

Università di Pisa



Dipartimento di Economia e Management

Corso di Laurea Magistrale di

Strategia Management e Controllo

Tesi di Laurea

Le determinanti nella scelta del sistema di costing: analisi di un caso aziendale

Relatore: Riccardo Giannetti

Candidato: Carlotta Micieli

Anno Accademico 2016 - 2017

Indice

Abstract.....	3
Introduzione.....	5
Capitolo 1	
1. Le determinanti nella scelta del sistema di costing.....	7
1.1 La classificazione dei sistemi di costing in base al livello di sofisticazione.....	8
1.2 I costi di implementazione del sistema e il trade off tra accuratezza e tempestività dell'informazione di costo	10
1.3 Le finalità nell'utilizzo del sistema di costing.....	12
1.4 L'informazione di costo nel processo decisionale.....	14
1.5 L'influenza del settore nella scelta del sistema di costing.....	18
1.6 L'influenza della struttura organizzativa nella scelta del sistema di costing.....	23
1.7 L'influenza del processo produttivo nella scelta del sistema di costing.....	26
1.8 Punti di forza e di debolezza dei diversi sistemi di costing.....	28
1.9 Sintomi di inadeguatezza del sistema di costing.....	36
Capitolo 2	
2. L'azienda Alfa Srl.....	41
2.1 Storia e percorso dell'azienda.....	41
2.2 Il settore.....	42
2.3 La struttura interna.....	45
2.4 Gli obiettivi strategici e i fattori critici di successo.....	49
2.5 Il sistema di costing aziendale.....	52
2.5.1 La commessa.....	52
2.5.2 La finalità del calcolo dei costi di commessa.....	54
2.5.3 Il calcolo dei costi di commessa (primo procedimento).....	55
2.5.4 Il calcolo dei costi di commessa (secondo procedimento).....	62
Capitolo 3	
3. Considerazioni sui fattori che influenzano il sistema di costing nel caso dell'azienda Alfa Srl.....	69
3.1 Le variabili aziendali.....	70
3.1.1 La dimensione aziendale.....	70
3.1.2 La struttura dei costi aziendale.....	71
3.1.3 La struttura organizzativa.....	73
3.1.4 La cultura manageriale.....	75
3.1.5 La finalità del calcolo del costo di commessa.....	76
3.1.6 Il processo decisionale.....	79
3.2 Le variabili esterne all'organizzazione.....	81
3.2.1 I clienti ed i fornitori.....	81
3.2.2 La concorrenza.....	83
3.2.3 La domanda di servizi.....	85

3.3 Altri fattori contestuali.....	86
3.3.1 L'individuazione delle inefficienze del processo produttivo.....	86
3.3.2 Il trade off tra accuratezza e semplicità.....	88
3.3.3 I costi della qualità.....	91
3.3.4 La base di riparto.....	92
Capitolo 4	
4. Conclusioni.....	97
Bibliografia.....	101

Abstract

A fronte della necessità di pervenire ad un costo di prodotto, le aziende si trovano a scegliere tra una molteplicità di sistemi di costing da implementare, ciascuno con le proprie caratteristiche e i propri limiti. La scelta del sistema di costing è influenzata da una serie di fattori, interni ed esterni all'organizzazione, che rendono una determinata metodologia di costing più o meno adeguata allo specifico caso aziendale.

Lo scopo del presente lavoro è quello di comprendere ed analizzare alcuni di tali fattori che influenzano la scelta. Lo studio si concentra su una piccola startup, che offre servizi di consulenza e progettazione ingegneristica e adotta un sistema di Full Costing per il calcolo del costo di commessa. Tramite le interviste svolte in azienda e i dati raccolti, lo studio vuole dimostrare come anche un sistema di costing tradizionale, molto spesso considerato troppo poco accurato e semplicistico, possa sortire gli effetti desiderati in talune realtà. In particolare, nel caso in questione, i fattori che rendono il Full Costing adatto per l'azienda sono riconducibili al settore in cui opera, alla tipologia di servizio fornito, al livello di concorrenza, alle caratteristiche della clientela di riferimento, all'organizzazione dell'azienda, e quindi alla sua struttura interna, al livello di centralizzazione delle decisioni e del controllo, alla dimensione aziendale e infine alla percentuale di costi generali sul totale dei costi aziendali.

Nello svolgimento dell'analisi e nella redazione della tesi si è fatto riferimento alla letteratura sul Cost Management dal 2005 ad oggi.

In particolare sono stati presi in considerazione: gli studi di Al-Omiri e Drury (“A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations”) sulla relazione tra la sofisticatezza del sistema di costing adottato e variabili come la dimensione aziendale, la concorrenza e il settore di appartenenza; l'articolo di Gurowka e Lawson (“Selecting the right costing tool for your business need”), che offre una panoramica generale del contesto, esterno ed interno all'organizzazione, da analizzare per procedere alla scelta del sistema

di costing più idoneo; il lavoro di Schoute (“The association between cost system design, usage for different purposes and cost system usage and satisfaction”), che evidenzia le relazioni tra la complessità del sistema di costing e le finalità per cui viene implementato in azienda; l'articolo di Pizzini (“The relation between cost system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals”), che introduce il ruolo giocato dal manager aziendale tra le variabili che influenzano l'adeguatezza del sistema di costing.

Il presente lavoro intende verificare se il caso esaminato può contribuire ad arricchire la letteratura esaminata.

Introduzione

La crescente complessità del contesto in cui si trovano ad operare le aziende ha reso sempre più necessari il calcolo e la gestione dei costi aziendali, che assumono una rilevanza cruciale nello svolgimento dell'attività d'impresa, e, pertanto, necessitano di essere tenuti costantemente in considerazione dai manager aziendali.

Per fare ciò, le aziende possono avvalersi di una molteplicità di sistemi per il calcolo dei costi, ciascuno con le proprie peculiarità e che meglio si adatta a specifici aspetti aziendali e caratteristiche di mercato.

L'obiettivo della presente tesi è proprio quello di individuare i fattori, interni ed esterni, che esercitano un'influenza significativa nella scelta e nell'implementazione di una particolare metodologia di costing.

Nel perseguimento di tale obiettivo ci si avvale del contributo della letteratura in materia, cercando di approfondire quanto già noto sull'argomento trattato e di fornire una visione d'insieme del complesso dei fattori che influiscono sulla scelta del sistema di costing.

