume effettivo:

$$[(\text{costo fisso di budget a volume effettivo}) - (\text{costo fisso di budget a volume programmato})] * \text{volume effettivo}.$$

All'interno della struttura produttiva, per alcuni reparti è difficile determinare il costo unitario di budget, perciò sarà necessario effettuare una ponderazione assegnando pesi diversi ai servizi di tale reparto, al fine di giungere ad un risultato

⁷⁵ Bergamin Brabato M., in *"Programmazione e controllo in un'ottica strategica"*, Utet Professionale, pag. 201.

significativo. Quindi per determinare il costo unitario di budget, bisognerà procedere ad una ponderazione ragionata⁷⁶.

La variazione di volume è evidenziata per due tipi di motivi:

- *contabile*, cioè di esplicitazione della variazione che deriva dal confronto tra i dati di budget - quindi valori programmati - e consuntivo ovvero quanto effettivamente si è realizzato;
- *organizzativo*, ossia al fine di responsabilizzare i manager aziendali di centro di fronte all'impiego dei fattori rigidi.

Inoltre, sempre con riferimento ai costi fissi, si ha lo **scostamento** definito **di spesa**, cioè una variazione mista poiché dovuta a più elementi:

- variazione di prezzo, determinata dal fatto che esso può assumere andamenti diversi rispetto a quanto programmato a budget;
- variazione di volume rispetto a quanto programmato precedentemente in sede di programmazione;
- variazione nell'uso dei fattori, per esempio possono essere impiegate quantità maggiori rispetto a quanto programmato, anche se tale osservazione non può che rimanere intuitiva a causa dell'impossibilità di poter collegare queste quantità alle unità di output (tipicità dei costi fissi).

Si calcola uno scostamento misto perché non è conveniente o è impossibile determinare in modo separato tali variazioni, ed inoltre "questi tre tipi di variazione spesso si mescolano così saldamente, all'interno della variazione di spesa, da rendere impossibile un apprezzamento, seppur grossolano della loro incidenza economica"⁷⁷.

La formula di calcolo è:

⁷⁶ Per effettuare la ponderazione, per esempio Avi M.S. presenta una soluzione relativamente a un'impresa alberghiera, dove relativamente al reparto "Room Division" la tipologia delle camere differisce. Perciò qualora esista una relazione tra il prezzo delle camere e il numero di letti presenti in ognuna, si assegnerà un peso differente a ciascuna stanza, ad esempio il peso 1 se vi è un solo letto, 2 se è una stanza doppia, ecc. in "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", Giappichelli Editore.

⁷⁷ Bergamin Brabato M., in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", Utet Professionale, pag. 207.

costo fisso effettivo - (costo fisso di budget a volume effettivo)

In questo caso, non è possibile definire se la variazione sia negativa o positiva, ma "l'esistenza di uno scostamento può semplicemente portare ad affermare che la spesa programmata è stata più o meno elevata di quella effettivamente sostenuta, ma nulla dice riguardo all'efficacia del centro."⁷⁸. Infatti, a una diminuzione della spesa rispetto a quanto programmato in sede di budget, potrebbe corrispondere una perdita di efficienza ed efficacia nella gestione. Per esempio all'interno della struttura aziendale si potrebbe avere una riduzione della spesa del personale responsabile del marketing relativo al prodotto, ma ciò potrebbe determinare un peggioramento del servizio prestato ai clienti con ripercussioni negative sulla domanda del prodotto stesso. Per questo motivo, le valutazioni e le conseguenti considerazioni attinenti la variazione di spesa relativa i costi fissi, dovranno essere svolte con un'attenzione maggiore e in maniera più approfondita rispetto agli altri scostamenti fino a questo punto analizzati.

Si evidenzia inoltre, come i costi fissi non sono imm modificabili e immutabili rispetto a quanto è stato programmato e previsto a budget, ma essi sono costanti rispetto ai volumi prodotti (sempre entro un certo range).

Invece, per quanto attiene ai costi fissi generali, si calcola solamente la variazione di spesa poiché per questi costi non vi è la possibilità di saturazione, essi non "entrano" mai nella configurazione di costo del prodotto offerto. Manca, per questi componenti negativi di reddito, la relazione tra input e output ottenuti, e questo impedisce di poter determinare in modo analitico e separato lo scostamento di prezzo, quantità e volume anche se ciò, comunque, non esula dal dover monitorare e controllare le loro variazioni.

La formula per tale calcolo è analoga a quella precedentemente presentata e cioè basata sul confronto tra valore programmato e definito a budget e risultato ottenuto effettivamente, rilevato a consuntivo.

⁷⁸ Avi M.S., in *"Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere"*, Giappichelli Editore, pag. 377.

7.3.5. Puntualizzazioni

Presentati gli scostamenti dobbiamo a questo punto fare delle puntualizzazioni fondamentali.

Per quanto attiene *i costi diretti relativi alle materie prime* si configurano due tipi di scostamenti: di prezzo e di efficienza-quantità. Le deviazioni relative alle quantità possono essere analizzate per tipo di materiale, per dimensione, per fornitore, ecc. solitamente, invece le deviazioni di prezzo sono valutate con riferimento alle classi di materie prime simili.

La formula è:

$$\Delta CM = \underbrace{pM_{std} (QM_{eff} - QM_{std})}_{\text{Variazione di quantità}} + \underbrace{QM_{eff} (pM_{eff} - pM_{std})}_{\text{Variazione di prezzo}}$$

Come abbiamo evidenziato poc'anzi, è conveniente riferire lo scostamento di prezzo alla quantità standard anziché a quella effettiva, in questo modo si evita di imputare al prezzo una parte di variazione che invece non gli appartiene.

Perciò avremo:

$$\Delta CM = \underbrace{pM_{std} (QM_{eff} - QM_{std})}_{\text{Variazione di quantità}} + \underbrace{QM_{std} (pM_{eff} - pM_{std})}_{\text{Variazione di prezzo}} + \underbrace{(QM_{eff} - QM_{std}) * (pM_{eff} - pM_{std})}_{\text{Variazione congiunta}}$$

La variazione della quantità totale di materia può essere attribuita a una variazione di volume di produzione effettivo rispetto a quello programmato ma può derivare anche da uno scostamento del consumo unitario medio di materie prime rispetto a quello relativo al livello di efficienza assunto come standard.

Qualora il volume effettivo di produzione differisce da quello programmato è necessario scomporre lo scostamento complessivo del costo delle materie prime nel seguente modo:

$$\Delta CM = pM_{std} * qM_{std} (QP_{eff} - QP_{std}) + pM_{std} * Qp_{eff} (qM_{eff} - qM_{std}) + qM_{eff} * QP_{eff} (pM_{eff} - pM_{std})$$

Dove il primo addetto rappresenta lo scostamento relativo al volume di produzione, il secondo quello di efficienza e il terzo evidenzia la deviazione rispetto al prezzo.⁷⁹

Per quanto riguarda i *costi della manodopera diretta* si calcolano due tipi di scostamento: di prezzo-remunerazione e quantità-efficienza.

La variazione di prezzo - remunerazione si verifica ogni qual volta un dipendente è retribuito in misura superiore a quella standard prevista per la classe a cui appartiene. Ciò accade quando la direzione autorizza un aumento di retribuzione, o quando per esempio un operaio destinato a svolgere determinate e specifiche mansioni viene spostato a compiere mansioni di minore impiego, dove solitamente sono assegnati operai con remunerazione inferiore.

La deviazione di efficienza si realizza ogni volta che nel realizzare un dato volume di operazioni, si utilizza un numero di ore effettive maggiore a quello delle ore standard.

Nello specifico avremo:

$$\Delta CL = CL_{\text{eff}} - CL_{\text{std}} = \text{c.u. } L_{\text{eff}} * QL_{\text{eff}} - \text{c.u. } L_{\text{std}} * QL_{\text{std}}$$

Tale formula può essere così scomposta:

$$\Delta CL = \underbrace{\text{cuL}_{\text{std}} (QL_{\text{eff}} - QL_{\text{std}})}_{\text{Variazione di efficienza}} + \underbrace{QL_{\text{eff}} (\text{cuL}_{\text{eff}} - \text{cuL}_{\text{std}})}_{\text{Variazione di remunerazione}}$$

Nel caso in cui il volume effettivo non coincide con quello programmato a livello di budget, la deviazione complessiva può essere così scomposta:

$$\Delta CL = \underbrace{\text{cuL}_{\text{std}} + qL_{\text{std}}(QP_{\text{eff}} - QP_{\text{std}})}_{\text{Variazione di volume}} + \underbrace{\text{cuL}_{\text{std}} * QP_{\text{eff}} (qL_{\text{eff}} - qL_{\text{std}})}_{\text{Variazione di efficienza}} + \underbrace{qL_{\text{eff}} * QP_{\text{eff}}(\text{cuL}_{\text{eff}} - \text{cuL}_{\text{std}})}_{\text{Variazione di remunerazione}}$$

⁷⁹ Moisello A.M. in *"I costi di produzione"* evidenzia che qualora le combinazioni produttive sono costituite da più materie prime è necessario rilevare lo scostamento di mix e di risultato. Il primo evidenzia la deviazione che si manifesta quando il mix effettivo delle diverse materie prime è differente dal mix programmato nella determinazione del costo standard. Il secondo invece rappresenta lo scostamento tra il risultato atteso dal mix previsto e il risultato effettivamente conseguito. Lo scostamento di mix relativo alle materie prime è calcolato come differenza tra il costo delle materie prime effettivamente consumate, valorizzate a prezzi standard, e il costo standard delle materie prime utilizzate, determinato valorizzando la quantità totale di materie consumate al prezzo standard medio ponderato. Invece, lo scostamento di risultato è calcolato contrapponendo le quantità totali effettive di materie, valorizzate al prezzo medio ponderato, con il costo per materie a mix effettivo relativo al volume di produzione realizzato.

In merito ai *costi indiretti*, il confronto tra costi di budget e costi effettivi è realizzato a livello di centro di costo, considerando il livello di attività previsto a budget e quello effettivamente realizzato. Qualora il livello di attività effettivamente raggiunto discosti molto da quello previsto a budget, lo scostamento rilevabile tra i costi può essere di limitata rilevanza. “Questo, perché la persona preposta alla conduzione di ciascun centro deve mirare contemporaneamente a realizzare i volumi di attività programmati e a realizzarli nelle migliori condizioni di efficienza. Ora, il confronto in esame non solo non permette di separare i risultati raggiunti con riguardo ai due obiettivi ricordati, ma porta a comparare i risultati riguardanti un dato volume di attività con quelli relativi al volume di attività del budget che, per quanto detto, sarà notevolmente differente.”⁸⁰ Quindi il confronto è privo di significato per valutare l’efficienza. Quest’ultima potrebbe essere controllata attraverso l’impiego del budget flessibile, cioè lo strumento che permette di non rilevare i costi in base a un unico livello di attività, ma considerando più livelli di attività, e in particolar modo quelli che potrebbero essere realizzati. L’impiego di un budget per i costi indiretti, determinato considerando un livello di attività che coincide o comunque di poco discosta da quello effettivamente realizzato, è importante poiché l’imputazione di questi costi ai prodotti è compiuta sulla base di coefficienti unitari, il cui calcolo considera i livelli di attività posti alla base della formulazione del budget stesso.

Rileviamo che l’analisi degli scostamenti differisce a seconda che l’azienda adotti il budget rigido o il budget flessibile. Naturalmente con l’utilizzo del budget rigido la previsione dei costi è realizzata adattando per la futura gestione i dati relativi al passato, non ricorrendo a metodologie che considerino la variabilità dei costi indiretti in funzione al volume produttivo. Tale analisi è per tale motivo di scarso significato.

Gli scostamenti tra i costi indiretti a livello di budget e i costi indiretti effettivi sono distinti a seconda che si tratti di costi variabili o costi fissi.

Ovviamente per i costi indiretti variabili si rileveranno due tipi di scostamento:

- la deviazione di efficienza: calcolata come differenza tra i volumi di attività effettivamente realizzati nel periodo temporale al quale il calcolo delle

⁸⁰ Selleri L. in “*La contabilità industriale*” pag. 163.

deviazioni è riferito, e i volumi di attività previsti a livello di budget per ottenere i volumi di prodotto effettivamente raggiunti, entrambi sono valorizzati sulla base del coefficiente unitario standard dei componenti negativi di reddito indiretti variabili.

- La deviazione di previsione: emerge dal “confronto tra i costi variabili effettivamente sostenuti nel periodo al quale le determinazioni sono riferite ed i costi di budget, ottenuti moltiplicando il volume di attività effettivamente svolto, espresso nel fattore variabilità prescelto, per il coefficiente unitario standard dei costi indiretti variabili, riferiti allo stesso fattore e riguardante il livello di attività di budget coincidente o vicino a quello svolto.”⁸¹

Per quanto riguarda i costi indiretti fissi, si evidenziano le seguenti deviazioni:

- la deviazione di previsione: deriva dal confronto tra i costi indiretti fissi effettivamente sostenuti nel periodo considerato e i costi indiretti fissi di budget.
- La deviazione di volume: si basa sulla differenza tra i volumi di attività effettivamente realizzato e il volume di attività previsto a budget, entrambi i volumi valorizzati considerando il coefficiente unitario di budget dei costi indiretti fissi.
- La variazione di efficienza: emergente dalla differenza tra i volumi di attività effettivamente svolti nel periodo considerato e i volumi di attività previsti a livello di budget per svolgere i prodotti ottenuti, entrambi i volumi sono valorizzati in base al coefficiente unitario di budget dei costi indiretti fissi.

Lo scostamento totale dei costi indiretti è così calcolato:

$$\Delta C_{ind} = (CV_{ind\ eff} + CF_{ind\ eff}) - (C_{ind\ std}^{82} * Q)$$

Dove il primo termine della formula rappresenta il totale dei costi indiretti variabili e fissi effettivamente sopportati. Mentre il secondo termine, ottenuto dal prodotto tra il coefficiente di costo indiretto standard per unità di attività e il

⁸¹ Selleri L. in “*La contabilità industriale*” pag. 164.

⁸² Moisello definisce così il coefficiente unitario dei costi indiretti standard: è “il costo indiretto per unità di prodotto che viene sostenuto producendo secondo livelli di attività standard, in condizioni operative standard: $C_{ind\ std} = (CV_{ind\ std} / Q_{std}) + (CF_{ind\ std} / Q_{std}) = cv_{ind\ std} + cf_{ind\ std}$ ” in “*I costi di produzione*” pag. 169.

volume di attività effettivo, esprime il costo indiretto totale attribuito alla produzione.

Terminiamo l'analisi relativa ai costi standard considerando le seguenti osservazioni. Abbiamo già evidenziato che i costi standard sono un ottimo ed efficace strumento per programmare e motivare nel raggiungimento degli obiettivi, ma non solo, sono anche un ausilio indispensabile ai fini del controllo sul livello di raggiungimento dei medesimi.

È fondamentale che il livello dei costi standard sia determinato considerando le caratteristiche specifiche della realtà produttiva considerata, quindi non basandosi su condizioni operative ideali, difficilmente raggiungibili e verificabili.

L'importante funzione di controllo della gestione è compiuta mediante l'analisi degli scostamenti; ed è proprio la ricerca delle cause di questi alla base delle possibili azioni correttive. Moisello⁸³ però evidenzia che l'analisi degli scostamenti consiste nel confronto tra due grandezze eterogenee: i costi effettivi e quelli standard. Questi ultimi "sono infatti valori congetturati calcolati nell'ipotesi che la produzione avvenga secondo condizioni operative standard." All'opposto i componenti negativi di reddito effettivi sono calcolati a consuntivo, ex post, e rispecchiano le reali condizioni operative verificatesi nello svolgimento dei processi produttivi. L'autore quindi sottolinea che lo scostamento rilevato tra costi standard ed effettivi è significativo e rilevante solamente se le condizioni poste alla base della sua determinazione sono omogenee. "L'efficacia dell'utilizzo dei costi standard, come strumento di controllo, dipende pertanto dal grado di omogeneità rilevabile tra le condizioni produttive assunte come standard e il reale contesto operativo."⁸⁴ Pertanto essi sono un efficace strumento di gestione se sono determinati correttamente, con metodi equivalenti a quelli impiegati nel calcolo dei costi a consuntivo e riflettono condizioni operative omogenee con riferimento alle caratteristiche del sistema produttivo considerato. L'analisi degli scostamenti tuttavia, può perdere la sua efficacia se vengono commessi errori in sede di definizione e di calcolo degli standard e dei corrispondenti costi.

⁸³ Moisello A.M. in *"I costi di produzione"* pag. 174 - 175.

⁸⁴ Moisello A.M. in *"I costi di produzione"* pag. 175.

In ogni caso, i costi standard non sono uno strumento impiegato in ogni tipo di realtà produttiva, poiché talora le caratteristiche tecniche dei processi svolti o la loro dimensione li rende poco adatti. Pensiamo per esempio alle aziende che lavorano su commessa, realizzando prodotti perfettamente modellati alle caratteristiche richieste dal cliente, tant'è che esso presenta caratteristiche non standardizzabili poiché eterogenee non solo dal punto di vista tecnico ma anche economico.

Perciò l'impiego degli standard è utile qualora l'azienda abbia una produzione non troppo diversificata e sufficientemente stabile, dove le produzioni presentano caratteristiche standardizzabili, i cicli produttivi siano opportunamente definiti, i tempi normalizzati e la distinta base relativa ai materiali precisa e corretta.

Inoltre, talvolta in "periodi perturbati" il confronto fra dati effettivi e dati standard può perdere di significato. Vi possono, infatti, essere variazioni frequenti determinate da cause esterne all'azienda che rendono poco attendibili gli stessi confronti.

Infine "le rilevazioni delle informazioni per il calcolo dei costi standard potrebbero essere volutamente fuorviate dai soggetti interessati, al fine di mascherare situazioni di inefficienza che intendono mantenere."⁸⁵

⁸⁵ Bocchino U. in *"Manuale di controllo di gestione"* pag. 84 e 85.

Seconda parte:
il costo di prodotto e valutazione delle rimanenze finali in
bilancio

8. Il Profilo Nazionale

8.1. Codice Civile e Principio Contabile numero 13

8.2. Valutazione delle rimanenze

8.3. Il costo di acquisto

8.4. Definizione di costo di produzione secondo il principio contabile in esame

8.4.1. Costi imputabili alle rimanenze;

8.4.2. Ripartizione dei costi indiretti;

8.5. Metodi di determinazione del costo di acquisto:

8.5.1. Fifo;

8.5.2. Lifo;

8.5.3. Costo medio ponderato;

8.5.4. Confronto tra i metodi di costo;

8.6. Analisi dei metodi alternativi di determinazione dei costi e dei criteri di valutazione non accettati e non conformi ai coretti principi contabili nazionali

8.7. Il valore di mercato

8.7.1. Valore netto di realizzo;

8.7.2. Costo di sostituzione;

8.7.3. Valore di mercato: caso di prezzi decrescenti;

8.8. Metodologia di applicazione del principio del “minore tra costo e mercato”

8.8.1. Svalutazione al valore di mercato;

8.8.2. Ripristino di valore;

8.9. Valutazione delle materie prime, sussidiarie e di consumo a valore costante

8.10. Le informazioni da riportare in nota integrativa

8. IL PROFILO NAZIONALE

8.1. Codice Civile e Principio Contabile numero 13

Il Bilancio d'esercizio svolge un ruolo fondamentale, sia interno che esterno l'azienda, poiché fornisce importanti informazioni sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa stessa. "E' proprio per le sue intrinseche capacità segnaletiche il bilancio è sempre stato oggetto di particolare attenzione da parte di cultori di discipline aziendali, di organi legislativi e di istituzioni di varia natura."¹

Nel bilancio trovano rappresentazione i valori di sintesi, relativi ai processi delle operazioni di gestione realizzati nell'esercizio di riferimento, correttamente rettificati con i valori di fine periodo rilevati, nel rispetto dei principi di competenza² e di prudenza³. Il bilancio d'esercizio dunque, costituisce l'unico

¹ Nati A. in *"Costi di produzione e decisioni aziendali"* pag. 237.

² Principio della competenza: "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento". Pertanto in base al principio della competenza tutti i "costi che dovessero risultare riferibili a :

- ricavi non ancora maturati,
- fattori non ancora utilizzati,
- a periodi di tempo non ancora trascorsi,

non vengono fatti concorrere alla determinazione del risultato dell'esercizio per essere rinviati a futuri esercizi, dando origine a quelle poste di bilancio qualificabili in sensi la to come "costi sospesi". Alla stessa maniera quei costi che non si sono ancora manifestati numericamente nell'esercizio, ma che sono a questo riferibili (...) verranno fatti concorrere alla formazione del risultato economico mediante la loro rilevazione integrativa che darà origine a quelle poste di bilancio inquadrabili genericamente come "valori numerari presunti". I costi che dovessero risultare invece riferibili a ricavi già maturati in periodi precedenti, saranno attribuiti all'esercizio in cui si manifestano." in *"La nota integrativa"* a cura di De Felice G. pag.\, 68 – 69.

³ Secondo tale principio nel bilancio d'esercizio devono essere rilevati: soltanto i profitti realizzati, con esclusione quindi di quelli non realizzati; tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate. Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo valutativo di formazione del bilancio. (...) l'applicazione del medesimo non deve determinare una riduzione del reddito e del patrimonio d'impresa." pag. 62 in *"Contabilità e bilancio"* a cura di Utekne – Cotto A. Fornero L. Odetto G.; il principio della prudenza quindi richiede che si indichino solamente ed esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio. I ricavi perciò concorrono alla formazione del reddito di esercizio solamente se realizzati, cioè se derivanti da operazioni concluse. Inoltre il principio in oggetto prevede che si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo. Tutte le perdite pertanto anche se solo prevedibili devono concorrere alla formazione del risultato di esercizio. "E ciò sia che traggano origine nel corso dell'esercizio sia che risalgano ad esercizi anteriori, anche se tali rischi o perdite siano noti solo fra la data di chiusura dell'esercizio e la data della sua compilazione, (...)" in *"La nota integrativa"* di De Felice G. pag. 66 – 67; sul principio della prudenza si veda anche Santesso E. Sosterio U. in *"Il bilancio"* pag. 14 – 15 – 16.

strumento di informazione esterna⁴ disponibile per tutte le classi di soggetti che cercano di esprimere un giudizio circa la gestione aziendale. “Lo strumento informativo per eccellenza è il bilancio d’esercizio pubblico, documento tramite il quale i soggetti esterni all’impresa possono soddisfare – se non tutte – almeno parte delle proprie esigenze conoscitive riguardanti il reddito e il patrimonio aziendale.”⁵

In questo testo, porremo la nostra attenzione sulla valutazione delle scorte di materie prime, sussidiarie e di consumo, di prodotti finiti, di merci, di semilavorati e di prodotti in corso di lavorazione. Il costo di produzione output della contabilità analitica, è un elemento fondamentale ai fini di formulare un giudizio per la loro valutazione in ambito bilancistico. In merito a queste voci, infatti, è proprio la contabilità industriale a fornire le informazioni necessarie ai fini della redazione del bilancio d’esercizio quali: costi unitari, variabili o pieni, totali o parziali, consuntivi. Il problema è che “non sempre è chiaro quali siano gli specifici valori da utilizzare, dal momento che, in alcuni casi, le vigenti prescrizioni normative presentano una certa indeterminatezza e genericità.”⁶

Cercheremo perciò di mettere in luce il supporto informativo che la contabilità industriale fornisce alla redazione del bilancio d’esercizio, poiché proprio il sistema di controllo, pur avendo molti obiettivi, può costituire un ausilio indispensabile per la determinazione del costo di prodotto da impiegare in bilancio.

Le determinazioni di costo frequentemente utilizzate nei processi di valutazione, nel bilancio d’esercizio, hanno natura consuntiva, cioè produzioni o cicli produttivi totalmente o parzialmente attuati nel passato. Nel bilancio d’esercizio non è mai possibile utilizzare componenti negativi di reddito programmati, vedremo infatti che, sia il Codice Civile che i Principi Contabili obbligano l’impiego esclusivo di costi consuntivi. “Il costo a cui fa riferimento il legislatore o i comitati deputati ad

⁴ Avi M.S. sottolinea che “In questi ultimi anni, tale prospetto è stato oggetto di numerosi e approfonditi studi proprio in seguito al riconoscimento, ormai generalizzato, dell’importanza che nella nostra società economicamente progredita, riveste l’informazione esterna. Informazione che attualmente - a differenza di quanto accadeva in passato - viene vista come un diritto attribuito non solo agli azionisti, ma anche ai terzi e alla collettività in generale, a causa della sempre maggiore rilevanza che l’impresa assume come fenomeno sociale.” in *“Il bilancio come strumento di informazione verso l’esterno”* pag. 15.

⁵ Avi M.S. in *“Il bilancio come strumento di informazione verso l’esterno”* pag. 11.

⁶ Nati A. in *“Costi di produzione e decisioni aziendali”* pag. 238.

emanare i principi contabili è sempre e comunque un valore effettivo ossia derivante da quantificazioni consuntive. È assolutamente impedito ogni utilizzo di valori di costo programmati.”⁷ Per tale motivo il costo di prodotto output della contabilità analitica non può essere impiegato se determinato su valori programmati, calcolati ex ante.

Inoltre, è necessario puntualizzare che il costo effettivo determinato nell’ambito della contabilità analitica, non sempre può essere impiegato nel bilancio d’esercizio per valutare le rimanenze di magazzino. Questo accade poiché tale valore non sempre coincide perfettamente, come vedremo, con le caratteristiche richieste dal Codice Civile e dai Principi Contabili. Il suo impiego, ai fini di valutare le rimanenze di magazzino, dipenderà pertanto dalla sua composizione tecnica, solamente nel caso in cui esso sia composto esattamente dagli elementi richiesti dal Codice Civile e dai Principi Contabili potrà essere impiegato anche nel bilancio, in caso contrario un suo utilizzo comprometterebbe la validità del bilancio stesso, rendendolo irregolare e pertanto impugnabile⁸.

Entriamo ora nel vivo della disciplina: in questo capitolo analizzeremo la valutazione delle rimanenze di magazzino in base a quanto prescritto a livello di Codice Civile e Principi Contabili emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, per poi considerare, nel capitolo successivo, le modalità di valutazione a livello internazionale (principi IAS/IFRS), e infine esamineremo la normativa fiscale.

In merito alla valutazione delle rimanenze di magazzino la disciplina di riferimento è costituita dalle seguenti fonti:

- il Codice Civile: articoli 2424, 2425, 2426.

⁷ Avi M.S. in *“Management accounting Volume II”* pag. 73.

⁸ In merito Avi evidenzia che “poiché le determinazioni effettuate a scopi gestionali non sono soggette a norme giuridiche, ogni azienda può optare per una composizione di costo personalizzata e diversa dalla quantificazioni determinate in altre realtà imprenditoriali/aziendali. La probabilità, comunque, che i due costi (gestionale e civilistico) coincidano perfettamente è molto ridotta in quanto, in generale, la maggior parte dei sistemi di controllo prevedono l’imputazione, ai vari prodotti anche di quote di componenti negativi di reddito di natura amministrativa, generale, commerciale, ecc. L’inclusione (...) di costi (...) vietati dal codice e dai principi contabili, aliena la possibilità di utilizzare simili determinazioni in ambito bilancistico. (...) (In ogni caso) non si può escludere che il costo calcolato in ambito di un sistema di controllo sia utilizzabile anche per la valutazione delle scorte, (...)” in *“Management accounting Volume II”* pag. 76.

- il Principio Contabile Nazionale numero 13 (OIC 13 *Le rimanenze di magazzino*), emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, approvato il 13 luglio 2005, il quale sostituisce il Principio Contabile numero 13 del gennaio 1994⁹.

Le disposizioni del Codice Civile in tema di individuazione e valutazione delle rimanenze di magazzino, si presentano in diversi punti carenti e non esaurienti, ed è proprio questo il motivo di un costante confronto e utilizzo di quanto stabilito dai principi contabili nazionali, specificatamente l'OIC n.13. Frequenti saranno i richiami al suddetto principio, proprio per cercare di colmare questi "vuoti normativi".

La nostra analisi inizierà da quanto previsto nella disciplina civilistica, e richiameremo, ogni qual volta si renderà necessario per definire, rilevare, valutare e rappresentare nel bilancio d'esercizio le rimanenze di magazzino i Principi Contabili.

La rappresentazione in bilancio delle giacenze di magazzino è minuziosamente e dettagliatamente disciplinata dal Codice Civile.

Per quanto riguarda lo Stato Patrimoniale, l'articolo 2424 del Codice Civile identifica le rimanenze di magazzino alla classe C.I. dell'"Attivo Circolante" in base alla seguente suddivisione:

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;

⁹ Evidenziamo che "L'esigenza avvertita da numerosi comparti sociali, sia privati che pubblici, di disporre di uno "standard setter" nazionale capace di godere di un'ampia rappresentatività e di esprimere dunque una visione concertata delle esigenze contabili italiane è sfociata nella costituzione, avvenuta nel 2001, dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) (...). Dalla lettura del mandato istituzionale, l'OIC ha assunto principalmente un compito di predisposizione di principi contabili (...). Accanto a questa fondamentale funzione l'OIC svolge un'ampia attività di supporto che consiste nel favorire l'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali, fornendo apposite indicazioni e suggerimenti applicativi, nell'elaborazione di interpretazioni dei principi contabili nazionali, nonché di pareri nel caso di latenze applicative rispetto ai principi disponibili. L'attività dell'OIC è impreziosita, inoltre, dall'impegno nella promozione della cultura contabile che sfocia nella redazione di documenti e ricerche, nelle attività di disseminazione e di consultazione delle parti interessate alla materia contabile in modo tale da poter individuare comuni istanze da proporre nelle sedi istituzionali nazionali ed internazionali. Questa attenzione alla dottrina e alla cultura contabile coinvolge l'approccio stesso alla concezione di fondo dei principi contabili (...). Essi non vengono avvertiti come meri disciplinari tecnici, i principi contabili non sono il "libretto di istruzioni" del bilancio, essi sono lo strumento mediante il quale sollecitare l'adeguamento della normativa alle esigenze di rappresentazione delle imprese alla luce dei cambiamenti nazionali ed internazionali." Anselmi L. in *"Summa bilancio 2008 - Fonti di riferimento per la redazione del bilancio d'esercizio"*, pag. 12 - 13.

- 3) lavori in corso su ordinazione;
- 4) prodotti finiti e merci;
- 5) acconti.

Le materie prime rappresentano le scorte dei beni non ancora sottoposti al processo di lavorazione e trasformazione; le materie sussidiarie sono costituite da altri materiali usati direttamente nella produzione ma di minor rilevanza; le materie di consumo sono costituite da quei materiali non impiegati direttamente nella produzione, ma indirettamente e non incorporati nel prodotto finito.

I prodotti in corso di lavorazione rappresentano beni per i quali il processo produttivo o di trasformazione è iniziato, ma è ancora in una fase iniziale; invece i semilavorati sono quei prodotti per i quali il processo produttivo o di trasformazione non è ancora terminato, ma si trova comunque in uno stadio avanzato, e presentano già delle caratteristiche ben determinate. I semilavorati possono essere acquistati da altri fornitori detti perciò semilavorati d'acquisto, o essere immessi sul mercato come pezzi assestanti detti semilavorati di produzione¹⁰. La differenza tra i semilavorati di produzione e i prodotti in corso di lavorazione è legata al fatto che i primi hanno un'identità ben definita e precisa dal punto di vista fisico, infatti, "sono usciti dal processo produttivo, sono stati immagazzinati e possono essere anche commercializzati"¹¹ mentre i secondi sono materiali ed elementi in fase di lavorazione e trasformazione, non individuabili fisicamente.

I lavori in corso su ordinazione, detti anche commesse pluriennali, sono costituiti da beni realizzati su un ben specifico ordine del committente, in base alle sue richieste e necessità, quindi diversi dai beni prodotti in serie dall'azienda produttiva.

¹⁰ È opportuno evidenziare che "i semilavorati d'acquisto vanno inclusi nella voce *C.I.1. Materie prime, sussidiarie e di consumo* delle rimanenze dello stato patrimoniale. I semilavorati di produzione sono compresi nella voce *C.I.2. Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati* dello stato patrimoniale. Nel conto economico, la variazione delle rimanenze di semilavorati di produzione si colloca nella voce *A.2. variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti*. La variazione delle rimanenze di semilavorati d'acquisto si inserisce nella voce *B.11. Variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*. Va mantenuta la classificazione distinta anche per quei semilavorati d'acquisto e di produzione consistenti in beni perfettamente identici che talora sono acquistati dall'esterno e altre volte sono prodotti internamente." Santesso E. e Sosterio U. in "*Il bilancio*" pag. 134.

¹¹ Bandetti A. "*Il bilancio di esercizio*" pag. 178.

I prodotti finiti costituiscono quei beni per i quali il processo di produzione o trasformazione è terminato e possono essere immessi sul mercato; invece le merci sono beni acquistati da terzi per essere rivendute.

Gli acconti rappresentano somme di denaro corrisposte ai fornitori per le consegne di materie e merci future.

Queste voci al fine di migliorare la chiarezza espositiva di bilancio possono essere ulteriormente suddivise, e quindi risultare maggiormente analitiche, a condizione però che non si elimini la voce complessiva e l'importo corrispondente. La classificazione con maggior dettaglio può essere realizzata nei casi in cui essa sia significativa, considerando l'entità delle classi, dei criteri di valutazione adottati, ecc. "Il legislatore, nello strutturare la successione delle voci incluse tra le rimanenze, ha seguito il criterio del grado crescente di liquidità: ecco perché si trovano nella stessa categoria prodotto finiti e merci, che hanno, sostanzialmente, il medesimo grado di liquidità e si dà la presenza della voce C.I.5) Acconti."¹²

Per quanto attiene la contabilizzazione delle rimanenze, è necessario fare riferimento all'OIC n.13, il quale chiarisce il problema attinente all'inclusione di un bene nelle rimanenze di magazzino a una certa data. Tale principio contabile specifica che la contabilizzazione va compiuta con riferimento al passaggio del titolo di proprietà, da un punto di vista sostanziale e non solo formale, poiché proprio da questo momento i rischi relativi al bene sono trasferiti. Il passaggio del titolo di proprietà si considera solitamente realizzato:

- per i beni mobili alla data di consegna o spedizione, in base alle modalità contrattuali previste e considerando il trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale;
- per i beni immobili: alla data di stipulazione del contratto di compravendita;
- per quanto attiene alle merci in viaggio è necessario considerare se esse sono già di proprietà dell'impresa, anche se le stesse non sono ancora pervenute in magazzino, in tal caso vanno comunque incluse fra le rimanenze.

Pertanto le rimanenze includono:

¹² D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 347.

- le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini dell'impresa, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, in prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.
- le giacenze di proprietà dell'impresa presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.
- materiali, merci e prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, secondo le modalità dell'acquisto, l'impresa ha già acquistato il titolo di proprietà (ad esempio: consegna presso lo stabilimento o presso il magazzino del fornitore).

Sempre in merito alle rimanenze di magazzino, l'articolo 2425 del Codice Civile suddivide il valore delle rimanenze iscritte in Conto Economico, includendo nel valore della produzione le variazioni positive o negative delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti e nei costi di produzione le variazioni positive o negative delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci. Quindi nel Conto Economico, ai fini del calcolo del valore di produzione, si comprendono le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. Mentre, le variazioni inerenti le materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono comprese nei costi di produzione.

La determinazione del costo delle rimanenze di magazzino¹³ è disciplinata a livello giuridico, all'articolo 2426 del Codice Civile, comma 1, punto 9. Il quale stabilisce che le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il n.1, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

Quindi il punto 9, specifico per la determinazione del costo delle rimanenze di magazzino rimanda al punto numero uno, riguardante le immobilizzazioni.

¹³ Ricordiamo cosa si intende per rimanenze: rappresentano il valore esistente a fine esercizio dei beni che l'impresa ha prodotto o acquistato per trasformarli in altri beni o per rivenderli. "In tale categoria devono essere classificati solo quei beni, relativi all'attività caratteristica dell'impresa e costituenti le scorte o rimanenze di magazzino, che vengono acquistati o prodotti con il solo obiettivo di essere trasformati e rivenduti. Le rimanenze di magazzino rappresentano dei costi che devono essere rinviati al futuro esercizio in quanto correlati ai ricavi, derivanti dalla vendita, di competenza di periodo." P. Montinari in *"Contabilità e bilancio"* pag. 73.

Prima di esaminare in maniera specifica e dettagliata le modalità di valutazione delle rimanenze, in base a quanto prescritto dalla normativa, evidenziamo che i principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati e vanno tenuti pertanto presenti nella valutazione delle giacenze di magazzino. In particolare si richiamano i principi di comprensibilità, d'imparzialità, della prudenza, di continuità di applicazione dei principi contabili, della competenza, del costo come criterio base della valutazione di bilancio dell'impresa in funzionamento e delle sue limitazioni, di significatività e rilevanza dei dati, di adeguatezza informativa della nota integrativa e della verificabilità dell'informazione.

8.2. Valutazione delle rimanenze

L'OIC n. 13 al paragrafo C, specifica che prima di procedere alle operazioni di valutazione delle rimanenze di magazzino, è necessario compiere un'accurata rilevazione delle quantità delle rimanenze di magazzino, da valorizzare. Questa rilevazione può avvenire attraverso due modalità:

- un inventario fisico da compiersi alla data di riferimento del bilancio d'esercizio;
- un sistema affidabile e permanente di scritture contabili di magazzino: in questo caso il carattere di affidabilità di tali scritture contabili deve essere comprovato dall'impresa, sulla base di una conta fisica completa da compiersi almeno una volta all'anno, contestualmente alla chiusura dell'esercizio, ovvero a data diversa a rotazione¹⁴. In ogni caso, l'onere dell'inventario annuale si può evitare qualora l'impresa abbia elaborato un sistema di controllo, ovvero metodi di rilevazione della quantità – ad esempio campionamento statistico – così altamente efficaci ed affidabili da non renderlo necessario, ottenendo comunque risultati altrettanto validi quanto quelli ottenuti con gli inventari completi annuali.

¹⁴ In quest'ultimo caso si presuppone l'esistenza di un sistema di controllo ben strutturato e documentato.

Secondo quanto stabilito dal Principio Contabile n. 11 Bilancio d'esercizio - Finalità e Postulati, il costo costituisce il criterio base della valutazione del bilancio dell'impresa in funzionamento; inoltre, tale principio e la normativa civilistica stabiliscono che gli utili non realizzati non debbono essere contabilizzati, mentre le perdite e i rischi anche se non definitivamente conosciuti devono essere contabilizzati – principio della prudenza. Ed è proprio sulla base di questi due postulati che deriva il principio generale di valutazione delle rimanenze di magazzino che ora analizzeremo.