In particolare, verranno analizzate le relazioni tra il sistema di costing di prodotto e una serie di variabili aziendali – tra cui la struttura organizzativa, la dimensione e la finalità di utilizzo del sistema – e di fattori esterni – tra cui il livello di competizione e il potere contrattuale di clienti e fornitori –; si cercherà, in altri termini, di capire se e come tali variabili possono guidare la scelta di un sistema di costing.

Con l'ausilio della letteratura, la presente tesi cerca di individuare i fattori che determinano la scelta del sistema di costing in un caso aziendale concreto, giungendo quindi ad esprimere una valutazione di adeguatezza del sistema stesso. Nello specifico, l'oggetto dello studio è un'azienda di consulenza e progettazione ingegneristica che opera su commessa.

L'intento della tesi è quello di fornire una linea guida che possa costituire un riferimento per eventuali valutazioni future di sistemi di costing implementati in altri casi aziendali o per l'eventuale scelta di un sistema da implementare ex novo, che sia effettivamente in linea con le esigenze aziendali.

La tesi è articolata in quattro capitoli. Il primo capitolo costituisce un inquadramento teorico del tema trattato: con riferimenti alla letteratura verranno analizzati i fattori che esercitano un'influenza significativa sulla scelta del sistema di costing aziendale, concentrandoci in particolare sulla struttura organizzativa, sul supporto al processo decisionale, sulle condizioni del mercato di riferimento, sulle finalità di utilizzo del sistema, sulle caratteristiche del processo produttivo.

Il secondo capitolo focalizza l'attenzione sul caso pratico dell'azienda Alfa Srl ed è dedicato alla presentazione dell'organizzazione, della sua struttura interna, del mercato in cui opera e del sistema di costing adottato.

Il terzo capitolo cerca di conciliare l'analisi del caso aziendale con quanto esposto nel primo capitolo, giungendo a valutare l'adeguatezza del sistema di costing implementato nell'azienda Alfa Srl.

Infine nel quarto capitolo della tesi verranno esposte le conclusioni derivanti dall'analisi condotta.

Capitolo 1

1. Le determinanti nella scelta del sistema di costing

Ciascuna azienda che voglia conoscere e gestire i propri costi si trova a dover compiere una scelta tra una pluralità di sistemi di costing studiati ed implementati nel corso del tempo. Tale scelta è tutt'altro che banale e richiede, se fatta coscientemente, uno studio approfondito di una serie di variabili interne ed esterne all'organizzazione che possono condizionarla.

Molto spesso tuttavia la scelta del sistema di costing appare piuttosto guidata dalla mancata consapevolezza delle alternative a disposizione dell'azienda, e da una scarsa attenzione riservata al problema della gestione dei costi. Quest'ultimo risulta invece essere fondamentale nella gestione aziendale, in quanto consente di individuare inefficienze nel proprio sistema produttivo e di apportare miglioramenti qualora si rivelasse necessario, il tutto in vista di una maggiore creazione di valore per il cliente finale e per l'azienda nel suo complesso.

Appare quindi di fondamentale importanza la valutazione dell'adeguatezza del sistema di costing implementato; tale valutazione si fonda sull'analisi di una serie di fattori interni ed esterni all'organizzazione che determinano l'adozione di un sistema di costing piuttosto che un altro.

Il problema risulta inquadrato nell'ambito della teoria della contingenza, che sostiene che non vi sia un sistema di management accounting adeguato ad ogni realtà aziendale, ma che al contrario la sua progettazione derivi da una serie di fattori caratterizzanti il contesto in cui l'azienda opera. La letteratura in materia si fonda su tale teoria.

In questo primo capitolo si cerca di fornire un quadro teorico generale utile ad inquadrare il problema dell'adeguatezza del sistema di costing.

1.1 La classificazione dei sistemi di costing in base al livello di sofisticazione

I sistemi di costing possono essere classificati in base ad una pluralità di criteri a seconda dello scopo della classificazione stessa. In questa sede appare utile fornire una classificazione dei sistemi in base al loro grado di sofisticazione, dove per sofisticazione intendiamo l'accuratezza nell'attribuzione delle componenti di costo indirette all'oggetto di costo considerato¹.

A tal fine facciamo riferimento allo studio di Al-Omiri e Drury², che identificano quattro dimensioni utili a delineare il grado di accuratezza del sistema di costing: il numero di cost pools³, il numero di cost drivers, il numero di tipi diversi di drivers e il maggiore o minore ricorso ad attribuzioni dirette.

Sulla base delle caratteristiche di ciascun sistema, relativamente alle quattro dimensioni citate sopra, è possibile delineare un continuum lungo il quale posizionare i diversi sistemi.

Partendo dalla prima dimensione individuata, possiamo affermare che l'utilizzo di un numero più alto di cost pools determina una maggiore sofisticazione del sistema di costing, in quanto permette di cogliere meglio il diverso utilizzo che ciascun prodotto o servizio fa delle risorse del cost pool.

Guardando alla seconda dimensione, ovvero la varietà di cost drivers impiegati nel processo allocativo, la sofisticazione del sistema di costing cresce all'aumentare di tale fattore: infatti, più tipologie di cost drivers vengono utilizzate e più siamo in grado di entrare nello specifico delle relazioni di causa-

1 “Both simplistic and sophisticated costing systems can accurately assign direct costs to cost objects. Cost assignment merely involves the implementation of data processing systems to identify and record the resources consumed by products. The choice of costing system design choices therefore generally applies to the assignment of indirect costs.” Al-Omiri e Drury, 2007

2 Al-Omiri e Drury, 2007

3 Cost pool: “Aggregazione di costi indiretti che rappresenta un contenitore strumentale al calcolo della quota di costi indiretti generali da ripartire.” Cinquini, 2008: pp. 80

effetto che si instaurano tra gli oggetti di costo e le risorse consumate per realizzarli.

La terza dimensione attiene alla tipologia di cost drivers impiegati, in particolare Al-Omiri e Drury distinguono tra l'utilizzo di transaction driver e duration driver. I primi, facendo riferimento alla frequenza di ripetizione di una determinata attività, comportano un minor grado di accuratezza del sistema di costing, in quanto assumono l'impiego di uno stesso quantitativo di risorse ogni qualvolta viene svolta l'attività. Al contrario i duration driver vanno a rilevare il tempo necessario per svolgere un'attività, comportando quindi una maggiore sofisticazione del sistema.