Per quanto attiene alla valutazione delle rimanenze di magazzino i criteri civilistici sono dettati dall'articolo 2426 del Codice Civile, in particolare quelli relativi al magazzino sono regolati dai punti 9, 10, 11, 12. Tale articolo prevede i seguenti comportamenti:

1. stabilisce come principio generale (art.2426, n.9) che le rimanenze che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. Inoltre i costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione.

Tale principio generale si basa sulla teoria per la quale nel caso in cui l'utilità originaria del costo si riduce, è necessario modificare detto valore tramite il valore desumibile dal mercato. La valutazione richiede pertanto un riesame della precedente valutazione (o dei costi originari) al fine di escludere la parte di costi che non potrà essere recuperata, procedendo pertanto ad una svalutazione. Qualora però in un esercizio successivo, il valore di realizzazione risulterà più elevato, sarà necessario compiere un ripristino di valore, con una rivalutazione d'esercizio.

Questo modo di procedere, basato appunto sul confronto tra costo e valore di mercato ha l'obiettivo di eliminare quei componenti negativi di reddito di magazzino che si prevede non possano essere recuperati in futuro. Si dovranno considerare e rilevare sulla base del criterio della prudenza, le perdite derivanti da danni, deterioramenti, obsolescenza, invecchiamento, danneggiamenti, ecc., esse saranno rilevate come costi nell'esercizio in cui si possono prevedere e non

nell'esercizio in cui vengono alienate le corrispondenti partite di magazzino¹⁵. Evidenziamo però che la rilevazione delle perdite di valore e di utilità non deve essere tale da determinare un'eccessiva e non giustificata riduzione di valore, poiché ciò modificherebbe in maniera rilevante i risultati sia dell'esercizio in cui il magazzino è valutato, sia di quello in cui è venduto. Naturalmente tale ripristino avrà effetti sul risultato economico, "poiché un maggior valore delle rimanenze a fine esercizio modifica le variazioni delle rimanenze."¹⁶

2. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione interna o presso terzi (art. 2426 n.1).

3. Il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quello "primo entrato, primo uscito" o "ultimo entrato, primo uscito"; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella Nota Integrativa (art.2426 n. 10).

4. Le materie prime, sussidiarie e di consumo possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione (art. 2426 n. 12)¹⁷. Quest'ultimo è un criterio di valutazione semplificato. La sua applicazione avviene per situazioni di scarsa rilevanza e risulta anche incompatibile con i criteri previsti dalla normativa fiscale come vedremo nel capitolo 10.

Pertanto dall'articolo 2426, primo comma, punto 9, si desume che due sono i criteri di valutazione delle rimanenze di magazzino:

1. il criterio del costo di acquisto o produzione;

¹⁵ "Ad esempio il costo storico delle rimanenze di magazzino può non essere recuperabile se i prezzi di vendita sono diminuiti, se i beni si sono deteriorati, se sono divenuti obsoleti o se hanno un lento rigiro. L'esistenza di uno o più di questi eventi deve essere determinata per ogni voce di magazzino e considerata per stimare il futuro realizzo." Sosterio U. e Santesso E. in *"Il bilancio"* pag. 128.

¹⁶ Sosterio U. – Santesso E. in *"Il bilancio"* pag. 128.

¹⁷ Rimandiamo per la trattazione in ambito civilistico al paragrafo 8.9.

2. il criterio del valore di mercato se tale valore risulta inferiore al costo di acquisto o di produzione.

8.3. Il costo di acquisto

Rileviamo che il Codice Civile, ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, distingue, all'art. 2426, comma 1, numero 1 e 9, la nozione di costo d'acquisto da quella di costo di produzione: la prima troverà applicazione per le merci, per le materie prime, per i semilavorati d'acquisto, mentre la seconda per i prodotti finiti e in corso di lavorazione nonché per i semilavorati realizzati internamente.

Analizzeremo distintamente questi due concetti, iniziando da quello di costo di acquisto per trattare nei prossimi paragrafi quello di costo di produzione.

Il Codice Civile enuncia il criterio del costo come valutazione cardine, ma non specifica altro rispetto a quanto presentato nel paragrafo precedente.

Ossia il legislatore chiarisce la nozione di costo di acquisto all'articolo 2426 del Codice Civile, comma 1, numero 1, laddove, relativamente alle immobilizzazioni, include anche gli oneri accessori.

Per comprendere la composizione del costo di acquisto ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, consideriamo i seguenti aspetti.

“Il calcolo del costo di acquisto avviene a partire dai cosiddetti costi elementari, che rappresentano la componente primaria per tutte le determinazioni di costo. (...) I costi elementari derivano direttamente e senza ulteriori elaborazioni dai rapporti intercorrenti tra l'azienda e i terzi: tali rapporti, nella generalità dei casi, si configurano chiaramente come acquisizioni di fattori produttivi.”¹⁸

I costi d'acquisto dei fattori produttivi misurano l'onere complessivo sostenuto dall'azienda per l'approvvigionamento dei beni e servizi impiegati per la realizzazione della gestione. Anche se spesso non vi è la totale coincidenza tra costi di acquisto e costi elementari, perché è necessario valutare l'onere a livello

¹⁸ Santesso E. – Sosterio U. in *“I principi contabili per il bilancio d'esercizio”* pag. 300 – 301.

complessivo sostenuto per l'approvvigionamento stesso. Pertanto l'onere totale è costituito anche da:

- “altri costi elementari che emergono riguardo a variazioni relative a soggetti diversi dal fornitore stesso (per esempio i costi di trasporto);
- i costi di produzione relativi a operazioni e processi svolti all'interno dell'azienda per effettuare l'approvvigionamento (costi degli uffici acquisti, dell'amministrazione, della direzione di stabilimento ecc.)”¹⁹

Quindi si rileva che se si considera il costo di acquisto in senso pieno, vanno rilevate tutte le prestazioni accessorie all'acquisto principale, perciò il costo di acquisto comprenderà, non solo i costi elementari ma anche i costi di produzione interna necessari per l'approvvigionamento. Qualora invece, nel costo di acquisto si considerino solo i componenti negativi di reddito direttamente attribuibili, restano esclusi i costi di produzione legati ai processi realizzati all'interno della realtà produttiva.

Per quanto attiene i costi indiretti della funzione approvvigionamento, il Principio Contabile n. 13 specifica che il costo storico è costituito dal complesso dei costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze di magazzino nel loro attuale sito e condizione. Tale definizione quindi, corrisponde con quella del Codice Civile: si deve considerare il prezzo effettivo d'acquisto più gli oneri accessori.

In dottrina però ci si è interrogati se si potessero includere anche i costi indiretti di approvvigionamento – costi di produzione interna sostenuti per realizzare l'approvvigionamento.

In proposito diversi autori richiedono che gli oneri accessori abbiano il requisito di essere direttamente imputabili ai beni in oggetto²⁰. E' proprio quest'ultimo il corretto significato della norma del Codice Civile, quando prescrive che nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori, cioè vanno considerati solamente i costi elementari direttamente e oggettivamente imputabili. “La lettera della norma e ragioni di ordine sistematico sembrano opporsi all'ammissibilità di una

¹⁹ Santesso E. – Sostero U. in *“I principi contabili per il bilancio d'esercizio”* pag. 301.

²⁰ Savioli G. in *“Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali e internazionali”*: “Non possono mai essere considerati nel costo di acquisto gli oneri finanziari. Analogamente, riferendosi al principio contabile ai soli costi di diretta imputazione, si ritiene debbano essere altresì escluse le quote di spese generali, ancorché afferenti alla funzione acquisti (come, ad esempio, gli oneri relativi all'immagazzinamento dello scorte)” pag. 281; D'Alessio R. in *“La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa”* pag. 295 e seguenti.

configurazione troppo ampia di costo di acquisto che comprenda, oltre ai costi elementari d'acquisto e a quelli accessori, anche quelli sostenuti per le attività di approvvigionamento ed attribuibili, in ragione indiretta, alle singole classi di beni conservati"²¹. Santesso – Sostero scrivono: “E’ da ritenersi che l’interpretazione corretta della norma civilistica, quando dice di comprendere nel costo anche i costi accessori, consideri nel costo d’acquisto solamente i costi direttamente attribuibili, comprendendo, dunque, solamente i costi elementari suscettibili di valutazione oggettiva.”²²

Proprio perché nulla in più prescrive il Codice Civile, già nel 1978 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e il Consiglio Nazionale dei Ragionieri, pubblicarono il documento n. 3 sulle rimanenze di magazzino dedicando ampio spazio alla valutazione delle stesse. Tale documento è stato oggetto di una revisione e sostituito dal documento n. 13, ma sostanzialmente i criteri di valutazione ed i concetti generali sulle diverse configurazioni di costo sono rimasti immutati.

Il Principio Contabile n.13, stabilisce in maniera dettagliata cosa si intende per costo di acquisto, specificando che esso si indentifica con il prezzo effettivo di acquisto più gli oneri accessori, come ad esempio le spese di trasporto, di assicurazione, i dazi, i tributi d’acquisto.

I Principi Nazionali, inoltre, precisano un aspetto non trattato in ambito civilistico. Riguardo al trattamento di resi, di sconti commerciali – cioè gli sconti incondizionati in natura e gli sconti di quantità – di abbuoni e di premi, il principio prevede che si portano in diminuzione dei costi. In merito D’Alessio ritiene che ciò si può anche desumere in base a quanto stabilito dall’art. 2425 – bis²³.

²¹ D’Alessio R. in *“La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d’impresa”* pag. 296.

²² Santesso E. – Sostero U. in *“I principi contabili per il bilancio di esercizio”* pag. 302; è dello stesso parere Savioli G. in *“Il bilancio d’esercizio secondo i principi contabili nazionali ed internazionali”*: “Si ritine debbano essere altresì escluse le quote di spese generali, ancorché afferenti alla funzione acquisti (come, ad esempio, gli oneri relativi all’immagazzinamento delle scorte)” pag. 281.

²³ **Art. 2425 – bis c.c. - Iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri**

I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi. (...)

Abbiamo parlato di sconti commerciali poiché gli “sconti di cassa, cioè ottenuti a fronte di un pagamento anticipato rispetto alle normali scadenze, (...) vanno accreditati al Conto Economico tra gli altri proventi finanziari all’atto di pagamento della fattura, a causa della loro natura finanziaria.”²⁴

Gli oneri finanziari sono esclusi sia dal concetto di prezzo effettivo d’acquisto, sia da quello di oneri accessori. Dunque qualora si regoli con una dilazione la fornitura, non si considera la componente finanziaria insita nel costo d’acquisto, “ovvero gli interessi impliciti che sovente risultano compresi nel costo di acquisto proprio in ragione del pagamento differito.”²⁵

In merito alle differenze su cambio emergenti qualora si acquistino in valuta estera fattori produttivi a fecondità semplice in rimanenza a fine esercizio, l’OIC n.13 non ne fa riferimento. Ma poiché l’OIC n.26 – *Operazioni e partite in moneta estera*, considera tali oneri e proventi quali componenti di natura finanziaria, tali differenze su cambio non incidono sul costo d’acquisto dei beni. Perciò le differenze realizzate o stimate sulla fornitura di beni giacenti in magazzino alla data di redazione del bilancio d’esercizio, si considereranno per l’intero ammontare sul reddito dell’esercizio in cui si rilevano.

8.4. Definizione di costo di produzione secondo il principio contabile in esame

8.4.1. Costi imputabili alle rimanenze

Ai fini della valutazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati di produzione e prodotti finiti il costo da porre a confronto con il valore di realizzo desumibile dall’andamento di mercato, è il costo di produzione.

²⁴ Sostero U. – Santesso E. in “*Il bilancio*” pag. 131.

²⁵ D’Alessio R. in “*La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d’impresa*” pag. 295.

In merito a tale concetto, il Codice Civile all'articolo 2426 numero 1 e 9, stabilisce che il costo di produzione:

- comprende tutti i componenti negativi di reddito imputabili direttamente al prodotto;
- può essere costituito anche da altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, riferiti al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere impiegato;
- possono essere sommati anche gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;
- non possono in nessun caso essere computati i costi di distribuzione.

Il costo di produzione dunque è il costo di acquisto (cioè il prezzo effettivo d'acquisto) maggiorato delle spese industriali di produzione o trasformazione²⁶.

Per quanto riguarda i componenti negativi di reddito direttamente imputabili al prodotto, il principio contabile n. 13 specifica che si comprendono:

- i materiali utilizzati, ivi inclusi i trasporti su acquisti,
- la manodopera diretta inclusi gli oneri accessori (sono comprese le retribuzioni ed i contributi a carico dell'impresa relativi al personale addetto alla produzione),
- i semilavorati,
- gli imballaggi,
- i costi relativi alle licenze di produzione.

Quindi "sono trattati come diretti quei costi speciali che si decide di attribuire ai singoli prodotti mediante la determinazione puntuale e specifica della quantità dei fattori produttivi che ha trovato impiego nella realizzazione di quei prodotti e dei correlativi prezzi: moltiplicando ordinatamente quantità e prezzi si perviene alla stima dei singoli componenti."²⁷

Abbiamo detto che in base a quanto stabilito dal Codice Civile il costo di produzione comprende oltre ai costi direttamente imputabili al prodotto, anche altri costi, per la

²⁶ Definizione del principio contabile n.13.

²⁷ D'Alessio R. in "La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa" pag. 298.

quota per la quale possono essere ragionevolmente imputati al medesimo. Ciò significa che è necessario considerare oltre i costi diretti anche i componenti negativi di reddito indiretti. In merito l'OIC n.13 esemplifica i seguenti costi indiretti – detti anche spese generali di produzione ovvero industriali:

- a. stipendi, salari e relativi oneri afferenti la manodopera indiretta ed il personale tecnico di stabilimento.
- b. ammortamenti economico – tecnici dei cespiti destinati alla produzione,
- c. manutenzioni e riparazioni;
- d. materiali di consumo;
- e. altre spese effettivamente sostenute per la lavorazione di prodotti (gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.).

Con riferimento alle spese generali di produzione le sole da calcolare allo scopo della valutazione delle rimanenze di magazzino sono quelle che hanno contribuito a portare le giacenze di magazzino nel luogo e nelle condizioni in cui si trovano. Pertanto sono escluse del costo del bene in rimanenza:

- le spese generali e amministrative poiché relative a funzioni comuni dell'impresa, non sono componenti negativi di reddito sostenuti specificatamente per portare le rimanenze nel loro attuale sito, inoltre costituiscono oneri ricorrenti che l'impresa in ogni caso deve sostenere, cioè sono spese di periodo²⁸.
- Le spese di distribuzione, di vendita e di spedizione sono escluse dallo stesso articolo 2426 del Codice Civile, in quanto si riferiscono ad un complesso di operazioni svolte successivamente alla realizzazione e mantenimento dei prodotti in magazzino in attesa di essere collocati nel mercato. Tali componenti negativi di reddito sono esclusi poiché non sono stati sostenuti per portare le giacenze di magazzino, come prescritto dal principio, in quello stato ed in quel luogo, in quanto la fase di vendita è successiva a quella di deposito. Per questa categoria di costi il problema emergerebbe, non tanto

²⁸ In merito però evidenziamo che secondo diversi autori il fatto che vengano escluse le spese generali e amministrative poiché di natura ricorrente, considerate quindi spese di periodo, non è coerente con gli attuali e moderni sistemi di contabilità analitica. Infatti, sembra che il principio contabile richiami la distinzione tra costi fissi e variabili ed escluda i primi dalla formazione del costo di periodo. In realtà tali spese generali e amministrative sono escluse dal costo di produzione non perché fisse ma poiché non riguardanti l'area industriale.

per quei costi sostenuti per collocare i prodotti nel mercato che indubbiamente non si riferiscono a beni in stoccaggio ma a beni già venduti e quindi interamente di competenza dell'esercizio in cui sono sostenuti, semmai per quei componenti negativi di reddito ad utilità pluriennale per i quali si potrebbero individuare delle relazioni funzionali anche con i beni in rimanenza. "In tal caso, però, quei costi saranno rinviati al futuro mediante la loro capitalizzazione (secondo le regole previste dall'OIC n. 24 – Immobilizzazioni immateriali) e non la loro inclusione nel costo delle rimanenze di magazzino."²⁹

- Spese di ricerca e sviluppo poiché quelle sostenute in uno specifico esercizio non possono essere collegate con le sole rimanenze di magazzino dello stesso esercizio. Per quanto riguarda questi costi, generalmente, sono relativi a produzioni future e quindi troveranno remunerazione negli esercizi successivi, pertanto non possono essere considerate di competenza dell'esercizio in cui si formano le rimanenze in esame, e allo stesso tempo non possono essere computate nel costo delle medesime. È importante evidenziare che "tali spese non vanno naturalmente confuse con quelle di progettazione, sostenute per specifici ordini di clienti."³⁰
- Spese anomale o eccezionali, tra queste il principio contabile n. 13 esemplifica: le spese di trasferimento di un impianto da uno stabilimento ad un altro, le spese di riparazione di natura eccezionale dovute ad incendi, agli uragani, ecc.

Diverse e varie sono invece le teorie riguardanti l'esclusione dal costo di produzione degli oneri finanziari. Essi sono oggetto dell'OIC n. 13 lettera D.III.m, la quale presenta due teorie in merito. Seconda una prima teoria, gli oneri finanziari non possono essere inclusi nel costo delle rimanenze di magazzino poiché sono oneri di natura ricorrente. Inoltre vi è una difficoltà obiettiva nell'individuare quale parte di questi oneri è realmente sostenuta per finanziarie le rimanenze di magazzino.

²⁹ D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 299.

³⁰ Avi M.S. in *"Management Accounting vol. II"* pag. 75; il principio contabile n. 13 D.III. l. precisa che "detti costi invece costituiscono costi di commessa."; in merito Quagli A. in *"Bilancio d'esercizio e principi contabili"* scrive: "Il documento ammette solo che le spese di progettazione dovute a specifici ordini di clienti possono confluire nel costo di produzione" pag. 191.

Proprio per tale motivo nella generalità dei casi diventa arbitraria l'imputazione. Una seconda teoria si basa invece sulla scelta delle fonti di finanziamento, scelta che risulta da un calcolo di convenienza. Il principio prevede che aumentare il capitale e remunerarlo con un dividendo ovvero ricorrere al credito esterno e pagare un interesse al finanziatore al posto del dividendo all'azionista è un problema di scelta. Tale scelta è relativa alla gestione per quanto concerne gli amministratori, riguarda le alternative di impiego per quanto riguarda gli azionisti. Quindi l'interesse sul capitale preso a prestito rappresenta il costo per l'indisponibilità di un maggior capitale e come tale è un costo. Di conseguenza nella determinazione del costo delle giacenze gli oneri finanziari, come regola generale devono essere esclusi. "Si pensi ad esempio a due aziende caratterizzate dallo stesso capitale investito, stesso processo produttivo, e stesso volume di rimanenze di prodotti ma dotate di strutture finanziarie ben diverse: la prima finanziata interamente col debito, la seconda con mezzi propri. È evidente che, se fosse permessa la capitalizzazione degli oneri finanziari, la prima azienda si troverebbe ad includere nel magazzino degli interessi passivi che la seconda invece non ha sostenuto, perlomeno a livello effettivo."³¹

Vi è però un'eccezione: qualora un finanziamento è stato chiaramente assunto a fronte di specifiche voci che richiedono un processo produttivo di vari anni prima di poter essere poste nel mercato³². In tal caso si possono includere i relativi interessi passivi nel costo ma limitatamente al periodo di produzione, sempreché l'onere degli interessi sia stato effettivamente sostenuto, ed inoltre è necessario che il costo maggiorato degli interessi non deve eccedere il valore netto di realizzo ed il fatto della capitalizzazione venga chiaramente esposto in Nota Integrativa in base a quanto stabilito all'articolo 2427 primo comma, punto 8, del Codice Civile.

Per quanto attiene la capitalizzazione degli interessi è necessario richiamare il Principio Contabile Nazionale numero 16 – *Immobilizzazioni immateriali*.

Innanzitutto è indispensabile che l'imputazione sia relativa a interessi passivi sostenuti per capitali presi a prestito specificatamente per acquistare i beni oggetto

³¹ Quagli A: in "*Bilancio d'esercizio e principi contabili*" pag. 191.

³² Ad esempio l'invecchiamento del brandy o la stagionatura del formaggio o dei salumi.

della valutazione; inoltre gli interessi oggetto della capitalizzazione devono essere solamente quelli relativi al “periodo di costruzione”. Questo termine è impiegato per indicare il periodo che va dall’esborso dei fondi ai fornitori dei beni e servizi relativi ai cespiti fino al momento in cui il cespite è pronto per l’impiego, è incluso anche il tempo di monitoraggio e messa a punto, se sono normali. Naturalmente però se vi sono inefficienze o altre cause che ritardano la costruzione oltre il periodo normale, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non possono essere capitalizzati, ma costituiscono costi del periodo in cui sono sostenuti. L’OIC inoltre richiede che il tempo che intercorre tra l’esborso e il momento in cui il bene è pronto per l’uso sia significativo.

È necessario che il finanziamento sia stato realmente utilizzato per l’acquisizione dei cespiti. Nel caso in cui per il pagamento di immobilizzazioni materiali vengano impiegati finanziamenti a breve termine, i quali di solito sono usati per finanziare le operazioni correnti, la determinazione della quota di finanziamento utilizzata per il pagamento dei beni è complessa, poiché non è possibile rilevare immediatamente la relazione tra investimenti e relativi finanziamenti. L’impresa in tal caso deve determinare con ragionevole approssimazione, tramite appositi strumenti amministrativi, tra i quali i prospetti finanziari di flussi, l’ammontare di tali finanziamenti a breve utilizzati per il pagamento dei cespiti. Ai fini di tale determinazione, va tenuto presente che le condizioni di equilibrio finanziario presuppongono che i finanziamenti a breve siano utilizzati per investimenti a breve e che i mezzi propri ed i finanziamenti a medio/lungo termine, con tale sequenza, siano destinati a finanziare prioritariamente le attività immobilizzate. Nel caso in cui l’impresa intenda capitalizzare gli oneri finanziari derivanti da finanziamenti a breve utilizzati per il pagamento di cespiti, che in realtà sono investimenti a lungo, la determinazione dell’ammontare di tali finanziamenti a breve deve essere effettuata rispettando la predetta sequenza. Nel caso l’acquisizione dei cespiti sia effettuata con specifici prestiti a medio e lungo termine e parte con finanziamenti a breve, si deve assumere come sequenza che le acquisizioni dei cespiti sono state effettuate prima con i finanziamenti a medio/lungo termine specificatamente assunti per l’acquisizione delle immobilizzazioni e la parte residua con i finanziamenti a breve. Non è accettabile, ai fini del calcolo degli interessi da capitalizzare, considerare i finanziamenti a breve a fronte delle acquisizioni di

cespiti in presenza di finanziamenti a medio/lungo termine specificatamente assunti a tal fine e non utilizzati o utilizzati per le operazioni di gestione corrente. Infine il tasso d'interesse da utilizzarsi per la capitalizzazione è quello dell'interesse realmente sostenuto per il finanziamento a medio e lungo termine utilizzato per il pagamento delle immobilizzazioni materiali. Nel caso i finanziamenti a medio e lungo termine abbiano tassi diversi può essere appropriato usare la media ponderata dei tassi e per il periodo di costruzione. Sebbene nel caso in cui vengano utilizzati finanziamenti a breve sia accettabile usare il tasso dell'interesse realmente sostenuto, è più appropriato utilizzare il tasso del mercato per finanziamenti a medio/lungo termine, se minore di quello a breve, e considerare la differenza un costo dell'esercizio. Ciò in quanto l'utilizzo di finanziamenti a breve per investimenti a lungo è un elemento di squilibrio finanziario.

Quindi l'OIC n. 13 nel caso in cui ricorrano le condizioni sopra presentate prevede un'eccezione rispetto alla regola generale di esclusione degli oneri finanziari dal costo di produzione. In dottrina gli autori, infatti, ritengono che tutto il capitale è utilizzato all'interno della realtà produttiva per lo svolgimento della gestione a livello complessivo, pertanto risulterebbe difficile determinare la quota di capitali esclusivamente destinato alla copertura del fabbisogno finanziario determinato dallo stoccaggio delle rimanenze o la relazione di dipendenza tra il sostenimento degli oneri finanziari e il loro deposito in magazzino. Quindi per quanto attiene gli oneri finanziari, "sebbene il legislatore richiami al riguardo la disciplina sulla valutazione delle immobilizzazioni, in cui (...) essi sono capitalizzati a determinate condizioni, non si ritiene estendibile, per principio, la previsione che, alla formazione del costo di produzione nella valutazione delle rimanenze di magazzino, possano partecipare anche gli oneri finanziari. Infatti le rimanenze di magazzino non sono mezzi di produzione, bensì esse stesse formano oggetto, o sono risultato, di produzione."³³

Gli autori concordano rispetto alla deroga prevista nel Principio Contabile Nazionale (lettera D.III.m.) poiché ritengono che non si possa trascurare l'ammontare complessivo degli oneri finanziari derivanti dalla detenzione delle giacenze, "probabilmente sul fondamento di un'aspettativa di mercato ben precisa,

³³ Palma A. in *"Il bilancio di esercizio"* pag. 353 – 354.

quella, cioè che ipotizza di poter spuntare prezzi più alti (e maggiori dei costi) proprio dai prodotti assoggettati a più lunga conservazione.”³⁴ Anche perché se l’azienda conservasse in locali esterni tali beni, sosterebbe un onere legato al pagamento di un canone per la conservazione stessa, e tale canone, in quanto costo speciale, dovrebbe essere incluso nel costo di quelle determinate rimanenze.

8.4.2. Ripartizione dei costi indiretti

Per quanto attiene la ripartizione dei costi indiretti, va impiegata una specifica ed opportuna metodologia di determinazione. Il Codice Civile all’articolo 2426 comma 1, punti 1 e 9, fa riferimento all’imputazione dei componenti negativi di reddito indiretti disponendo, come già evidenziato che: il costo di produzione può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.”

Il Codice Civile oltre al criterio della ragionevolezza non offre ulteriori indicazioni sulle modalità di attribuzione dei costi indiretti alle scorte di magazzino.

Diversi autori si sono interrogati sul significato del verbo “può comprendere”, ovvero se costituisce un obbligo o una mera facoltà. La risposta è fornita dalla Relazione al Decreto Legislativo n. 127 del 1991, la quale sottolinea che il legislatore non ha previsto una facoltà di scelta arbitraria al redattore del bilancio d’esercizio, ma ci “si voglia riferire alla ragionevole applicazione della discrezionalità tecnica, in conformità del principio generale della rappresentazione veritiera e corretta.” Pertanto l’imputazione dei componenti negativi di reddito indiretti è un obbligo. La discrezionalità tecnica emerge invece in merito alle modalità di imputazione dei costi medesimi.

Proprio perché il legislatore nulla in più offre, è necessario ricorrere a quanto previsto dai Principi Contabili Nazionali.

L’OIC n. 13 al punto D.III.g. prevede che l’imputazione delle spese generali industriali si effettua con criteri rispondenti alle caratteristiche peculiari del processo produttivo di ogni specifica impresa. Il principio indica in maniera

³⁴ D’Alessio R. in “*La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d’impresa*” pag. 305.

specifica come tali spese devono essere attribuite ai prodotti sulla base dei seguenti metodi:

- utilizzando percentuali prefissate basate su un previsto volume di spese relative ad un livello normale di produzione. Sarà necessario determinare la quota di costi indiretti destinata ad essere imputata sui prodotti e quella invece che parteciperà alla formazione del reddito di periodo. In questo caso le basi di imputazione sono determinate ex-ante, considerando un volume programmato a livello normale.
- Utilizzando dati effettivi, considerando però la capacità produttiva normale degli impianti. In questo caso la quota di costi indiretti da attribuire ai prodotti in giacenza sarà calcolata rapportando il volume di quei prodotti ai volumi totali, e nel caso in cui i prodotti si presentano tra loro differenti, si valuterà il grado di assorbimento della capacità produttiva da parte di ciascuno di essi. Il principio contabile in oggetto inoltre, specifica cosa si deve intendere per capacità produttiva normale. Essa rappresenta la potenzialità dell'impianto a produrre con ragionevoli livelli di efficienza indipendentemente dalla disponibilità degli ordini; essa risulta comunque inferiore alla capacità massima teorica in quanto da essa devono essere dedotti i tempi dei fermi per riparazione, indisponibilità di materiale o mano d'opera, altre cause di interruzione non prevedibili, ecc.

Pertanto le basi sono computate a consuntivo, considerando i volumi effettivi di produzione.

L'OIC n. 13 presenta una serie di parametri di riparto – cost drivers: le ore dirette di mano d'opera o il costo della medesima, le ore macchina, il costo primo³⁵, le percentuali di assorbimento per reparto o gruppi di reparto.

Per quanto attiene la natura dei cost driver, l'OIC fa riferimento ai volumi di produzione, determinandoli considerando un dato effettivo o un dato medio programmato. In quest'ultimo caso quindi i costi indiretti sono attribuiti, così come indica il principio, sulla base della potenzialità dell'impianto a produrre con ragionevoli livelli di efficienza, indipendentemente dalla disponibilità degli ordini. Naturalmente ciò risponde all'esigenza di computare i costi della capacità

³⁵ Determinato dalla mano d'opera diretta e dal materiale diretto.

produttiva inutilizzata sul reddito del periodo in cui i componenti negativi di reddito sono sopportati. Infatti, se per varie ragioni, non si raggiunge lo sfruttamento della capacità produttiva potenziale di un impianto, la ripartizione dei costi fissi generali sul numero di ore effettivamente lavorate, inferiore ai livelli normali dell'impianto stesso, si concretizzerebbe nell'attribuzione alle rimanenze di magazzino di maggiori costi dovuti al mancato utilizzo della capacità produttiva. Ma in base a quanto prescritto nel Principio Contabile, ciò non è accettabile ai fini della valutazione delle rimanenze in quanto il costo relativo al mancato utilizzo della capacità produttiva rispecchia le condizioni di svolgimento dell'esercizio in cui si è verificato, pertanto è un componente negativo di reddito che va considerato nell'esercizio medesimo e non può essere differito all'esercizio successivo³⁶. La valutazione del magazzino, relativamente all'imputazione delle spese generali di produzione, si compie considerando che la porzione di costo da imputare alle giacenze è funzione dello sfruttamento della capacità produttiva normale e di un normale carico di spese di produzione. Di conseguenza vanno esclusi dal calcolo del costo delle scorte tutti i componenti negativi di reddito anomali, come per esempio quelli relativi ad impianti e macchinari inattivi, scioperi, ecc. poiché sono componenti negativi di reddito dell'esercizio in cui si verificano tali eventi, e non possono in alcun modo essere differiti all'esercizio successivo.

Inoltre i costi indiretti possono essere distinti in:

- costi generali variabili: cioè sono componenti negativi di reddito che variano, direttamente o quasi, con il volume della produzione; la loro attribuzione a ciascuna unità di prodotto avviene considerando il reale utilizzo dei fattori produttivi, tali costi (se hanno un comportamento proporzionale rispetto ai volumi) "incidono sull'unità di prodotto secondo un modulo tendenzialmente costante, indipendentemente, cioè, dai volumi accertati"³⁷. Esempi sono: materiali di consumo, piccole attrezzature, manodopera, ecc.;

³⁶ In merito Santesso E. – Sostero U. scrivono: "I principi contabili (...) prevedono che tutti i costi generali, sia fissi che variabili, siano attribuiti alle unità di prodotto sulla base dei livelli normali di attività. Operando in tal modo si pretende di raggiungere l'obiettivo di non aumentare il costo di prodotto in presenza di livelli di attività modesti e si imputano all'esercizio (e non ai prodotti) i costi della capacità non utilizzata." In *"I principi contabili per il bilancio d'esercizio"* pag. 310.

³⁷ D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 310.

- costi generali di fabbricazione fissi: attribuiti in base alla capacità produttiva potenziale, questi costi a carattere costante presentano un'incidenza sul costo unitario di prodotto inversamente proporzionale al volume di produzione. Possibili esempi sono: l'ammortamento e la manutenzione di stabilimenti e macchinari, il costo della direzione tecnica e dell'amministrazione, l'affitto, l'assicurazione, ecc.

“L'obiettivo dell'utilizzo della capacità produttiva potenziale è quello di attribuire ai beni prodotti solo il costo della capacità produttiva utilizzata e caricare a costi di periodo il costo della capacità non utilizzata.”³⁸ Il fatto però che secondo quanto prescritto dal Principio Contabile n. 13, i costi indiretti fissi e indiretti variabili vengano attribuiti ai prodotti considerando un volume medio, determina che “in ipotesi di livelli modesti di attività ciò comporta una non corretta attribuzione dei costi generali variabili. Questi, infatti, se parametrati ai livelli normali di attività, vengono attribuiti solo parzialmente ai prodotti, mentre non vi è dubbio che, per la loro natura di costi correlati ai volumi produttivi, essi debbano essere interamente attribuiti e che in nessun modo possano dare origine a costi di capacità produttiva non utilizzata.”³⁹ Quindi dalla lettura del Principio Contabile emerge che non si distinguono i costi indiretti variabili da quelli fissi, devono essere, infatti, attribuiti al prodotto considerando la capacità produttiva normale e non quella effettiva.

Questo però è stato ampiamente criticato da parte della dottrina, poiché questa ripartizione secondo diversi autori non è accettabile per i componenti negativi di reddito indiretti variabili, poiché questi ultimi sono strettamente legati ai volumi produttivi realizzati, essi variano in relazione al variare della produzione effettiva. Diversi autori, infatti, ritengono che per ottenere una corretta e adeguata ripartizione dei costi indiretti di produzione variabile, la quantità da considerare non sia quella normale programmata ex-ante ma la produzione effettiva.

Riassumendo, possiamo avere quindi le seguenti situazioni:

³⁸ Santesso E. e Sostero U. in *“Il bilancio”* pag. 134.

³⁹ Santesso E. e Sostero U. in *“I principi contabili per il bilancio d'esercizio”* pag. 310.

- nel caso in cui si realizzano bassi volumi produttivi, o vi è un'elevata inattività degli impianti, al fine di evitare di imputare alle rimanenze di magazzino aliquote unitarie di costi indiretti generali troppo elevate, il principio contabile prescrive l'impiego dei volumi normali e abbandonare pertanto i volumi effettivamente conseguiti.
- Viceversa, in periodi di produzione elevata, l'imputazione dei costi indiretti generali fissi dovrebbe essere compiuta utilizzando la quantità effettivamente prodotta. Di conseguenza il costo unitario di produzione si ridurrebbe poiché il costo unitario medio per unità di prodotto sarebbe minore, rispetto al caso in cui si utilizzassero il volume normale⁴⁰.

Sottolineiamo che il Principio Contabile Nazionale n. 13 però non prevede esplicitamente quest'ultimo caso, infatti, esso prescrive che i costi generali indiretti di produzione siano ripartiti ai prodotti in rimanenza, considerando il livello normale di produzione.

Prima di esaminare i possibili metodi utilizzabili per determinare il costo di acquisto, dobbiamo considerare il seguente problema:

- possiamo impiegare nel bilancio civilistico, ai fini di valutare le rimanenze di magazzino il costo unitario effettivo, output della contabilità analitica?

Come abbiamo evidenziato la normativa civilistica e i Principi Contabili dettano dei criteri rigorosi per la composizione del costo delle rimanenze di magazzino, quindi ovviamente l'impiego del componente negativo di reddito unitario effettivo output della contabilità analitica, per valutare le giacenze dipenderà dalla sua composizione tecnica. Difatti "se, per una serie di motivazioni interne aziendali, il costo unitario di prodotto determinato nell'ambito del controllo di gestione si compone, esattamente, dei componenti negativi di reddito previsti dal Codice e dai Principi Contabili Nazionali (...), è possibile utilizzare tale valore anche in ambito civilistico."⁴¹ Viceversa, qualora il costo output della contabilità analitica è costituito da elementi in merito ai quali il Codice Civile e i Principi Contabili pongono un divieto di inclusione nel costo delle rimanenze di magazzino, l'impiego in ambito

⁴⁰ Tale caso è proposto da D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 311 – 312, anche se l'Autore specifica che tale situazione non è esplicitamente completata dall'OIC n. 13.

⁴¹ Avi M.S. in *"Management Accounting vol. II"* pag. 76.

civilistico non è possibile, pena la redazione di un bilancio irregolare e pertanto impugnabile. Speso la traslazione del costo determinato ai fini del controllo di gestione in ambito civilistico è impossibile, proprio perché in contabilità analitica si imputano ai prodotti anche quote di costi amministrativi, generali, ecc.

Inoltre è indispensabile considerare le modalità utilizzate per ripartire i costi totali indiretti. È necessario definire la quantità da considerare come riferimento nella scelta del parametro di ripartizione, ma essa può essere differente, pertanto solamente qualora vi sia perfetta convergenza nei parametri di ripartizione il costo unitario utilizzato ai fini gestionali può essere impiegato anche a fini valutativi nell'ambito del bilancio d'esercizio.

8.5. Metodi di determinazione del costo di acquisto

La valutazione delle giacenze in rimanenza presume l'attribuzione alle singole e specifiche unità fisiche dei corrispondenti componenti negativi di reddito di acquisto o produzione. Ciò è facilmente applicabile quando i beni in rimanenza sono specifici, agevolmente individuabili sia dal punto di vista fisico che contabile, ma quando le rimanenze di magazzino sono costituite da beni cosiddetti fungibili, ovvero indistinti, risulta difficile ed eccessivamente oneroso determinare in modo specifico il costo di ciascuna unità in rimanenza. Vengono pertanto impiegati dei metodi convenzionali di attribuzione dei costi di acquisto o produzione alle scorte di magazzino.

Il Codice Civile all'articolo 2426, primo comma, punto 10 prevede che il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quello "primo entrato, primo uscito" o "ultimo entrato, primo uscito"; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa.

Quindi qualora il bene in rimanenza sia chiaramente individuabile in maniera specifica, si determinerà anche il relativo costo in modo specifico. Per i beni infungibili il corrispondente costo è determinato necessariamente con metodi

specifici. Ma la determinazione specifica del costo delle giacenze, non è opportuna e consigliata in presenza di numerose voci di beni in magazzino, caratterizzati da un'elevata intercambiabilità. Il legislatore non obbliga il redattore di bilancio a ricorrere a questi metodi convenzionali, ma gli offre una mera facoltà, infatti, non esclude l'applicazione della metodologia specifica.