L'ultima dimensione riguarda il numero di attribuzioni dirette delle voci di costo agli oggetti di costo; come è ovvio pensare, un numero maggiore comporta una più alta posizione nella scala della sofisticazione dei sistemi di costing, in quanto l'attribuzione diretta permette di delineare un costo finale più preciso e attendibile.

Sulla base di queste considerazioni gli studiosi posizionano i diversi sistemi di costing lungo il continuum precedentemente detto: i sistemi che presentano un numero basso di cost pools e di tipologie di cost driver, una preponderanza dei transaction driver rispetto ai duration driver e si affidano in misura contenuta alle attribuzioni dirette sono considerati più semplicistici e quindi meno sofisticati. Vengono quindi posizionati all'estremo sinistro del continuum.

Al contrario i sistemi considerati più sofisticati sono quelli che mostrano un elevato numero di attribuzioni dirette, di cost pools e di tipologie di cost driver e che fanno utilizzo di duration driver anziché transaction driver. Essi vengono posizionati all'estremo destro del continuum.

Al-Omiri e Drury osservano come appaia poco problematica la collocazione di sistemi che presentano indiscutibilmente un alto o un basso grado di sofisticazione relativamente alle dimensioni esaminate, e come invece risulti più complesso posizionare i sistemi di costing in punti intermedi del continuum. Questo perché le quattro dimensioni individuate “non sono omogenee e non

possono essere combinate”, come sottolineano gli autori. In altri termini, appare difficile determinare una “graduatoria” tra un sistema che presenta un alto numero di cost pools e pochi tipi di cost drivers e un sistema che presenta pochi cost pools ma molte tipologie di cost drivers.

Appare utile citare anche lo studio di Schoute⁴ che giunge alla conclusione che ciò che distingue un sistema di costing tradizionale da un sistema di Activity-Based Costing, identificato come uno dei sistemi più sofisticati, risulta essere la natura dei cost pools e delle basi di allocazione usate. Lo studioso infatti sostiene che entrambi i sistemi possano teoricamente avvalersi di un elevato numero di cost pools, ma solo l'ABC possa impiegare cost pools basati sulle attività e basi di allocazione di tipo gerarchico⁵, al contrario dei sistemi tradizionali che impiegano cost pools la maggior parte delle volte corrispondenti alla struttura e basi di allocazione volumetriche.

Da quanto sin qui esposto possiamo quindi concludere che non sempre è agevole fare un confronto tra la sofisticazione dei diversi sistemi di costing, soprattutto quando si abbandona l'area dei sistemi tradizionali passando a metodologie più evolute.

1.2 I costi di implementazione del sistema e il trade off tra accuratezza e tempestività dell'informazione di costo

La scelta del sistema di costing da implementare in azienda non può prescindere dalla considerazione dei costi da sostenere per tale implementazione. Molto spesso infatti l'adozione di un modello di costing adeguato alla specifica realtà aziendale è ostacolata dagli alti costi necessari per dotarsi di tale sistema e per mantenerlo funzionante.

4 Schoute, 2005

5 Si fa riferimento alla gerarchia delle attività proposta da Cooper e Kaplan (1991 - 1999), che distinguono tra attività a livello di struttura, di linea di prodotto, di lotto di produzione e di unità di prodotto.

Sistemi di costing più sofisticati sono sicuramente in grado di fornire informazioni di costo più precise e accurate, ma ciò non implica l'automatica adozione di tali sistemi: la scelta deve essere attuata dal management aziendale guardando a quelli che sono i costi necessari per utilizzare un sistema del genere. All'aumentare della sofisticatezza del sistema è lecito pensare che aumenti anche la sua complessità e che sia necessario sostenere costi aggiuntivi per gestire tale complessità; tali costi possono essere dovuti alla necessità di destinare personale aggiuntivo alla gestione del sistema, o al bisogno di utilizzare software più complessi per ottenere le elaborazioni di costo o ancora all'esigenza di formazione e consulenza.

Come conferma la letteratura in materia, questi costi in molti casi risultano proibitivi per le aziende dati gli scarsi fondi a disposizione, soprattutto nelle realtà di piccole dimensioni⁶.

Oltre a ciò, un altro elemento da considerare è rappresentato dal tempo necessario per ottenere le informazioni di costo⁷. L'ottenimento di informazioni di costo molto accurate richiede solitamente tempi lunghi per la raccolta e l'elaborazione dei dati, e questo potrebbe avere ripercussioni sull'utilità delle informazioni stesse. Esse infatti, specialmente in quei contesti aziendali in cui il fattore tempo riveste un ruolo fondamentale, devono essere disponibili tempestivamente, al fine di poter prendere decisioni rapide che siano effettivamente in grado di influire sul processo produttivo in tempi utili.

L'azienda quindi, nella scelta del sistema di costing da implementare, si trova dinnanzi ad un trade off tra accuratezza delle informazioni di costo e tempestiva disponibilità di tali informazioni.

L'analisi qui esposta dei costi di implementazione e dei tempi necessari per l'ottenimento delle informazioni potrebbe quindi indurre il management aziendale a rinunciare all'adozione di sistemi di costing più sofisticati in favore di

6 Al-Omiri e Drury, 2007; Drury e Tayles, 2005

7 Fisher e Krumwiede formulano alcune domande da porsi per valutare il sistema di costing implementato, tra cui "Does it takes weeks to do a special cost study to get the information needed for a strategic decision?". Una risposta positiva a tale domanda viene considerata, tra le altre, come un segnale di pericolo che dovrebbe indurre al cambiamento del sistema di costing adottato.

sistemi che forniscano informazioni meno accurate, ma che comportino un minor dispendio di risorse e di tempo, con conseguente beneficio per l'economicità della gestione e per il processo decisionale.

1.3 Le finalità nell'utilizzo del sistema di costing

I sistemi di costing possono essere implementati in azienda per molteplici finalità, tra cui il miglioramento dell'efficienza nel consumo delle risorse, la riduzione dei costi, il miglioramento della qualità dei prodotti e servizi offerti, il supporto alle strategie.

Schoute⁸ distingue due macro categorie di finalità del sistema di costing aziendale: finalità strategiche ed operative.