I criteri convenzionali previsti dal Codice Civile sono: il FIFO, il LIFO e il costo medio ponderato. Il legislatore non manifesta una preferenza tra questi metodi, non prescrive in quali situazioni operative si impiega uno o l'altro metodo, lascia quindi una libera interpretazione al redattore, ma non si può non evidenziare che “gli effetti reddituali e patrimoniali (derivanti) dall'adozione di ognuno di essi risultano sensibilmente differenti, non rispondendo, pertanto, nello stesso modo, al postulato della prudenza.” Proprio per tale motivo “si sostiene che anche la scelta fra i tre metodi debba esse ispirata, come tutte le valutazioni, al principio generale della rappresentazione veritiera e corretta”⁴².

Presentiamo ora, in modo distinto, i tre metodi: FIFO, LIFO e Costo medio ponderato.

8.5.1. Fifo

Il metodo del Fifo – first in, first out – primo entrato, primo uscito – ipotizza una movimentazione delle scorte di magazzino razionale e concreta, infatti, si impiegano o si vendono quelle da più tempo disponibili all'interno dell'azienda, in tal modo restano in magazzino le quantità prodotte o acquisite più recentemente. Pertanto si rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato in quanto il magazzino è valutato ai costi più recenti. L'applicazione di questo metodo prevede che i prelievi avvengano con lo stesso ordine dei carichi, inoltre, “la sua applicazione rigorosa prevede la determinazione del costo ogni volta in cui si effettua un prelievo. Il metodo in questo caso si denomina continuo o per movimento.”⁴³

Secondo l'OIC n. 13, il metodo FIFO tende a contrapporre nel Conto Economico a ricavi recenti costi meno recenti. La valutazione delle rimanenze con questo metodo

⁴² D'Alessio R. in “*La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa*” pag. 318.

⁴³ Santesso E. e Sostero U. in “*I principi contabili per il bilancio d'esercizio*” pag. 317

assume che le stesse siano costituite dalla sommatoria dei costi più recenti. Infatti, si assegnano prima gli ultimi costi sostenuti per le ultime quantità acquistate nell'esercizio a corrispondenti quantità in giacenza; poi i penultimi costi sostenuti per le penultime quantità acquisite, e così via fino a coprire tutte le quantità in giacenza.

Il FIFO si impiega soprattutto per le materie prime deperibili o in scadenza, proprio perché i materiali acquistati in data più lontana sono i primi a essere utilizzati.

A maggior chiarimento presentiamo il seguente esempio:

Data	CARICO			SCARICO			IN RIMANENZA	
	Quantità	Prezzo	Valore totale	Quantità	Prezzo	Valore totale	Quantità	Valore
31/12/(n-1)	100	105	10.500				100	10.500
15/1/n	110	140	15.400				210	25.900
20/4/n				60	105	6.300	150	19.600
4/6/n	50	160	8.000				200	27.600
10/9/n				35	105	3.675	165	23.925
15/10/n				75	5*105 70*140	525 9.800	90	13.600
7/11/n	80	190	15.200				170	28.800
31/12/n				100	30*140 50*160 20*190	4.200 8.000 3.800	70	12.800

Il valore totale degli scarichi ammonta a € 36.300, e il valore delle rimanenze finali è pari a € 12.800.

8.5.2. Lifo

Questo metodo si basa su una logica contrapposta a quella del FIFO, considera, infatti, che l'ultimo entrato è il primo a uscire dal magazzino – last in, first out.

Le quantità acquistate o prodotte più recentemente sono le prime ad essere utilizzate o comunque vendute, perciò in magazzino restano le quantità degli acquisti più remoti.

Quindi tende a contrapporre costi più recenti a ricavi correnti. Secondo l'OIC n. 13 in fase di prezzi ascendenti il FIFO attenua gli effetti derivanti dall'inflazione sui

risultati d'esercizio, questo perché in Conto Economico si contrappongono ai ricavi costi più recenti e quindi un maggior costo. Si determina così un adeguamento del Conto Economico rispetto al mutato livello dei prezzi. Però, produce risultati distorsivi sullo Stato Patrimoniale in fase di prezzi crescenti, poiché determina un valore di magazzino inferiore rispetto ai valori correnti.

Viceversa, in presenza di costi discendenti il LIFO contrappone nel Conto Economico ai ricavi i prezzi più bassi lasciando a magazzino quelli più alti. Tali valori come vedremo, dovranno essere ridotti a valore di mercato in sede di valutazione.

Per l'applicazione di questo metodo si possono distinguere due varianti:

- *LIFO continuo*;
- *LIFO a scatti*.

LIFO continuo: gli scarichi sono imputati ad ogni singolo movimento precedente, che può essere di vendita o acquisto, è per tale motivo un metodo molto oneroso.

Esempio:

Data	CARICO			SCARICO			IN RIMANENZA	
	Quantità	Prezzo	Valore totale	Quantità	Prezzo	Valore totale	Quantità	Valore
31/12/(n-1)	100	105	10.500				100	10.500
15/1/n	110	140	15.400				210	25.900
20/4/n				60	140	8.400	150	17.500
4/6/n	50	160	8.000				200	27.600
10/9/n				35	160	5.600	165	22.000
15/10/n				75	15*160 50*140 5*105	2.400 7.000 525	90	12.075
7/11/n	80	190	15.200				170	27.275
31/12/n				100	80*190 20*105	15.200 2.100	70	9.975

L'ammontare complessivo degli scarichi è pari a € 41.225, mentre il valore delle rimanenze finali è di € 9.975.

FIFO a scatti: un tempo tale metodo, che costituisce una variante del LIFO continuo, era molto diffuso all'interno delle realtà produttive. Esso si basa sul fatto che la

valutazione è svolta non gradualmente in base ad ogni movimento di carico/scarico, ma soltanto a fine periodo.

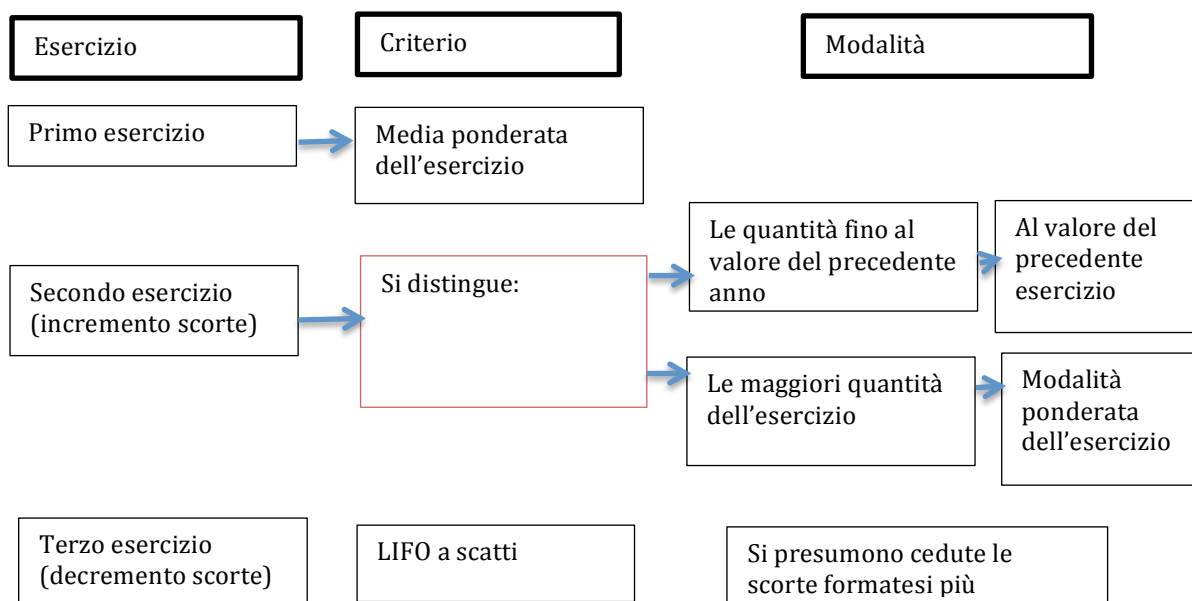
Con tale variante, nel primo esercizio le rimanenze sono valutate al costo medio ponderato per periodo, calcolando il rapporto tra il componente negativo di reddito complessivo d'acquisto, o produzione, e la quantità totale acquistata o prodotta. Nel secondo esercizio, e in quelli successivi, l'OIC n. 13 prevede quanto segue: è necessario innanzitutto confortare la quantità di una voce giacente a fine esercizio con quella all'inizio; e nel caso in cui la quantità a fine esercizio ecceda quella all'inizio, la quantità pari a quella giacente all'inizio si valorizza con il costo a quella specifica data. Mentre l'incremento di quantità si valuta con uno dei seguenti procedimenti, alternativi, da utilizzare con costanza nel tempo. In tal modo, ogni incremento di fine esercizio costituisce una classe - o strato - LIFO di valutazione. I possibili criteri applicabili prevedono di:

- a. valutare l'incremento di quantità (strato LIFO) di ogni singola voce in magazzino a fine esercizio rispetto alle rimanenze all'inizio dell'esercizio, con i costi relativi ai primi acquisti avvenuti nell'esercizio.
- b. valutare l'incremento di quantità di ogni singola voce in magazzino a fine esercizio al costo medio degli acquisti dell'esercizio.

Il principio indica anche che l'alternativa a. è la più logica poiché rispecchia maggiormente la teoria del LIFO. Mentre l'alternativa b. si basa sul fatto che il LIFO a scatti è una particolare forma di LIFO, applicato non sul singolo movimento ma sul gruppo di movimenti avvenuti in un determinato periodo di tempo, e pertanto si fonda sulla media dei costi dei movimenti.

Se invece le quantità a fine esercizio sono inferiori a quelle all'inizio, si valorizza la quantità di fine esercizio utilizzando i componenti negativi di reddito e le quantità delle singole classi LIFO più remote componenti le rimanenze all'inizio dell'esercizio.

Figura n.1: funzionamento del metodo LIFO.



Proponiamo ora un esempio di calcolo col metodo del LIFO a scatti.

Data	Acquisizione			Prelievo		
	Costo della partita	Dimensione della partita	Costo medio unitario	Dimensione del prelievo	Costo unitario	Costo totale
31/12/n-1	140	30	8			
8/1/n	750	60				
28/8/n	250	25				
31/12/n		30 85	8 11,76	45	11,76	529,41
4/2/n+1	350	30 40	8 11,76			
10/10/n+1	280	55 35				
31/12/n+1		30 40 90	8 11,76 7	95 90 5	7 11,76	630 58,8
Rimanenze al 31/12/n+1				30 35	8 11,76	240 411,6

8.5.3. Costo medio ponderato

Tale metodo si fonda sull'ipotesi che le rimanenze di magazzino acquistate o prodotte, una volta entrate nel magazzino, non sono più identificabili individualmente e separatamente, ma formano un insieme indistinto di beni, tutti ugualmente disponibili. I prelievi di conseguenza possono riferirsi in modo casuale a qualsiasi partita di beni. La valutazione delle scorte con questo metodo si basa sull'attribuzione ad ogni unità in giacenza del valore determinato come media ponderata tra i costi di acquisto e le quantità acquistate in un dato periodo.

L'OIC n. 13 presenta due alternative del metodo del costo medio ponderato:

- a. quella per movimento: dove il costo medio è determinato subito dopo ogni singolo acquisto e le vendite vengono scaricate con il costo medio calcolato dopo l'ultimo acquisto effettuato. Il Principio Contabile Nazionale prevede che al momento del ricevimento il costo medio viene determinato dividendo il costo totale delle unità residue prima dell'ultimo ricevimento, più il costo delle ultime unità ricevute per il totale delle unità residue dopo l'ultimo ricevimento.
- b. Quella per periodo: è più semplice e più pratica, essa prevede che alle quantità e ai costi in inventario all'inizio del periodo si aggiungono gli acquisti o la produzione di periodo (anno, mese, trimestre, ecc.) e si calcolano i nuovi costi medi ponderati.

Procedendo in questo modo, il metodo del costo medio ponderato cerca di livellare i movimenti nei prezzi, di conseguenza ci sarà una differenza tra i prezzi più recenti ed i costi medi.

L'alternativa del costo medio ponderato per movimento, rispetto a quella per periodo, implica la formulazione di un nuovo costo medio ponderato ogni volta che si realizza un nuovo acquisto. Pertanto tale costo medio verrà impiegato per valorizzare gli scarichi immediatamente successivi. Ogni prelievo da magazzino, in questo modo, può essere valorizzato ad un costo significativo di recente individuazione, all'opposto di quanto invece accade con il metodo del costo medio per periodo.

È un metodo che porta ad una valutazione intermedia rispetto ai due precedentemente presentati (LIFO e FIFO). Con prezzi crescenti il costo medio

ponderato per movimento comporta una valutazione delle rimanenze maggiore a quella del costo medio ponderato per periodo, viceversa con prezzi decrescenti. Questo risultato è giustificato dal fatto che in tale metodo avviene una progressiva sostituzione delle quantità acquisite precedentemente con quelle acquistate successivamente.

Presentiamo ora due esempi di applicazione: uno per il metodo del costo medio ponderato per movimento e l'altro per il costo medio ponderato per periodo.

Metodo del costo medio ponderato per movimento

Data	CARICO			SCARICO			IN RIMANENZA		
	Quantità	Prezzo	Valore totale	Quantità	Prezzo	Valore totale	Quantità	Prezzo	Valore
31/12/(n-1)	100	105	10.500				100	105	10.500
15/1/n	110	140	15.400				210	123,3	25.900
20/4/n				60	123,3	7.400	150	123,3	18.500
4/6/n	50	160	8.000				200	132,5	26.500
10/9/n				35	132,5	4.637,5	165	132,5	21.863
15/10/n				75	132,5	9.937,5	90	132,5	11.925,5
7/11/n	80	190	15.200				170	160	27.125,5
31/12/n				100	160	16.000	70	159	11.125,5

Metodo del costo medio ponderato per periodo

	Costo della partita	Dimensione della partita	Costo medio unitario	Dimensione del prelievo	Costo unitario	Costo totale
31/12/n-1	140	30	8			
8/1/n	750	60				
28/8/n	250	25				
31/12/n		105	10,86	45	10,86	488,57
4/2/n+1	350	60	10,86			
10/10/n+1	280	55				
		150	8,94			

31/12/n+1				50	8,94	446,5
Rimanenze al 31/12/n+1				100	8,94	894

8.5.4. Confronto tra i metodi di costo

Alla sezione D.IV.f dell'OIC n. 13, si raffrontano i tre metodi presentati, e si afferma quanto segue:

- Il metodo del costo medio ponderato, rispetto al LIFO e al FIFO, consente di mediare le variazioni ascendenti e discendenti dei prezzi.
- Il metodo del FIFO, rispetto al LIFO ed al costo medio ponderato, contrappone ai ricavi recenti costi più remoti; pertanto valuta le rimanenze a costi più recenti, determinando un aumento degli utili in fase di prezzi crescenti e all'opposto una riduzione di utili quando i prezzi diminuiscono. Inoltre, quando i prezzi aumentano, le giacenze di magazzino sono esposte in Stato Patrimoniale a costi storici recenti.
- Invece, il metodo del LIFO, rispetto al FIFO e al costo medio ponderato tende a contrapporre ai ricavi più recenti componenti negativi di reddito più recenti. Di conseguenza si determinerà una riduzione di utili con prezzi che crescono, e un aumento con i prezzi decrescenti.
- Inoltre, così come indicato nel principio, il metodo LIFO mitiga gli effetti dei cosiddetti "profitti di magazzino" che il metodo FIFO e quello del costo medio ponderato possono comportare con prezzi crescenti, poiché, questi ultimi due metodi contrappongono nel Conto Economico ai ricavi gli acquisti meno recenti e quindi un minor costo. Allo stesso tempo il LIFO con un andamento crescente dei prezzi determina distorsioni nello Stato Patrimoniale, questo perché le rimanenze di magazzino risultano iscritte ad un valore minore rispetto al loro costo attuale, determinando una riserva occulta (una riserva latente di bilancio) di ammontare pari alla differenza tra il valore delle

rimanenze calcolato a prezzi correnti di mercato e il valore emergente con l'applicazione del LIFO⁴⁴.

- Il LIFO, sempre con prezzi crescenti, crea effetti positivi sul Conto Economico, qualora le rimanenze finali siano inferiori a quelle iniziali, questo è dovuto al fatto che tale metodo accredita a Conto Economico i minori costi dell'esercizio precedente per la quantità che si è ridotta.
- Ulteriormente, in caso di prezzi discendenti il metodo del LIFO ha l'effetto di contrapporre ai ricavi di Conto Economico i costi più bassi, e di imputare alle rimanenze costi più elevati, di conseguenza la valutazione delle giacenze stesse è allineata ai valori di mercato.

Per quanto attiene la scelta di quale metodo impiegare, il Codice Civile fa un riferimento generico ai tre metodi presentati. "E' da ritenersi che siano tutti accoglibili, sia nelle versioni per movimento che in quelle semplificate, sempreché queste ultime non conducano a risultati eccessivamente lontani dall'applicazione per movimento."⁴⁵

Ad ogni modo, se l'andamento dei prezzi di mercato non subisce rilevanti variazioni, i tre metodi non hanno alcuna utilità da un punto di vista economico - patrimoniale, di conseguenza la scelta che il redattore del bilancio deve compiere dovrà considerare altri elementi. Per esempio si dovrà scegliere il metodo di valutazione che premetta di realizzare il miglior collegamento tra il sistema della contabilità analitica e quella di magazzino; il metodo selezionato dovrà allo stesso tempo risultare semplice e non troppo oneroso per la realtà produttiva; se l'impresa opera in un contesto internazionale agevole e favorevole dovrà essere il passaggio dalla contabilità in euro ad altre valute.

La scelta, in ogni caso, deve essere guidata e ispirata al principio generale previsto all'articolo 2423, secondo comma del Codice Civile: "Il bilancio deve essere redatto

⁴⁴ Evidenziamo però che ciò si verifica "soltanto quando lo scenario economico, ed in senso più ampio di mercato è caratterizzato da pesci crescenti. Venendo a mutare quelli che sono i presupposti relativi alle riserve latenti, cioè i pesci crescenti, come sta accadendo nella realtà del nostro paese negli ultimi anni dove addirittura in alcuni business i prezzi sono decrescenti (si pensi al settore dell'informatica, al mercato di alcune commodities, ecc.), l'utilità economica del LIFO storico viene a scomparire." in *"Valutare il magazzino"* a cura di D'Attilio C.

⁴⁵ Santesso E. – Sostero U. in *"Il bilancio"* pag. 142.

con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.”

8.6. Analisi dei metodi alternativi di determinazione dei costi e dei criteri di valutazione non accettati e non conformi ai coretti Principi Contabili Nazionali

Il Codice Civile riconosce come unici metodi di determinazione del costo dei beni fungibili di magazzino quelli sopra presentati, ossia il metodo del LIFO, del FIFO e del Costo medio ponderato. I Principi Contabili Nazionali, invece, prevedono due ulteriori metodi:

1. il metodo dei costi standard;
2. il metodo del prezzo al dettaglio.

Per quanto riguarda i costi standard, essi sono componenti negativi di reddito che hanno un duplice scopo: di obiettivo e di parametro di confronto rispetto ai quali valutare le prestazioni ottenute. Tale metodo prevede che gli scarichi e i carichi di magazzino, o perlomeno i primi, siano valorizzati sulla base di un costo predeterminato, relativamente a un arco temporale abbastanza ampio.

Il Principio Contabile Nazionale n. 13 al punto D.V. prevede che può essere impiegato il costo standard solamente se esso è rappresentativo di costi reali ed effettivi, alla luce di ciò è necessario pertanto che i costi standard siano frequentemente rivisti⁴⁶. Nel caso in cui gli standard non siano frequentemente rivisti e aggiornati, il magazzino dovrà essere rettificato per considerare e riflettere i costi effettivi. I costi standard già superati vanno rettificati per riflettere i cambiamenti reali nelle condizioni di costo, quali i mutamenti dei processi e dell'efficienza, ma non per riflettere l'inefficienza inclusa tra i costi consuntivi. Di conseguenza prima di rettificare i costi standard sulla base delle varianze, sarà indispensabile analizzare le cause che hanno determinato gli scostamenti, e le variazioni che emergono da inefficienze produttive, scioperi, anomalie, impianti

⁴⁶ Il principio contabile prevede che solitamente i costi standard vengano aggiornati annualmente in periodi di prezzi relativamente stabili e più frequentemente in periodi di instabilità di prezzi.

inattivi ecc. rappresentano costi dell'esercizio in cui si realizzano e non possono essere differiti nel magazzino⁴⁷.

Al punto D.V.c3, il Principio Contabile evidenzia che i costi standard non costituiscono un vero metodo di determinazione del costo delle giacenze di magazzino, come il LIFO, il FIFO o il Costo medio ponderato, pertanto, se si fa ricorso ai costi standard per la valutazione delle medesime, occorre specificarlo, indicando che il magazzino è valutato con il criterio del costo a cui i costi standard si approssimano. Tant'è che se i valori standard si discostano in maniera rilevante rispetto a quelli effettivi realmente sostenuti dall'impresa, la valutazione delle rimanenze di magazzino a costi standard non può considerarsi adeguata.

Non tutta la dottrina è concorde sull'utilizzo del metodo dei costi standard, diversi autori, infatti, ritengono che esso può essere utilizzato solamente se le produzioni realizzate dall'impresa hanno la caratteristica di essere standardizzate, poiché il suo impiego richiede la definizione delle condizioni operative standard. Tali condizioni operative standard non sono di facile e agevole individuazione per le produzioni differenziate⁴⁸.

Il metodo del prezzo al dettaglio è impiegato soprattutto dalle imprese che operano nel settore della grande distribuzione, a causa del considerevole numero di articoli trattati e dell'elevata velocità di rotazione delle scorte. Per tali aziende è difficile applicare i metodi convenzionali di determinazione del valore delle scorte previsti dal Codice Civile. Pertanto la tecnica contabile ha elaborato il metodo del prezzo al dettaglio (Retail – Method) allo scopo di facilitare la valutazione delle giacenze fisiche in maniera particolare nei negozi di vendita al dettaglio. Questo metodo non è previsto dal Codice Civile, è menzionato nei Principi Contabili ma regolato e

⁴⁷ Gli autori Santesso E. e Sostero U. sottolineano e chiariscono un aspetto importante. Il fatto che secondo i principi contabili nazionali non vanno differiti nel magazzino i costi che derivano da inefficienze produttive, è corretto solamente se i costi standard sono definiti considerando un livello di efficienza normale. "Se invece, come è frequente, i costi standard incorporano livelli di efficienza ideali o difficilmente raggiungibili, le variazioni derivanti da inefficienze vanno, almeno in parte, incluse nel coto delle giacenze poiché rappresentano i costi che normalmente vengono sostenuti per la loro fabbricazione." in *"I principi contabili per il bilancio d'esercizio"* pag. 325.

⁴⁸ Brusa L. scrive: "sono quindi costi applicabili a produzioni standardizzate, non a produzioni di volta in volta differenti." in *"Budget e controllo di gestione"* pag. 134.

specificato nel dettaglio dalla normativa tributaria all'articolo 92, comma 8 del Testo Unico.⁴⁹

In ogni caso i Principi Contabili prevedono che esso non costituisce un metodo di costo di per sé, ma un procedimento di determinazione del costo, pertanto il suo impiego è ammesso solamente se produce risultati assimilabili a quelli determinati con il metodo LIFO, FIFO o Costo medio ponderato.

Presentiamo ora tre metodi di valutazione delle rimanenze di magazzino scartati, in quanto non ritenuti corretti, poiché in contrasto con le finalità di un bilancio d'esercizio nell'ambito di una contabilità a valori storici⁵⁰.

- Il metodo del costo primo variabile.

Ricordiamo che il costo primo variabile è un costo che include le materie prime, la manodopera diretta e una quota di spese generali variabili di produzione, ma esclude le spese generali di produzione fisse quali l'ammortamento. Perciò esso fornisce alla direzione aziendale informazioni sul margine contributivo alle spese fisse, è quindi uno strumento utile per individuare i volumi di vendite necessari a coprire le spese generali di produzione fisse, per individuare quali prodotti sono redditizi, per valutare la convenienza a produrre internamente un determinato bene rispetto all'acquisizione esterna., ecc. I sostenitori dell'impiego di tale metodo per valutare le rimanenze di magazzino ritengono che le spese fisse di produzione costituiscono elementi negativi di reddito che non devono essere considerati e inclusi nella valutazione delle scorte. In realtà una tale teoria non è ammissibile poiché i costi fissi di fabbricazione costituiscono per molte aziende, una parte rilevante del costo di fabbricazione. Di conseguenza se essi venissero esclusi ciò comporterebbe una riduzione del valore del magazzino, che non è ammissibile poiché giustificata dalla sola utilità pratica a livello direzionale.

- Il metodo NIFO – next in, first out – presuppone che la valutazione delle giacenze di magazzino è svolta considerando che i primi quantitativi usciti

⁴⁹ Rimandiamo al capitolo 10 la trattazione.

⁵⁰ Facciamo qui riferimento all'allegato I – criteri di valutazione non accettabili del Principio Contabile Nazionale n. 13.

dal magazzino sono i primi ad essere acquistati dopo la chiusura dell'esercizio. Ma ovviamente tale metodo contrasta con i postulati del bilancio d'esercizio nell'ambito di una contabilità a valori storici, poiché si considererebbero componenti negativi di reddito dell'esercizio successivo. Cioè il costo della merce venduta, indicato in Conto Economico, è determinato sulla base del costo di sostituzione⁵¹. Tale metodo pertanto non è corretto per valutare le rimanenze di magazzino⁵².

- Il metodo del prezzo di vendita.

Valutare le scorte in giacenza al prezzo di vendita è scorretto poiché si anticipano utili non ancora realizzati. Ciò è in contrasto con i postulati alla base della redazione del bilancio d'esercizio. Talvolta però in assenza di un sistema di contabilità industriale soddisfacente si impiega il prezzo di vendita al netto dell'utile lordo presunto. Questo metodo è accettabile solamente se può essere dimostrato che produce valori assimilabili a quelli prodotti dalle configurazioni di costo ritenute corrette.

8.7. Il valore di mercato

8.7.1. Valore netto di realizzo

Il legislatore prevede, all'articolo 2426 punto 9 del Codice Civile, che il termine di paragone con cui confrontare il costo delle rimanenze è il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. Ma cosa si intende con valore desumibile dall'andamento di mercato? La dottrina è concorde nel ritenere che tale espressione indica il valore di realizzazione in epoca futura, cioè un "prezzo fattibile che i redattori del bilancio ragionevolmente ritengono possa essere effettivamente fissato al momento della vendita, considerando la capacità di assorbimento del

⁵¹ Concetto il cui significato è indicato nel paragrafo successivo.

⁵² Secondo quanto indicato nell'Allegato I, tale metodo in un contesto di contabilità a valori storici dovrebbe essere impiegato in periodi di inflazione non ai fini di valutazione di bilancio ma ai fini gestionali interni per fissare i prezzi di vendita.

mercato, ma, soprattutto, la destinazione prevista per i beni che si intendono valutare.”⁵³

Il valore di realizzo desumibile dall’andamento di mercato è stato oggetto di un’analisi dettagliata nel Principio Contabile Nazionale n. 13, lettera D.VI.a. L’OIC evidenzia che sebbene il costo sia alla base della valutazione del magazzino, si rende necessario, quando l’utilità o la funzionalità originaria è ridotta, modificare tale valore se esso non è recuperabile. Questo è necessario per eliminare quei costi di magazzino che si prevede non possano più essere recuperati nel futuro. Per tali ragioni le perdite derivanti da danni, obsolescenza, deterioramento, ecc. devono essere rilevate, come costi nell’esercizio in cui si possono prevedere e non nell’esercizio in cui sono vendute le relative partite di magazzino.

Per individuare il valore di mercato allo scopo di valutare le giacenze si può considerare alternativamente:

1. il valore netto di realizzo;
2. il costo di sostituzione.

Per quanto attiene il valore netto di realizzo, secondo l’OIC n. 13, in linea generale, esso è impiegato per valutare le merci, i prodotti finiti, i semilavorati di produzione e i prodotti in corso di lavorazione. Rappresenta il prezzo di vendita nel corso della normale gestione, cioè di un’impresa in funzionamento, al netto dei costi di completamento e delle spese dirette di vendita, come per esempio quelle di trasporto, di imballaggio, di provvigione, ecc., che possono essere previste in modo ragionevole. Non si deducono invece le altre spese di vendita, la pubblicità, le spese generali ed amministrative, poiché non sono attribuibili in modo diretto alla vendita di specifici beni e inoltre, queste sono sostenute per lo svolgimento della normale attività d’impresa⁵⁴.

Pertanto è necessario considerare il ricavo futuro atteso complessivo, esso dipende dalle decisioni aziendali e in maniera particolare dai corrispettivi di negoziazione dei beni in rimanenza, considerando il momento e la condizione a cui saranno alienati. “Il problema economico-aziendale, dunque, consiste nella prospezione delle condizioni di tempo e di spazio in cui, nella gestione futura, avverrà (gradualmente)

⁵³ D’Alessio R. in *“La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d’impresa”* pag. 324.

⁵⁴ Queste spese quindi sono spese di periodo da addebitare direttamente a conto economico.

la cessione dei beni in magazzino, ipotizzando quali saranno le decisioni di prezzo che, al momento di ogni vendita, verranno assunte.”⁵⁵

Strumento di fondamentale importanza è il budget, dove vengono indicati per ciascun prodotto i relativi set di prezzi, considerando gli eventuali sconti e le quantità obiettivo da porre nel mercato. “Il presunto futuro ricavo di vendita che, in prima analisi, può essere considerato correttamente come riferimento per la valutazione delle rimanenze, è il prezzo di vendita accolto nel programma di esercizio o budget aziendale.”⁵⁶

Sottolineiamo inoltre, che la previsione del presunto valore di realizzo di mercato deve basarsi non su transitorie fluttuazioni di mercato, ma deve considerare l’andamento intercorrente tra la data di chiusura dell’esercizio e quella di preparazione del bilancio. Difatti l’OIC n. 13 prescrive al punto D.VII.c. che se i prezzi di vendita hanno avuto un andamento con minime oscillazioni nel corso dell’esercizio e alla chiusura dello stesso subiscono una temporanea riduzione, per ritornare ai precedenti valori normali nel periodo immediatamente successivo alla chiusura dell’esercizio e sono quindi in grado di far realizzare il costo del bene, la svalutazione al minor valore alla chiusura dell’esercizio non è necessaria.

8.7.2. Costo di sostituzione

Il costo di sostituzione è impiegato per valutare le materie prime e sussidiarie e i semilavorati d’acquisto, che partecipano alla formazione dei prodotti finiti.⁵⁷

Tale concetto indica il costo con il quale in normali condizioni di gestione una determinata voce di magazzino può essere riacquistata o riprodotta.

L’OIC n. 13 prevede che il costo di sostituzione dei materiali e prodotti acquistati si definisce sulla base dell’acquisto di quantità normali effettuato in normali circostanze. Nel caso di prodotti realizzati dall’impresa (prodotti manufatti), il costo di sostituzione è il costo di riproduzione, quest’ultimo si calcola assumendo che il bene sia ottenuto con un simile processo produttivo in quantità normali.

⁵⁵ D’Alessio R. in *“La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d’impresa”* pag. 326.

⁵⁶ Superti Furga F. in *“Il bilancio d’esercizio italiano secondo la normativa europea”* pag. 211.

⁵⁷ Ad eccezione di quanto indicato nel paragrafo successivo.

Tuttavia però il costo di sostituzione non può essere applicato alle materie prime e semilavorati di acquisto, ai fini di determinare il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato, se il valore netto di realizzo dei prodotti finiti di cui questi beni entrano a far parte, risulta inferiore rispetto allo stesso costo di sostituzione. In questi casi si rende necessario impiegare il valore netto di realizzo come è stato sopra definito, anche per questi materiali.

Esistono dunque delle eccezioni. Oltre a quella appena presentata, vi può essere il caso in cui le materie prime, sussidiarie e i semilavorati d'acquisto, il cui costo di sostituzione è inferiore al costo storico, se sono impiegate nella realizzazione di prodotti finiti e tali materiali hanno un valore netto di realizzo uguale o superiore al loro costo storico non devono essere oggetto di svalutazione.

Inoltre, per le materie prime, sussidiarie e semilavorati d'acquisto di lento movimento⁵⁸, o che risultano obsoleti⁵⁹, il valore di mercato è rappresentato dal valore di realizzo, così come determinato per le merci, prodotti finiti, ecc. Quest'ultimo in alcuni casi può essere costituito dal valore di rottamazione. L'OIC n. 13 al punto D.VII.d. prevede che per definire il valore di realizzo delle rimanenze obsolete e a lento rigiro spesso è necessario impiegare delle stime. Tra i fattori da considerare vi sono: l'evidenza di una domanda di mercato, il rapporto tra le vendite dell'ultimo periodo e le giacenze di magazzino, la possibilità di utilizzo futuro, i costi finanziari, i costi di magazzinaggio da sostenere prima dell'eventuale vendita, di stoccaggio, di trasporto, ecc.

Un'altra eccezione rispetto alla regola generale, si ha nel caso in cui la determinazione del valore netto di realizzo è difficoltosa a causa di speciali e particolari situazioni. Ad esempio nel caso di un andamento dei prezzi di mercato con forti oscillazioni ed effetto diretto sul prezzo di vendita, è preferibile impiegare il costo di sostituzione.

Infine, il Principio Contabile Nazionale prevede un'ulteriore eccezione che però, preferiamo trattare separatamente nel paragrafo successivo.

⁵⁸ Materiali a lento movimento cioè che eccedono rispetto alla normale quantità necessaria per un normale ciclo operativo.

⁵⁹ Materiali obsoleti ossia non più impiegabili nel normale processo produttivo o non più vendibili.

8.7.3. Valore di mercato: caso di prezzi decrescenti

Tale fattispecie è trattata nell'OIC n. 13 lettera D.VI.b5. Secondo il Principio Contabile in oggetto, in caso di prezzi decrescenti la valutazione delle merci, dei prodotti finiti e di altre giacenze destinate alla vendita, effettuata con il metodo del LIFO, comporta una problematica nel definire il valore di mercato. Ricordiamo che tale metodo, presuppone un andamento crescente dei prezzi e tende a contrapporre ai ricavi recenti, costi più recenti, e più elevati rispetto a quelli delle fasce LIFO precedenti, anche se ciò comporta distorsioni a livello di Stato Patrimoniale, poiché in bilancio è iscritto un valore sottovalutato delle rimanenze.

Nell'ipotesi di prezzi decrescenti, a livello di Conto Economico si realizza un flusso di componenti negativi di reddito contrario a quello previsto dal metodo stesso. Ciò accade perché il LIFO contrappone ai ricavi recenti, costi recenti che risultano essere inferiori a quelli delle fasce LIFO precedenti. La conseguenza di questo è che si determinano effetti distorsivi sul bilancio d'esercizio, poiché nel valore delle rimanenze a Stato Patrimoniale si mantengono valori di costo più elevati di quelli correnti. Pertanto il principio prescrive che in caso di prezzi decrescenti, per la valutazione delle merci e dei prodotti finiti, si deve utilizzare come valore di mercato il costo di sostituzione, se quest'ultimo risulta inferiore al valore di carico.

Nel caso in cui il valore netto di realizzo meno il normale margine di profitto⁶⁰ sia maggiore al costo di sostituzione, ed entrambi i valori siano inferiori al valore di carico, è consentito impiegare tale maggior valore. A condizione comunque che sia ragionevolmente certo che i prezzi di vendita non subiranno riduzioni, ovvero che l'attesa riduzione venga considerata nella determinazione del valore netto di realizzo al netto del normale margine di profitto. Questo perché altrimenti la valutazione del magazzino al costo di sostituzione determinerebbe utili minori nell'esercizio corrente, a fronte di utili maggiori negli esercizi successivi.

⁶⁰ Il principio contabile nazionale specifica che il normale margine di profitto è determinato comparando la media dei valori netti di realizzo e la media dei costi di sostituzione per un ragionevole e significativo periodo temporale che a livello indicativo va dal mese di chiusura dell'esercizio a tutto il periodo successivo fino alla data di preparazione del bilancio.

Concludiamo la trattazione del valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato con una schematizzazione del concetto di costo di sostituzione e di valore netto di realizzo – Figura n.2.

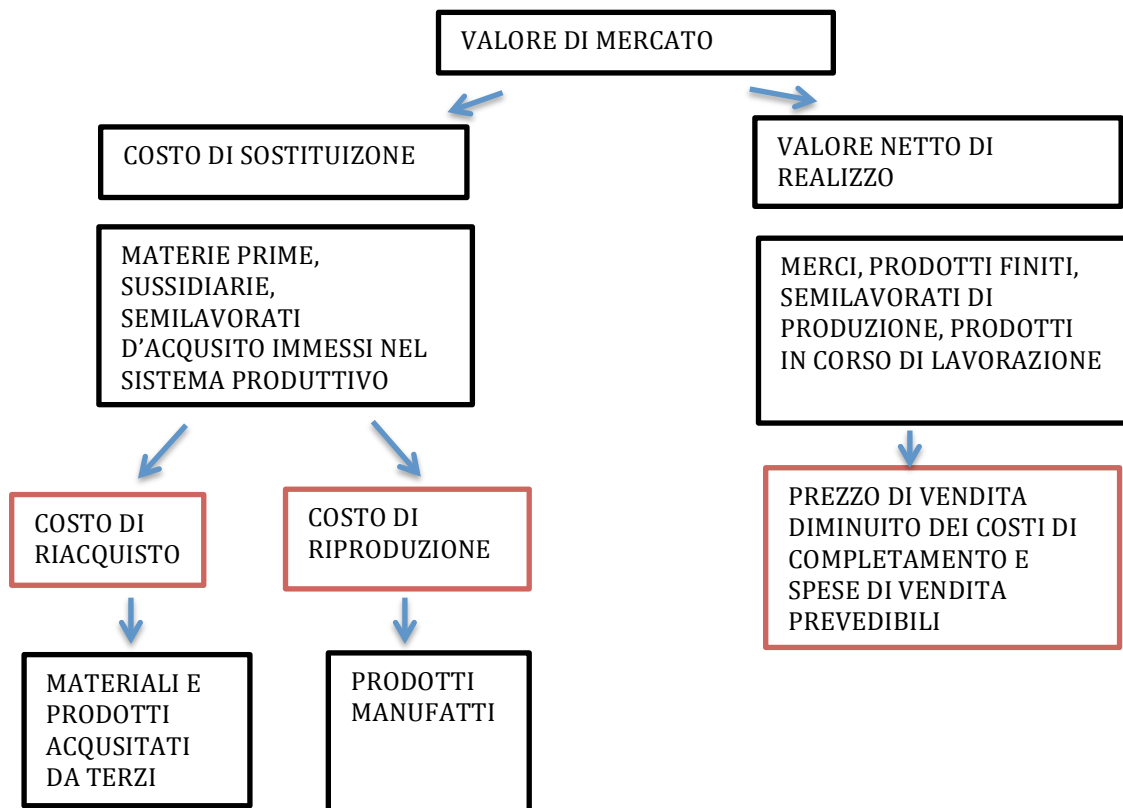


Figura n.2.: Costo di sostituzione e valore netto di realizzo.

8.8. Metodologia di applicazione del principio del “minore tra costo e mercato”

8.8.1. Svalutazione al valore di mercato

La valutazione delle rimanenze di magazzino al minore tra il costo e valore di mercato va compiuta alternativamente voce per voce, per categoria di rimanenza, o con riferimento ad ogni unità di inventario. “Con il termine unità di inventario si fa riferimento:

- per gli articoli o le categorie individuabili, l'articolo o le categorie degli stessi;
- per gli articoli interscambiabili, la categoria degli articoli.

Per determinare la categoria è necessario considerare:

- il tipo di articolo;
- il costo di produzione;
- il mercato;
- la qualità del prodotto;
- altri elementi utili per distinguere un dato elemento dagli altri.”⁶¹

L’OIC n. 13 prescrive che i raggruppamenti possono essere effettuati ad una condizione: cioè che i raggruppamenti medesimi non comportino risultati distorsivi e differenti rispetto a quelli conseguibili confrontando voce per voce.

Quindi, in base a quanto previsto dal legislatore quando il costo di un articolo o di una categoria di articoli è maggiore rispetto al valore di mercato desumibile dall’andamento di mercato vi è l’obbligo della svalutazione ai fini della redazione del bilancio civilistico. L’OIC n. 13 indica che le rimanenze di magazzino sono valori comuni a due o più esercizi, quindi costi imputabili a beni ancora in giacenza, e in quanto sospesi, possono essere rinviati ai futuri esercizi a condizione che possano essere recuperati con i ricavi futuri. Di conseguenza, vi è l’obbligo di impiegare il minor valore, al fine di evitare che cause diverse comportino il non reintegro di tutti o parte di quei costi sospesi con i ricavi di vendita. Infatti, l’OIC in oggetto, al punto D.II.b. indica che il principio di valutazione delle rimanenze di magazzino del “minore tra costo storico e prezzo di mercato” si fonda sulla teoria che allorquando l’utilità o la funzionalità originaria misurata dal valore originario si riduce, si rende necessario modificare tale valore tramite il valore di mercato. Quindi, la valutazione delle rimanenze comporta il riesame dei costi originari o comunque risultanti da precedenti valutazioni allo scopo di escludere quelli o quella parte di essi che non potranno essere recuperati.

La svalutazione non è oggetto di una rilevazione contabile separata, ma si utilizzano dati individuati attraverso un processo extra contabile, di conseguenza non deve essere effettuato nessun accantonamento ad un fondo svalutazione magazzino, ma si procede direttamente a modificare il valore delle rimanenze⁶². Questo perché la svalutazione non è una rettifica straordinaria di valore, ma una conseguenza del fatto che alcune scorte di magazzino hanno un valore inferiore rispetto al costo, a causa di determinati eventi.

⁶¹ D’Attilio C. in *“Valutare il magazzino”* pag. 72.

⁶² Onida P. in *“La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d’azienda”* pag. 149 e seguenti.

Si procederà nel seguente modo:

- nello Stato Patrimoniale, se il valore delle rimanenze articolato in una delle cinque voci iscritte, risulta superiore rispetto al valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato, allora andrà iscritto quest'ultimo valore, e di conseguenza la svalutazione ha un effetto diretto sul bilancio di esercizio.
- nel Conto Economico la variazione emerge come differenza tra il valore all'apertura dell'esercizio e il valore determinato alla chiusura dell'esercizio.
- come vedremo nei paragrafi successivi, se la svalutazione del punto precedente è rilevante essa deve essere indicata in nota integrativa, dove inoltre va evidenziata la svalutazione effettuata.

8.8.2. Ripristino di valore

Il legislatore all'articolo 2426, comma 1, n. 9 del Codice Civile indica che qualora sono venuti meno i motivi che avevano comportato la svalutazione, tale minor valore non può essere mantenuto in bilancio. Anche in questo caso i Principi Contabili Nazionali intervengono integrando e specificando il dettato normativo del Codice Civile. Difatti il principio n. 13 alla lettera D.VII.f. indica che nel caso in cui il costo di una voce di magazzino sia ridotto al valore di mercato a causa dell'applicazione del principio "del minore tra costo e valore di mercato", tale valore diventa il valore di mercato per quella voce ai fini delle successive operazioni contabili. Ma qualora le cause che avevano comportato l'abbattimento del costo per adeguarsi al valore di mercato dovessero venire meno, tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci; questa operazione va compiuta con accredito a conto economico, dandone notizia nella nota integrativa.

Quindi si rende necessario ripristinare il valore del costo, e si accrediterà a Conto Economico la plusvalenza determinatasi⁶³, e si indicheranno le adeguate informazioni nella Nota Integrativa. Tale modo di procedere deve rispettare a pieno

⁶³ In questa sede indichiamo solamente che "l'iscrizione di tali plusvalenze è soggetta all'imposizione fiscale: quindi l'impresa subisce un onere esclusivamente per l'osservanza di una norma civile. La circolare ministeriale 72/E del 27 maggio 1994 ha precisato che l'Amministrazione Finanziaria, qualora l'impresa non osservi la norma civilistica e quindi non provvede a rivalutare le rimanenze, non è legittima ad entrare nel merito delle valutazioni, dovendo attenersi alle risultanze di bilancio. Solo nell'eventualità che il bilancio venga dichiarato falso in sede giudiziaria e dalla declaratoria del giudice emerga materia imponibile, l'Amministrazione Finanziaria può intraprendere una azione accertatrice di questo maggior reddito." D'Attilio C. in "Valutare il magazzino" pag. 74.

il principio civilistico della prudenza⁶⁴, di conseguenza solamente quando vi è la ragionevole certezza che tale maggior valore può essere recuperato tramite la vendita e in tempi relativamente brevi, va ripristinato. Il principio indica che questo di norma presuppone vi siano già ordini fermi o comunque altra documentazione che assicurino la recuperabilità. È importante che il recupero del maggior valore tramite la vendita possa avvenire in tempi brevi, questo perché i tempi lunghi comportano un maggior rischio di recuperabilità⁶⁵.

Il ripristino determina un confronto tra il valore di mercato del bene, a cui era stato svalutato, e il suo costo originario. Il valore del bene iscritto in bilancio deve essere aumentato per essere ricondotto al costo originario, o a un nuovo valore di mercato se il medesimo risulta ancora minore rispetto al costo originario. Ad ogni modo però, se i prezzi di mercato risultano essere superiori al costo originario precedentemente svalutato, in aderenza e nel rispetto del postulato della prudenza e del principio cardine del costo, vi è l'obbligo del ripristino del valore fino a concorrenza di quanto svalutato. Infatti, in bilancio non è concesso di rivalutare i beni in rimanenza, fino ai nuovi prezzi di mercato.

Consideriamo i seguenti due esempi:

1. Costo originario del bene: 200€

Valore iscritto dopo la svalutazione 150€

Valore di mercato alla chiusura dell'esercizio 170€.

È necessario procedere ad un ripristino di valore, in questo caso il valore da scrivere in bilancio è 170€, non è possibile ripristinare il costo originario poiché il nuovo valore di mercato è ancora minore.

2. Costo originario del bene: 200€

⁶⁴ Per la spiegazione del principio della prudenza si veda la nota n. 3.

⁶⁵ In merito Caramel R. scrive: "Trattandosi di beni dell'attivo circolante, la norma non richiede, ai fini della svalutazione, che la perdita di valore sia duratura, (...). Viene comunque disposto che la svalutazione non può essere mantenuta nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. Ciò significa che il criterio del minor valore tra costo e mercato deve essere applicato con riferimento ad ogni data di bilancio, per cui è da ritenere contrastante con la norma civilistica la prassi prevalente, accettata dai principi contabili, di considerare il valore di mercato adottato in luogo del costo in un esercizio come il nuovo valore di costo cui riferirsi nelle valutazioni dell'esercizio successivo. Riteniamo che quando il ripristino del valore svalutato causi rilevanti complicazioni nell'applicazione dei metodi di valutazione, esso, salvo il caso in cui comporti un significativo effetto sul bilancio, possa essere trascurato, per cui la norma sul non mantenimento delle svalutazioni dovrebbe trovare applicazione soprattutto in relazione a rilevanti svalutazioni, in particolare di rimanenze obsolete o a lento rigiro." In *"Il bilancio delle imprese: la nuova disciplina secondo le norme di attuazione delle direttive europee"* pag. 180.

Valore iscritto dopo la svalutazione: 150€

Valore di mercato alla chiusura dell'esercizio: 220€

In questo caso il valore da ripristinare è quello del costo originario del bene cioè 200€. Infatti nel rispetto del principio generale del costo, non è possibile iscrivere il nuovo valore di mercato poiché superiore al costo originario.

8.9. Valutazione delle materie prime, sussidiarie e di consumo a valore costante

Rileviamo che l'articolo 2426, comma 1, n. 12 del Codice Civile prevede che: le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante, qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

Questa norma ha l'obiettivo di semplificare il processo valutativo, e di conseguenza ridurre i relativi componenti negativi di reddito. La sua applicazione non è un obbligo per il redattore del bilancio ma, una mera facoltà. Inoltre devono ricorrere le condizioni qualitative, quantitative e temporali, che la medesima richiede, quali:

- i beni in oggetto devono essere materie prime, sussidiarie e di consumo;
- i beni devono essere costantemente rinnovati, come conseguenza dello svolgersi del processo produttivo;
- le giacenze devono avere un valore complessivamente di scarsa importanza rispetto all'attivo di bilancio;
- infine, è necessario che il valore di questi beni non subisca variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

Ma cosa significa che le giacenze devono avere un valore complessivamente di scarsa importanza rispetto all'attivo di bilancio?

La "scarsa importanza" in questo caso può essere considerata in riferimento, non tanto alla posta di bilancio quanto alla dimensione quantitativa della voce di bilancio. "La rilevanza dell'ammontare delle giacenze potrebbe essere, così,

commisurata all'effetto che essa avrebbe sulla rappresentazione della situazione economica e finanziaria della società."⁶⁶

Il legislatore al fine di poter ricorrere a questo procedimento semplificato richiede inoltre, che il valore dei beni non subisca variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione. Nel Codice Civile non è specificato cosa si intende per entità, valore e composizione, ma la definizione è fornita nella Relazione Ministeriale di completamento al Codice Civile:

- l'entità è il quantitativo fisico rilevabile con l'inventario a fine esercizio;
- il valore indica il prezzo di acquisto dei beni che ai fini dell'applicazione della norma, può essere differente da un esercizio all'altro, ma mai in modo eccezionale o anomalo;
- la composizione, invece fa riferimento alla categoria inventariale la quale deve accogliere una certa tipologia di beni unica per destinazione e natura.

Concludiamo affermando che una parte rilevante della dottrina solleva perplessità sull'applicabilità di questa norma, ritenendo che essa non si concilia perfettamente con il postulato della rappresentazione veritiera e corretta, posto alla base della redazione del bilancio di esercizio. "Si tratta di una norma fonte di qualche perplessità, in quanto non è chiara la logica che l'ha originata. In concreto, se l'intenzione è stata quella di rendere più semplice la compilazione del bilancio, va considerato che ci sono comunque gli obblighi legati alla tenuta della contabilità. Viceversa, se si è voluto solo impartire una regola di per se estremamente restrittiva, non se ne capisce bene l'utilità. Del resto, nel caso in cui la sua applicazione fosse ampia, si sarebbe in contrasto con l'articolo 2423, cioè con il principio della rappresentazione veritiera e corretta."⁶⁷

⁶⁶ D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 343.

⁶⁷ Terzani S. in *"Introduzione al bilancio d'esercizio"* pag. 148.

8.10. Le informazioni da riportare in nota integrativa

L'articolo 2426 del Codice Civile, primo comma, numero 10, in merito alle informazioni da riportare in Nota Integrativa attinenti le giacenze di magazzino richiede che, qualora il costo dei beni fungibili sia calcolato con il metodo della media ponderata o con quelli del "primo entrato, primo uscito" o "ultimo entrato, primo uscito" e il valore così ottenuto differisca in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza sia indicata, per categoria di beni, nella Nota Integrativa.

Il legislatore pertanto, prevede che se il valore dei costi fungibili calcolato con uno dei metodi LIFO, FIFO o media ponderata differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, allo scopo di evitare la formazione di riserve occulte, tale differenza deve essere esplicitata, separatamente per categorie omogenee di beni, in Nota Integrativa.

Il Principio Contabile Nazionale n. 13, al paragrafo E.II. presenta un'analitica e dettagliata interpretazione delle disposizioni civilistiche. Infatti, precisa che le principali informazioni da fornire nella Nota Integrativa al bilancio sono:

- il principio generale di valutazione impiegato;
- il metodo del costo utilizzato (media ponderata, LIFO, FIFO, costo specifico)
- i criteri adottati per la svalutazione ai valori di mercato, come definito in questo principio contabile (valore netto di realizzo, costo di sostituzione, ecc.), specificando anche a quale tipologia del valore di mercato, sono state svalutate le rimanenze di magazzino obsolete ed a lento rigiro. Il ripristino del costo originario, se vengono meno le ragioni che avevano reso necessario l'abbattimento al valore di mercato, ed il conseguente effetto sul Conto Economico.
- L'eventuale cambiamento dei metodi, le ragioni del medesimo ed il relativo effetto sul Conto Economico nonché il metodo di contabilizzazione. Inoltre, gli eventuali rilevanti cambiamenti nella classificazione delle voci.
- Qualsiasi gravame (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio, ecc.) relativo alle rimanenze di magazzino.
- La differenza, se significativa, fra il valore delle rimanenze di magazzino a prezzi correnti e la valutazione di bilancio, se inferiore.

- Gli eventuali interessi inclusi nei costi di voci che richiedono un processo d'invecchiamento pluriennale in quanto relativi a finanziamenti chiaramente assunti a fronte di tali voci.
- Le perdite di ammontare rilevante derivanti da ordini confermati di acquisto o di vendita che devono essere riconosciute nell'esercizio in cui sono note. Tale indicazione non è necessaria se le perdite sono identificate chiaramente nel corpo del Conto Economico.

Inoltre, in base a quanto disposto dal principio in oggetto, vi è un'informativa complementare considerata necessaria e un'informativa facoltativa.

I seguenti due casi costituiscono un'informativa necessaria:

- qualora sia impiegato il costo LIFO l'effetto, se significativo sul risultato dell'esercizio, conseguente all'esistenza alla fine dell'esercizio di quantità inferiori a quelle dell'inizio dell'esercizio. Tali riduzioni di quantità, infatti, in fase di prezzi crescenti si concretizzano nell'accredito al Conto Economico di costi remoti;
- esplicito rinvio alla relazione di gestione per gli eventuali fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Nel seguente caso si prevede invece un'informativa facoltativa:

- l'ammontare, se rilevante, della svalutazione apportata per effetto del mercato.

9. Il Profilo internazionale

9.1. Introduzione

9.2. IAS numero 2: ambito di applicazione e definizione del concetto di rimanenza

9.3. Cosa deve comprendere il concetto di costo a livello internazionale?

9.4. Metodi di determinazione e attribuzione dei costi:

9.4.1. Costo medio ponderato;

9.4.2. Fifo;

9.4.3. Lifo: motivi della sua abolizione come metodo di valutazione;

9.4.4. Costi standard e prezzo al dettaglio;

9.5. Valutazione al minore tra costo e valore di mercato

9.6. Svalutazione

9.7. Metodologia di ripristino del valore

9.8. Informativa richiesta in bilancio

9.9. Valutazione delle rimanenze adottando per la prima volta i principi internazionali.

9. IL PROFILO INTERNAZIONALE

9.1. Introduzione

I Principi Contabili Internazionali – IAS e IFRS – hanno l’obiettivo di armonizzare i diversi sistemi contabili a livello europeo, allo scopo “di garantire un elevato livello di trasparenza e comparabilità dei bilanci e quindi l’efficiente funzionamento del mercato comunitario dei capitali e del mercato interno.”¹

Il processo di armonizzazione a livello europeo si è accelerato agli inizi degli anni duemila, infatti, il fabbisogno informativo richiesto dalle imprese operanti in un mercato internazionale cresceva, e richiedeva necessariamente standard comuni a livello mondiale. Sempre più spesso le imprese che quotavano i propri titoli sui mercati finanziari americani o asiatici erano obbligate a convertire i propri bilanci sulla base di quanto previsto dalle organizzazioni di vigilanza di quei specifici mercati, determinando di conseguenza un aumento di costi, ma non solo, spesso i risultati esposti differivano da quelli presentati nei bilanci interni – domestici.

Inoltre, la crescente globalizzazione a livello mondiale, richiede un costante confronto tra le differenti performance delle imprese. Lo strumento fondamentale per compiere ciò è il bilancio d’esercizio, che pertanto deve essere redatto con gli stessi criteri da tutte le aziende concorrenti.

L’Unione Europea dopo la direttiva comunitaria 1606/2002 ha iniziato un lungo processo di produzione normativa, ad oggi non ancora concluso, orientato a imporre l’adozione dei Principi Contabili Internazionali – del tipo IAS, IFRS.

Evidenziamo che “la normativa europea, (...), non riscrive in un proprio corpus iuris (che, peraltro, sarebbe stato enorme) il sistema delle regole di bilancio, ma rinvia al testo emanato dallo IASB.”²

¹ Moro Visconti R. – Renesto M. in *“Principi contabili OIC e IAS/IFRS”* pag. 1.

² D’Alessio R. in *“La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d’impresa”* pag. 358; in merito Moro Visconti R. – Renesto M. in *“Principi contabili OIC e IAS/IFRS”* pag. 2 scrivono “l’Unione Europea non ha emanato propri principi contabili, limitandosi a recepire (con il Reg. n. 1725/2003 e successive modifiche) i principi contabili emessi dallo IASB, già riconosciuti a livello internazionale, denominati IAS (a regime sostituiti dagli International Financial Reporting Standard, IFRS).”; in merito De Angelis L. in *“Elementi di diritto contabile”* scrive: “Gli IAS/IFRS non

Nel nostro paese, con il Decreto Legislativo 38/2005 sono state recepite le direttive e i regolamenti comunitari, nella disciplina giuridica dei bilanci d'impresa. Tale decreto, oltre a ribadire l'obbligo, per le società quotate in un mercato regolamentato di uno degli stati membri, di redigere il bilancio consolidato in conformità e nel rispetto dei Principi Contabili Internazionali – IAS IFRS –, ha previsto l'obbligo di applicazione dei medesimi principi, a partire dal 1° gennaio 2005 per il bilancio consolidato e dal 1° gennaio 2006 anche per il bilancio d'esercizio:

- delle società aventi strumenti finanziari diffusi presso il pubblico in misura rilevante;
- delle banche e società finanziarie capogruppo di gruppi bancari, delle società di intermediazione mobiliare, delle società di gestione del risparmio, degli istituti di moneta elettronica;
- degli intermediari finanziari sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia di cui all'articolo 107 del decreto legislativo n. 385/1993;
- delle imprese di assicurazione.

Inoltre, è stata prevista la facoltà di redigere il bilancio consolidato secondo i Principi Internazionali per le società³ incluse, secondo i metodi del consolidamento integrale⁴, proporzionale⁵ o del patrimonio netto⁶, nel bilancio consolidato redatto

costituiscono un corpus normativo di diritto interno, di nessuno Stato. Sono piuttosto il portato delle conoscenze e dell'esperienze della professione contabile a livello internazionale, i quali hanno ricevuto le loro prime applicazioni, nella seconda metà del secolo scorso, in alcuni grandi gruppi industriali anglo-olandesi e che si sono successivamente diffusi in altre importanti realtà economiche internazionali (...) Con l'omologazione – che viene sancita mediante regolamenti della U.E., (...) gli IAS/IFRS cessano di rappresentare unicamente delle corrette regole tecniche di redazione dei bilanci ed assumono la configurazione di norme comunitarie” pag. 46 – 47.

³ Ad esclusione di quelle che rientrano nei limiti dimensionali previsti dall'articolo 2435-bis del codice civile e che quindi possono redigere il bilancio di esercizio in forma abbreviata.

⁴ Il metodo del consolidamento integrale detto anche “consolidamento linea per linea”: la partecipazione viene eliminata e viene sostituita dalle attività e dalle passività, dai ricavi e dai costi della società controllata.” Pisoni P. Biancone P.P. Busso D. Cisi M. in “*Il bilancio consolidato Ias/Ifrs*” pag. 153.

⁵ Tale metodo è applicato nel caso del controllo congiunto di un'impresa – joint venture. Con tale metodo “il bilancio consolidato è redatto sommando i valori compresi nel bilancio d'esercizio dell'impresa capogruppo con i valori compresi nei bilanci d'esercizio delle imprese controllate che fanno parte dell'area di consolidamento, in proporzione al saggio di interessenza. Il saggio di interessenza di un'impresa in un'altra impresa è la quota, sempre unitaria o percentuale, del capitale della seconda posseduta direttamente o indirettamente dalla prima in quanto acquisita con investimenti di mezzi propri. Tale metodologia, anche in presenza di partecipazioni non totali, comporta l'esclusione dal bilancio consolidato delle quote di reddito d'esercizio e di patrimonio

dalle società obbligate all'applicazione degli IAS/IFRS, appartenenti a una delle categorie sopra presentate, a partire dall'esercizio 2005; e per le società diverse da queste ultime, ma che comunque redigono il bilancio consolidato. Resta salva comunque la loro possibilità di redigere anche il bilancio d'esercizio in conformità ai Principi Internazionali a partire dall'esercizio 2006.

Per queste imprese, dunque, si crea e si introduce direttamente nel corpo della disciplina societaria, un vasto, minuzioso e dettagliato sistema di Principi Contabili. "Nel nostro paese, inoltre, a differenza di altri, come la Germania, il modello di bilancio IAS/IFRS è considerato alternativo a quello regolato dal Codice Civile, emanato nel 1991, e, dunque, insieme a quest'ultimo, dà luogo a due corpi separati di norme, destinati a insiemi ben distinti, e mai sovrapposti, neppure parzialmente, di imprese."⁷

Nella successiva tabella (n. 1) è fornito un riepilogo delle società obbligate – ovvero che hanno la facoltà - alla redazione dei bilanci con l'applicazione dei Principi Contabili Internazionali IAS/IFRS.

Secondo quanto predisposto nel framework – o quadro di riferimento dei Principi Contabili Internazionali – alla base di tutto il sistema del bilancio IAS/IFRS vi sono due principi fondamentali: la competenza e la continuità aziendale. In subordine a questi, vi sono le caratteristiche qualitative, che rappresentano gli attributi che rendono l'informazione in bilancio utile per gli utilizzatori. Le quattro principali caratteristiche qualitative sono: la comprensibilità, la rilevanza, l'affidabilità e la comparabilità⁸.

Numerose sono le differenze e le novità introdotte dai Principi Contabili Internazionali rispetto a quelli Nazionali, relativamente ai criteri di redazione, agli schemi di bilancio, ai documenti integrativi, ai processi di analisi di bilancio.

netto di pertinenza dei soci di minoranza." in *"Il bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali"* a cura di Azzali S. pag. 465 – 466.

⁶ Tale metodo prevede che la contabilizzazione della partecipazione è inizialmente effettuata al costo e "successivamente rettificata in conseguenza delle variazioni nella quota di pertinenza della partecipazione del patrimonio netto della partecipata. (...) il metodo del patrimonio netto consiste nel mantenere nel bilancio consolidato la partecipazione, adeguandola, di anno in anno, alla corrispondente frazione di patrimonio netto." Pisoni P. Biancone P.P. Busso D. Cisi M. in *"Il bilancio consolidato Ias/Ifrs"* pag. 258.

⁷ D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 359.

⁸ Ricordiamo che secondo quanto predisposto nei principi contabili italiani queste caratteristiche insieme ad altre costituiscono i cosiddetti postulati al bilancio d'esercizio.

In questo testo ci concentreremo e porremo la nostra attenzione sull'oggetto del nostro lavoro, quindi considereremo il problema riguardante la valutazione delle rimanenze di magazzino secondo quanto previsto dai Principi Contabili Internazionali.

Tabella n. 1 – Adozione dei principi contabili internazionali.

Società	Bilancio consolidato	Bilancio d'esercizio	Decorrenza
Società quotate diverse dalle imprese di assicurazione; società aventi strumenti diffusi tra il pubblico; banche italiane ed intermediari finanziari vigilati, società finanziarie, capogruppo di gruppi bancari iscritti nell'albo, società di intermediazione mobiliare, società di gestione del risparmio, società finanziarie iscritte nell'elenco speciale es istituto di moneta elettronica.	Obbligo	Facoltà	Esercizio chiuso o in corso al 31.12.2005
		Obbligo	Esercizio chiuso o in corso al 31.12.2006
Assicurative	Obbligo	Esclusione	Esercizio chiuso o in corso al 31.12.2005
Assicurative quotate e non redigono il bilancio consolidato		Obbligo	Esercizio chiuso o in corso al 31.12.2006
Società controllate da quotate, banche ed enti finanziari vigilati; altre società che redigono il bilancio consolidato (escluse le società che possono redigere il Bilancio in forma abbreviata) altre società controllate da società	Facoltà (se esercitata, deve essere applicata anche al bilancio d'esercizio)	Facoltà (se esercitata, deve essere applicata anche al bilancio consolidato)	Esercizio chiuso o in corso al 31.12.2005

che redigono il bilancio consolidato (escluse le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata)			
Altre società non controllate da società che redigono il bilancio consolidato (escluse le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata)		Facoltà	Esercizio da individuare mediante apposito decreto del ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero della giustizia
Società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata (art.2435-bis)		Esclusione	

9.2. IAS numero 2: ambito di applicazione e definizione del concetto di rimanenza

In ambito internazionale, il Principio Contabile che si occupa del trattamento contabile delle rimanenze di magazzino è lo IAS⁹ numero 2. Lo IASB ha approvato lo IAS 2 “Rimanenze”, nel 1975; “da allora, il documento è stato rivisto, una prima volta, nel 1993 nel contesto dell’Improvement Comparability Project, progetto di revisione formale degli allora Ias, e, una seconda volta, nel 2003 nel contesto dell’Improvement Project, progetto di riconsiderazione e coordinamento degli Ias/Ifrs in previsione (soprattutto) dell’adozione dei principi contabili internazionali da parte delle imprese quotate nei mercati regolamentati dell’Unione Europea.”¹⁰

“Lo IAS 2 è il principio contabile internazionale che fornisce le linee guida per la valutazione delle rimanenze di magazzino. Esso fornisce inoltre indicazioni sulle

⁹ Ias = International Accounting Standards.

¹⁰ Pozzoli M. Romano R. in *Guida alla contabilità & Bilancio, Principi contabili - Rimanenze di magazzino*, “Rimanenze di magazzino”, 7/12/2010, numero 22, pagina 41. Evidenziamo che successivamente il Principio Contabile Internazionale n. 2 è stato oggetto di alcune modifiche. Difatti il Regolamento (CE) 1358/2007 della Commissione Europea del 21 novembre 2007, ha modificato l’IFRS 8 e indirettamente ha comportato delle modifiche anche allo IAS 2. Inoltre, il Regolamento (CE) 70/2009 della Commissione del 23 Gennaio 2009 è intervenuto direttamente a cambiare alcuni paragrafi dello IAS 2.

modalità della loro rappresentazione nello stato patrimoniale, nel conto economico e nelle note al bilancio.”¹¹

Secondo quanto stabilito dallo IAS 2 le rimanenze sono:

- beni posseduti per la vendita nel normale svolgimento dell’attività,
- beni impiegati nei processi produttivi per la vendita,
- beni sotto forma di materiali o forniture di beni da utilizzarsi nel processo di produzione o nella prestazione di servizi.

Possiamo ragionevolmente ritenere che tali requisiti qualitativi, richiesti ai beni economici a utilità materiale per poter essere considerati come rimanenze di magazzino, sono tra loro alternativi e non concorrenti. “Sostanzialmente tali requisiti consentono di identificare i fattori produttivi a fecondità semplice in attesa di impiego, le combinazioni parziali e interrotte (idealmente alla data di redazione del bilancio) di fattori produttivi, infine i beni da immettere sul mercato di sbocco, contemplando in tale modo tutti i possibili casi che si possono dare nelle imprese industriali, commerciali e di servizi.”¹²

Le rimanenze quindi, comprendono oltre i beni destinati alla commercializzazione, anche quelli che partecipano al processo produttivo dei medesimi. Pertanto avremo:

- merci acquistate e possedute per essere rivendute;
- prodotti finiti e semilavorati;
- fabbricati, impianti, macchinari e terreni alla cui produzione o scambio è destinata l’attività dell’impresa;
- materiali e beni destinati ad essere utilizzati nel processo produttivo.

Ricordiamo che rientrano nel patrimonio di bilancio di un’impresa i beni che essa dispone in ragione di un contratto reale ovvero obbligatorio, sempreché il medesimo assicuri l’identica “disponibilità economica” del bene oggetto della negoziazione¹³.

¹¹ D’Alessio R. in “La valutazione delle rimanenze di magazzino nello ias” in “Contabilità, Finanza e Controllo”, 1.08.2011 n.8 pag.666.

¹² D’Alessio R. in “La valutazione delle rimanenze di magazzino nello IAS” in “Contabilità, Finanza e Controllo”, 1.08.2011 n.8 pag.666.

¹³ In merito D’Attilio C. precisa che, infatti, “nei contratti di compravendita il momento nel quale si avrà l’effetto traslativo della proprietà, che consentirà al soggetto acquirente di allocare i beni compravenduti nel proprio magazzino, sarà quello della manifestazione di un valido e reciproco consenso al trasferimento (...) in caso di beni mobili specifici, e quello legato al momento dell’avvenuta specificazione del bene stesso (...) nel caso di un bene generico” in “Valutare il magazzino” pag. 126.

Il presente Principio Contabile Internazionale si applica per la contabilizzazione di tutte le rimanenze ad eccezione:

- dei lavori in corso derivanti da commesse di costruzione, ivi inclusi i contratti di servizi direttamente connessi (si rimanda allo IAS n. 11 – Contratti di costruzione);
- strumenti finanziari (si veda lo IAS n. 39 – Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione);
- attività biologiche connesse all'attività agricola (si rimanda allo IAS 41 – Agricoltura).

Inoltre, lo IAS 2, precisa che il medesimo principio non si applica alla valutazione delle rimanenze possedute da:

- produttori di prodotti agricoli e forestali, prodotti agricoli dopo la raccolta, minerali e risorse minerarie, se e nella misura in cui il valore di tali rimanenze è determinato al valore netto di realizzo, secondo quanto previsto da prassi già consolidate in quei specifici settori aziendali. Quando tali rimanenze sono valutate al valore netto di realizzo, i cambiamenti di quel valore sono rilevati a Conto Economico nell'esercizio del cambiamento. È opportuno evidenziare che anche il Principio Contabile Nazionale precedentemente esaminato, OIC n. 13, contiene una previsione simile, poiché precisa che, in quei casi in cui il costo non è tecnicamente determinabile con ragionevolezza, oppure con l'impiego di ragionevoli strumenti amministrativi, anche in modo approssimato, tali prodotti, per necessità devono essere valutati al valore netto di realizzo. Lo IAS 2 precisa che le rimanenze in oggetto sono valutate al valore netto di realizzo a determinati stadi della produzione. Ciò si verifica, per esempio quando i raccolti sono mietuti o quando i minerali sono stati estratti e la vendita è assicurata, da un contratto a termine o da un impegno di un ente governativo, oppure quando esiste un mercato attivo e il rischio di non riuscire a vendere il prodotto è trascurabile. Questa tipologia di rimanenze è esclusa dallo IAS 2, dalle sole disposizioni in materia di valutazione, ma tuttavia rientra nell'ambito di applicazione delle altre disposizioni previste dal documento.¹⁴

¹⁴ Pertanto con riferimento ai prodotti agricoli possiamo avere due situazioni:

- Brokers (intermediari) – traders (commercianti all'ingrosso) di merci che valutano le rimanenze al fair value - valore di mercato meno i costi per la vendita. Anche in questo caso, le variazioni del valore di mercato, al netto dei componenti negativi di reddito di vendita sono rilevate a Conto Economico nell'esercizio in cui la medesima si verifica. Ricordiamo che i commercianti e gli intermediari in merci sono coloro che acquistano o vendono merci per conto terzi, o per conto proprio. Le rimanenze sono beni acquistati principalmente per una vendita nel prossimo futuro. Come per il caso precedente, l'esclusione dall'applicabilità delle disposizioni dello IAS 2 è limitata alla valutazione di tale categoria di beni.

Quindi, questi ultimi due casi presentati sono esclusi solamente dall'ambito di applicazione delle disposizioni relative ai criteri di valutazione delle giacenze, ma sono soggetti alle altre disposizioni contenute nel Principio Contabile in oggetto. I primi tre casi invece rappresentano rimanenze interamente e totalmente al di fuori dall'ambito di applicazione dello IAS n. 2.

I Principi Contabili Internazionali impongono la classificazione delle rimanenze tra il contenuto minimo obbligatorio dello Stato Patrimoniale – IAS n. 1 paragrafo 54. Inoltre, il medesimo IAS, al paragrafo 78, prevede che le rimanenze siano sotto classificate – nello Stato Patrimoniale o nelle note – nelle categorie quali *merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti*.

All'opposto nel Conto Economico redatto secondo i Principi Contabili Internazionali, le variazioni delle rimanenze non costituiscono una voce minimale.

- prodotti agricoli completamente esclusi dall'ambito di applicazione dello IAS 2, ai quali si applica prima del raccolto o della macellazione, lo specifico IAS 41, riservato alle attività biologiche - agricole. Tuttavia però tali prodotti sono soggetti allo IAS 2 dopo il raccolto o dopo la macellazione.
- prodotti agricoli e forestali esclusi dallo IAS 2, ma esclusi limitatamente ai criteri di valutazione, inclusi invece nell'ambito di applicazione del principio relativamente alle altre disposizioni.

9.3. Cosa deve comprendere il concetto di costo a livello internazionale?

La valutazione iniziale delle rimanenze è al costo. Lo IAS 2, al punto 10, prevede che il costo delle rimanenze deve comprendere tutti i costi di acquisto, i costi di trasformazione e gli altri costi sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali.

La distinzione iniziale da considerare è quella tra costo di acquisto e costo di trasformazione.

Secondo quanto predisposto dallo IAS 2 – rimanenze al paragrafo 11, il costo di acquisto delle rimanenze comprende il prezzo di acquisto, i dazi d'importazione e le altre tasse (escluse quelle che l'entità può successivamente recuperare dalle autorità fiscali), i costi di trasporto, movimentazione e gli altri costi direttamente attribuibili all'acquisto di prodotti finiti, materiali e servizi. In questo paragrafo le merci non sono esplicitamente citate, ma gli autori ritengono che per estensione, il costo di acquisto può essere calcolato anche per le merci.

Inoltre, gli sconti commerciali, resi e altre voci simili sono dedotti nella determinazione del costo di acquisto.

I costi di acquisto non possono includere in nessun caso differenze su cambio che emergono in relazione ad acquisti di rimanenze fatturati in valuta estera, anche se tali differenze derivano da drastiche svalutazioni o dal deprezzamento di una valuta, per la quale non esistono metodi pratici di copertura e che riguardano passività che non possono essere saldate immediatamente e che sorgono dal recente acquisto delle rimanenze.

Possiamo quindi affermare che la configurazione di costo di acquisto prevista dai Principi Internazionali, non differisce di molto rispetto a quanto prescritto dai Principi Contabili Nazionali – OIC 13.

I costi di trasformazione si riferiscono alle unità prodotte, e quindi fanno riferimento a tutti i beni economici che nelle aziende di produzione subiscono un processo, anche parziale, di trasformazione fisico – tecnica.

Il costo di trasformazione comprende sia i componenti negativi di reddito direttamente correlati alle unità prodotte, sia una quota di spese generali di produzione, fisse¹⁵ e variabili¹⁶, sostenute appunto per trasformare le materie prime in prodotti finiti.

Lo IAS 2 fa quindi riferimento a una configurazione di costo industriale.

Inoltre, nel determinare il costo di trasformazione, si devono escludere i costi di magazzinaggio (se non sono necessari nel processo di produzione, prima di un ulteriore stadio di produzione), le spese generali amministrative che non contribuiscono a portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali e le spese di vendita. Tali componenti negativi di reddito non attribuiti devono essere rilevati come costo nell'esercizio nella quale sono sostenuti.

Allo stesso modo, in linea generale, i costi di ricerca e sviluppo, incidono, salvo eccezioni, per intero sul reddito dell'esercizio in cui si sopportano.

Sono esplicitamente escluse dal costo di trasformazione le spese derivanti da sprechi anomali di materiali, di lavoro o altri costi di produzione.

Infine, gli altri eventuali costi devono essere inclusi nel costo delle rimanenze solo nella misura in cui essi vengono sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali. Per esempio, potrebbe essere appropriato includere nel costo delle rimanenze, spese generali non di produzione o i costi di progettazione di prodotti per clienti particolari.

Possiamo dunque affermare che la configurazione del costo di trasformazione è determinata in modo implicito, considerando il criterio "del portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali", e sono esplicitamente esclusi quei componenti negativi di reddito di natura commerciale e amministrativa.

Definiti gli elementi che devono essere compresi nel costo di trasformazione, analizziamo ora le peculiarità relativamente alla determinazione quantitativa dello stesso.

¹⁵ Sono componenti negativi di reddito costanti al variare del volume della produzione, quali per esempio: ammortamento, spese di manutenzione, costo della direzione tecnica e dell'amministrazione degli stabilimenti.

¹⁶ Sono costi indiretti di produzione che variano in base al volume della produzione, quali per esempio materiali e manodopera indiretta.