Lo studioso ha condotto la propria analisi su un campione di 133 aziende manifatturiere olandesi di media dimensione, identificando nove scopi generali di impiego del sistema di costing:

- cost reduction;
- product pricing;
- performance measurement;
- cost modelling;
- budgeting;
- customer profitability analysis;
- product output decisions;
- new product design;
- stock evaluation.

Sulla base dello studio compiuto ha ricondotto il cost modelling, la performance measurement, la cost reduction e il budgeting all'utilizzo per finalità operative, mentre ha annoverato nella macro categoria delle finalità strategiche la stock

8 Schoute, 2005

evaluation, il product pricing, la customer profitability analysis e il new product design.

Per ciascuna di queste finalità nell'utilizzo dei sistemi di costing Schoute ha identificato le relazioni intercorrenti con una serie di fattori contestuali, giungendo alle seguenti conclusioni:

- la complessità del sistema di costing è positivamente associata al suo utilizzo per scopi operativi, ma non all'utilizzo per scopi strategici; questo comporta che la progettazione del sistema di costing è solitamente più complessa laddove tale sistema venga implementato per scopi operativi. In altre parole, l'azienda tende ad adottare sistemi più sofisticati se il loro utilizzo è finalizzato alla riduzione dei costi, alla misurazione delle performance, alla stesura del budget o alla modellazione dei costi. Al contrario, se lo scopo è la valutazione del magazzino, la determinazione dei prezzi di vendita, l'analisi di profittabilità della clientela o la progettazione di un nuovo prodotto si rende necessario un sistema di costing meno sofisticato;
- l'utilizzo per la riduzione dei costi è significativamente associato al livello della competizione nel settore;
- l'utilizzo per la determinazione del prezzo di vendita non pare essere associato a nessun fattore contestuale;
- l'utilizzo per la misurazione della performance è significativamente associato al livello di competizione nel settore e alla diversità di prodotto;
- l'utilizzo per la modellazione dei costi è significativamente associato alla strategia competitiva e all'impiego di tecnologie manifatturiere avanzate;
- l'utilizzo per l'analisi di profittabilità dei clienti è significativamente associato all'incertezza del contesto ambientale di riferimento e negativamente associato alla formalizzazione della struttura interna, dove per formalizzazione si intende il grado di standardizzazione dei compiti;
- l'utilizzo per la progettazione di nuovi prodotti è significativamente e negativamente associato all'impiego di tecnologie manifatturiere avanzate;

- l'utilizzo per la valutazione del magazzino è significativamente associato al livello di competizione nel settore.

In linea generale, è possibile giungere alla conclusione che la sofisticazione del sistema di costing è fortemente condizionata dalle finalità per cui viene implementato, che a loro volta sono influenzate da una serie di fattori relativi sia alla struttura interna aziendale sia all'ambiente competitivo in cui l'azienda opera.

1.4 L'informazione di costo nel processo decisionale

Nel loro studio Balakrishnan, Labro e Sivaramakrishnan⁹ identificano tre ruoli essenziali del sistema di costing in azienda:

- il ruolo di valutazione delle rimanenze e di calcolo del profitto, secondo i principi contabili generalmente accettati;
- il ruolo di modifica dei comportamenti, che mira a indurre comportamenti desiderati tra il personale dell'azienda e a dissuadere o punire comportamenti non desiderati;
- il ruolo di pianificazione, attinente all'insieme delle decisioni relative alla pianificazione della produzione e delle risorse aziendali.

In questo paragrafo ci soffermeremo a parlare del terzo ruolo, essendo quello che consente la determinazione del costo di prodotto e del successivo prezzo di vendita, aspetti di maggiore interesse da affrontare nella presente tesi.

Come argomentato dagli studiosi citati sopra, gli economisti classici sostengono che il costo della capacità delle risorse non sia controllabile a livello di prodotto; questo comporterebbe l'inutilità dell'allocazione di tale costo ai prodotti, data l'impossibilità di controllarlo per prendere decisioni relative al prodotto. Nella pratica, tuttavia, le aziende si avvalgono di sistemi per l'allocazione dei costi ai

⁹ Balakrishnan, Labro, Sivaramakrishnan, 2012

prodotti, impiegando il relativo risultato a scopo di pianificazione della produzione e delle risorse. Balakrishnan, Labro e Sivaramakrishnan sostengono che tale incongruenza tra teoria e pratica sia dovuta al fatto che le decisioni di pianificazione sono tra le più complesse e rilevanti che un'azienda si trova a fronteggiare, e che il relativo fabbisogno informativo riveste un ruolo fondamentale nella gestione dell'organizzazione.

Gli studiosi ritengono dunque che l'allocazione dei costi ai prodotti, diffusa nella pratica aziendale, sia motivata essenzialmente dalla necessità del management di risolvere quello che essi chiamano il “grande problema”: tale allocazione consente infatti di prendere una serie di decisioni fondamentali per la vita aziendale, come ad esempio le decisioni relative alla predisposizione della capacità produttiva, al pricing e al product mix.

L'allocazione del costo delle risorse – impiegate per l'ottenimento di più prodotti – permette infatti di determinare una sorta di costo opportunità di tali risorse utilizzate per la realizzazione dei prodotti; infatti, nel caso di capacità produttiva limitata, nel momento in cui l'azienda decide di impiegare tali risorse solo per determinate produzioni incorre in un costo opportunità legato al mancato sfruttamento delle stesse risorse per produzioni alternative. Questo primo risultato di costo può essere impiegato come base per la determinazione del prezzo di vendita, che a sua volta permette di stabilire il livello della domanda di tale prodotto dato quel determinato prezzo. La domanda di prodotto può essere trasformata quindi in domanda di risorse, con un'evidente utilità per la pianificazione delle risorse aziendali.

Da quanto esposto sinora appare evidente come i sistemi di costing manifestino la propria utilità nel processo decisionale. Ciò che vogliamo cercare di indagare è quale sistema risulti essere più idoneo nel contesto aziendale, cosa che ovviamente dipende dalla tipologia di decisioni che il management si trova a dover prendere, supportato dalle informazioni di costo di prodotto.

Come argomentato anche da Balakrishnan, Labro e Sivaramakrishnan, un sistema tradizionale come il Full Costing può essere idoneo per fornire una stima ragionevole dei costi che l'azienda si troverà a sostenere nel lungo periodo per la

realizzazione di un'unità di output addizionale. Gli studiosi, tuttavia, ritengono che tale metodologia di costing si riveli inutile in situazioni in cui l'azienda si trova a dover prendere decisioni in merito ad un eccesso o ad una mancanza temporanea di capacità produttiva; la principale motivazione di ciò è riconducibile al fatto che i sistemi tradizionali, calcolando i coefficienti per l'attribuzione dei costi generali sulla base dei volumi di budget, non sono in grado di fornire alcuna informazione circa la capacità produttiva inutilizzata al termine del processo, al contrario di quanto avviene adottando sistemi di costing più sofisticati. Di conseguenza, qualora l'azienda abbia l'esigenza di valutare la presenza di capacità inutilizzata pare essere poco opportuna l'adozione di sistemi di tipo tradizionale.

Un ulteriore elemento su cui soffermare l'attenzione è costituito dal maggior grado di dettaglio che è possibile raggiungere con sistemi di costing sofisticati come l'Activity-Based Costing. Come noto, questa metodologia introduce il concetto di gerarchia delle attività, a cui è possibile collegare, ai fini decisionali, un'analogia gerarchia dei costi. Questo implica che nelle aziende che presentano un processo produttivo complesso, con una pluralità di linee di prodotto o con una produzione per lotti, è possibile, grazie all'ABC, considerare la “diversa granularità delle voci di costo”, come sostenuto da Balakrishnan, Labro e Sivaramakrishnan: l'ABC permette di differenziare le voci di costo in base al corrispondente livello della gerarchia delle attività a cui fanno riferimento, potendo quindi ignorare i costi dipendenti dal volume di produzione per quelle decisioni che riguardano, ad esempio, la linea di prodotto. In tali casi si rende quindi evidente la maggiore utilità presentata da sistemi di costing più sofisticati rispetto a quelli tradizionali.

I sistemi tradizionali, infatti, focalizzano l'attenzione esclusivamente sul prodotto, senza tener di conto che molto spesso questo potrebbe non essere l'unità di analisi più corretta in base alla quale prendere le decisioni.

Inoltre, nel continuo della loro trattazione¹⁰, gli studiosi evidenziano come molte volte la causa del sostenimento dei costi per l'acquisizione delle risorse non sia

¹⁰ Balakrishnan, Labro, Sivaramakrishnan, 2012

riconducibile esclusivamente al volume di produzione, bensì sia legata ad altre variabili, come ad esempio la dimensione dei lotti o la diversità di prodotto. Tutto ciò non viene preso in considerazione qualora si adottino sistemi tradizionali che, come noto, si basano sul volume di produzione. È quindi necessario ricorrere a sistemi di costing più sofisticati qualora si sentisse l'esigenza, all'interno dell'organizzazione, di un maggior grado di dettaglio a sostegno del processo decisionale.

Un ultimo elemento a cui pare doveroso accennare è costituito dalla presenza di asimmetrie informative. Il processo decisionale deve essere ovviamente supportato da un bagaglio informativo, di cui le informazioni relative al costo di prodotto rappresentano solo una parte del totale. Mishra e Vaysman¹¹ hanno cercato di investigare le relazioni in essere tra la scelta del sistema di costing e la presenza di asimmetrie informative in azienda, ipotizzando due scenari: uno caratterizzato dalla presenza di informazioni private che il management non condivide con la proprietà, e l'altro caratterizzato da piena trasparenza e quindi dalla mancanza di informazioni private. I risultati dello studio hanno condotto alla conclusione che in quelle realtà aziendali in cui non sono presenti incertezze circa le informazioni a disposizione del management – e quindi non si rilevano asimmetrie informative – la proprietà implementerà, molto probabilmente, sistemi di costing meno accurati. Al contrario, laddove si manifesti la presenza di informazioni private, ci sarà una maggiore tendenza all'adozione di sistemi più sofisticati come l'Activity-Based Costing, data la forte incertezza che caratterizza il processo decisionale e la conseguente esigenza di informazioni di costo più dettagliate e accurate per sopperire a tale incertezza.

11 Mishra e Vaysman, 2001

1.5 L'influenza del settore nella scelta del sistema di costing

L'azienda si configura come un sistema aperto, ovvero un sistema caratterizzato da continue interazioni con l'esterno e con l'interno¹². Ne consegue che il contesto in cui l'organizzazione muove i suoi passi influisce significativamente sul suo modo di operare, e quindi anche sul sistema di costing adottato. Tale conclusione è stata raggiunta anche da Pizzini¹³, che, conducendo la sua analisi su una serie di ospedali americani, ha rilevato come “gli ospedali che operano in mercati con una forte competizione [...] hanno a che fare con una maggiore pressione esterna per il controllo dei costi e quindi richiedono informazioni di costo più estese e dettagliate.”; di conseguenza, in queste realtà è maggiormente sentita l'esigenza di adottare un sistema di costing molto sofisticato.

Per fornire un quadro completo circa l'influenza esercitata dal settore di riferimento sul sistema di costing possiamo innanzitutto procedere ad un'analisi delle cinque forze di Porter¹⁴: clienti, fornitori, produttori di prodotti sostitutivi, potenziali entranti e concorrenti diretti.

I clienti

Per quanto riguarda la prima di queste forze, ovvero i clienti, facciamo prima di tutto riferimento al loro potere contrattuale, ovvero alla possibilità che essi, data la loro importanza, la dimensione degli acquisti effettuati o la possibilità che decidano di produrre internamente anziché affidarsi a terzi, influenzino i comportamenti aziendali portando ad una diminuzione dei margini di profitto. Tutto ciò si può sostanziare in una riduzione dei prezzi da parte dell'azienda o in un miglioramento del livello qualitativo dei prodotti o servizi offerti, a parità di prezzo di vendita.

¹² Miolo Vitali, 2000: pp. 24

¹³ Pizzini, 2006

¹⁴ Porter, 1979

Laddove il potere contrattuale dei clienti sia alto e vengano richiesti prezzi più bassi l'azienda dovrà avere una chiara idea dei costi sostenuti per la realizzazione del prodotto/servizio, al fine di praticare una riduzione di prezzo che gli permetta comunque di coprire interamente i costi e di applicare al contempo un mark up, seppur ridotto.