Lo IAS 2 al paragrafo 13, analizza le modalità di ripartizione delle spese generali di produzione sui prodotti in rimanenza. Esso prevede che l'attribuzione dei componenti negativi di reddito generali fissi di produzione ai costi di trasformazione si basa sulla normale capacità produttiva.

La capacità produttiva normale rappresenta la produzione che si prevede di realizzare, in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali in circostanze normali, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata. Il Principio in oggetto prevede che si possa impiegare la capacità produttiva effettiva di produzione qualora questa approssimi o superi la normale capacità produttiva.

Utilizzando la capacità produttiva normale, l'ammontare di costi generali fissi attribuito a ciascuna unità prodotta non aumenta in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti. All'opposto in periodi di produzione eccezionalmente e insolitamente alta, la ripartizione dell'ammontare dei costi generali fissi è compiuta utilizzando la capacità produttiva effettiva (in questo caso maggiore della normale), e di conseguenza la quota di costo attribuita a ciascuna unità prodotta diminuisce, in modo tale che il valore delle rimanenze non sia determinato in misura superiore al costo. Si evita pertanto la sopravvalutazione delle rimanenze di magazzino, che sarebbe emersa se nel calcolo del coefficiente necessario per determinare i costi fissi medi fosse utilizzato un volume di produzione inferiore.

Lo IAS 2 specifica e disciplina esplicitamente questa fattispecie, a differenza del Principio Contabile Nazionale - OIC 13 che non la contempla. Questo deriva dalla differente nozione di capacità produttiva normale. Difatti, abbiamo visto che il Principio Contabile Nazionale definisce il volume normale come la potenzialità dell'impianto a produrre con ragionevoli livelli di efficienza, indipendentemente dalla disponibilità degli ordini¹⁷, quindi essa si identifica con la "capacità produttiva raggiungibile in pratica", detta anche "capacità produttiva potenziale", mentre secondo gli IAS/IFRS essa deve necessariamente considerare l'andamento della domanda. Pertanto, è la capacità che si stima di raggiungere in media nell'arco di un

¹⁷ OIC 13 al punto D.III.g.

certo numero di periodi o di stagioni, caratterizzati da condizioni normali di gestione. Quindi se si considera la capacità produttiva potenziale – così come previsto dall'OIC 13 – “risulta notevolmente ridotta (se non del tutto eliminata) l'eventualità che si possa arrivare in certi periodi a volumi di produzione superiori, e che quindi avvenga un sovrassorbimento dei costi generali.”¹⁸ Questo chiarisce le difformità tra i Principi Contabili Nazionali e Internazionali qualora si dovesse verificare una contrazione della domanda di mercato di uno specifico e determinato prodotto realizzato dall'azienda.

I costi generali variabili di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta sulla base dell'utilizzo effettivo degli impianti di produzione. Quindi, la quota variabile del costo della capacità produttiva inutilizzata è ripartita sui prodotti e non sull'esercizio, ripercuotendo gli effetti nella valutazione delle giacenze di magazzino. Ricordiamo che ciò diverge rispetto a quanto previsto dall'OIC 13, dove le spese generali di produzione, sia fisse che variabili, sono ripartite considerando la capacità produttiva potenziale e non in base a quella effettiva (come invece accade con gli IAS/IFRS).

In conclusione secondo quanto stabilito dai Principi Contabili Internazionali “si può affermare che i costi indiretti vanno imputati in base al seguente meccanismo contabile:

- in presenza di capacità produttiva potenziale superiore a quella effettiva: i costi variabili totali vanno divisi per la capacità effettiva mentre i costi fissi vanno divisi per la capacità potenziale;
- in presenza invece di capacità produttiva potenziale inferiore a quella effettiva: sia i costi variabili totali che i costi fissi vanno divisi per la capacità effettiva al fine di identificare la quota unitaria di costo consona al magazzino presente in azienda.”¹⁹

Per quanto riguarda invece il trattamento degli oneri finanziari, lo IAS 2 rimanda allo IAS 23 – *Oneri finanziari*, dove vengono identificate limitate circostanze per includerli nel costo delle rimanenze.

¹⁸ Santesso E. Sostero U. in “*I principi contabili per il bilancio d'esercizio. Analisi e interpretazione delle norme civilistiche*” pag. 311

¹⁹ Avi M.S., in “*Management Accounting, Vol. II, cost analysis*”.

Lo IAS 23, infatti, prevede come regola generale che gli oneri finanziari siano rilevati come componente negativo di reddito nell'esercizio nella quale sono sostenuti, vi sono però delle eccezioni. Infatti, vi sono due condizioni, tra loro alternative che possono comportare un rinvio dei medesimi, agli esercizi futuri:

- la diretta imputabilità all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene;
- se il sostenimento degli oneri è giustificato dal fatto che i fondi sono presi a prestito specificatamente allo scopo di ottenere un bene.

Nel primo caso gli oneri finanziari si capitalizzano come parte del costo del bene solamente se è probabile che essi determineranno benefici futuri per l'azienda e se possono essere attendibilmente determinati. Nel secondo caso lo IAS 23 prevede che l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili su quel bene è determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quel finanziamento, durante l'esercizio, deducendo ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi. In questo specifico caso è necessario individuare una relazione causale tra il fabbisogno di capitali e i processi in corso.

Vi sono due procedimenti utilizzabili per determinare, in via extra - contabile, gli oneri finanziari: il primo richiede di stabilire relazioni immediate tra singole classi di finanziamenti e singoli investimenti, individuando "finanziamenti di scopo"²⁰. Tale metodo considera gli oneri finanziari come componenti negativi di reddito diretti e variabili in relazione alla durata e all'entità del fabbisogno finanziario, originato dalla detenzione di scorte di magazzino.

Il secondo procedimento utilizzabile, prescinde dall'individuazione della suddetta relazione, ma gli oneri finanziari sono considerati come costi comuni ai processi produttivi svolti²¹ nel corso dell'esercizio all'interno della realtà aziendale, e perciò si ripartiscono tra gli investimenti in attesa di completamento, e vengono imputati pro-quota anche alle rimanenze di magazzino in base al costo.

²⁰ D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 372.

²¹ D'Alessio sottolinea processi produttivi realizzati nel corso dell'esercizio e "non anche in corso poiché quegli oneri sono imputati per competenza, seppure sulla base del tempo fisico, e, dunque, non possono riferirsi anche ad esercizi futuri." in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 371 - 372.

Infine, nel Principio Internazionale è disciplinato il caso in cui un'impresa acquisti delle rimanenze con termini di pagamento differiti e tale accordo include anche una componente finanziaria, quest'ultima deve essere contabilizzata come interesse sulla durata del periodo di finanziamento. A titolo di esempio si pensi al caso in cui vi sia una differenza tra il prezzo di acquisto del bene a normali condizioni di pagamento – senza differimento - e l'ammontare pagato se i termini di pagamento sono dilazionati.

Concludiamo l'analisi dei costi di trasformazione, sottolineando che nella prassi contabile tale costo può essere determinato con due metodi alternativi: il full costing – o costo pieno – e il direct costing – o costo diretto. Con il primo metodo tutti i componenti negativi di reddito, variabili e fissi, sono imputati all'oggetto di riferimento, mentre con il secondo sono considerati i soli costi variabili.

Gli IAS richiedono che il costo di trasformazione includa anche una ripartizione sistematica delle spese generali di produzione, fisse e variabili, sostenute per trasformare le materie in prodotti finiti. Di conseguenza, i Principi Contabili Internazionali non consentono l'utilizzo del metodo del direct costing, in base al quale le spese generali di produzione sono spese a Conto Economico. All'opposto gli IAS prevedono che tali componenti negativi di reddito siano allocati alle rimanenze, indipendentemente dalla loro classificazione da parte dell'impresa. Dunque, se l'azienda utilizza il criterio del direct costing in contabilità analitica, ai fini della valutazione delle rimanenze di magazzino, dovranno essere riviste e ridefinite le logiche di determinazione del costo di prodotto.

9.4. Metodi di determinazione e attribuzione dei costi

Il principio contabile internazionale in oggetto, al paragrafo 23, prevede che il costo delle rimanenze di beni che non sono normalmente fungibili e delle merci prodotte o dei servizi erogati e mantenuti distinti per specifici progetti, deve essere determinato impiegando distinte individuazioni del loro costo specifico.

I beni fungibili invece possono essere valutati, in alternativa al costo specifico, con le seguenti metodologie di determinazione del costo:

- Primo entrato, primo uscito - FIFO
- Metodo del costo medio ponderato

A differenza di quanto previsto dal Codice Civile e dai Principi Contabili Nazionali, i Principi Contabili Internazionali non ammettono come metodo di determinazione del costo dei beni fungibili il LIFO – Last in, First out.

Il Principio Contabile Internazionale specifica che il criterio più adatto per valutare le rimanenze di magazzino costituite da beni non fungibili è il costo specifico. In tutti gli altri casi il trattamento contabile di riferimento è il metodo del FIFO o del costo medio ponderato.

Inoltre, l'impresa produttiva deve impiegare il medesimo metodo per tutti i beni in rimanenza che hanno natura e utilizzo simile. Nel caso vi siano rimanenze che presentano natura e impiego diverso, differenti metodi di determinazione del costo sono accettati²². "Il principio contabile internazionale consente dunque l'utilizzo di diversi metodi di valutazione (FIFO, Costo medio ponderato, costo specifico), ma il Sic²³ n. 1, Coerenza nell'applicazione dei principi contabili – Utilizzo dei diversi metodi di valutazione delle rimanenze – vieta di utilizzare metodi diversi per beni con caratteristiche analoghe. In sostanza il Sic n.1 dispone che ogni impresa debba individuare gruppi di rimanenze con natura e utilizzo simili e per essi utilizzare lo stesso metodo di determinazione del costo."²⁴ È inoltre specificato che una differente collocazione geografica delle giacenze, non è sufficiente a giustificare l'impiego di metodi di calcolo differenti²⁵.

Analizziamo in dettaglio questi metodi.

²² Non vi è differenza rispetto a quanto abbiamo presentato nel capitolo precedente, in merito alla legislazione nazionale e all'applicazione dei principi contabili nazionali – OIC 13.

²³ Sic = Standing interpretations committee – Interpretazione dei principi contabili.

²⁴ Portalupi A. in *"Guida ai principi contabili internazionali"* Modulo n. 8 del 1 Maggio 2005 pagina 27.

²⁵ Il paragrafo che prevede ciò, è stato oggetto di modifica con il Regolamento (CE) 1358/2007. Difatti, il paragrafo 26 è stato così modificato: *"Ad esempio, delle rimanenze utilizzate in un settore d'attività operativo possono avere un utilizzo diverso per l'entità rispetto allo stesso tipo di rimanenze utilizzate in un altro settore d'attività operativo. Tuttavia, una diversa localizzazione geografica delle rimanenze (o delle normative fiscali applicabili) non è sufficiente a giustificare l'adozione di metodi di valutazione differenti."*

9.4.1. Costo medio ponderato

Applicando tale metodo, il costo di ciascun bene è pari alla media ponderata del costo dei beni simili all'inizio dell'esercizio e il costo dei beni simili acquistati o prodotti durante lo svolgimento dell'esercizio. Lo IAS 2 al paragrafo 27, precisa che la media può essere calcolata su base periodica, o per movimento - cioè quando si riceve ogni ulteriore spedizione, a seconda della situazione della società.

Con tale metodo i beni omogenei, acquistati o prodotti in periodi diversi, e perciò aventi costi differenti, sono valutati a un costo che rappresenta la media ponderata. La conseguenza di ciò, è che le quantità prodotte o acquistate non possono essere più identificate separatamente e individualmente, ma costituiscono un insieme di beni ugualmente disponibili.

È un metodo di determinazione del costo delle rimanenze che tenta di livellare le oscillazioni dei prezzi di mercato.

Non vi sono differenze rispetto a quanto previsto dai Principi Contabili Nazionali – OIC 13.

9.4.2. Fifo

Il metodo del FIFO - First in, First out - si basa sull'ipotesi che i beni acquistati per primi sono i primi ad essere venduti, pertanto i beni presenti in magazzino alla fine dell'esercizio sono quelli acquistati o prodotti per ultimi. Come abbiamo già evidenziato, il FIFO rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato, proprio perché valuta il magazzino a costi recenti. Questo metodo contrappone a Conto Economico costi meno recenti a ricavi recenti.

Il FIFO previsto dai Principi Contabili Internazionali non diverge da quanto precedentemente presentato con i Principi Contabili Nazionali.

9.4.3. Lifo: motivi della sua abolizione come metodo di valutazione

Gli IAS non consentono l'impiego del metodo LIFO – Last in, First out – per determinare il costo delle giacenze di magazzino. L'abolizione di tale metodo si ha nel 2003, in precedenza, infatti, lo IAS 2 revised 1993 permetteva di utilizzare il metodo del LIFO per calcolare il costo dei beni fungibili.

Il metodo del LIFO si basa sull'ipotesi che i beni in magazzino acquistati o prodotti più recentemente sono i primi ad essere venduti e di conseguenza i beni giacenti in magazzino alla fine dell'esercizio sono quelli acquistati o prodotti per primi.

La ragione di questa scelta è contenuta nelle "Motivazioni per le Conclusioni dello IAS 2", dove si specifica che essa è legata al fatto che nella maggioranza dei casi sono il metodo del FIFO e del Costo medio ponderato che approssimano le reali ed effettive condizioni di movimento delle giacenze. Invece il LIFO non fornisce una rappresentazione attendibile dei reali flussi delle giacenze ma anzi, comporta distorsioni alla rappresentazione economico-patrimoniale.

Tuttavia, diversi autori forniscono opinioni su quali siano state le ragioni che hanno portato lo IASB²⁶ ad escludere il LIFO.

Possiamo affermare che una delle motivazioni che ha comportato ciò, è legata all'effetto depressivo, sul costo delle scorte, prodotto dall'impiego di tale metodo di calcolo, "effetto tale, nel sistema del bilancio regolato dal codice civile, da indurre il legislatore a chiedere di evidenziare, (...) la cosiddetta riserva LIFO"²⁷. Ma questa non è l'unica ragione, infatti, se si confrontano due aziende che impiegano il LIFO

²⁶ International Accounting Standards Board = IASB

²⁷ D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 374. L'autore nell'opera citata però evidenzia che tale argomento appare fondato ma, probabilmente non è del tutto sufficiente. Infatti le riserve occulte emergono contrapponendo il capitale netto esposto in bilancio con quello determinato nel rispetto di criteri oggettivi. Cioè quando il capitale netto contabile è inferiore al capitale netto prudenziale, tale differenza è detta riserva occulta. L'autore sottolinea che non si può escludere di parlare di riserve occulte anche in presenza di reddito e capitale del bilancio IAS/IFRS. Però, la riserva occulta è una grandezza unitaria di sintesi, relativa a tutte le attività e passività aziendali, e non determinata da singole operazioni in corso, ma dalla formazione del reddito nel suo complesso, e i margini per politiche di compressione (o di espansione) delle quantità di bilancio non appaiono strettamente legati alle rimanenze di magazzino, potendosi infatti tali margini intravedere in molte altre zone della gestione incompiuta. D'Alessio conclude affermando che se lo sforzo dell'Accounting setter era quello di limitare la discrezionalità degli amministratori nella redazione del bilancio, probabilmente l'eliminazione del metodo LIFO non appare l'unica e decisiva scelta politica in tale direzione.

per valutare e determinare il costo delle scorte di magazzino, a parità di condizioni possono giungere a risultati anche molto differenti tra loro. Se si ipotizza che le giacenze di magazzino si incrementino progressivamente nel tempo, questi maggiori quantitativi sono valutati ai costi più remoti, “ma il periodo iniziale, quello a partire dai quali si comincia a congetturare il costo di quegli starti, costo destinato a trascinarsi (...) in tutti gli esercizi successivi fino a quello presente, può consistere in quello nel quale, per la prima volta, si è cominciato ad accumulare scorte o uno successivo, dopo che si è deciso di cambiare criterio di calcolo.”²⁸ Tutto ciò potrebbe comportare distorsioni negli investitori e negli operatori economici, che impiegano il bilancio d’esercizio per assumere decisioni, poiché il valore del reddito e del capitale risulterebbe, in tali condizioni, più elevato nelle aziende più recenti. Questa potrebbe essere un’ulteriore motivazione del perché lo IASB ha abolito il LIFO come metodo di valutazione dei beni in giacenza.

9.4.4. Costi standard e prezzo al dettaglio

I Principi Contabili Internazionali prevedono al paragrafo 21 dello IAS 2, due ulteriori modalità di determinazione del costo delle rimanenze di magazzino:

- il metodo dei costi standard;
- il metodo del prezzo al dettaglio (Retail method).

Essi possono essere applicati per praticità, se i risultati approssimano e sono rappresentativi dei costi reali o effettivi.

Il metodo dei costi standard si basa sul calcolo dei componenti negativi di reddito standard. Questi ultimi rappresentano costi predeterminati, calcolati ex-ante rispetto all’effettiva produzione, impiegando specifiche tecniche di produzione, specifici materiali, ore normali di lavoro, e considerando le condizioni normali di utilizzo degli impianti. Il calcolo di tali costi si basa sui livelli normali di materiali e di forniture di beni, di lavoro, di efficienza e di capacità utilizza. Allo stesso modo di quanto previsto dall’OIC 13, gli standard devono essere periodicamente sottoposti a

²⁸ D’Alessio R. in *“La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d’impresa”* pag. 375.

revisione e qualora sia necessario, modificati e rivisti sulla base delle nuove condizioni del momento.

Lo IAS 2 presenta in modo generico questo metodo di determinazione del costo delle giacenze, a differenza dell'OIC 13, il quale prescrive che una volta determinati gli standard, essi devono essere confrontati con i valori a consuntivo, rilevando le eventuali differenze su specifici conti. Tali variazioni, abbiamo visto nel capitolo precedente, devono essere oggetto di un'analisi accurata e dettagliata, al fine di rilevare le cause delle stesse, e intraprendere le necessarie azioni correttive.

Il metodo del prezzo al dettaglio è frequentemente impiegato dalle aziende che operano nel settore delle vendite al dettaglio, per valutare le grandi quantità di giacenze soggette a rapido rigiro, che presentano margini simili e per i quali tutti gli altri metodi non sono applicabili.

Il costo delle rimanenze di magazzino si calcola detraendo dal prezzo di vendita delle medesime un'adeguata percentuale di margine lordo. Dove la percentuale utilizzata deve considerare anche le rimanenze che sono state oggetto di commercializzazione al di sotto del loro prezzo di vendita originario. Al fine di ottenere risultati attendibili, spesso è adottata una specifica percentuale media per ogni reparto di vendita al minuto, soprattutto se i beni sono commercializzati con margini differenziati per settore merceologico. A livello operativo, la determinazione del componente negativo di reddito delle rimanenze secondo il metodo del prezzo al dettaglio "può così essere utilmente attivata:

1. raggruppamento delle merci in categorie omogenee per percentuale di ricarico, ovvero margine lordo di vendita;
2. valorizzazione delle movimentazioni di magazzino al prezzo di vendita, però le entrate vengono contabilizzate anche al costo, al fine di consentire la determinazione del margine lordo di commercializzazione;
3. valutazione delle rimanenze al costo, pari al ricavo netto della detrazione del margine lordo."²⁹

²⁹ D'Attilio C. in *"Valutare il magazzino"* pag. 131.

9.5. Valutazione al minore tra costo e valore di mercato

Lo IAS 2, al paragrafo 9, indica che le rimanenze devono essere valutate al minore tra il costo e il valore netto di realizzo³⁰, dunque il criterio alla base delle valutazioni delle rimanenze di magazzino è quello di evitare sopravvalutazioni.

Se vi sono ragionevoli certezze che indichino che i ricavi futuri non potranno più coprire i costi sostenuti, il componente negativo di reddito delle rimanenze deve essere imputato a Conto Economico. La ragione che giustifica la svalutazione delle rimanenze al di sotto del costo, fino al valore netto di realizzo è in linea con il principio che i beni non possono essere iscritti ad un valore maggiore, rispetto a quanto si ottiene dalle vendite o dall'uso dei medesimi. Gli eventi più frequenti che possono comportare il non recupero del costo delle rimanenze sono:

- il danneggiamento delle medesime;
- l'obsolescenza in tutto o in parte;
- la riduzione dei prezzi di vendita, o all'opposto un loro aumento;
- l'aumento dei costi di completamento stimati del bene;
- errori di progettazione, di programmazione o di produzione.

Ma cosa si intende per valore netto di realizzo?

Esso è definito dallo stesso IAS 2: è il valore che si prevede di realizzare con la vendita o dall'uso delle rimanenze, cioè il prezzo di vendita stimato nel normale svolgimento della gestione, al netto dei costi stimati di completamento del processo produttivo e dei componenti negativi di reddito stimati necessari per realizzare la vendita dei beni in oggetto ³¹.

³⁰ Così come per i principi contabili nazionali – OIC 13.

³¹ Esempi di costi di completamento e costi necessari per realizzare la vendita sono: ”

- le spese dirette di distribuzione, spese di trasporto, commissioni sulle vendite,
- costi di imballaggio e confezionamento del prodotto;
- costi relativi alla garanzia del prodotto accordata al cliente, da quantificare, come stima, in modo ragionevole;
- costi di riparazione, nel caso in cui il prodotto sia un bene di occasione.

Non sono da considerarsi spese di completamento le altre spese di vendita, le spese di pubblicità e le spese generali amministrative: tali spese riguardano l'impresa nel suo complesso e non sono attribuibili direttamente alla vendita di specifici prodotti o merci; devono essere considerate spese di periodo e addebitate direttamente a conto economico.” a cura di Portalupi A. in *“Guida ai principi contabili internazionali”* modulo n. 8 del 1 maggio 2005 pag. 34

La valutazione delle rimanenze al valore netto di realizzo (net realisable value) deve fondarsi sulla conoscenza più attendibile, di cui si può disporre al momento in cui si effettuano le stime, dell'ammontare che si prevede di realizzare dalle giacenze di magazzino.

Nel determinare, dunque, il valore netto di realizzo devono essere esaminate:

1. le oscillazioni dei prezzi o dei componenti negativi di reddito direttamente connesse a eventi e fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio, nella misura in cui tali fatti confermano le condizioni esistenti al termine dell'esercizio. Per esempio consideriamo un'impresa che ha iscritto al costo le rimanenze al valore di €1.500, ma che le stesse sono vendute nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di approvazione dello stesso, a un valore di €1.200; la realtà produttiva ha un elemento di significatività tale da poter affermare che il valore netto di realizzo è inferiore al costo.

2. lo scopo per il quale il magazzino è tenuto. Infatti, la stima del valore netto di realizzo può basarsi su contratti di fornitura già stipulati e nei quali i prezzi di vendita sono già determinati e stabiliti.

Lo IAS 2 prescrive che il valore netto di realizzo della parte di beni in magazzino, tenuta per far fronte a vendite concluse o a contratti per la fornitura di servizi, è il prezzo di contratto. Lo IAS in oggetto, a questo punto, presenta due differenti situazioni:

- la prima riguarda i contratti di vendita relativi a quantità inferiori rispetto a quelle in giacenza in magazzino. La determinazione del prezzo relativo a quelle giacenze deve essere scisso, a livello ideale, in due componenti: i beni destinati a quello specifico contratto che sono valutati al prezzo concordato e definito nel contratto stesso, mentre la parte residua di beni, eccedente rispetto alle necessità, è valutata secondo il criterio generale poiché totalmente soggetta ai rischi di mercato.

-la seconda ipotesi è che siano stati stipulati contratti per quantità superiori rispetto a quelle disponibili in magazzino, quindi ci sono "impegni di consegna per beni che non sono ancora presenti, in tutto o in parte, nel magazzino di fine periodo."³². Lo IAS 2, in questo caso prevede che siano stanziati degli accantonamenti al fondo

³² D'Alessio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa"* pag. 384

rischi o a un fondo spese³³, in base a quanto stabilito dallo IAS 37 – *Accantonamenti, passività e attività potenziali*.

Lo IAS 2, inoltre precisa che la determinazione del valore netto di realizzo deve essere svolta sulla base di una valutazione compiuta voce per voce. Solamente in alcuni casi limitati, si possono raggruppare voci simili o correlate. Un caso può essere quello riguardante le voci di magazzino della stessa linea di prodotto, che hanno funzioni e destinazione finale simile, commercializzate o prodotte nella stessa area geografica, e per le quali non è possibile compiere una valutazione distinta dalle altre voci di quella specifica linea di prodotto. Invece, non è corretto svalutare le scorte di magazzino sulla base di una classificazione di magazzino - per esempio, prodotti finiti - o tutte le rimanenze di un particolare settore operativo³⁴.

Il Principio Contabile Internazionale in oggetto, al paragrafo 32, evidenzia che i materiali e gli altri beni di consumo detenuti per essere impiegati nella produzione delle rimanenze, non devono essere oggetto di svalutazione al di sotto del costo se vi è la previsione che i prodotti finiti nei quali verranno incorporati saranno venduti ad un importo pari o maggiore al costo. Tuttavia, quando una diminuzione nel prezzo dei materiali indica che il costo dei prodotti finiti eccede il rispettivo valore di realizzo, i materiali sono svalutati al valore netto di realizzo. Il Principio prosegue affermando che in tali circostanze, il costo di sostituzione dei materiali può rappresentare la migliore stima disponibile del valore netto di realizzo.

A differenza di quanto previsto dai Principi Contabili Nazionali, gli IAS non considerano il costo di sostituzione come una regola generale di valutazione delle materie prime e sussidiarie e semilavorati d'acquisto, ma esso è presentato come la migliore approssimazione utilizzabile, in particolari circostanze, del valore netto di realizzo dei materiali. Nei Principi Contabili Nazionali invece si assiste a un'inversione dell'ordine logico rispetto a quanto stabilito dagli IAS, infatti, l'OIC 13

³³ Vi sarà lo stanziamento al fondo rischi per far fronte agli abbuoni o agli sconti che potranno essere effettuati. L'accantonamento sarà eseguito a favore del fondo spese a fronte di maggiori costi – spese che potrebbero emergere, nell'esercizio successivo, per completare quelle specifiche consegne di beni, al momento non presenti in giacenza.

³⁴ Questo è prescritto al paragrafo 29 dello IAS 2 che è stato oggetto di modifica con il Regolamento (CE) 1358/2007, infatti ora lo IAS 2 fa riferimento a “un particolare settore operativo”, mentre precedentemente si “parlava” di “settore industriale o geografico”.

al paragrafo D.VI.b.3. prevede che il criterio generale per valutare le rimanenze di materiali che partecipano alla formazione dei prodotti finiti è il costo di sostituzione, e solamente in un secondo momento³⁵ indica una serie di casi in cui il redattore del bilancio deve “abbandonare” l’impiego del medesimo.

Infine, è importante sottolineare che in taluni casi le giacenze di magazzino possono essere valutate direttamente al fair value. Tale concetto si identifica con il corrispettivo al quale una determinata attività potrebbe essere scambiata, in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili³⁶. Nel caso specifico delle rimanenze di magazzino il fair value è il corrispettivo per il quale la stessa rimanenza potrebbe essere scambiata tra compratori e venditori consapevoli e allo stesso tempo disponibili sul mercato³⁷.

Tale concetto è richiamato nello IAS 2 al paragrafo 3.b. dove si prevede che i commercianti e gli intermediari in merci, valutano le loro rimanenze al fair value al netto dei costi di vendita. Quando tali rimanenze sono così valutate, le variazioni del fair value al netto dei costi di vendita, devono essere rilevate a Conto Economico nell’esercizio in cui si verifica la variazione.

Lo IAS 2 introduce quest’unico caso di valutazione delle rimanenze a prezzo corrente, formatosi in una negoziazione ideale e astratta, considerando condizioni ipotetiche di mercato. Il fair value, dunque, si regge sul “rinvio al futuro di costi dei quali si ignora la probabilità di remunerazione mediante i ricavi a venire; (sull’) anticipazione di profitti all’esercizio di chiusura (...); (sulla) censura tra l’evento dello scambio effettivo quale momento formativo del reddito e la partecipazione

³⁵ OIC 13.D.VI. b.3. Il costo di sostituzione rappresenta il costo con il quale in normali condizioni di gestione una determinata voce in magazzino può essere riacquistata o riprodotta.

Il costo di sostituzione dei materiali e dei prodotti acquistati si determina sulla base dell’acquisto di quantità normali effettuato in normali circostanze. Nel caso di prodotti manufatti, il costo di sostituzione rappresenta il costo di riproduzione e si determina assumendo che il prodotto venga ottenuto con un simile processo produttivo in quantità normali.

b.4. Vi possono essere dei casi in cui neanche il minor costo di sostituzione delle materie prime e sussidiarie e dei semilavorati (parti o componenti) d’acquisto può essere recuperato tramite il valore netto di realizzo del prodotto finito in cui entrano a far parte. In tali casi si rende necessario utilizzare il valore netto di realizzo come definito in precedenza anche per questi materiali.

³⁶ Per un maggior approfondimento sul tema del fair value si rimanda a Roscini Vitali F. Vinzia M.A. in *“Fair value”*; De Angelis L. in *“Elementi di diritto contabile”* pag. 119.

³⁷ Il valore netto di realizzo invece fa riferimento all’importo netto che l’azienda si aspetta e prevede di realizzare dalla vendita delle rimanenze di magazzino del normale svolgimento dell’attività. Quindi quest’ultimo concetto è un valore specifico dell’impresa, mentre il fair value non lo è. “Il valore netto di realizzo per le rimanenze può non essere uguale al fair value al netto dei costi di vendita.” Portalupi A. in *“Guida ai principi contabili internazionali”* modulo n. 8 del 1 maggio 2005 pag. 34.

dell'operazione in corso al risultato del periodo di chiusura; (sulla) volatilità dei prezzi assunti a riferimento e la difficoltà della loro stima in relazione alle condizioni concrete di mercato”³⁸.

9.6. Svalutazione

Consideriamo a questo punto la determinazione della svalutazione.

In base a quanto stabilito dai Principi Contabili Internazionali, per svalutare le rimanenze di magazzino al di sotto del loro costo originario, non deve essere effettuato un accantonamento a un fondo del passivo, ma è iscritto a Conto Economico un valore pari al minore tra il presunto valore di realizzo e il costo di produzione o di acquisto dei prodotti finiti, o delle merci acquistate per la rivendita. La svalutazione delle giacenze è una diretta conseguenza del calcolo, pertanto non deve comparire a Conto Economico come “svalutazione”, ma verrà rilevata come variazione negativa delle scorte in oggetto. Infatti, al paragrafo 34, lo IAS 2, prescrive che l'ammontare di ogni svalutazione al valore netto di realizzo e tutte le perdite di magazzino devono essere rilevate come un costo nell'esercizio nel quale la svalutazione o la perdita si sono verificate. Tuttavia, quando la variazione negativa è rilevante, occorre darne informazione in Nota Integrativa³⁹.

È importante evidenziare che la svalutazione del valore delle rimanenze non deve essere realizzata considerandole nel loro complesso, o analizzando le diverse categorie di giacenze a livello globale, poiché non si possono compensare le perdite con gli utili non realizzati, ad eccezione dell'unico caso in cui un'intera categoria di beni in giacenza debba essere svalutata.

Ricordiamo quanto già evidenziato al paragrafo precedente: il prezzo delle materie prime e dei materiali di consumo destinati ad essere impiegati nella produzione, può scendere al di sotto del loro costo, ad ogni modo, non si deve procedere a compiere delle svalutazioni al di sotto del costo, se si prevede che i prodotti finiti, nei quali verranno incorporati, potranno essere venduti al costo o al di sopra del

³⁸ D'Alessio R. “La valutazione delle rimanenze di magazzino nello IAS 2” in *“Contabilità, Finanza e Controllo”* del 1.8.2011, n. 8, pag. 666.

³⁹ Vedremo al paragrafo 9.7. le informazioni da riportare in nota integrativa.

costo. All'opposto, se la riduzione del prezzo delle materie prime e dei materiali di consumo indica che il costo dei prodotti finiti sarà maggiore del loro valore netto di realizzo, le materie prime e i materiali di consumo dovranno essere svalutati fino al corrispondente valore netto di realizzo: dove appunto lo IAS 2 indica che la migliore misura disponibile di quest'ultimo valore è rappresentata dal costo di sostituzione.

Consideriamo il seguente esempio numerico:

- l'impresa SOLE S.R.L. ha in magazzino 2.000 unità del prodotto finito "S";

- il prezzo di vendita al mercato di tale bene è pari a 500€;

forniamo i seguenti dati relativi al costo di produzione e distribuzione del prodotto finito "S":

costo di produzione:

- costo materie prime impiegate:	150€
- costo della manodopera diretta e indiretta	180€
- ammortamento impianti e macchinari	75€
- imposte di fabbricazione	12€
TOTALE	387€

costo di distribuzione

- costi di trasporto	25€
- costi di vendita diretti	16€
- costi amministrativi	8€
- costi di pubblicità	3€
TOTALE	52€

COSTO COMPLESSIVO 439€

VALORE NETTO DI REALIZZO PREVISTO

- Prezzo di mercato	500€ -
- Costi di trasporto	25€ -
- Costi di vendita diretti	16€ =
TOTALE	459€

Confrontiamo i valori ottenuti:

costo di produzione 387€

valore netto di realizzo previsto 459€

Il prodotto finito "S" è valutato al costo di produzione di 387€ poiché inferiore al valore netto di realizzo presunto.

Se ora però ipotizziamo che il prezzo di vendita subisca una riduzione da 500€ a 380€, il **valore netto di realizzo ammonta a 339€** mentre il **costo di produzione è pari a 387€**

In questo caso, il prodotto finito "S" deve essere svalutato, e la valutazione delle 2.000 unità di beni in giacenza deve essere effettuata al valore di 339€. Questo valore rappresenta il nuovo componente negativo di reddito dei prodotti finiti "S", determinatosi nell'esercizio in corso, e esso deve essere mantenuto nelle valutazioni che si svolgono successivamente in bilancio, fintantoché sussistono le ragioni che hanno comportato tale svalutazione.

9.7. Metodologia di ripristino del valore

Il Principio Contabile Internazionale in oggetto, prevede che la valutazione delle rimanenze al valore netto di realizzo è effettuata in ciascun esercizio successivo. Qualora però le ragioni che precedentemente avevano determinato la svalutazione delle giacenze di magazzino al di sotto del costo non sussistono più, oppure qualora vi sono chiare ragioni di un aumento del valore netto di realizzo, come conseguenza al cambiamento delle circostanze economiche, l'importo delle svalutazioni è eliminato contabilmente, in modo tale che il nuovo valore contabile sia il minore tra il costo e il valore netto di realizzo rivisto e ridefinito. In ogni caso lo storno della svalutazione ha come limite massimo l'importo originario della svalutazione. Un esempio tipico è quello di un bene giacente in magazzino, che a seguito della riduzione del suo prezzo di vendita è iscritto in bilancio al valore netto di realizzo, e nell'esercizio successivo è ancora posseduto dall'impresa, e il suo prezzo di vendita è aumentato.

Al paragrafo 34, lo IAS 2 prevede che l'ammontare di qualsiasi storno di valutazione di rimanenze, conseguente a un aumento del valore netto di realizzo, deve essere rilevato, come riduzione del costo delle giacenze, a Conto Economico nell'esercizio in cui tale ripristino di valore ha luogo.

Prima di considerare l'informativa richiesta in bilancio, rileviamo anche in questa sede, quanto presentato nel capitolo precedente. La possibilità di utilizzare il costo unitario, output dalla contabilità analitica in ambito bilancistico è strettamente correlata e dipende dalla modalità di ripartizione dei costi indiretti sui diversi prodotti, adottata dall'azienda in oggetto. "Qualora, il parametro di ripartizione e il ribaltamento dei costi, fissi e variabili, indiretti sui prodotti aziendali, siano compatibili con quanto affermato dai principi contabili (internazionali), il costo unitario identificato ai fini gestionali può essere utilizzato anche a scopi valutativi delle scorte." Naturalmente, qualora vi sia un'incompatibilità rispetto a quanto richiesto e previsto dai Principi Contabili Internazionali, deve essere automaticamente esclusa la possibilità di adottare il costo unitario gestionale nel bilancio.

9.8. Informativa richiesta in bilancio

Il Principio Contabile Internazionale 1, paragrafo 68, richiede la separata indicazione delle rimanenze di magazzino nello Stato Patrimoniale, e la loro distinzione nelle seguenti classi:

- merci, beni per la produzione e materie prime;
- semilavorati e lavori in corso;
- prodotti finiti.

Lo IAS 2, al paragrafo 34, prevede che quando le rimanenze sono vendute, il loro valore contabile deve essere imputato a Conto Economico come componente negativo di reddito nell'esercizio in cui il relativo ricavo è rilevato.

Lo IAS 2, inoltre, richiede che il bilancio contenga le seguenti informazioni integrative:

- i principi contabili applicati per la valutazione delle rimanenze, compreso il metodo di determinazione del costo impiegato;
- il valore contabile totale delle rimanenze e il valore contabile distinto per classi significative per l'impresa in oggetto;

- il valore contabile delle rimanenze iscritte al fair value al netto dei costi di vendita;
- il valore delle rimanenze rilevato come componente negativo di reddito nell'esercizio;
- il valore di eventuali svalutazione delle giacenze rilevato come costo nell'esercizio;
- il valore di eventuali storni di ciascuna svalutazione individuati come riduzione del costo delle rimanenze, rilevato a Conto Economico nell'esercizio;
- le circostanze o i fatti che hanno comportato lo storno di una svalutazione di rimanenze;
- il valore contabile delle rimanenze impegnate a garanzia di una passività.

Infine⁴⁰, il bilancio d'esercizio deve indicare alternativamente:

- il valore, imputato come costo nell'esercizio, delle rimanenze derivanti da costi precedentemente inclusi nella valutazione delle scorte, da spese generali di produzione non ripartite e da anormali ammontari di costi di produzione;
- i componenti negativi di reddito operativi, riferibili ai ricavi, ma imputati come costo nell'esercizio, classificati secondo la loro natura.

9.9. Valutazione delle rimanenze adottando per la prima volta i principi internazionali

In sede di transizione ai Principi Contabili Internazionali – IAS/IFRS – l'impresa deve, come per le altre voci di bilancio, verificare che le attività iscritte in bilancio siano attività rilevanti ai fini IAS/IFRS e che quest'ultime siano correttamente e

⁴⁰ Ricordiamo che nella precedente versione dello IAS 2, era previsto come metodo di determinazione del valore delle rimanenze di magazzino di beni fungibili il LIFO. Quest'ultimo è stato abrogato con la revisione del principio contabile internazionale in oggetto. Infatti, precedentemente lo IAS 2 prevedeva che qualora venisse utilizzato il metodo contabile LIFO, il bilancio doveva indicare la differenza tra l'ammontare delle rimanenze che è esposto nello stato patrimoniale e:

- il minore tra l'ammontare al quale si preferirebbe se si impiegasse il metodo raccomandato (FIFO o costo medio ponderato) ed il valore netto di realizzo;
- il minore tra il costo corrente alla data di chiusura del bilancio ed il valore netto di realizzo.

adeguatamente classificate, così come prescritto dai Principi Contabili Internazionali, procedendo se necessario, ad eventuali storni e riclassifiche⁴¹. Bauer evidenzia che per la voce in esame – Rimanenze di magazzino – “non si dovrebbe essere in presenza di rilevanti attività da stornare.”⁴²

Inoltre, l'impresa dovrà stabilire quale metodo di determinazione del costo delle rimanenze impiegare, tra il costo medio ponderato, il FIFO o la contabilità a costi specifici. Mentre la precedente versione del Principio Contabile Internazionale n. 2 ammetteva la possibilità di valutare le rimanenze di magazzino, costituite dai beni fungibili, con il metodo del LIFO, la revisione del Principio Contabile in oggetto ha abrogato questa facoltà. Ciò ha comportato non poche difficoltà di natura operativa per le imprese italiane che abitualmente valutavano le proprie rimanenze con tale metodo. Di conseguenza se l'impresa ha adottato per valutare i beni fungibili, il criterio del LIFO – Last in, First out – emergeranno delle differenze contabili da valutazione, qualora vi sia la transazione ai Principi Contabili Internazionali. In questo caso la realtà produttiva in oggetto dovrà effettuare una nuova valutazione delle giacenze, iscritte nel bilancio d'apertura alla data del passaggio ai Principi Contabili Internazionali, secondo il metodo del FIFO o del costo medio ponderato.⁴³ L'eventuale incremento di valore delle rimanenze, dovrà essere imputato alla voce di patrimonio netto, dove convergono tutte le differenze emergenti dalla transazione ai Principi Contabili Internazionali.

“Pertanto, si pone un problema di passaggio agli IAS/IFRS limitatamente a queste imprese”⁴⁴.

A titolo d'esempio, consideriamo un'impresa italiana che abbia valutato i beni fungibili in giacenza con il metodo del LIFO. Alla chiusura dell'esercizio 2004 le

⁴¹ In merito, infatti, “le norme sulla transazione precisano che i dati esposti nell'ultimo bilancio predisposto secondo i principi contabili italiani, non possono essere considerati come dati comparativi del primo bilancio consolidato IFRS ma devono essere rettificati per tenere conto dei principi contabili internazionali. Il periodo di transazione verso il nuovo accounting framework è quindi un momento importantissimo per applicare correttamente gli IAS/IFRS nella redazione del bilancio. I principi contabili internazionali richiedono che nel momento della loro prima adozione tutti i dati relativi ai periodi precedenti siano rielaborati applicando retroattivamente i principi contabili internazionali” Giussani A. Nava P. Portalupi A. in *“I Principi contabili internazionali”* pag. 33 – 34. Ricordiamo che il principio contabile internazionale che analizza e tratta della transizione ai principi contabili internazionali è l'IFRS 1.

⁴² Bauer R. in *“Gli IAS/IFRS in bilancio”* pag. 195.

⁴³ O al valore netto di realizzo o al fair value al netto dei costi di vendita, a seconda della tipologia delle rimanenze.

⁴⁴ D'Attilio C. in *“Valutare il magazzino”* pag. 135.

rimanenze ammontano a € 3.000.000. Tale impresa decide di adottare i Principi Contabili Internazionali, e poiché tale metodo (LIFO) non è ammesso dallo IAS 2, in data 1.1.2005 dovrà valutare le scorte di magazzino al costo medio ponderato o con il metodo del FIFO. Se applicando uno di questi due metodi il valore delle giacenze ammonta a € 3.400.000, il maggior importo di € 400.000 dovrà essere imputato direttamente a patrimonio netto, come rettifica del saldo di apertura della riserva di utili portati a nuovo, senza transitare a conto economico.

Rimandiamo al capitolo successivo la trattazione della valutazione delle rimanenze di magazzino sotto il profilo fiscale, qualora vi sia la transazione ai Principi Contabili Internazionali. Poiché il legislatore italiano si è premurato di modificare alcune disposizioni tributarie vigenti, direttamente interessate dall'adozione dei Principi Contabili Internazionali.

Terza parte:
il costo di prodotto e la normativa fiscale

10. Le rimanenze di magazzino secondo i principi fiscali

10.1. Le scritture ausiliarie di magazzino:

D.P.R. 600 del 1973 articolo 14 - D.P.R. 664 del 4.11.1981 articolo 2 - Circolare ministeriale n. 40 del 26/11/1981 prot. 9/4056 - Circolare ministeriale n. 45/E del 19.02.1997

10.2. Articolo 92 TUIR: variazioni delle rimanenze

(D.P.R. 917/1986)

10.3. Valutazione a costi specifici

10.4. Valutazione per categorie omogenee

10.4.1. Lifo a scatti;

10.4.2. Media ponderata;

10.4.3. Fifo;

10.4.4. Varianti del Lifo: Lifo continuo;

10.5. Metodo del prezzo al dettaglio

- 10.6. Caso particolare: le rimanenze di prodotti editoriali**
- 10.7. Svalutazione fiscale e ripristino dei valori in precedenza svalutati**
- 10.8. Adozione dei principi contabili internazionali: novità a livello fiscale - articolo 13 decreto legislativo n.° 38 del 28 febbraio 2005, articolo 5 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48.**

10. LE RIMANENZE DI MAGAZZINO SECONDO I PRINCIPI FISCALI

La normativa fiscale che regola l'obbligo delle scritture contabili e la valutazione delle rimanenze di magazzino è stata oggetto nel tempo di una lunga e tormentata evoluzione¹.

Analizziamo in questa sede i documenti e le norme attualmente vigenti nel nostro Paese.

10.1. Le scritture ausiliarie di magazzino:

**D.P.R. 600 del 1973 articolo 14 - D.P.R. 664 del
4.11.1981 articolo 2 - Circolare ministeriale n. 40
del 26/11/1981 prot. 9/4056 - Circolare
ministeriale n. 45/E del 19.02.1997**

Per quanto riguarda l'obbligo delle scritture ausiliarie di magazzino, il D.P.R. 600 del 29 settembre 1973 – articolo 14 - prevede che le società, gli enti e gli imprenditori commerciali che rivestono i seguenti caratteri soggettivi:

- società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate indicate nell'articolo 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (art. 5 D.P.R. n. 917/1986)²;

¹ In merito si veda D'Attilio R. in *"La valutazione delle rimanenze di magazzino"* pag. 415 e seguenti.

² **Art. 5 - Redditi prodotti in forma associata**

(...)

3. *Ai fini delle imposte sui redditi:*

a) *le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza;*

b) *le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;*

c) *le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;*

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 51 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (art. 55 D.P.R. n. 917/1986)³;

devono in ogni caso tenere:

- c) le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito.

Tale articolo è stato successivamente integrato con il D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664 – Gazzetta Ufficiale n. 324 del 25 novembre 1981, che prevede con l'articolo 2, che al primo comma dell'articolo 14 sia aggiunta la seguente lettera:

- d) le scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate e uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie

d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

³ **Art. 55 D.P.R. 917/1986.**

Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio d'impresa commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico. Per le attività elencate ai numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633⁴, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627⁵.

Per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili; le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni. Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo di imposta precedente non eccede il venti per cento di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale.

⁴ **Art. 22**, primo comma, numeri 1) e 2):

1) per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;

2) per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica; (...)

⁵ **Art. 4 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627**, punto 4.

4) ai trasporti, effettuati da produttori agricoli, di beni di loro produzione, o di prodotti ittici effettuati da pescatori, nell'esercizio dell'impresa, o da altri per loro conto, nonché ai trasporti effettuati dai soggetti che esercitano esclusivamente il commercio al minuto per i movimenti di beni, nell'ambito della stessa impresa, fra i luoghi dichiarati ai sensi dell' art.35, secondo comma, del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972,n.633 ,e successive modificazioni, se questi sono situati nell'ambito dello stesso comune o di comune limitrofo; (...).

Quindi il legislatore specifica in maniera dettagliata le modalità con cui le scritture ausiliarie di magazzino devono essere tenute dalle strutture produttive aziendali, pur riferite a soggetti connotati da caratteristiche soggettive molto varie.

Le imprese, infatti, in base alla loro natura, ma anche dimensione, hanno l'obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino. Quest'ultimo perciò annovera beni che hanno consistenza fisica e "non possono essere oggetto della contabilità di magazzino i flussi di servizi che vengono utilizzati nella lavorazione, come ad esempio la forza motrice consumata."⁶ In merito, infatti, la Relazione Ministeriale N. 40/9/4056 del 26 Novembre 1981, indica i beni oggetto di registrazione e i beni esclusi dalla registrazione. In essa si sottolinea che esistono beni i cui movimenti possono essere esclusi dall'obbligo di rilevazione poiché la relativa registrazione, oltre ad essere eccessivamente onerosa, non fornirebbe risultati apprezzabili ai fini del controllo. Rientrano invece, nell'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino i beni che fisicamente vengono incorporati nei prodotti fabbricati dall'impresa.

Si richiede pertanto, che i beni oggetto di rilevazione e registrazione abbiano consistenza fisica.

La Relazione Ministeriale indica dettagliatamente i beni che i contribuenti possono escludere dall'obbligo della contabilità di magazzino, indicando in ogni caso che quanto riportato nella medesima ha carattere generale ed indicativo e non include tutte le possibili ipotesi che nella pratica possono determinarsi.

Sono esclusi dall'obbligo di registrazione:

- i titoli azionari, obbligazioni e similari di cui al secondo comma art. 53 del D.P.R. 587/1973⁷ ;
- se non si tratta di beni al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, i materiali di consumo non fisicamente incorporati nel prodotto, i materiali per la manutenzione, i materiali per la pulizia, il materiale pubblicitario, la cancelleria e simili il cui costo va direttamente speso a Conto Economico e la cui rimanenza deve essere inventariata al termine del periodo d'imposta;

⁶ Oneto C. in "Contabilità di magazzino" pag. 4.

⁷ **Art. 53 D.P.R. 597/1073** – secondo comma:

I titoli azionari e obbligazionari e i titoli similari si comprendono fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa quando questa ha per oggetto specifico, ancorché non esclusivo, l'assunzione di partecipazioni in società o enti, la compravendita, il possesso e la gestione di titoli pubblici o privati o alcuna di tali attività e, in ogni caso, per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.

- i pezzi di ricambio;
- i singoli beni o categorie di beni il cui costo complessivo di acquisto non ecceda il 20% di quello sostenuto per il periodo d'imposta precedente per tutti i beni suscettibili di annotazione nelle predette scritture, a condizione però che tali beni siano scelti tra quelli il cui costo ha un'incidenza percentuale trascurabile rispetto al costo di tutti i beni sopraindicati⁸;
- per quanto riguarda gli imballaggi e i semilavorati, il legislatore fiscale precisa che questi sono inclusi nelle registrazioni. Però evidenzia che negli imballaggi rientrano i contenitori, utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti predisposti per la vendita e non anche i materiali di consumo, quali la carta da pacchi, le buste, le scatole di cartone per contenere una pluralità di prodotti con specifica autonomia di vendita, i quali invece restano esclusi dall'obbligo della rilevazione.

Per i semilavorati, l'inclusione tra i beni oggetto di rilevazione di magazzino è riferita a quegli elementi che ancorché destinati ad essere incorporati in altri beni durante il processo di lavorazione, hanno già acquistato una distinta individualità, sebbene ancora allo stato grezzo, che gli consente di essere conservati in magazzino. Tali semilavorati, possono essere acquistati all'esterno o prodotti internamente dall'impresa. La norma fiscale prevede che devono essere rilevati distintamente in inventario i semilavorati oggetto di acquisto all'esterno, qualora invece siano prodotti all'interno, la loro qualificazione come semilavorati e come prodotti in corso di lavorazione è lasciata all'impresa. Pertanto, qualora sia qualificato come prodotto in corso di lavorazione nessuna rilevazione dovrà essere compiuta tra le rilevazioni di magazzino.

Infine, il legislatore fiscale indica che gli organi di controllo devono compiere particolare attenzione nel verificare la corrispondenza tra l'inventario contabile

⁸ In merito a questi beni la Relazione Ministeriale n. 40/9/4056 del 26 Novembre 1981 specifica che con tale formulazione la norma ha introdotto la cosiddetta analisi ABC nella individuazione dei beni da registrare nella contabilità di magazzino. Essa consiste nel suddividere i beni acquistati secondo un ordine di importanza, ad esempio considerando il costo complessivo degli acquisti effettuati nel corso del periodo d'imposta i beni della "classe A" sono pochi in numero ma presentano un costo complessivo molto elevato, mentre i beni della "classe C" sono numerosi ma hanno un costo complessivo ridotto, i beni della "classe B" sono nella fascia intermedia. In genere, le imprese annotano nella contabilità di magazzino i beni delle classi A e B, mentre non seguono con scritture contabili i beni della "classe C", se contenuti nella misura indicata dalla norma. Inoltre, l'impresa può escludere dalle annotazioni nelle scritture contabili di magazzino un numero di beni o di categorie di beni, individuati a partire da quelli aventi la percentuale di incidenza più bassa ed in modo tale che la somma delle percentuali stesse non ecceda il 20%.

desumibile dalle scritture ausiliarie di magazzino e le risultanze dell'inventario fisico.

Dunque, in base a quanto stabilito dall'articolo 2 del D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664 devono essere registrate le quantità entrate e uscite:

- delle merci destinate alla vendita;
- dei semilavorati se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione;
- dei prodotti finiti;
- delle materie prime;
- degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati;
- delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi;
- delle materie prime ed altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente.

Inoltre, la norma in oggetto, indica tre requisiti generali sulla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, infatti, le stesse devono essere tenute in forma sistematica, nel rispetto delle norme di ordinaria contabilità e tramite annotazioni giornaliere o periodiche, purché la scadenza non sia superiore al mese.

La Relazione Ministeriale n. 40/9/4056 del 26 Novembre 1981 indica che il requisito della sistematicità si riferisce al fatto che il legislatore ha voluto escludere che le scritture ausiliarie possano assumere la forma di un puro e semplice giornale di magazzino in cui si annotano i movimenti di carico e scarico considerando unicamente il fattore tempo, indipendentemente quindi dalla natura dei beni in movimento. Infatti, la norma richiede che per ciascun bene – o categoria di bene - si rilevino distintamente sia i carichi sia gli scarichi, tant'è che la registrazione cronologica è una procedura da utilizzare e non un requisito delle scritture ausiliarie.

Per quanto riguarda le norme sull'ordinata contabilità, la Relazione Ministeriale indica che non si fa riferimento esclusivo all'articolo 2219⁹ del Codice Civile, quanto piuttosto si richiamano le regole generali di rilevazione extra-contabile e si vuole sottintendere l'obbligo di redigere le scritture di magazzino secondo un metodo ed

⁹ **Articolo 2219**

Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili (2710).

una forma liberamente scelti dal contribuente, che permettano un'univoca e facile intellegibilità.

Invece, per quanto concerne la periodicità delle registrazioni è lasciato al contribuente un margine di libertà, purché non si superi il mese. L'impresa quindi può rinunciare alle rilevazioni giornaliere sempreché i riepiloghi non superino l'arco temporale di un mese.

Il legislatore fiscale non ha prescritto nessuna particolare forma o criterio per la tenuta delle rilevazioni di magazzino, ma ha lasciato libertà al contribuente affinché possa predisporre le scritture ausiliarie di magazzino considerando le particolari caratteristiche e peculiarità della propria realtà produttiva. Questo è legato al fatto che la tenuta della contabilità di magazzino costituisce una necessità operativa delle imprese, poiché permette un adeguato controllo dell'andamento della gestione, è uno strumento di vigilanza e fornisce l'inventario contabile delle giacenze di magazzino. Di conseguenza la tenuta della contabilità di magazzino si impone alle aziende non tanto per soddisfare obblighi civili e fiscali, ma per rispondere a naturali esigenze sorte nella sua stessa organizzazione. "Pertanto, il legislatore fiscale, allorché ha posto l'obbligo della tenuta delle scritture di magazzino ha sostanzialmente preso atto di una situazione già esistente nella generalità delle aziende, utilizzando ai fini tributari uno strumento di controllo, già conosciuto alla tecnica aziendalistica, come parte integrante di un'organica contabilità."¹⁰

Il legislatore fiscale specifica che i beni oggetto di rilevazione nelle scritture ausiliarie di magazzino, possono essere registrati singolarmente oppure raggruppati secondo le categorie che risultano dall'inventario di fine esercizio. Non è imposto come obbligo al contribuente che la struttura civilistica delle scritture di magazzino coincida con quella fiscale, anche se, ai fini di un'agevole prova della veridicità della sua dichiarazione dei redditi, è nel suo interesse mantenere la concordanza tra le categorie civili e fiscali.

È doveroso evidenziare che l'articolo 1 del Decreto del Presidente della Repubblica

¹⁰ Circolare Ministeriale 26 Novembre 1981, n. 40/9/4056.

del 9 Dicembre 1996 numero 695¹¹ prevede che “le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) dell’articolo 14 primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917¹², ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli articoli 59 e 60¹³ dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a dieci miliardi e a due miliardi di lire.”

Quindi l’obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino emerge a partire dal secondo periodo d’imposta in cui per la seconda volta consecutiva ricorrano i seguenti due requisiti:

- l’ammontare dei ricavi di cui ex-art.53 (oggi articolo 85) del TUIR è superiore a dieci miliardi di lire;
- il valore complessivo delle rimanenze di cui agli articoli 59 e 60 (oggi 92 e 93) è superiore a due miliardi di lire.

Il legislatore fiscale prevede però che l’obbligo della tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino cessa “a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. Per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di

¹¹ Gazzetta Ufficiale n. 30 del 6 febbraio 1997.

¹² **Art. 53.** - 1. Sono considerati ricavi: a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambi è diretta l'attività dell'impresa; b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione; c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; d) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere; e) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; f) i contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge. 2. Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al primo comma destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. 2-bis. Ai fini delle imposte sui redditi i beni di cui alla lettera c) del comma 1 non costituiscono immobilizzazioni finanziarie se non sono iscritti come tali nel bilancio. Evidenziamo che l'articolo 53 del TUIR con il decreto legislativo del 12 Dicembre 2003 n. 344 è stato sostituito dall'articolo 85 del TUIR.

¹³ Gli articoli 59 e 60 in oggetto, con il decreto legislativo del 12 dicembre 2003 sono stati sostituiti rispettivamente dagli articoli 92 e 93 del TUIR.

accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati.”

Quindi le imprese¹⁴ che non superano il limite di cui al primo comma sono esonerate dalla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino.

L'articolo 1 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 695 del 1996 ha abrogato l'ultimo comma dell'articolo 14 del decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600¹⁵ e ha regolamentato direttamente l'esonero dalla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino.

10.2. Articolo 92 TUIR: variazioni delle rimanenze (D.P.R.917/1986)

L'articolo 92 del D.P.R. del 22 dicembre del 1986, numero 917, detta la disciplina fiscale per la valutazione delle rimanenze di magazzino.

Le rimanenze di magazzino, a seguito del recepimento delle direttive comunitarie, non sono più esposte in bilancio con il sistema definito a “costi, ricavi e rimanenze”¹⁶, ma per variazioni, positive o negative, delle scorte finali rispetto a quelle iniziali. Infatti, proprio a questa “nuova” struttura del bilancio d'esercizio civilistico, l'articolo 92 del Testo unico delle imposte sul reddito – D.P.R. del 22 Dicembre 1986, n. 917, si riferisce quando prevede che le variazioni delle rimanenze finali di beni rispetto alle consistenze iniziali partecipano alla formazione del reddito d'esercizio dell'entità in oggetto.

Esponiamo in sintesi in questo paragrafo l'articolo 92 del Testo Unico delle imposte sul reddito – TUIR, rinviando ai paragrafi successivi una più dettagliata analisi e confronto.

¹⁴ Cioè i soggetti indicati al primo comma dell'articolo 13 del D.P.R. 600 del 1973, vedi sopra.

¹⁵ L'articolo 14 è stato in toto abrogato dalla legge 30 Dicembre 2004 numero 311.

¹⁶ Tale sistema prevedeva “l'esposizione nella sezione dare del conto economico delle rimanenze iniziali e in quella avere delle rimanenze finali.” Ceppellini P. - Lugano R. in *“Testo unico delle imposte sui redditi – Nuova disciplina fiscale del reddito delle persone fisiche e delle società”* pag. 569.

Al secondo comma dell'articolo 92, il legislatore fiscale prevede che alla fine del primo esercizio di attività in cui si rilevano, le rimanenze siano valutate attribuendo ad "ogni unità" il "valore" risultante dalla divisione del costo complessivo di beni prodotti e acquistati nell'esercizio stesso, per la loro quantità. Il primo comma soccorre per permettere che tali beni possano essere raggruppati in categorie omogenee per natura e per valore.

Inoltre al primo comma si prevede che le "variazioni" delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali (e quindi la prima volta alla fine del secondo esercizio) concorrono a formare il reddito dell'esercizio. Il legislatore prosegue indicando che le rimanenze finali, la cui valutazione non sia effettuata a "costi specifici" o a "norma dell'articolo 93", sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni, appunto in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo ad ogni gruppo un valore non inferiore a quello determinato applicando una serie di specifiche disposizioni dettate dallo stesso legislatore fiscale. Negli esercizi successivi al primo, il legislatore distingue due fattispecie:

1. se la quantità delle rimanenze è aumentata rispetto all'esercizio precedente, le maggiori quantità, valutate in base a quanto stabilito dal secondo comma, costituiscono voci distinte per esercizi di formazione.
2. se la quantità è diminuita, la diminuzione è imputata agli incrementi formati nei precedenti esercizi a partire dal più recente.

Così è introdotto nella normativa fiscale il metodo usualmente definito LIFO. Più precisamente è normato un LIFO a scatti annuali. Ma come si vedrà tale metodo non è l'esclusivo.

Al quarto comma, si prescrive che per le imprese che valutano in bilancio le rimanenze finali con il metodo della media ponderata o del "primo entrato, primo uscito" o con varianti di quello indicato nel comma precedente, le rimanenze sono assunte per il valore che risulta dall'applicazione del metodo adottato. Di fatto ammettendo gran parte dei metodi usualmente utilizzati per prassi amministrativa ed ammessi dal Codice Civile, se pur con specifiche riserve.

Il quinto comma prevede che se il valore delle scorte di magazzino determinato con uno dei metodi sopra indicati (commi 2, 3 e 4) è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio, il valore minimo di cui al primo comma, è determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente

dall'esercizio di formazione, per il valore normale. Il legislatore specifica che per le valute estere si assume come valore normale il valore secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Nel rispetto della continuità dei valori fiscali al fine di evitare "salti d'imposta", e sempre che le rimanenze non risultino iscritte nello Stato Patrimoniale per un valore maggiore, il minor valore attribuito alle rimanenze di fine esercizio, in conformità alle disposizioni del presente comma, vale anche per gli esercizi successivi.

I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sono valutati considerando le spese sostenute nell'esercizio medesimo, fatto salvo quanto stabilito nell'articolo 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale.

Al settimo comma il legislatore introducendolo come preiscrizione generale, indica che le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo. Norma che ovviamente è molto più estesa dell'ultimo periodo del precedente quinto comma.

Infine, in tale articolo il legislatore fiscale specifica che per gli esercenti attività di commercio al minuto che valutano le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio si tiene conto del valore così determinato anche in deroga alle disposizioni del comma 1, a condizione che nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione del metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

La struttura di questo articolo è il frutto di svariati interventi effettuati nel corso degli anni, dall'introduzione dell'imposta sul reddito d'impresa, resesi di volta in volta necessari per adeguare la normativa fiscale all'evoluzione del Codice Civile, così come per adeguarsi ad una prassi commerciale e amministrativa che mutava nel corso dei decenni. Si prosegue ora con l'analisi dettagliata dei metodi di determinazione prescritti dalla normativa fiscale.

10.3. Valutazione a costi specifici

Quando le rimanenze sono costituite da beni cosiddetti “infungibili”, cioè ben identificati e non scambiabili con altri beni, aventi determinate e specifiche caratteristiche, per i quali è possibile conoscere i singoli componenti negativi di reddito di ciascuna delle unità entrate in magazzino, delle unità prelevate e per differenza di quelle rimanenti in rimanenza, il criterio applicato per la loro valutazione è quello del costo specifico.

Il costo specifico si identifica con il costo di acquisto o di produzione dei beni infungibili, determinato in base a quanto stabilito dall'articolo 110 del TUIR, ove il legislatore fiscale prevede che il costo debba comprendere:

- gli oneri diretti di acquisizione o produzione: nel caso delle materie prime e sussidiarie e di consumo si identificano nel prezzo sostenuto per il loro acquisto, indicato nella fattura d'acquisto; mentre per i prodotti finiti coincidono con la somma del valore dei diversi fattori impiegati per la loro produzione. Il legislatore fiscale in linea generale, e fatte salve le eccezioni specificatamente previste, non da un suo concetto di costo dei fattori produttivi da comprendere nella valutazione delle rimanenze di fine esercizio, ma fondamentalmente accetta le valutazioni fatte nel rispetto della norma di codice civile e dalla relativa prassi (OIC).
- Gli oneri accessori di diretta imputazione come le spese di trasporto, le spese doganali, le commissioni di acquisto, le spese di assicurazione, i noli.

Sono invece esclusi:

- le spese generali industriali e amministrative, quali per esempio le spese di ricevimento delle merci, di immagazzinaggio, di amministrazione, ecc.
- gli interessi passivi, per i quali vale comunque quanto stabilito dall'articolo 61¹⁷ del TUIR.

¹⁷ **Articolo 61 TUIR (testo in vigore dal 1/1/2008, modificato dalla Legge del 24 dicembre 2007 n. 244 articolo 1)**

1. Gli interessi passivi inerenti all'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

2. La parte di interessi passivi non deducibile ai sensi del comma 1 del presente articolo non dà diritto alla detrazione dall'imposta prevista alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 15.

L'imputazione alle rimanenze finali degli interessi passivi è ammessa solamente nel caso di interessi generati su prestiti contratti per la costruzione o ristrutturazione di quegli immobili che costituiscono prodotto destinato alla vendita da parte di aziende che hanno come oggetto la produzione e ristrutturazione di immobili per la successiva vendita¹⁸.

Pertanto a differenza di quanto stabilito dal legislatore civilistico, l'inclusione degli interessi passivi nel costo delle rimanenze è ammessa solamente per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa e che costituiscono alla fine dell'esercizio rimanenza, "mentre il codice civile ammette l'inclusione degli interessi passivi nel costo di produzione di qualsiasi bene alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa"¹⁹, ovviamente sempreché ricorrano le condizioni precedentemente evidenziate²⁰.

Questa disposizione non è applicabile per le opere, le forniture di servizi di durata ultrannuale che rientrano invece in una ben diversa disposizione di valutazione prevista dal successivo articolo 93.

Quindi il sesto comma si preoccupa di stabilire la regola di valorizzazione di quei beni (ma vale anche per i servizi) che pur entrati nel processo produttivo non hanno trovato completamento alla fine dell'esercizio: sono tipicamente semilavorati e servizi in corso di fornitura per i quali non sono stati liquidati i relativi corrispettivi.

¹⁸ **L'articolo 110 del TUIR**, primo comma, lettera b, indica che per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi su prestiti contratti per la loro costruzione o produzione. Si fa qui riferimento alle imprese edili il cui "oggetto è la costruzione di immobili e che (pertanto) devono ricomprendere nel costo di questi ultimi gli interessi passivi relativi alla loro costruzione o ristrutturazione. L'aggiunta degli interessi passivi relativi alla ristrutturazione degli immobili è motivata dalla considerazione che, come ha precisato l'Assonime (Associazione tra le società italiane per azione) nella circolare 139/1994, la ristrutturazione costituisce sul piano economico attività compresa concettualmente nella nozione di attività di produzione tipica delle imprese edili. Ne deriva che gli interessi relativi a prestiti contrattati per l'acquisto di immobili destinati alla rivendita costituiscono costi di esercizio. Contrariamente al caso precedente la patrimonializzazione degli interessi passivi negli immobili che costituiscono bene merce non si configura come facoltà ma come obbligo." a cura di Ceppellini P. - Lugano R. in *"Testo unico delle imposte sui redditi - Nuova disciplina fiscale del reddito delle persone fisiche e delle società"* pag. 774.

¹⁹ Santesso E. - Sostero U. in *"I Principi contabili per il bilancio d'esercizio"* pag. 314.

²⁰ In via generale gli interessi passivi devono essere esclusi dal costo delle rimanenze di magazzino, tuttavia vi è un'eccezione. È ammessa l'inclusione degli interessi passivi nei casi in cui si tratti di un finanziamento chiaramente assunto a fronte di specifici beni che richiedono un processo produttivo di vari anni prima di poter essere venduti nel mercato. In questo caso si prevede l'inclusione degli interessi passivi nel costo, ma limitatamente al periodo di produzione e purché: 1. L'onere degli interessi sia stato effettivamente sostenuto, 2. Il costo complessivo degli interessi passivi non ecceda il valore netto di realizzo, 3. Vi sia data chiara indicazione in Nota Integrativa.

Questa norma prevede che nella valutazione di fine esercizio vengano assunte tutte le “spese” sostenute nell’esercizio stesso. Può sembrare non propriamente tecnica la parola “spese” mentre si sta discutendo di valori che costituiscono costo (e ricavo), preoccupati della loro competenza, mentre qui il legislatore usa un termine che dà più l’idea di un concetto finanziario (spesa).

Evidenziamo che uno dei casi in cui è necessariamente applicabile la valutazione a costi specifici, è quello delle rimanenze di imprese immobiliari²¹, si tratta infatti di beni infungibili per i quali sono chiaramente identificabili i costi specifici. “L’Amministrazione finanziaria ha sottolineato, relativamente alle imprese operanti nel settore edilizio ed in genere per i prodotti aventi spiccate caratteristiche di individualità e costi unitari considerevoli, la necessità di una valutazione a costi individuali (C.M. 26 Novembre 1981, n. 40).”²² Normalmente l’identificazione degli elementi di costo è agevole, poiché solitamente l’impresa realizzatrice appalta a terzi la costruzione. I costi sostenuti si identificano in modo chiaro grazie ai contratti stipulati ed agli avanzamenti di competenza dell’esercizio e non sussistono componenti negativi di reddito interni rilevanti.

Qualora invece la realizzazione di immobili avvenga con l’impiego di operai propri e proprie strutture, più complessa potrebbe essere la valutazione, poiché diventa necessario individuare il costo e il “monte orario” utilizzato nello specifico cantiere, oltre che i costi diretti ed indiretti. L’articolo 92, comma 6, prescrive che i prodotti in corso di lavorazione ed i servizi in corso di esecuzione al termine dell’esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell’esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell’articolo 93²³ per le opere, le forniture ed i servizi di durata ultrannuale.

²¹ L’impresa immobiliare si può distinguere in:

- impresa immobiliare di valorizzazione che ha come oggetto e finalità la realizzazione di progetti immobiliari in proprio per la successiva collocazione nel mercato;
- impresa immobiliare di gestione volta alla localizzazione, dove l’alienazione o ricollocazione sul mercato è solamente eventuale o comunque occasionale;
- infine impresa immobiliare la cui finalità è quella di compravendita di beni immobili propri di vario genere.

Questa distinzione si riflette anche sulla differente classificazione degli immobili, difatti per le imprese immobiliari di costruzione o ristrutturazione e di compravendita di immobili, gli immobili oggetto dell’attività costituiscono immobili merce. Invece per le imprese immobiliari di pura localizzazione, gli immobili oggetto dell’attività costituiscono immobili strumentali, se lo sono per natura, o immobili patrimonio se sono abitativi.

²² Odorizzi C. in *“Rimanenze di magazzino aspetti civilistici e fiscali”* – Dossier Soluzioni 24Fisco.

²³ **Articolo 93 del TUIR:**

Se si tratta di rimanenze di imprese che costruiscono edifici con risorse proprie, le disposizioni dell'articolo 93 del TUIR non sono applicabili, poiché indipendentemente dalla durata dell'attività di costruzione, maggiore o minore di dodici mesi, la norma fiscale di riferimento è l'articolo 92 del TUIR. Difatti l'articolo 93²⁴ prevede che esso possa essere applicato soltanto se si tratta di opere realizzate sulla base di un contratto di appalto. Ai fini di valutare tali rimanenze si dovrà procedere alla sommatoria dei costi diretti ed indiretti sostenuti, ad ogni modo non emergeranno differenze rispetto a quanto operato a livello civile, pertanto non si dovrà procedere ad alcuna ripresa a tassazione.

10.4. Valutazione per categorie omogenee

L'articolo 92, primo comma, del D.P.R. 917/1986 prevede che i beni che costituiscono il magazzino, se non iscritti a costi specifici o a norma dell'articolo 93, ai fini della valutazione devono essere raggruppati in categorie omogenee per natura e valore.

1. Le variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, rispetto alle esistenze iniziali, concorrono a formare il reddito dell'esercizio. A tal fine le rimanenze finali, che costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo, sono assunte per il valore complessivo determinato a norma delle disposizioni che seguono per la parte eseguita fin dall'inizio dell'esecuzione del contratto, salvo il disposto del comma 4.

2. La valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti. Delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati.

3. (Comma abrogato)

4. I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi e la valutazione tra le rimanenze, in caso di liquidazione parziale, è limitata alla parte non ancora liquidata. Ogni successiva variazione dei corrispettivi è imputata al reddito dell'esercizio in cui è stata definitivamente stabilita.

5. (Comma abrogato)

6. Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa.

7. (Comma abrogato)

²⁴ L'articolo 93 del TUIR contiene una serie di indicazioni quali: "servizi pattuiti come oggetto unitario, corrispettivi pattuiti, maggiorazione di prezzo, corrispettivi liquidati a titolo definitivo", essi lasciano chiaramente intendere che tale norma può essere applicata solamente se alla base vi è un contratto di appalto.

Per quanto concerne la natura, i beni devono appartenere allo stesso genere, considerando le proprietà e le caratteristiche merceologiche degli stessi, ma non devono necessariamente essere dello stesso tipo.

L'omogeneità per valore implica che il contenuto economico dei beni deve essere somigliante e non uguale. Il contenuto economico di ciascun bene è determinato considerando il valore normale nel momento in cui si procede al raggruppamento. Il valore normale è determinato sulla base dell'articolo 9, terzo comma, del TUIR, dove è prescritto che esso è rappresentato dal prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi simili o della stessa specie, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Solitamente si fa riferimento al listino o alle tariffe del soggetto fornitore dei beni o dei servizi, in assenza di questi si considerano i mercuriali e i listini delle camere di commercio, e le tariffe professionali, valutando anche gli sconti d'uso. Nel caso di valute estere si assume come valore normale quello risultante dall'applicazione del cambio alla data di chiusura dell'esercizio.

In merito alla distinzione dei beni in categorie omogenee, la Relazione Ministeriale n. 2/929 del 2 Agosto 1974, precisa che ogni impresa deve procedervi considerando i beni oggetto della sua attività commerciale e che essa stessa è in grado di conoscere e discriminare; di conseguenza non è consentito all'Amministrazione Finanziaria di concedere autorizzazioni preventive in tal senso ma solo di controllare la logicità dei raggruppamenti effettuati.

Quindi all'interno di ogni categoria possono essere raggruppati beni con valori unitari differenti, anche se questa differenza non deve essere eccessiva. La prassi economica prevede un'oscillazione massima tra il limite inferiore e quello superiore pari al 20%. Questo limite è riconosciuto anche dalla dottrina aziendalistica, mentre "nessuna fonte ministeriale ha mai espresso alcun parere né a favore né a sfavore."²⁵

Dunque, il legislatore fiscale con il termine omogeneo fa riferimento al concetto di somiglianza. Beni di natura differente o medesima natura ma valore diverso oltre

²⁵ D'Attilio C. in *"Valutare il magazzino"* pag. 98.

agli indicati intervalli non sono suscettibili di essere aggregati nella stessa categoria omogenea.

La normativa fiscale, pertanto prevede che per le rimanenze di magazzino, che a fine esercizio non risultano riferibili a un particolare acquisto o lotto di produzione, ai fini della loro valutazione, si dovrà considerare il costo di tutte le unità acquistate o realizzate nel corso dell'esercizio. Per la valutazione di tali beni, detti anche fungibili, il legislatore fiscale permette la suddivisione in categorie omogenee per natura e valore e attribuire a queste categorie un valore non inferiore al minore tra:

1. il costo determinato con uno dei seguenti metodi: media ponderata, FIFO, LIFO a scatti annuali e sue varianti.
2. il valore normale medio nell'ultimo mese dell'esercizio, che deve essere applicato all'intera quantità dei beni contenuti nella categoria indipendentemente dall'esercizio di formazione.

Il legislatore fiscale, al pari del legislatore civilistico, non indica quale dei criteri sopra esposti deve essere adottato, ma lascia al contribuente la facoltà di scelta del criterio di valutazione, permettendo comunque la riduzione del valore storico al valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio di chiusura. Infatti, "sotto il profilo fiscale il valore risultante dall'applicazione di uno di questi metodi (che comunque utilizzano esclusivamente il costo di acquisizione) può essere disatteso quando il valore unitario medio dei beni così valutati è superiore al valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio."²⁶

Memori di quanto messo in evidenza relativamente alla normativa civilistica che si preoccupa di rappresentare a bilancio valori entro un limite massimo la normativa fiscale si preoccupa di dare dei limiti minimi, concedendo deroga soltanto in specifiche situazioni.

Analizziamo distintamente ciascuno dei metodi fiscalmente applicabili nella determinazione del costo delle rimanenze di magazzino, anticipando che

²⁶ D'Attilio C. in *"Valutare il magazzino"* pag. 98.

sostanzialmente il TUIR risulta in linea e coordinato con la normativa dettata dal Codice Civile e dalla relativa prassi.