Analogamente, se il potere contrattuale dei clienti si sostanzia nella necessità di fornire livelli qualitativi superiori a parità di prezzo, si renderà necessario per l'azienda avere un sistema di costing che permetta di elaborare informazioni di costo quanto più accurate possibile relative al raggiungimento di tali livelli qualitativi. Molto spesso poi l'incremento qualitativo si può concretizzare nell'acquisizione di nuove risorse o nella riprogettazione di alcuni processi aziendali, cosa che rende ulteriormente necessaria una chiara identificazione dei costi da sostenere.

È possibile quindi concludere che, in situazioni di forte potere contrattuale dei clienti, si rende necessario un sistema di costing più sofisticato, che sia cioè in grado di fornire informazioni accurate, utili a prendere decisioni in merito a riduzioni di prezzo o ad aumenti del livello qualitativo dei prodotti/servizi.

I fornitori

Per i fornitori può essere fatto un discorso analogo. Se essi detengono un alto potere contrattuale saranno in grado di vendere i propri prodotti a prezzi maggiori, comportando quindi un dispendio più alto per l'azienda. Il peso contrattuale dei fornitori può essere determinato dal carattere di esclusività del prodotto o servizio acquistato presso di essi, dalla dimensione degli acquisti effettuati dall'azienda presso tale fornitore e dai costi che l'azienda dovrebbe sostenere se decidesse di affidarsi ad un altro per la fornitura.

Anche in questo caso, fornitori con un alto potere contrattuale comportano per l'azienda la necessità di avere un'adeguata consapevolezza dei costi del prodotto/servizio offerto, al fine di poter compiere analisi di convenienza sull'utilizzo di determinate risorse per la realizzazione del prodotto finale. Un modello di costing poco sofisticato potrebbe far incorrere nel rischio di una

determinazione troppo arbitraria dei costi dei prodotti/servizi, con una conseguente perdita di valore per l'azienda.

Produttori di prodotti sostitutivi

In questa categoria rientrano quelle imprese fornitrici di prodotti che, pur non essendo esattamente uguali a quello realizzato dall'azienda, presentano un grado di similitudine tale da costituire per i clienti un incentivo all'abbandono del prodotto dell'azienda in questione, qualora il cliente ne riscontri convenienza sia dal punto di vista del prezzo di vendita sia dal punto di vista dei costi di conversione. Di fatto quindi questi produttori esercitano una forma di concorrenza nei confronti dell'azienda.

In presenza di prodotti sostitutivi la concorrenza si gioca essenzialmente sulla qualità offerta e sul prezzo di vendita; si rilevano quindi in questo caso conclusioni analoghe a quelle dette precedentemente, ovvero la necessità di avere un sistema di costing che sia in grado di fornire informazioni di costo dettagliate affinché l'azienda possa essere competitiva sul mercato continuando a produrre valore.

I concorrenti diretti

Ai fini della nostra analisi le imprese presenti sul mercato rivestono un'importanza significativa, andando a determinare il livello di concorrenza nel settore di riferimento.

Approfondiamo alcune caratteristiche delle imprese concorrenti che possono influire sulla scelta del sistema di costing:

- la concentrazione del mercato: facciamo riferimento al numero di imprese che operano nel settore. Qualora il mercato fosse caratterizzato da un'impresa che detiene la maggior parte della quota di fatturato complessivo è lecito pensare che tale impresa determini anche il prezzo di vendita, a cui le altre concorrenti devono allinearsi per mantenere il proprio posizionamento nel settore. In tal caso, si rende necessaria per l'azienda un'adeguata gestione dei propri costi, al fine di avere la certezza

che il prezzo “imposto” dalla concorrenza sia effettivamente in grado di portare all'ottenimento di un utile soddisfacente. Al contrario, se il settore si presenta frammentato non vi sarà alcun prezzo imposto, ma è probabile che si inneschi una guerra dei prezzi al fine di accaparrarsi la quota di mercato più alta. L'utilità del sistema di costing implementato, in questo secondo caso, si manifesta soprattutto nella necessità di rilevare eventuali inefficienze e di ridurre quindi i costi di produzione.

- la strutturazione delle aziende: si fa riferimento alla similitudine tra gli obiettivi, i processi, le strategie, le strutture di costo delle varie aziende concorrenti. Se il livello di similitudine è molto alto le aziende tenderanno a competere essenzialmente sul prezzo di vendita; ne scaturirà quindi l'esigenza di dotarsi di un sistema di costing sofisticato, per determinare un costo di prodotto o servizio accurato su cui applicare un adeguato mark up. Laddove invece le concorrenti non presentino tale spiccata similitudine la competizione si giocherà presumibilmente su altre variabili, come la qualità del prodotto/servizio offerto, lo svolgimento di processi produttivi caratterizzanti ecc.
- la differenziazione dell'output: se i prodotti/servizi offerti dall'azienda presentano elementi di unicità rispetto a quelli dei concorrenti le decisioni di acquisto dei clienti saranno orientate dalla qualità percepita. Nel loro studio Al-Omiri e Drury¹⁵ sostengono che le aziende che si trovano ad operare in ambienti fortemente competitivi hanno una maggiore necessità di differenziare il proprio prodotto o servizio rispetto a quello dei concorrenti, cosa che molto spesso porta alla realizzazione di un numero maggiore di linee di prodotto o ad una crescente varietà di output. Ne deriva l'esigenza di dotarsi di un sistema di costing che sia in grado di cogliere tale differenziazione e di fornire le basi per la valutazione della bontà della strategia adottata, in termini di capacità dei ricavi di coprire i costi sostenuti per realizzare tale varietà di prodotto. Inoltre, sempre in ipotesi di intensa concorrenza, le aziende dovranno cercare di praticare

15 Al-Omiri e Drury, 2007

prezzi che siano competitivi, quindi allineati a quelli dei concorrenti se non addirittura minori. Di conseguenza, in questa ipotesi, si renderanno necessari sistemi di costing più sofisticati per i motivi esposti precedentemente.

I risultati delle analisi di Al-Omiri e Drury non sono confermati dalle ricerche di Drury e Tayles¹⁶, che sostengono che la realizzazione di prodotti customizzati porti all'adozione di sistemi di costing meno sofisticati, al contrario del caso di produzione di un output standardizzato in cui si rende necessario l'impiego di sistemi più accurati per l'attribuzione dei costi generali all'oggetto di costo. Alle medesime conclusioni sono giunti anche Callahan e Gabriel¹⁷.