10.4.1. Lifo a scatti

Questo metodo si basa sull'ipotesi che si prelevino dal magazzino per soddisfare vendite o consumi le materie prime, i prodotti o le merci entrate per ultime. Secondo la normativa fiscale la valutazione delle giacenze avviene nel seguente modo:

- nel primo esercizio le scorte si valutano al costo unitario medio, calcolato dividendo il "componente negativo di reddito complessivo dei beni acquistati o prodotti" in quell'esercizio per la loro "quantità";
- negli esercizi successivi si deve confrontare la quantità in giacenza a fine esercizio con quella a inizio esercizio; si possono verificare tre situazioni:
 - o le quantità di rimanenze sono rimaste invariate. In questo specifico caso si suppone che durante l'esercizio si prelevino dal magazzino i beni prodotti o acquistati nell'esercizio medesimo. Il valore imputato alle giacenze al termine dell'esercizio è lo stesso che era stato imputato alle scorte in rimanenza alla chiusura dell'esercizio precedente.
 - o Le quantità sono aumentate. Se accade ciò, l'incremento di quantità va considerato quale successivo strato di formazione delle scorte, e si valuta considerando il costo unitario medio degli acquisti o produzione dell'esercizio, determinato con il metodo del primo esercizio. Ogni strato (annuale) di quantità in rimanenza sarà pertanto valutato sulla base di costi unitari medi differenti, relativi cioè al proprio periodo di formazione.
 - o Le quantità sono diminuite. Secondo il metodo del LIFO a scatti, se vi è un decremento della quantità delle scorte, questo va imputato alle rimanenze dei periodi precedenti a partire da quello più recente e andando a ritroso fino a coprire tutta la quantità diminuita.

Come abbiamo precedentemente evidenziato, con il LIFO – Last in, First out – le rimanenze si valutano a costi storici meno recenti, e ai ricavi recenti sono accostati costi recenti.

Non emergono sostanziali differenze rispetto a quanto prescritto dal legislatore civilistico, difatti, valgono le medesime considerazioni relativamente a questo criterio di calcolo del costo delle rimanenze di magazzino.

Difatti: - in fase di prezzi crescenti si attenuano gli effetti dell'inflazione sui risultati dell'esercizio, si limita la formazione di eventuali profitti di magazzino, i quali potrebbero sorgere se ai ricavi dell'esercizio si contrappongono costi remoti. A livello di Stato Patrimoniale però con il criterio del LIFO, il valore attribuito al magazzino è distorto poiché di ammontare inferiore rispetto al valore corrente dello stesso.

- in fase di prezzi decrescenti, i ricavi correnti sono contrapposti a costi più bassi, e in magazzino resteranno i valori più alti, e pertanto a determinate condizioni bisognerà procedere ad una svalutazione al valore attuale di mercato in sede di valutazione delle scorte stesse. In questo caso necessarie per il dovuto rispetto ai principi di prudenza nella redazione del bilancio e esposizione a Stato Patrimoniale.

Naturalmente l'adozione di questo criterio richiede il supporto di un adeguato sistema di contabilità analitica, infatti, sono necessarie una serie di informazioni che solamente quest'ultima può fornire correttamente. Informazioni quali:

- "la quantità, il valore unitario, il valore totale delle rimanenze iniziali, distintamente per categoria omogenea di beni e per periodi di formazione;
- per ciascun esercizio la quantità, il valore unitario e il valore totale dei singoli movimenti, sia di entrata che di uscita;
- la quantità, il valore unitario, il valore totale delle rimanenze finali, distinto per categoria omogenea di beni e periodi di formazione."²⁷

²⁷ Ceppellini P. – Lugano R. in *"Testo unico delle imposte sui redditi"* pag. 92.

Consideriamo il seguente esempio numerico.

Data	Costo della partita	Dimensione della partita	Costo medio unitario	Dimensione del prelievo	Costo unitario	Costo totale
31/12/x-1	150	30	4			
8/1/x	900	70				
22/10/x	400	25				
		30 95	4 13,68	80	13,68	1094,4
4/2/x+1	500	30 15	4 13,68			
20/11/x+1	250	35 45				
31/12/x+1		30 15 80	4 13,68 9,375	95 80 15	9,375 13,68	750 205,2
In rimanenza al 31/12/x+1				30	4	120

10.4.2. Media ponderata

Secondo il metodo della media ponderata, i beni omogenei, acquisti o prodotti però in periodi differenti e quindi a un costo diverso, si valutano considerando un costo medio rappresentato dalla media ponderata dei diversi componenti negativi di reddito. Le quantità in rimanenza formano un insieme di beni dove ciascuno non è più distinguibile separatamente, ma sono tutti ugualmente disponibili.

Il costo medio può essere applicato in modo continuo o per movimento.

Se si utilizza la ponderazione per movimento: il costo medio è calcolato dopo ogni singolo movimento – acquisto o produzione - e le vendite sono scaricate al costo medio calcolato in seguito all'ultimo acquisto effettuato.

Nel caso dell'adozione della ponderazione per periodo, alle quantità presenti in magazzino al termine di un determinato periodo si sommano gli acquisti o le produzioni di un certo periodo. Dopodiché si calcola il nuovo costo medio ponderato.

Le vendite si scaricano sulla base del costo medio ponderato così calcolato.

Ricordiamo che il periodo può fare riferimento a un mese, a un trimestre, a un semestre, a un anno, a seconda delle specifiche peculiarità dell'entità oggetto di analisi.

10.4.3. Fifo

Questo criterio presume che i beni entrati per primi, sono i primi ad essere scaricati – First in, First out. Quindi le quantità meno recenti di beni omogenei acquistati o prodotti sono i primi ad uscire dal magazzino, per essere vendute nel mercato o impiegate nello svolgimento del processo produttivo dell'impresa.

Come abbiamo già evidenziato analizzando la disciplina civilistica, questo metodo rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato, dove se i prezzi sono crescenti, nello Stato Patrimoniale le rimanenze sono iscritte a un valore attuale – corrente. La distorsione, questa volta emerge a Conto Economico, in quanto ai ricavi correnti sono contrapposti costi remoti, inferiori a quelli attualmente praticati, comportando una sopravvalutazione del risultato d'esercizio rispetto al suo reale valore.

Il TUIR per il metodo della “media ponderata” e del “Primo entrato, Primo uscito”, non indica il funzionamento, ma li nomina solamente come possibili alternative al metodo del LIFO per periodo annuo.

10.4.4. Varianti del Lifo: Lifo continuo

Il TUIR indica per il metodo del LIFO la soluzione per periodo annuo, anche se ammette la possibilità di utilizzare “varianti” del medesimo. Riconosce infatti la possibilità di impiegare il LIFO continuo.

Applicando il LIFO continuo – variante del LIFO a scatti – le scorte vendute sono valorizzate considerando via via i prezzi più recenti entro il limite di capienza della partita, e qualora l'ultima partita acquistata o prodotta non sia sufficiente a coprire il prelievo necessario di beni dal magazzino, si passa alla penultima partita acquistata o prodotta e così via.

Forniamo il seguente esempio numerico.

Data	Costo della partita	Dimensione della partita	Costo medio unitario	Dimensione del prelievo	Osto unitario	Costo totale
31/12/x-1 8/1/x 16/6/x	150 900	30 70	4 12,86	30	12,86	385,71
25/7/x		30 40	4 12,86	25	12,86	321,5
22/10/x 28/11/x	400	30 15 25	4 12,86 16	15	16	240
8/2/x+1 25/3/x+1	500	30 15 10 50	4 12,86 16 10	35	10	350
10/10/x+1		30 15 10 15	4 12,86 16 10	40 15 10 15	10 16 12,86	150 160 192,9
Rimanenze al 31/12/x+1				30	4	120

A differenza del LIFO a scatti, la variante continua non presume la formazione di strati di merci alle quali assegnare lo stesso prezzo, inoltre, ciascuna partita acquistata o prodotta durante l'esercizio è distinta, e mantiene la propria individualità rispetto alle altre partite e il proprio specifico prezzo di acquisto o produzione.

10.5. Metodo del prezzo al dettaglio

L'articolo 92, del D.P.R. 917/1986, all'ultimo comma, prevede che gli esercenti attività di commercio al minuto possono valutare le rimanenze con il metodo del prezzo al dettaglio. Questo metodo si adatta perfettamente a tali imprese poiché scambiano un numero molto elevato di beni, aventi però differenti caratteristiche

merceologiche. Esso, infatti, non richiede l'inventario fisico delle giacenze²⁸ e si basa invece sulla confronto tra "il prezzo di costo (annotati in apposito registro tenuto presso la sede centrale) ed i prezzi di vendita (i cui movimenti di carico e scarico sono annotati in appositi registri tenuti dalle filiali) aggiornati periodicamente, sempre e soltanto in termini di valore."²⁹

Il legislatore civilistico non prevede tale metodo e nemmeno il Principio Contabile Nazionale n. 13 lo ammette³⁰, esso è appunto consentito dalle disposizioni tributarie, a condizione però che nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato, il contribuente indichi e illustri i criteri e le modalità di applicazione di questo metodo, con riferimento all'oggetto e alla struttura organizzativa dell'impresa.

Per determinare il costo delle rimanenze applicando questo metodo si devono seguire queste fasi:

- le merci acquistate si raggruppano per categorie omogenee in relazione al margine lordo – cioè in relazione alla percentuale di ricarico.
- Nel corso dell'esercizio, i carichi e gli scarichi di ciascuna categoria sono rilevati a valore, specificatamente: i carichi e le rimanenze iniziali sono valorizzati al prezzo di vendita e al costo, gli scarichi sono invece valorizzati al prezzo di vendita, mentre le rimanenze finali sono valutate al prezzo di vendita al netto della percentuale di ricarico – margine lordo.

Nell'applicazione di questo metodo si considera il valore così determinato, anche se questo è inferiore a quello che si determinerebbe applicando il metodo del LIFO a scatti.

Forniamo il seguente esempio numerico³¹.

²⁸ Sottolineiamo in merito che D'Attilio C. in *"Valutare il magazzino"* indica che "L'affermazione che il metodo del prezzo al dettaglio prescinde, in termini di quantità, dalla inventariazione fisica delle giacenze deve essere intesa nel senso che l'inventario non costituisce un elemento qualificante ai fini dell'applicazione del metodo in oggetto, ma non implica alcuna deroga all'obbligo della redazione dell'inventario il quale va comunque compilato almeno una volta nell'esercizio." pag. 102.

²⁹ Ceppellini P. – Lugano R. in *"Testo unico delle imposte sui redditi"* pag. 574.

³⁰ Si fa qui riferimento al Principio Contabile Nazionale attualmente vigente, ricordiamo che l'OIC 13 oggi è oggetto di un progetto di revisione e modifica. Infatti, la nuova versione del Principio Contabile n. 13 (non ancora in vigore) come abbiamo indicato al capitolo otto, fornisce una descrizione dettagliata di questo metodo.

³¹ Tratto da D'Attilio C. in *"Valutare il magazzino"* pag. 103 – 104.

Le rimanenze iniziali in data 1/1/2011 sono di 60 pezzi e valore unitario di € 15.

Primo acquisto: 50 pezzi al prezzo unitario di € 16.

Secondo acquisto: 35 pezzi al prezzo unitario di € 12.

Prima vendita: 35 pezzi al prezzo unitario di € 21, totale: € 735.

Seconda vendita: 45 pezzi al prezzo unitario di € 18, totale: € 810.

Terza vendita: 22 pezzi al prezzo unitario di € 16, totale: € 352.

Carichi di magazzino						Scarichi di magazzino	
Data di carico	Quantità	Costo unitario €	Valore acquisto €	Prezzo unitario €	Valore vendita €	Data di scarico	Ricavo €
	60	15	900	21	1260		735
	50	16	800	18	900		810
	35	12	420	16	560		352
Totale			2120		2720		1897

La determinazione del costo delle rimanenze finali richiede:

- il calcolo della percentuale di costo delle merci rispetto al ricavo:

$(\text{Totale carichi al prezzo di acquisto} / \text{totale carichi al prezzo di vendita}) * 100$

$(2120 / 2720) * 100 = 77,94\%$

- valutazione delle giacenze di magazzino al prezzo di vendita:

$(\text{totale carichi al prezzo di vendita} - \text{Totale ricavi}) = \text{Rimanenze al prezzo di vendita}$

$(2720 - 1897) = 823$

- valutazione delle rimanenze al costo:

$\text{Rimanenze al prezzo di vendita} * \text{percentuale di costo}$

$823 * 77,94\% = 641,44 \text{ €}$

10.6. Caso particolare: le rimanenze di prodotti editoriali

Merita un particolare accenno, la valutazione delle rimanenze di prodotti editoriali. Infatti, a causa delle loro caratteristiche non possono essere valutati applicando i normali criteri dettati dall'articolo 92 del Testo Unico.

I prodotti editoriali possono essere distinti in:

- quotidiani e periodici: questi esauriscono la loro funzione in un intervallo di tempo molto limitato. Pertanto non è necessario procedere a valutare le giacenze di questi beni, poiché non hanno nessun valore, salvo il caso di eventuali copie conservate per soddisfare eventuali necessità di arretrati, ma che in ogni caso hanno un valore esiguo.

- libri: la loro produzione richiede un numero minimo di copie al di sotto dei quali i costi di produzione raggiungerebbe livelli estremamente onerosi.

I libri sono venduti al prezzo che è indicato sulla copertina, che non è soggetto a variazioni in relazione all'andamento del mercato. Quindi anche se il mercato non lo apprezza o esso diventa obsoleto, non si riduce il suo valore di riferimento sul mercato, che resta il prezzo indicato sulla copertina.

Il settore del libro ha delle norme specifiche per la valutazione delle rimanenze, differenti rispetto a quelle indicate all'articolo 92 del Testo Unico.

Il Ministero delle Finanze con la Relazione Ministeriale del 1977, numero 9/995, ha stabilito determinate percentuali di svalutazione differenti sulla base del tipo di prodotto in giacenza. Si distinguono tre tipi di pubblicazioni:

1. edizioni scolastiche;
2. edizioni scientifiche;
3. edizioni varie.

In tale relazione è indicato che le aliquote di svalutazione decrescono passando dal primo anno di pubblicazione ai successivi. Inoltre, in caso di ristampa, il libro interessato deve essere valutato al pari di una nuova pubblicazione.

10.7. Svalutazione fiscale e ripristino del valore in precedenza svalutato

In tema di valutazione, diverse sono state le modifiche apportate dal Decreto Legge del 29 Giugno 1994, numero 416, al fine di adeguare la normativa fiscale alla nuova struttura del Bilancio d'esercizio. "Le principali novità del provvedimento sono improntate al principio secondo il quale il legislatore fiscale non deve interferire sulla normativa civilistica, e quindi non deve disciplinare la formazione del bilancio e le relative valorizzazioni, ma procedere soltanto ad apportare all'utile le

necessarie variazioni in aumento e diminuzioni, in conformità delle disposizioni che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa, senza che la legge tributaria possa vietare ovvero consentire uno o più metodi di valutazione delle rimanenze in Bilancio, e tanto meno subordinare l'adozione all'autorizzazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria.”³²

L'articolo 92 del TUIR prevede che la valutazione delle rimanenze di magazzino può avvenire con qualsiasi metodo previsto in ambito civilistico, sempreché il valore così determinato non sia inferiore a quello minimo fiscalmente rilevante. Secondo la disciplina fiscale le rimanenze finali di magazzino si valutano suddividendo i beni in categorie omogenee per valore e natura, e attribuendo a ciascuna di esse un valore non inferiore al minore tra:

- il costo calcolato applicando uno dei metodi concessi: LIFO a scatti o sue varianti, media ponderata, FIFO;
- il valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio, moltiplicato per le quantità dei beni compresi in ogni categoria.

Emerge quindi una sostanziale differenza rispetto alla normativa civilistica, la quale prescrive che le imprese sono obbligate a valutare le rimanenze di magazzino al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato. Civilisticamente vi è l'obbligo di svalutare le rimanenze di magazzino al valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato qualora questo sia inferiore al costo. Il legislatore tributario invece non obbliga il contribuente a svalutare le rimanenze al valore normale medio dell'ultimo mese se è inferiore al valore ottenuto con uno dei criteri ammessi - LIFO a scatti o sue varianti, media ponderata, FIFO - ma così come vi è una discrezionalità nella scelta del criterio da adottare, la svalutazione al valore normale di fine esercizio è una facoltà concessa al contribuente da parte del legislatore fiscale³³. “La normativa

³² D'Attilio C. in *“Valutare il magazzino”* pag. 105.

³³ In merito F. M. Tufariello in *“Omnia Zucchetti” - “Rimanenze finali: deducibilità delle svalutazioni del magazzino”* scrive: “In ambito fiscale, diversamente da quanto stabilito civilisticamente, la svalutazione del magazzino costituisce una facoltà lasciata alla discrezionalità dell'impresa. Evidentemente, la svalutazione, qualora operata, dovrà essere adeguatamente supportata da elementi oggettivi e sia dimostrabile che la stessa non sia occasionale ma si sia determinata quantomeno nel corso dell'ultimo mese dell'esercizio (la determinazione del valore di mercato potrebbe evincersi anche dall'analisi dei prezzi medi praticati nei mesi successivi e immediatamente a ridosso della fine dell'esercizio), così come sancito dal comma 5, dell'art. 92 del Tuir.”

fiscale consente, ma non impone, di recepire il minor valore anche da un punto di vista fiscale.”³⁴

Pertanto, il contribuente può sopravvalutare le rimanenze ai fini fiscali, poiché ciò è compatibile, ai fini della determinazione del reddito fiscalmente imponibile, con lo scopo dell'Amministrazione Finanziaria di acquisire materia imponibile. All'opposto se il valore determinato applicando la disciplina civilistica è inferiore a quello calcolato applicando la normativa tributaria, in sede di dichiarazione dei redditi annuale, il contribuente dovrà procedere ad una variazione in aumento. In caso di negligenza sarà l'Amministrazione Finanziaria stessa che in sede di accertamento procederà alla ripresa fiscale.

“A tale proposito, le istruzioni al Modello Unico prevedono l'indicazione, in appositi righe, dell'ammontare delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito a norma degli art. 92, 92-bis e 93, TUIR, qualora non siano state imputate a conto economico o vi siano state imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli stessi articoli, tenendo conto della differenza. Si può quindi affermare che la valorizzazione delle rimanenze secondo quanto prevede la normativa civilistica è riconosciuta agli effetti della determinazione del reddito d'impresa e, conseguentemente, si è reso inoperante il principio del valore minimale cosicché non è più necessario apportare, in sede extracontabile, le variazioni all'utile o alla perdita del conto economico.”³⁵

Inoltre sottolineiamo che il legislatore fiscale non fa riferimento al valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato, ma considera il valore normale medio dell'ultimo mese dell'esercizio. Conseguentemente la determinazione del valore normale dei beni in giacenza, secondo il TUIR, può portare a risultati differenti rispetto al valore di mercato indicato nel Codice Civile e nei Principi Contabili Nazionali (e Internazionali).

Ai fini IRES la svalutazione del magazzino è fiscalmente uguale.

³⁴ Pellegrino S. e Valcarengi G., *“La deducibilità delle svalutazioni del magazzino”* in *“Il Fisco”* 48/2009 pag. 7891 e seguenti. Gli autori inoltre sottolineano che “ciò è in linea con il principio in base al quale, fiscalmente, accantonamenti, ammortamenti e svalutazioni non sono mai obbligatori, preoccupandosi il legislatore tributario solamente di definire un importo massimo del componente negativo deducibile” pag. 4894.

³⁵ D'Attilio C. in *“Svalutazione e ripristino di valore delle rimanenze finali”* in *“Contabilità, Finanza e Controllo”* n. 21, 24.11.2009 pag. 5.

Avremo quindi che, in caso di prezzi di mercato decrescenti, il valore normale medio in ambito fiscale sarà superiore al valore di presunto realizzo desumibile dall'andamento di mercato, perciò la differenza di valore dovrà essere oggetto di tassazione a livello fiscale, in sede di dichiarazione dei redditi. Non si può però escludere che si possa verificare anche il caso opposto, ovvero che il valore normale sia inferiore a quello di presunto realizzo. L'impresa, in questo caso, avrebbe interesse a valutare le rimanenze al valore normale, in modo tale da ridurre il carico fiscale, ma questo non è possibile e non è ammesso, infatti, il bilancio deve essere redatto nel rispetto della disciplina civilistica, dunque il valore delle giacenze iscritto in bilancio non può essere svalutato al valore normale ai fini della dichiarazione dei redditi³⁶.

In merito al valore normale, la dottrina si è posta il problema se il richiamo all'ultimo mese dell'esercizio per valutare eventuali riduzioni dei prezzi di realizzo sia da intendere in senso rigido o se si possa considerare il periodo più vicino alla data di chiusura dell'esercizio, riferendosi anche a periodi immediatamente successivi alla data di bilancio. In realtà lo stesso Principio Contabile Nazionale n. 13 richiede che, se i prezzi di vendita alla data di bilancio non sono stati modificati al fine di riflettere le mutate condizioni di concorrenza manifestatesi successivamente ma prima della redazione del bilancio, e pertanto le quantità in rimanenza non potranno essere vendute ai prezzi di fine esercizio, i prezzi concorrenziali devono essere utilizzati per la determinazione del valore netto delle rimanenze da esporre in bilancio. Quindi se l'andamento dei prezzi nel periodo fra la data cui si riferisce il bilancio e quella della sua preparazione evidenzia che il valore netto di realizzo diminuisce ed il costo storico non può essere più recuperato, tale minor valore netto di realizzo deve essere utilizzato ai fini della determinazione del "mercato" per evitare di differire perdite con una errata valutazione della posta in bilancio. All'opposto se i prezzi di vendita nei giorni che precedono la data di bilancio erano stati ridotti temporaneamente per ragioni promozionali, ai fini della determinazione del valore netto di realizzo, dovranno essere utilizzati i normali prezzi di vendita che verranno effettivamente applicati per la vendita dei beni in giacenza.

³⁶ In merito si veda Santesso E. – Sosterio U. in *"I principi contabili per il bilancio d'esercizio"* pag. 331.

Quindi, possiamo affermare che, “anche se una stretta interpretazione letterale del comma 5, dell’art. 92, del TUIR, porta inevitabilmente a ritenere che il “valore normale medio” da contrapporre al costo sia quello praticato nel corso dell’ultimo mese dell’esercizio, parrebbe possibile sostenere che l’impresa possa comprovare l’effettivo minor valore utilizzando anche un riferimento temporale ricompreso fra la data del bilancio e quella della sua preparazione.”³⁷ Si garantirebbe comunque la necessità di computare tutte le componenti nell’esercizio di competenza, rispettando il principio civilistico secondo cui occorre considerare tutte le perdite ed i rischi, anche se conosciuti soltanto fra la data di chiusura del bilancio ed il giorno della sua compilazione, e inoltre si rispetterebbe l’esigenza di non addossare ai contribuenti un adempimento a volte impossibile da rispettare.

Evidenziamo che l’articolo 92, comma 5, del Testo Unico però non fa riferimento ai beni valutati a costo specifico, sorge quindi il seguente problema: la svalutazione in oggetto è applicabile anche a tali beni?

In merito l’Associazione Italiana Dottori Commercialisti, nella norma di comportamento numero 168 del Giugno 2007 – *Rimanenze valutate a costi specifici: confronto con il valore normale* - indica che il mancato richiamo ai beni valutati a costo specifico non preclude che, ai fini della valutazione al termine dell’esercizio, il loro valore debba essere in ogni caso confrontato con il valore normale di ciascuno di essi, e applicando, in sede di determinazione del reddito, ai sensi dell’articolo 83 del D.P.R. n. 917/1986, il minore fra i due importi, in base al principio stabilito dall’articolo 2426, n. 9, Codice Civile. Ricordiamo che per valore normale si intende il valore oggettivamente attribuibile in base a quanto disposto dall’articolo 9 del Testo Unico. Secondo l’Associazione Italiana Dottori Commercialisti quindi “appare coerente l’applicazione della regola del confronto con il valore normale anche all’ipotesi dei beni valutati a costo specifico.” Difatti “sarebbe del tutto illogico, come in qualche caso fa l’Amministrazione Finanziaria, ritenere che chi applica il costo specifico, e quindi utilizza una modalità di valutazione delle rimanenze “puntuale”, non possa dedurre la svalutazione che è obbligato a fare da un punto di vista

³⁷ Tufariello F. M. in “*Omnia Zucchetti*” – “*Rimanenze finali: deducibilità delle svalutazioni del magazzino*” 11.1.2011

civilistico³⁸, e questo unicamente sulla base della considerazione che il comma 5 fa riferimento soltanto alle svalutazioni per chi applica i metodi convenzionali.”³⁹

Secondo quanto previsto nell'OIC n. 13, la svalutazione delle rimanenze di magazzino può essere fatta “voce per voce” oppure creando dei “fondi di deprezzamento” che vanno portati in diminuzione della partita attiva, l'uso di tali fondi è preferibile per quei beni a lento movimento che richiedono solitamente una valutazione attraverso elementi indiretti, se i beni invece in rimanenza sono beni specifici è da preferire sicuramente la prima tecnica, mentre la scelta tra le due tecniche si pone per i beni infungibili⁴⁰.

³⁸ Ricordiamo infatti che: “Il “sistema” è formato dall'insieme delle disposizioni civilistiche e da quelle tributarie, “la cui funzione non collide con le prime”. Dunque occorre verificare, volta per volta, se una norma tributaria che regoli una certa fattispecie sia incompatibile con quella propria dell'istituto civilistico. Ma se non esiste alcuna esplicita antinomia, l'istituto sarà regolato dall'insieme dei due sistemi normativi. Le regole tributarie e civili hanno funzione di reciproco completamento. In altri termini, l'integrazione opera ipso iure se non ci sono ragioni di conflitto o incompatibilità fra le disposizioni.

È univocamente riconosciuto, con riferimento ai principi che guidano alla determinazione dell'utile fiscale, che, laddove sia disposto un criterio fiscale, è esso a prevalere rispetto a quello civilistico, ma i principi contabili e le norme civilistiche, ove non contraddetti dalla norma fiscale, hanno pieno valore anche sul piano tributario.” Pertanto con riferimento alla valutazione dei beni non omogenei “non esiste l'esplicita previsione di regole diverse contrapposte a quelle civilistiche, giacché, (...), non può ritenersi in contrasto con la disciplina civilistica la mancata previsione di un criterio alternativo. Ritenere che il legislatore, non dicendo, abbia in realtà voluto dettare una disciplina contrastante con le disposizioni codicistiche (e che, quindi, obblighi a una variazione in aumento) sembra andare al di là della portata della disposizione. Appare, invece, più plausibile, oltre che maggiormente aderente al complessivo dato sistematico, che l'alternativa non sia stata espressa per l'elementare ragione che non vi era bisogno di un'autonoma previsione.

Dove, come nel caso della valutazione della variazione delle rimanenze di beni non omogenei, il legislatore tributario non ha dettato una regola specifica, essendo il sistema formato dalle disposizioni civilistiche e da quelle tributarie, la disciplina si ricava dal combinato delle regole civili e tributarie.

Quindi il trattamento ricevuto dalle componenti reddituali nel conto profitti e perdite può essere tenuto fermo ai fini fiscali in assenza di norme espresse destinate a farlo oggetto di variazioni in aumento o in diminuzione. E se viene operata una “svalutazione” di detti beni al prezzo di mercato, nulla sembra ostare al suo mantenimento ai fini fiscali.” A cura di Messina S.M. in *“Valutazione di beni non raggruppabili in categorie omogenee” – Contabilità, Finanza e Controllo*, pag. 782.

³⁹ Pellegrino S. e Valcarengi G., *“La deducibilità delle svalutazioni del magazzino”* in *“Il Fisco”* 48/2009 pag. 7896.

⁴⁰ Con la tecnica dei “fondi di deprezzamento” si rilevano a conto economico le rimanenze al costo storico e si effettua un accantonamento ad un fondo svalutazione magazzino; a stato patrimoniale le rimanenze vengono iscritte al costo storico al netto della posta rettificativa rappresentata dal fondo svalutazione magazzino.

Mentre la tecnica di svalutazione “voce per voce” determina l'iscrizione delle rimanenze sostituendo al costo storico dei beni i rispettivi valori di mercato; pertanto, rimane la traccia contabile dell'ammontare della svalutazione nella documentazione a supporto delle valutazioni di bilancio (quale, l'elenco dei beni in rimanenza nelle due valorizzazioni: al costo pre-svalutazione ed al valore di mercato).

Evidenziamo che “le implicazioni contabili della scelta tra le due tecniche di rilevazione si manifestano nell'esercizio di cessione dei beni svalutati; ipotizzando che vengano ceduti ad un

È necessario sottolineare che a livello fiscale, la svalutazione dei beni in giacenza attraverso la tecnica dei “fondi di accantonamento”, comporta che l'accantonamento normalmente è considerato indeducibile, poiché le svalutazioni operate per categorie cosiddette “allargate”, come ad esempio per quelle materie prime che sono molti mesi (almeno 15) che non si muovono, “rendono praticamente impossibile supportare il valore di mercato della singola categoria richiesto dall'articolo 92, comma 5.”⁴¹ Quindi l'ineducibilità non sembra, conseguenza dell'articolo 107, comma 4, del TUIR, che non ammette deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dal TUIR stesso (e quello al fondo rischi di svalutazione magazzino non lo è), poiché la tecnica di accantonare invece di svalutare direttamente è solamente una tecnica contabile; “diversamente, si giungerebbe all'inaccettabile conclusione che una svalutazione del magazzino pur fatta in stretto accordo all'articolo 92, comma 5 sarebbe indeducibile se rappresentata in bilancio tramite accantonamento al fondo invece che attraverso una svalutazione diretta, che porta ovviamente allo stesso risultato sostanziale.”⁴²

In merito alla svalutazione del magazzino, sottolineiamo che ai fini di permettere la deduzione della svalutazione del magazzino, l'articolo 92 al quinto comma, considera solamente la perdita di valore derivante dal confronto con il mercato. Talvolta però i beni possono presentare problematiche tali da limitare, ma non escluderne l'utilizzo, come ad esempio l'obsolescenza, difetti tecnici o comunque restrizioni nella vendita.

corrispettivo pari al costo svalutato, se si è utilizzata la seconda tecnica di svalutazione al ricavo si contrappone un costo del venduto pari al costo storico e si evidenzia una perdita che va neutralizzata rilevando un utilizzo del fondo svalutazione magazzino pari alla svalutazione precedentemente rilevata sui beni ceduti. Quando le rimanenze sono formate da numerosi codici diventa praticamente impossibile rilevare specifici utilizzi del fondo svalutazione a fronte delle vendite, per cui si opera "per differenza" confrontando il nuovo importo del fondo svalutazione magazzino con l'importo del fondo all'inizio dell'esercizio: se l'importo del fondo finale è maggiore di quello iniziale, si rileva un accantonamento, diversamente si rileva un utilizzo del fondo.” a cura di Artini F. in *“Svalutazione di rimanenze e lavori in corso su ordinazione: tecniche di bilancio e deducibilità IRES”* in *“Guida alla Contabilità & Bilancio”*, 8.5.2012, numero 9, pagina 45.

⁴¹ Artini F. in *“Svalutazione di rimanenze e lavori in corso su ordinazione: tecniche di bilancio e deducibilità IRES”* in *“Guida alla Contabilità & Bilancio”*, 8.5.2012, numero 9, pagina 45.

⁴² Artini F. in *“Svalutazione di rimanenze e lavori in corso su ordinazione: tecniche di bilancio e deducibilità IRES”* in *“Guida alla Contabilità & Bilancio”*, 8.5.2012, numero 9, pagina 45.

Qualora si dovesse verificare ciò “il valore delle rimanenze deve essere senz’altro svalutato in bilancio, risultando il valore di realizzo ridotto”,⁴³ e il problema che sorge è se questa svalutazione è fiscalmente deducibile. Letteralmente non essendo variato il valore normale medio dell’ultimo mese, non si è avuta una riduzione dei prezzi nel mercato, pertanto si potrebbe affermare che la svalutazione non è deducibile. In realtà però si “deve ritenere che la svalutazione sia da considerarsi deducibile, in quanto il riferimento al valore normale può ritenersi valido soltanto a beni che siano liberamente “commerciabili” ed a prezzi medi, e non quando queste condizioni non sussistono, ad esempio proprio perché i beni sono deperiti o scaduti.”⁴⁴ Dunque, sarà necessario procedere alla totale svalutazione dei beni qualora il loro valore sia diventato trascurabile al fine di dedurre il valore fiscalmente riconosciuto, e qualora permanga una, se pur limitata, utilizzabilità è ragionevole permettere la deduzione della perdita di valore verificatasi.

Riguardo a questo problema è particolarmente interessante la sentenza numero 869 della Corte di Cassazione del 15 gennaio 2009⁴⁵, secondo cui se un’impresa detiene in magazzino prodotti “difettosi”, il loro valore, al fine di calcolare il reddito d’impresa, si deve determinare per intero, considerando il costo di produzione sostenuto o il minore tra il costo di produzione e il valore di mercato – vendita. Pertanto non possono essere detratte fiscalmente le spese necessarie per ripristinarli. In base a quanto stabilito dalla Corte di Cassazione le norme dell’articolo 2425 del Codice Civile sono derogate, relativamente alla valutazione

⁴³ Pellegrino S. e Valcarengi G. opera citata, pag. 7897

⁴⁴ Pellegrino S. e Valcarengi G., opera citata pag. 7897.

⁴⁵ Il Fatto: La Commissione Tributaria Regionale respingeva l’appello dell’ufficio, che si era espresso con sentenza di primo grado favorevole a una S.p.A., la quale aveva impugnato accertamenti Irpeg emessi nei suoi confronti.

Nella sentenza si indica che:

a) la differenza di valore del magazzino per l’anno accertato traeva origine dalla differenza di prezzo attribuita ad alcuni prodotti risultati “difettosi”, i quali, dovendo considerarsi “in corso di lavorazione”, non erano soggetti a “registrazione nelle scritture obbligatorie” di cui all’articolo 14 del Decreto del presidente della repubblica n. 600 del 1973;

b) avuto riguardo alla ripresa a tassazione della minusvalenza costituita dalla differenza tra il “valore normale” e il minor valore attribuito dall’azienda ad alcuni beni per la ragione indicata, considerando solamente ed esclusivamente i costi sostenuti, il concetto di valore normale deve raccogliere “tutti gli elementi quantitativi e qualitativi che nel momento della valutazione il bene esprime”, mentre il contribuente sosteneva che non poteva valutare i beni al prezzo di mercato poiché non ancora venduti.

L’agenzia delle Entrate ha pertanto impugnato la sentenza del riesame, i cui due motivi di interesse in questa sede, si riferiscono agli istituti della valutazione delle rimanenze e del valore normale dei beni nel sistema dell’imposizione diretta.

delle rimanenze finali, dalle norme fiscali relative alla determinazione del reddito imponibile. Nella sentenza in oggetto la Corte ha specificato che ai fini della valutazione fiscale dei componenti attivi e passivi del reddito, vige un principio generale previsto dall'articolo 9 del TUIR, la quale non ha solamente rilevanza contabile e impone come criterio di valutazione il "valore normale di mercato" per i corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura presi in considerazione dal contribuente.

"Ne consegue che, nella specie, l'Amministrazione finanziaria non può considerare legittimamente appostati costi ingiustificati, nella parte superiore al normale valore di mercato."⁴⁶

In conclusione, secondo la Corte di Cassazione la società contribuente:

- a. avrebbe dovuto far risultare la svalutazione delle scritture ausiliarie di magazzino come prodotto difettoso, in quanto dal modo in cui si è proceduto contabilmente non risulta provata la quantità di tali prodotti difettosi;
- b. non avrebbe dovuto includere i prodotti difettosi tra le lavorazioni in corso ma tra i prodotti finiti;
- c. avrebbe dovuto applicare la minore valutazione tra il costo e il valore normale, derivando quest'ultimo dal prezzo medio di vendita dell'ultimo trimestre e non dal costo medio dell'ultimo trimestre."

La norma civile prescrive che il valore originario delle rimanenze deve essere ripristinato qualora siano venute meno le ragioni che avevano comportato la svalutazione. All'opposto la normativa tributaria permette alle imprese di mantenere il minor valore assegnato alle giacenze di magazzino. Di conseguenza emerge un onere fiscale a carico dell'impresa stessa, poiché essa dovrà iscrivere in bilancio la plusvalenza sulle rimanenze. In merito D'Attilio evidenzia che qualora l'impresa comunque non proceda a ripristinare il valore originario delle scorte, in realtà a livello fiscale adotta ad ogni modo un comportamento corretto, in quanto coerente con la norma fiscale⁴⁷.

⁴⁶ Corte di Cassazione - Sentenza 10802 del 24 luglio 2002.

⁴⁷ D'Attilio C. in *"Valutare il magazzino"* sottolinea ciò, indicando quanto contenuto nella Circolare Ministeriale 73/E del 27 maggio 1994. Successivamente l'Autore scrive che "il disposto C.M. 73/E/1994, ("qualora l'impresa non ottemperi al dettato civilistico di ripristinare il valore originario,

Nella Circolare Ministeriale del 27 maggio 1994, n.73/E, è esplicitamente indicato che il problema dell'obbligatorietà delle "riprese di valore" è di ordine civilistico e non fiscale. Tant'è che l'imponibilità delle stesse è in ogni caso condizionata alla loro iscrizione nello Stato Patrimoniale e quindi al comportamento adottato in sede civilistica. Di conseguenza il maggior valore indicato eventualmente in Nota Integrativa⁴⁸, non potrà essere oggetto di tassazione in ambito tributario.

Si chiarisce quindi che il ripristino dei valori in precedenza svalutati, in sede civilistica, determina effetti fiscali dovuti alla maggior materia imponibile soggetta a tassazione.

"L'orientamento, in linea con il riproposto principio di derivazione, è riconosciuto anche dalla G.d.F. (circolare 1/2008) che, oltre a vagliare i criteri di valutazione fiscale adottati, pone un attento riguardo all'applicazione dei corretti criteri civilistici adottati in sede di

redazione del bilancio."⁴⁹ E' perciò consigliabile che il contribuente rispetti contemporaneamente quanto previsto dalla normativa fiscale e da quella civile, e laddove la materia civile sia lacunosa o assente, applichi i corretti principi contabili.

A tale proposito, difatti, il Ministero delle Finanze è intervenuto nello specificare e nel chiarire che, in assenza di specifiche norme tributarie, si fa rinvio alle norme civili se prevedono espressamente il caso e, in assenza, ai principi contabili generalmente accettati.