I potenziali entranti

Il discorso dei potenziali entranti segue in parte quanto detto per i concorrenti diretti, con la differenza che i primi costituiscono, al momento in cui si conduce l'analisi, solo una potenziale minaccia per l'azienda, e non un pericolo già concretizzato. Non si rileva una particolare influenza esercitata da questa categoria di attori economici sulla scelta del sistema di costing più adatto all'azienda specifica. Infatti, solo nel momento in cui questi effettivamente riusciranno ad entrare nel mercato potranno in qualche modo determinare la necessità per l'azienda di implementare un particolare sistema di costing, andando a rivestire il ruolo di concorrenti veri e propri.

Quanto detto finora evidenzia come il settore in cui opera l'azienda possa influenzare significativamente la scelta del sistema di costing da adottare, in base alla necessità di ottenere da esso informazioni con un maggiore o minore grado di dettaglio e di accuratezza.

16 Brierley, 2010

17 Pizzini, 2006

1.6 L'influenza della struttura organizzativa nella scelta del sistema di costing

Tra i fattori che esercitano un'influenza predominante nella scelta del sistema di costing adatto allo specifico caso aziendale è possibile sicuramente ricomprendere la struttura organizzativa, intendendo con questo termine in senso ampio il modo in cui l'azienda ha deciso di organizzarsi internamente per quanto riguarda variabili come la suddivisione dei compiti e delle responsabilità, il livello di centralizzazione, la dimensione aziendale.

Infatti è opinione diffusa in letteratura che la caratterizzazione interna dell'azienda incida sulla quantità e sulla qualità delle informazioni di costo necessarie al management per il processo decisionale¹⁸: ad esempio una struttura fortemente decentralizzata comporterà l'esigenza di informazioni sui costi di prodotto più accurate, per sopperire alla mancanza di controllo diretto da parte del manager addetto alla gestione dei costi. In questo paragrafo cercheremo di analizzare tali variabili e la loro influenza sulla progettazione del sistema di costing.

Per quanto riguarda la dimensione organizzativa, Drury e Tayles¹⁹ e Al-Omiri e Drury²⁰ hanno identificato una relazione positiva tra tale variabile e la sofisticazione del sistema di costing. La motivazione principale sembra essere la maggiore disponibilità di fondi da investire nel sistema di costing di cui le aziende di grandi dimensioni sono solitamente dotate; come argomentato già in precedenza infatti, sistemi di costing più sofisticati sono solitamente molto costosi, tanto da essere impossibili da adottare per quelle aziende che hanno fondi limitati.

Nel suo studio Brierley²¹ ha riconosciuto una relazione positiva tra i fondi a disposizione dell'azienda e la sofisticazione del sistema di costing adottato, ma

¹⁸ Gurowka e Lawson, 2007

¹⁹ Drury e Tayles, 2005

²⁰ Al-Omiri e Drury, 2007

non ha individuato alcuna relazione tra la variabile “dimensione organizzativa” e l'accuratezza del sistema di costing. Come scrive nel suo articolo, infatti, “il risultato di questa ricerca mostra che, piuttosto che includere la dimensione dell'unità operativa tra i fattori che influenzano la sofisticazione nell'attribuzione dei costi generali, è più appropriato includere il fattore più accurato dei fondi disponibili per essere investiti nel sistema di costing”. A parere dello studioso, quindi, la dimensione aziendale influirebbe solo se a questa fosse correlata una maggiore disponibilità di fondi, non come fattore contestuale in sé e per sé.

Un altro fattore di cui pare opportuno discutere in questa sede è il grado di centralizzazione delle decisioni: una struttura accentrata è caratterizzata da un processo decisionale che coinvolge unicamente il vertice aziendale, al contrario di quanto avviene in una struttura decentrata dove le decisioni coinvolgono anche i livelli gerarchici più bassi.

A parere di chi scrive, quanto più la struttura è decentrata tanto più saranno necessari sistemi di costing sofisticati: i soggetti decisori, infatti, non avendo in questo caso il pieno controllo di tutti i processi aziendali ma solo di quelli sotto la loro diretta responsabilità, avranno bisogno di dati di costo più accurati per prendere decisioni consapevoli e calzanti alle condizioni di operatività dell'intera azienda.

Al contrario, laddove l'organizzazione sia caratterizzata da un forte accentramento, il soggetto decisore avrà un pieno controllo di tutti i processi aziendali e quindi saranno sufficienti dati di costo anche meno accurati, avendo sotto controllo l'intera operatività dell'organizzazione.

Guardando alla struttura organizzativa vera e propria dell'azienda è possibile individuare in linea generale due diversi approcci, uno per funzione e uno per processi²².

Nel primo caso le risorse sono appunto raggruppate per funzioni, dove con il termine funzione intendiamo una serie di attività che operano con le medesime risorse e competenze per la trasformazione di uno stesso oggetto, quindi con una

21 Brierley, 2010

22 Miolo Vitali, 2009

forte connotazione di specializzazione. Con una struttura di tipo funzionale appare più idoneo un sistema di costing basato sui centri di costo, dato che il focus viene puntato sulle singole unità organizzative, chiaramente identificate e quasi “isolate”.

Nel caso di approccio per processo, invece, si rende più opportuno un sistema più sofisticato come l'Activity-Based Costing. Il processo infatti è definibile come un insieme di attività che impiegano risorse e competenze diverse per la realizzazione dell'output, tagliando trasversalmente quindi le diverse funzioni e oltrepassando i confini delle stesse. In un contesto organizzativo del genere l'impiego della semplice contabilità per centri di costo rischierebbe quindi di irrigidire la struttura aziendale, concentrando erroneamente l'attenzione sulle singole aree funzionali e perdendo la visione d'insieme del processo²³.

Infine possiamo notare come la presenza di molti livelli gerarchici nella struttura aziendale comporti un aumento della complessità della stessa, rendendo necessari sistemi di costing più sofisticati, anche per sopperire alla minore rapidità del flusso informativo con dati di costo più accurati.