Sempre nella Circolare Ministeriale in oggetto è inoltre indicato che l'Amministrazione Finanziaria non è legittimata ad intervenire nel merito del valore attribuito alle giacenze di magazzino in ambito civilistico, ma dovrà adeguarsi e

sotto il profilo fiscale adotta un comportamento corretto, in quanto tale soluzione contabile è coerente con la normativa tributaria"), sia da ritenersi ormai inutilizzabile; in quanto l'impresa è obbligata a ripristinare il valore delle rimanenze a livello civilistico, qualora i motivi della svalutazione siano venuti meno" in *"Svalutazione e ripristino di valore delle rimanenze finali"* in *"Contabilità, Finanza e Controllo"* n. 21, 24.11.2009 pag. 5.

⁴⁸ L'articolo 2426 del Codice civile, primo comma, numero 10, in merito alle informazioni da riportare in nota integrativa attinenti le giacenze di magazzino richiede che, qualora il costo dei beni fungibili sia calcolato con il metodo della media ponderata o con quelli del "primo entrato, primo uscito" o "ultimo entrato, primo uscito" e il valore così ottenuto differisca in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza sia indicata, per categoria di beni, nella Nota Integrativa.

⁴⁹ D'Attilio C. in *"Svalutazione e ripristino di valore delle rimanenze finali"* in *"Contabilità, Finanza e Controllo"* n. 21, 24.11.2009 pag. 5.

rispettare quanto è indicato nel Bilancio d'esercizio. E' fatta salva però, l'azione di accertamento che l'Amministrazione Finanziaria può intraprendere qualora il Bilancio civilistico sia dichiarato falso in sede giudiziaria.

10.8. Adozione dei principi contabili internazionali: novità a livello fiscale - articolo 13 decreto legislativo n.° 38 del 28 febbraio 2005, articolo 5 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48

Il Decreto Legislativo numero 38 del 28 febbraio 2005 apporta delle modifiche al TUIR, le quali interessano le imprese che per obbligo, ma anche quelle che per facoltà redigono il Bilancio secondo i Principi Contabili Internazionali⁵⁰.

“Il citato decreto legislativo 38/2005, si pone i seguenti obiettivi:

- l'impatto fiscale derivante dall'adozione dei nuovi principi contabili deve essere graduale;
- non creare disomogeneità tra i soggetti che adottano gli IAS e coloro che non intendono adottarli;
- mantenere, anche per i soggetti che adottano gli IAS, il principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze di conto economico.”⁵¹

L'articolo 13 del D.Lgs 38/2005 contiene le disposizioni transitorie che regolano gli effetti nel primo periodo di applicazione degli IAS nella redazione del Bilancio d'esercizio⁵².

In ambito fiscale, il problema derivante dall'adozione degli IAS è legato al fatto che questi ultimi, come abbiamo evidenziato nel precedente capitolo, non prevedono l'applicazione del metodo del LIFO per valutare le rimanenze di magazzino. Si pone quindi il problema di come disciplinare l'impatto fiscale del passaggio dal metodo LIFO, adottato comunemente nella maggioranza delle imprese italiane, a uno di

⁵⁰ Vi sono imprese che per mera facoltà redigono il bilancio applicando i principi contabili internazionali IAS/IFRS:

⁵¹ Meneghetti P. - Garrini F. in *“Guida alla riforma fiscale” - “Ias e nuovo TUIR - l'impatto civilistico e fiscale dei nuovi criteri sulla valutazione - per rimanenze, opere e forniture ultrannuali esclusa l'applicabilità del metodo LIFO”* 1.11.2005, n. 10, pag. 49.

⁵² Puntualizziamo che facciamo qui riferimento al Bilancio d'esercizio, difatti la disciplina fiscale non opera per il Bilancio consolidato, quest'ultimo ha soltanto natura civilistica.

quelli previsti dallo IAS n. 2 ovvero FIFO o costo medio ponderato. Infatti, l'adozione dei Principi Contabili Internazionali da parte di quelle società che utilizzano il FIFO o il costo medio ponderato, anche precedentemente alla Legge Finanziaria del 2008⁵³, non ha comportato conseguenze sulla determinazione del reddito imponibile. Diverso è invece il caso dei soggetti che hanno necessariamente dovuto abbandonare l'utilizzo del LIFO.

In base a quanto previsto dall'IFRS 1, infatti, i soggetti obbligati all'applicazione dei Principi Contabili Internazionali devono adeguare il valore attribuito alle rimanenze di magazzino costituite da beni fungibili al valore che si ottiene adottando uno dei due criteri previsti dallo stesso IAS 2. "In prospettiva fiscale (visto il *trend* di prezzi crescenti che caratterizza la nostra economia) la transizione agli IAS determina l'emersione di un maggior valore delle rimanenze."⁵⁴ Inoltre, l'IFRS 1⁵⁵ prevede che la rilevazione iniziale di questo maggior valore non deve essere imputata a Conto Economico ma iscritta direttamente, in contropartita, a una riserva. Tale riserva considerando quanto indicato all'articolo 7 del Decreto Legislativo 38/2005, è indisponibile nel suo ammontare totale e quindi costituisce una mera rettifica del patrimonio netto iniziale.

In merito, infatti, il Decreto Ministeriale 48 del 2009, all'articolo 2, comma 2, periodo secondo indica che in ogni caso concorrono alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del TUIR, imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dei Principi Contabili Internazionali. Questi principi, difatti, richiedono di contabilizzare tutti gli effetti legati all'adozione degli stessi – quindi anche l'abbandono del criterio del LIFO – in sede di First Time Adoption direttamente a patrimonio netto, senza dover essere prima imputati a Conto Economico.

Nel decreto legislativo 38 del febbraio 2005, però il legislatore fiscale al fine di garantire, in ambito tributario, una neutralità nel passaggio agli IAS, ha creato un "doppio binario". L'articolo 13, secondo comma, del Decreto in oggetto, prevede

⁵³ Ci si riferisce alla legge del 24 Dicembre 2007, n. 244, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007.

⁵⁴ Facchini F. – Palumbo G. – Pucci E. in "I principi contabili internazionali" pag. 203.

⁵⁵ Paragrafo 11.

difatti che “le società che, nell’esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione dei beni fungibili passando dai criteri indicati nell’articolo 92, comma 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato dal decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a quelli previsti dai citati principi contabili, possono continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione.”

Si crea pertanto un “doppio binario” proprio perché le imprese che adottano i nuovi Principi Contabili Internazionali, anche per scelta, possono neutralizzare, sotto il profilo tributario, gli effetti della valutazione contabile delle rimanenze di magazzino attuata secondo quanto previsto dagli IAS: FIFO o media ponderata.

Dunque, a livello contabile la valutazione avviene con uno dei due criteri ammessi in ambito internazionale, mentre fiscalmente l’impresa continua ad utilizzare il medesimo criterio in precedenza impiegato – nelle imprese italiane normalmente il LIFO.

L’articolo 13, D.Lgs. 38/2005, tuttavia indica due condizioni affinché possa essere mantenuto fiscalmente il “vecchio” criterio di valutazione:

- l’adozione di tale criterio nei tre periodi d’imposta precedenti a quello di prima applicazione dei Principi Contabili Internazionali. Il legislatore specifica che in caso di soggetti costituiti da meno di tre esercizi, la condizione si realizza se si impiega il metodo del LIFO fin dalla sua costituzione della società;
- l’esercizio di un’opzione specifica, non revocabile, da parte del contribuente nella dichiarazione di redditi.

Dobbiamo fare delle puntualizzazioni:

- il legislatore fiscale creando questo “doppio binario” determina delle complicazioni a livello amministrativo e operativo, poiché si pone l’obbligo di tenuta di una doppia contabilità, con la compilazione di appositi prospetti ai fini della conciliazione nella dichiarazione dei redditi.
- A livello contabile, questo “doppio binario” comporta il sorgere della fiscalità differita. Quest’ultima è calcolata sulla differenza che si realizza tra il valore civilistico delle rimanenze – valutate ad esempio con il metodo della media

ponderata - e valore riconosciuto a livello fiscale – calcolato con il criterio del LIFO. “Fiscalmente, infatti, tale differenza è di tipo temporaneo, con conseguente “recupero” negli esercizi successivi in cui il costo fiscale delle rimanenze iniziali sarà inferiore a quello civilistico, con conseguente variazione in aumento.”⁵⁶

Ad ogni modo però è “evidente del resto che, nel caso in cui la valutazione a FIFO o a costo medio ponderato comporti l'emersione di maggiori valori rispetto alla valutazione a LIFO, il doppio binario rappresenta l'unica via per evitare la tassazione, immediata ed integrale, dei maggiori valori emersi”⁵⁷.

Pertanto, le imprese obbligate a redigere per la prima volta il Bilancio d'esercizio secondo quanto disposto dai Principi Contabili Internazionali o che per mera facoltà decidono di farlo, nella valutazione delle rimanenze di magazzino possono scegliere tra due alternative:

1. utilizzare, anche in ambito tributario, uno dei metodi indicati dallo IAS 2 ovvero FIFO o Costo medio ponderato;
2. applicare quanto indicato nello IAS 2 esclusivamente da un punto di vista civilistico, e mantenendo a livello fiscale, il LIFO, a condizione che quest'ultimo sia già stato impiegato nei tre periodi d'imposta precedenti, o comunque nel minor tempo intercorrente dalla data di costituzione della società. Tale opzione, in modo irrevocabile, deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi.

Infine, il Decreto Ministeriale del 1 aprile 2009, n. 48 - Regolamento recante: “Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali” non ha comportato modifiche interpretative all'articolo 92 del TUIR – Variazione delle rimanenze - che si deve necessariamente continuare a considerare per la disciplina delle rimanenze di magazzino.

⁵⁶ Meneghetti P. – Garrini F. in *“Guida alla riforma fiscale” – “Ias e nuovo TUIR – l'impatto civilistico e fiscale dei nuovi criteri sulla valutazione – per rimanenze, opere e forniture ultrannuali esclusa l'applicabilità del metodo LIFO”* 1.11.2005, n. 10, pag. 49.

⁵⁷ Facchini F. – Palumbo G. – Pucci E. in *“I principi contabili internazionali”* pag. 205.

Evidenziamo che il criterio di neutralità, indicato all'articolo 13 del Decreto Legislativo 38/2005 è esplicitamente confermato all'articolo 5 - Criteri di neutralità e first time adoption, del Decreto Ministeriale n. 48 del 2009 :

1. I criteri di neutralità previsti dall'articolo 13 del Decreto Legislativo 28 febbraio 2005⁵⁸, n. 38 rilevano anche in sede di prima applicazione degli IAS effettuata successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 assumendo, per le fattispecie per le quali non trovano applicazione i commi da 2 a 6 del predetto articolo 13, le disposizioni dell'articolo 83⁵⁹ del testo unico nella formulazione

⁵⁸ **Articolo 13 del Decreto Legislativo 38/2005 - Disposizioni Transitorie**

1. *Le disposizioni degli articoli 83 e 109, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificati dall'articolo 11 del presente decreto, si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili internazionali.*

2. *Le società che, nell'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione dei beni fungibili passando dai criteri indicati nell'articolo 92, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato dal decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a quelli previsti dai citati principi contabili, possono continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione. Tale disposizione si applica ai soggetti che hanno adottato i suddetti criteri per i tre periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali o dal minore periodo che intercorre dalla costituzione.*

3. *Le società che, nell'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione di cui all'articolo 93 del citato testo unico, passando dal criterio del costo a quello dei corrispettivi pattuiti, possono per tali commesse continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione.*

4. *Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano su opzione del contribuente, da esercitare nella dichiarazione dei redditi; detta opzione non è revocabile.*

5. *Il ripristino e l'eliminazione nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, rispettivamente, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.*

6. *L'eliminazione nel passivo patrimoniale, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, di fondi di accantonamento, considerati dedotti per effetto dell'applicazione delle disposizioni degli articoli 115, comma 11, 128 e 141, del testo unico delle imposte sui redditi, non rileva ai fini della determinazione del reddito; resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi.*

7. *Le disposizioni del presente decreto hanno effetto anche per i periodi di imposta antecedenti alla prima applicazione dei principi contabili internazionali per quelle imprese che, in tutto o in parte, abbiano redatto conformemente ad essi le relative dichiarazioni; restano salvi gli accertamenti e le liquidazioni d'imposta divenuti definitivi.*

⁵⁹ Ricordiamo che l'articolo 83 è stato oggetto di modifiche, il suo testo aggiornato è:

Articolo 83 - Determinazione del reddito complessivo (Articolo così modificato dall'articolo 1 comma 33 e comma 58 della L. 24 Dicembre 2007 n. 244 con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31

12

2007)

1. *Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite*

vigente sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.
2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche in caso di cambiamento degli IAS già adottati, rispetto ai valori e alle qualificazioni che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale.

Pertanto l'articolo 5, comma uno, stabilisce che i criteri di neutralità stabiliti all'articolo 13 del decreto legislativo 38/2005, rilevano in sede di first time adoption, anche se quest'ultima è avvenuta in periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007. Questo accade al fine di garantire l'equiparazione dei soggetti che adottano gli IAS/IFRS a decorrere dall'esercizio 2008 rispetto a quelli che già li adottano.

Pertanto la disposizione prevede che qualora l'articolo 13 non trova applicazione si ricorra a quanto indicato all'articolo 83, del TUIR, nella formulazione vigente sino al periodo d'imposta 2007. "La questione era, infatti, dubbia, in quanto l'articolo 13 attribuisce rilevanza alle imputazioni a stato patrimoniale, con esclusione di quelle espressamente indicate nei commi da 2 a 6, e non risulta chiaro se le iscrizioni che non sono comprese nei citati commi debbano assumere rilevanza ai sensi dell'art. 83, TUIR, nella versione modificata dalla (citata) L. 244/2007, che sancisce criteri di

fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

Due sono le modifiche apportate a questo articolo rispetto alla formulazione precedentemente in vigore:

1. vi è stata l'eliminazione dell'inciso che prevedeva che l'utile di esercizio dovesse essere aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono stati imputati direttamente a patrimonio;
2. vi è stato l'inserimento del secondo paragrafo che prevede appunto che "Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili".

Dezzani F. – Biancone P.P. – Donatella B. sostengono che "La norma (art 2 del D.M. 48/2009) e la relazione al decreto chiariscono che le componenti reddituali imputate a patrimonio netto rilevano ai fini fiscali nei limiti delle norme del TUIR, in quanto l'eliminazione del riferimento di cui alla precedente versione dell'articolo 83 del TUIR, non ha portata sostanziale, ma è frutto di una semplificazione espositiva." Inoltre gli autori evidenziano che il rilievo anche ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio "rappresenta la modifica principale della disciplina fiscale IAS." in "IAS/IFRS" pag. 2655.

derivazione più stretti, ovvero in base alle qualificazioni giuridiche proprie dei soggetti che non adottano gli IAS, quali sono le imprese prima del passaggio ai principi contabili internazionali. Il regolamento adotta questa seconda soluzione evitando di dare rilevanza in un unico esercizio a fenomeni che hanno avuto il loro sviluppo in più esercizi passati.”⁶⁰

Il secondo comma dell’articolo 5 del Decreto Ministeriale 48 del 2009, prevede che la neutralità è mantenuta anche se cambiano i Principi Contabili già adottati ovvero in caso di omologa di principi del tutto nuovi. Questo accade poiché anche in tale situazione si possono generare delle iscrizioni in bilancio di maggiori o minori valori per le quali si vuole assicurare la neutralità, in modo analogo a quanto avviene in caso di First Time Adoption – passaggio ai principi contabili internazionali.

Pertanto i “news IAS adopter, per via della neutralità della FTA (first time adopter), sarebbero “condannati” ad un doppio regime:

- nuovo articolo 83 del Testo Unico (...) per le operazioni sorte dopo la FTA;
- vecchio articolo 83⁶¹ (e quindi neutralità degli IAS) per le operazioni in corso al momento della FTA, dal momento che la neutralità della FTA trascina con sé anche la neutralità delle rilevazioni di esercizio successive.”⁶²

Ad ogni modo, è stata prevista con il Decreto Legislativo del 29 novembre 2008, n. 185, (cosiddetto decreto anti - crisi) articolo 15, commi 1-9⁶³, la facoltà – volontaria – e previo pagamento di un’imposta sostitutiva, di riallineare le

⁶⁰ Dezzani F. – Biancone P.P. – Busso D. in “IAS/IFRS” pag. 2653 – 2654.

⁶¹ Articolo 83 – determinazione del reddito complessivo (vecchia formulazione):

Il reddito complessivo è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta, aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.

⁶² Dezzani F. – Biancone P.P. – Busso D. in “IAS/IFRS” pag. 2692.

⁶³ Nel decreto legislativo 185/2008 articolo 15 è specificato che il riallineamento può essere esercitato per le divergenze ancora in essere all’inizio del secondo periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007 – cioè quelle non assorbite in modo naturale all’1 gennaio 2009. In ogni caso deve essere esercitata specifica opzione nella dichiarazione dei redditi relativa all’esercizio 2008 e pagando l’imposta sostitutiva di pari al 16% in un’unica soluzione entro il 16 giugno 2009 – termine del versamento a saldo delle imposte relative lo stesso esercizio.

differenze sorte tra i valori delle rimanenze di magazzino ai fini contabili IAS ed i corrispondenti valori fiscali.

BIBLIOGRAFIA:

Abate R., Rossi R., Virgilio A., in *IAS/IFRS – US GAAP Principi contabili italiani confronto e differenze*, Ernst&Young – Egea, Milano, 2008.

Amaduzzi A., *La contabilità dei costi - L'interpretazione dei bilanci aziendali per la concessione dei fidi bancari*, edizione M. Bozzi, Genova, 1959.

Amodeo D., *I costi comuni nell'aspetto funzionale*, Dott. A. Giuffrè – Editore, Milano, 1941.

Amodeo D., *Costanza e variabilità dei costi nelle aziende industriali*, Franco Giannini e figli, Napoli, 1950.

Amodeo D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Unione Tipografico – Editrice Torinese, Torino, 1960.

Amodeo D., *Organizzazione industriale e costi di produzione*, Appunti di lezioni, Giannini Editore, Napoli, 1960.

Amodeo D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini Editore, Napoli, 1983.

Andreatta M., *Rimanenze di magazzino: analisi degli aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Guida alla Contabilità & Bilancio n. 10 del 6.6.2005, pagina 8.

Anselmi L., *Summa bilancio 2008 - Fonti di riferimento per la redazione del bilancio d'esercizio*.

Anthony N.R. and Young D.W., *Management control in nonprofit organizations*, Irwin, Illinois, 1984.

Anthony N.R., Hawkins D.F., Macrì M.D., Merchant A.K., *Analisi dei costi*, McGraw-Hill, Milano, 2000.

Antoneli V., D'Alessio R., – *Activity Based Costing – differenze con la contabilità analitica per centri di costo*, “Soluzioni 24Fisco”.

Artini F., *Svalutazione di rimanenze e lavori in corso su ordinazione: tecniche di bilancio e deducibilità IRES*, Guida alla Contabilità & Bilancio, 8.5.2012 numero 9, pagina 45.

Avi M.S., *Il bilancio come strumento di informazione verso l'esterno*, Cedam, Padova, 1990.

Avi M.S., *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, Giappichelli, Torino, 1995.

Avi M.S., *Bilancio di esercizio fra norme civilistiche e disposizioni tributarie*, La Settimana Fiscale, n. 39, 1999.

Avi M.S., *La valutazione delle rimanenze finali: criterio generale di valutazione e analisi delle eccezioni. aspetti economici, civilistici e tributari*, Il Fisco, n. 34, del 2002.

Avi M. S., *Imputazione dei costi indiretti nella valutazione delle rimanenze finali: aspetti civilistici e fiscali*, Contabilità, Finanza e Controllo, n. 10, del 2003.

Avi M.S., *Il controllo di gestione. aspetti contabili, tecnico operativi e gestionali*, Il Sole 24 Ore, 2003.

Avi M.S., *Controllo di gestione aspetti contabili, tecnico-operativi, e gestionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005.

Avi M.S., *Imballaggi: diversità sostanziali, contabili e riclassificatorie*, Guida alla Contabilità e al Bilancio, n. 22, 2006.

Avi M. S., *Il rendimento unitario netto di prodotto*, Contabilità, Finanza e Controllo, n. 1 del 2006.

Avi M. S., *Margine di reddito connesso alla vendita di beni e/o servizi*, Contabilità, Finanza e Controllo, n. 2 del 2006.

Avi M. S., *Gli scostamenti di costo di natura produttiva*, Contabilità, Finanza e Controllo, n. 7 del 2006.

Avi M.S., *Costo di prodotto e analisi economico-finanziarie: necessità di superare le etichette?*, Contabilità, Finanza e Controllo, n. 2, 2011.

Avi M.S., *Management Accounting, Vol. II, cost analysis*, Eif e-book editore, Venezia, 2012.

Azzali S., *Il bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali: problemi applicativi, soluzioni operative e potenzialità informative*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

Baldurri S., Nasole A., Sotti F., *Bilanci Ias/Ifrs*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008.

Bandetti A., *Il bilancio d'esercizio, finalità, postulati, elementi strutturali*, Cedam, Padova, 1999.

Bastia P., *Analisi dei costi evoluzione degli scopi conoscitivi*, Editrice Clueb, Bologna, 1992.

Batty J., *Manuale dei costi standard*, Franco Angeli Editore, Milano, 1971.

Bauer R., *Gli IAS in bilancio*, Ipsoa, 2007.

Beretta S., *Il controllo dei servizi generali aziendali*, Egea, Milano, 1992.

Bergamin Barbato M., *Il controllo di gestione nelle imprese italiane*, Etas Libri, 1985.

Bergamin Barbato M., *Il cost management*, Giuffrè Editore, Milano, 1999.

Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet Professionale, Milano, 2008.

Bernardi G., Sondrio C., *Come progettare la struttura aziendale*, Etas Libri, Milano, 1978.

Bocchino U., *Manuale di controllo di gestione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2004.

Bogni M., Solbiati M., *Il controllo strategico dell'impresa : la progettazione, il processo e gli strumenti, tecniche di simulazione, balanced scorecard e gestione strategica dei costi, variabili finanziarie, patrimoniali e creazione del valore*, Sole 24 Ore, Milano, 2007.

Böhm H.H., Wille F., *Direct costing e programmazione della produzione*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1968.

Brimson J. A., *Contabilità per attività*, FrancoAngeli - Azienda moderna, Milano, 1992.

Brusa L., *Contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano, 1979.

Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983.

Brusa L., Zamproga L., *Pianificazione e controllo di gestione: creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale : tendenze evolutive*, ETAS Libri, 1991.

Bubbio A., *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Edizioni Uniopli, Milano, 1989.

Bubbio A., *Analisi dei costi e gestione d'impresa*, Guerrini scientifica, Milano, 1994.

Burch J. G., *Contabilità direzionale e controllo di gestione – impatto delle nuove tecnologie*, Egea, Milano, 2000.

Campra M., *La contabilità aziendale - contabilità generale, analitica, ordinaria e di magazzino - contabilità aziendale e relativi adempimenti - internal auditing contabile*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2007.

Caramel R., *Il bilancio delle imprese : la nuova disciplina secondo le norme d'attuazione delle direttive europee*, Il Sole 24 Ore libri, Milano, 1994.

Castagnoli P., *Il sistema a costi standard*, F. Angeli, Milano, 1963.

Catturi G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.

Cavazzoni G., *Il sistema del controllo di gestione: strumenti per le decisioni operative aziendali*, Giappichelli, Torino, 2004.

Ceccherelli A., *Economia aziendale e amministrazione delle imprese*, Barbera G. Editore, Firenze, 1948.

Cepellini L. & Associati, *Testo unico delle imposte sui redditi: nuova disciplina fiscale del reddito delle persone fisiche e delle società: commento articolo per articolo al D.P.R. 917/1986*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008.

Cerbioni F., Cinquini L., Sostero U., *Contabilità e bilancio*, McGraw- Hill, Milano, 2011.

Ciani F., *Riallineamento fra valori civili e fiscali. Opzione per l'imposta sostitutiva*, Il Fisco, 12/2008.

Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi volume 1*, Giapichelli, Torino, 1997.

Civitareale S., Giordano S., Petrangeli P., *Contabilità di magazzino e valutazione delle rimanenze*, Maggioli Editore, Rimini, 2011.

Coda V., *I costi di produzione*, Giuffrè Editore, Milano, 1968.

Collini P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, CEDAM, Padova, 1993.

Cooper R., *The rise of activity based costing – Part Four: What do activity Based cost System look Like?*, Journal of cost management for the manufacturing industry, Spring, 1989, pagina 43.

Cooper R. *The rise of activity based costing – Part Three: How many cost drivers do you need, and how do you select them?*, Journal of cost management for the manufacturing industry, Winter, 1989, pagina 34 – 46.

Cooper R., *Elements of Activity Based Costing*, - Emerging practices, Cost Management, a cura di B. J. Brinker., 1992.

Cooper R. - Kaplan R.S., *Contabilità dei costi e distorsione del costo dei prodotti*, Problemi di gestione, Aprile, 1988.

Cooper R. – Kaplan R.S., *Una corretta analisi dei costi agevola il processo decisionale*, Harvard Espansione, n. 42, Marzo 1989.

Cooper R. e Kaplan R.S. *Profit Priorities from Activity Based Costing*, Harvard Business Review, May/June, 1991.

Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, *Principi Contabili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

Cotto A., Fornero L., Odetto G., *Contabilità e bilancio*, in Utekne.

Cristoforoni M., *La valutazione delle rimanenze: il metodo del costo standard*, Contabilità, Finanza e Controllo n. 10 del 1.10.1998.

D'Alessio R., *La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa*, Giappichelli, Torino, 2008.

D'Alessio R., *La valutazione delle rimanenze di magazzino nello Ias 2*, Contabilità, Finanza e Controllo n. 8 del 1.08.2011, pagina 666.

D'Attilio C., *Valutare il magazzino*, Ipsoa, Milano, 2006.

D'Attilio C., *Svalutazione e ripristino di valore delle rimanenze finali*, Contabilità, Finanza e Controllo n. 21, 24.11.2009, pagina 5.

De Angelis L., *Elementi di diritto contabile*, Giuffrè, Milano, 2008.

De Felice G., *La nota integrativa*, EBC, Milano, 1995.

De Minico L., Amodeo D., *Saggi di economia delle aziende*, A. Giuffrè Editore, Milano, 1942.

De Mita E., Logozzo M., *Codice tributario*, Gruppo 24ore, Milano, 2010.

De Rosa B., *Il nuovo modello brak even point*, Contabilità, Finanza e Controllo, n. 8 del 01.08.2009, pagina 725.

Dezzani F., Biancone P.P., Busso D., *IAS/IFRS*, Ipsoa, Milano, 2010.

Di Maio M., *Accertamento - Maggiori ricavi da insussistenze di magazzino*, La Settimana Fiscale, n. 15 del 23.4.2010, pagina 32.

D'Ippolito T., *I costi di produzione e di distribuzione*, Abbaco s.r.l. – Editore, Roma, 1958.

Donna G., Riccaboni A., *Manuale del controllo di gestione: analisi dei costi, budget, reporting, ERP, balanced scorecard: applicazioni e soluzioni innovative*, IPSOA, Milano, 2005.

Facchinetti I., *Contabilità analitica, calcolo dei costi e decisioni aziendali: metodologie, soluzioni operative e casi*, Il Sole 24 Ore Norme e Tributi, Milano, 1997.

Facchini F., Palumbo G., Puccini E., *I principi contabili internazionali: analisi operativa dei principali effetti civilistici e fiscali*, Sistemi Editoriali, Napoli, 2006.

Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2009.

Ferrarese P., Santesso E., *Controllo di gestione: limiti e prospettive di sviluppo*, Isedi - Petrini, Milano, 1990.

Ferrarese P., *Il sistema di bilancio per le aziende di piccole dimensioni*, Cafoscarina, Venezia, 2006.

Fiocca R., *Rileggere l'impresa*, Etas, Parma, 2007.

Forte N., *Principi contabili – Metodi di contabilizzazione su merci e titoli*, Guida alla Contabilità & Bilancio, n. 22 del 7.12.2010, pagina 46.

Furga Superti F., *Il bilancio di esercizio italiano secondo la normativa europea*, Giuffrè, Milano, 2004.

Garrison R.H., Noreen E.W., Brewer P.C. in *Programmazione e controllo – Managerial Accounting per le decisioni aziendali*, McGraw-Hill, Milano, 2008.

Gerloff E.A., *Strategie organizzative*, McGraw-Hill Libri Italia, Milano, 1989.

Ghini A., *Materiali di consumo - Rilevazione in bilancio*, La Settimana Fiscale n. 41 del 3.11.2005, pagina 25.

Giordano S., *Norma di comportamento n. 168: rimanenze a costi specifici*, Amministrazione & Finanza, 17/2007.

Giussani A., Nava P., Portalupi A., *I Principi contabili internazionali*, Ipsoa-Francis Lefebvre, 2010.

Guatri L., *I rendimenti*, Giuffrè, Milano, 1950.

Guatri L., *La produzione - I costi - I prezzi*, Giuffrè Antonino, Milano, 1966.

Hart H., *Overhead costs: Analysis and control*, Heinemann, Londra, 1973.

Horngren C.T., Foster G., Datar S.M., *Contabilità per la direzione: strumenti e processi per l'impresa competitiva*, Isedi, Torino, 1998.

Iavicoli L., Bonanno S., Roppo A., *Rimanenze di magazzino secondo l'Oic 13: rilevazione, valutazione e classificazione in bilancio*, Guida alla Contabilità & Bilancio, n. 24 del 31.12.2006, pagina 8.

Innes J., Mitchell F., *I costi di struttura – Metodologie di analisi e di gestione*, Egea, Milano, 1994.

ISEO, *La rilevazione e l'elaborazione dei dati: la contabilità dei costi e le rilevazioni extracontabili*, Franco Angeli Editore, Milano, 1965.

Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Il controllo di gestione e la contabilità dei costi nelle pmi*, Documento n. 12, Roma, Marzo 2012.

Istituto per gli studi economici ed organizzativi, Furlan S. e Provenzali P., *La rilevazione e l'elaborazione dei dati*, Franco Angeli Editore, Milano.

Jannaccone P., *Il costo di produzione*, Unione tipografico-editrice torinese, Torino, 1956.

Kotler P., *Marketing management - edizione italiana a cura di Scott W.G.*, ISEDI - Petrini Editore, Torino, 1986.

Liberatore G., *Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*, Cedam, Padova, 1993.

Lizza F., *Break-even analysis e controllo di gestione*, Clua Edizione, Ancona, 1992.

Lombardo C., Marini E., *Gestione consapevole: Il budget*, Edizione Panorama Pozzi S.p.A., Milano, 1963.

Lorino P., *Il controllo di gestione strategica*, F. Angeli, Milano, 1992.

Lugano R., Ceppellini P., *Testo unico delle imposte sui redditi nuova disciplina fiscale dei redditi delle persone fisiche e delle società con le novità del 2005*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005.

Manzi L.M., Scagnelli S., *Il bilancio d'esercizio ed i principi contabili internazionali*, Gruppo Euronference Editore, Verona, 2004.

Marchini I., *Costi standard e controllo dei costi di produzione*, Giappichelli – Editore, Torino, 1961.

Marchini I., *La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell'impresa industriale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1988.

Masini C., *L'ipotesi e l'economia di azienda*, Dott. Antonino Giuffrè – Editore, Milano, 1961.

Mella P., *Controllo di gestione – Amministrazione d'impresa 3* – Utet, Torino, 1997.

Meneghetti P., Garrini F., *Ias e nuovo Tuir - L'impatto civilistico e fiscale dei nuovi criteri sulla valutazione - Per rimanenze, opere e forniture ultrannuali esclusa l'applicabilità del metodo "Lifo"*, Guida alla Riforma Fiscale n. 10 del 1.11.2005, pagina 49.

Merchant K., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, McGra-Hill, Milano, 2001.

Messina S. M., *Valutazione dei beni non raggruppabili per categorie omogene*, Contabilità, Finanza e Controllo, Soluzioni 24Fisco, n. 8, 28.8.2002, pagina 782.

Mio C., *Materiale didattico per il corso di Analisi e Contabilità dei Costi I*, Venezia, anno 2009-2010.

Moisello A.M., *I costi di produzione*, Egea, Milano, 2000.

Montinari P., *Contabilità e bilancio*, FAG, Milano, 2003.

Moro Visconti R., Renesto M., *Principi contabili OIC e IAS/IFRS*, Buffetti, Roma, 2009.

Nati A., *Costi di produzione e decisioni aziendali*, Cedam, Padova, 1989.

Nessi M., *Contabilità generale e fiscale*, Sistemi Editoriali - Monografie professionali, Napoli, 2005.

Odorizzi C., *Rimanenze di magazzino aspetti civilistici e fiscali – Dossier Soluzioni 24Fisco*, Aprile 2012.

OIC (Organismo italiano di contabilità), *Principi contabili nazionali 2011: il testo completo dei nuovi documenti OIC e dei principi contabili rivisti OIC*, Gruppo 24 Ore, Milano, 2010.

Oneto C., *Contabilità di magazzino, le scritture ausiliarie e gli adempimenti fiscali delle aziende obbligate*, Pirola Editore, Milano, 1993.

Onida P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda* Edizione Giuffrè, Milano, 1970.

Orefice F., *La performance dell'impresa alberghiera*, Federalberghi.

Ostrengra M.R., Ozan T.R., Harwood M.D., McHattan, *La guida Ernest & young al totalcost management (edizione Italiana)*, FrancoAngeli, Milano, 1993.

Paganelli O., *La contabilità analitica d'esercizio*, Patron, Bologna, 1971.

Palma A., *Bilancio di esercizio*, Giuffrè, Milano, 2003.

Pantaleoni M., *Erotemi di economia volume II*, Cedam, Padova, 1964.

Pellegrino S., Valcarengi G., *La deducibilità delle svalutazioni del magazzino, Il Fisco* 48/2009, pagina 7891.

Pisoni P., Busso D., Bava F., *Principi contabili - Rimanenze di magazzino: Oic 13 e passaggio ai principi contabili internazionali*, Guida alla Contabilità & Bilancio, n. 22 del 5.12.2005, pagina 55.

Pisoni P., Biancone P.P., Busso D., Cisi M., *Il bilancio consolidato Ias/Ifrs*, Giuffrè, Milano, 2007.

Pisoni P., Bava F., Biancone P.P., Braja E.M., Busso D., Cane M., Cisi M., Campra M., Culasso F., M. Romano R., *Principi contabili - Rimanenze di magazzino*, Guida alla Contabilità & Bilancio n. 22 del 7.12.2010, pagina 41.

Portalupi A., *Guida ai principi contabili internazionali*, Modulo n. 8 del 1 Maggio 2005.

Porter M., *Il vantaggio competitivo*, Edizione Comunità, Milano, 1987.

Pozzoli M., *Principi contabili - Rimanenze di magazzino: Oic 13*, Guida alla Contabilità & Bilancio n. 24 del 31.12.2007, pagina 56.

Quagli A., *Bilancio d'esercizio e principi contabili*, Giappichelli, Torino, 2000.

Rinaldi I., Renna D., *Principi contabili - Controlli di fine anno: il magazzino*, Guida alla Contabilità & Bilancio, n. 22 del 7.12.2010, pagina 52.

Romanò D., *Costo di produzione e redditività per prodotto*, Buffetti, 2003.

Roscini Vitali F., *L'inventario delle rimanenze a fine anno*, Contabilità, Finanza e Controllo n.1 del 1.1.1996.

Roscini Vitali F., Vinzia M.A., *Fair value per l'applicazione degli IAS : metodi ed esempi di stima, casi applicativi, rappresentazione contabile*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2005.

Santesso E., Sostero U., *Principi contabili per il bilancio d'esercizio*, Il Sole 24 ore, Milano, 1997.

Santesso E., Sostero U., *Il bilancio: principi generali, struttura e regole di valutazione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008.

Santesso E., Sostero U., *Dispensa di ragioneria generale e applicata A.A. 2010*, Cafoscarina, Venezia, 2010.

Saraceno P., *La produzione industriale*, Libreria Universitaria Editrice, Venezia, 1978.

Savioli G., *Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali e internazionali*, A. Giuffrè, Milano, 2004.

Savioli G., *Rimanenze di magazzino e lavori in corso su ordinazione*, Guida alla Contabilità & Bilancio n. 4 del 5.3.2007, pagina 25.

Selleri L., *La contabilità industriale*, Etas Libri, Milano, 1979.

Selleri L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas Libri, Milano, 1990.

Serini F., *Valutazione delle rimanenze di magazzino e tecniche di cost accounting*, Contabilità Finanza e Controllo n.12 del 1.12.2007, pagina 1028.

Servidio S., *Mancaza della distinta analitica delle rimanenze e accertamento induttivo*, Il Fisco, 39/2009.

Shank J.K., Govindarajan V., *L'analisi dei costi per la gestione strategica*, Guerini, Milano, 1991.

Shank J. K., Govindarajan V., *La gestione strategica dei costi*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996.

Sostero U., *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, Cedam, Padova, 1991.

Sostero U., Buttignon F., *Il modello economico-finanziario*, Giuffrè Editore, Milano, 2001.

Sostero U., *Elementi di bilancio e di analisi economico-finanziaria*, Cafoscarina, Venezia, 2010.

Spranzi A., *Introduzione allo studio della variabilità dei costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1964.

Spranzi A., *Calcolo dei costi nelle imprese industriali*, Giuffrè, Milano, 1982.

Spranzi A., *Calcolo dei costi e decisioni aziendali*, Etas Libri, Milano, 1993.

Terzani S., *Introduzione al bilancio di esercizio*, Cedam, Padova, 1989.

Tessitore A., "I costi nelle aziende di produzione", in *Manuale di amministrazione aziendale*, Isedi, Milano.

Tufariello F.M., *Rimanenze finali: deducibilità delle svalutazioni del magazzino*, Omnia Zucchetti, 11.01.2011.

Viganò E., *Azienda – primi contributi di una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 1997.

Vitali Miolo P., *Strumenti per l'analisi dei costi volume 2*, Giapichelli, Torino, 1997.

Volpato G., *Economia e gestione delle imprese- fondamenti e applicazioni*", Carocci Editore, Roma, 2006.

Jannaccone P., *Il costo di produzione*, Unione tipografico – Editrice torinese, Torino, 1956.

Zappa G., *Le produzioni nell'economia delle imprese – tomo primo*, Dott. A. Giuffrè – Editore, Milano, 1956.

Zappa G., *Le produzioni nell'economia delle imprese – tomo secondo*, Dott. A. Giuffrè – Editore, Milano, 1956.