Da quanto detto possiamo concludere che la struttura organizzativa esercita un'influenza significativa nella scelta del sistema di costing: strutture più complesse, con un alto numero di livelli gerarchici e con un processo decisionale decentrato rendono necessario un sistema più sofisticato per la determinazione del costo di prodotto/servizio²⁴; al contrario, dove la struttura si presenta semplice, con pochi livelli gerarchici e con una connotazione di forte accentramento saranno sufficienti sistemi meno accurati come quelli tradizionali.

23 Miolo Vitali, 2009

24 Schoute, 2005

1.7 L'influenza del processo produttivo nella scelta del sistema di costing

Un altro aspetto che riveste un'importanza significativa nella caratterizzazione di un'azienda e quindi, a parere di chi scrive, nella scelta del sistema di costing, è il tipo di processo produttivo. Per analizzare questo elemento risulta utile distinguere tra produzione continua, per lotti e per commessa²⁵.

La produzione continua è tipica delle aziende che realizzano prodotti o servizi standardizzati, ovvero unità tutte uguali tra di loro. In questi casi è utile localizzare preventivamente i costi, sia diretti che indiretti, nei centri di costo, ottenendo quindi un dato di costo complessivo; questo, diviso per il numero di unità prodotte, permette di determinare il costo unitario, che in questo caso risulta essere un costo medio di prodotto.

La produzione per lotti è caratterizzata da omogeneità dei prodotti o servizi all'interno dei singoli lotti, ma da eterogeneità tra un lotto ed un altro. In questo caso i costi diretti vengono attribuiti ai singoli lotti, mentre i costi indiretti transitano preventivamente nei centri di costo. I costi dei centri vengono poi allocati ai lotti tramite idonee basi di riparto, e si ottiene anche in questo caso un costo medio di prodotto dividendo il totale dei costi del lotto per il numero di unità di prodotto che lo compongono.

Infine, la produzione su commessa è caratterizzata da eterogeneità tra i diversi prodotti o servizi. Anche in questo caso solo i costi indiretti transitano per i centri di costo, per poi essere ripartiti tra le diverse commesse tramite opportune basi di allocazione; i costi diretti vengono invece attribuiti oggettivamente alla commessa per cui vengono sostenuti. La differenza rispetto alla produzione per lotti è che, nel caso della commessa, quello che si ottiene non è un costo medio di prodotto o servizio.

Focalizziamo l'attenzione in particolare sul confronto tra i costi di una produzione continua e quelli di una produzione su commessa.

²⁵ Cinquini, 2008: pp. 78-79

Nel primo caso si accumulano solitamente i costi per reparto o per unità organizzativa, al contrario di quanto avviene nell'altra tipologia di produzione dove i costi sono rilevati a livello di singola commessa. Questo implica che nel caso di produzione continua il livello di costi attribuibili direttamente all'oggetto di costo prodotto/servizio è solitamente più basso rispetto alla produzione su commessa, mentre risulta essere generalmente più alta la percentuale di costi indiretti. Inoltre, si ritiene che i processi produttivi continui abbiano solitamente una percentuale di costi della manodopera diretta bassa rispetto al totale dei costi di prodotto; questo rafforza ulteriormente quanto detto sopra, ovvero che le voci di costo attribuibili direttamente al prodotto/servizio sono minori rispetto alla produzione su commessa.

Come sostenuto anche da alcuni studiosi, tra cui Brierley²⁶ e Al-Omiri e Drury²⁷, la presenza di una più alta percentuale di costi generali sembra influire sull'adozione di sistemi di costing più sofisticati. Infatti, se i costi attribuibili direttamente sono relativamente pochi rispetto ai costi generali, si renderà necessario un maggior grado di accuratezza nell'attribuzione dei costi, onde evitare di ottenere un costo di prodotto/servizio fortemente distorto e quindi poco utile e affidabile per le finalità del management.

Sempre Al-Omiri e Drury sostengono inoltre che più il processo produttivo è complesso e più sarà necessario un sistema di costing sofisticato che sia in grado di catturare questa caratteristica. Gli studiosi riconducono tale complessità crescente alla diversità di prodotto, in quanto ritengono che quest'ultima comporti la necessità di svolgere un maggior numero di attività per ottenere i prodotti/servizi finali. Sistemi di costing più accurati sarebbero quindi più utili per misurare il consumo di risorse da parte di processi e attività particolarmente complessi.

²⁶ Brierley, 2010

²⁷ Al-Omiri e Drury, 2007

1.8 Punti di forza e di debolezza dei diversi sistemi di costing

La scelta del sistema di costing più adatto alla specifica realtà aziendale presuppone ovviamente la conoscenza delle alternative a disposizione del management.

L'obiettivo di questo paragrafo è fornire un quadro dei punti di forza e di debolezza di alcuni dei principali sistemi di costing, da quelli più tradizionali come il Direct Costing fino a quelli caratterizzati da maggiore sofisticazione, come l'Activity-Based Costing e il Time-Driven Activity-Based Costing.

Analizziamoli nel dettaglio.

Direct Costing

Il primo sistema su cui concentriamo l'attenzione è il Direct Costing, che, come noto, prevede l'attribuzione all'oggetto di costo dei soli costi diretti.

Questo sistema di costing presenta indiscutibilmente alcuni aspetti positivi. Prima di tutto, il/i risultato/i intermedio/i a cui si perviene²⁸, oltre a rappresentare un valido indicatore di economicità, può essere utilizzato più o meno efficacemente per supportare alcune decisioni aziendali, quali ad esempio la valutazione della convenienza dell'accettazione di ordini, la valutazione della redditività di diverse linee di prodotto e la scelta di quel mix di prodotti che permetta di massimizzare il profitto aziendale dati i vincoli esistenti.

Inoltre, il margine a cui si perviene con tale modello di costing è completamente attendibile, in quanto è ottenuto attribuendo all'oggetto di costo solo quei valori che sono direttamente riferibili ad esso e non presenta incertezze derivanti dalla ripartizione dei costi generali.

Tuttavia è possibile riscontrare anche alcune criticità nell'applicazione del Direct Costing. Innanzitutto tale strumento non è applicabile efficacemente (e perde la

²⁸ Facciamo riferimento al margine di contribuzione ottenuto dalla differenza tra i ricavi di vendita e i costi diretti variabili, e al secondo margine ottenuto come differenza tra il primo margine e i costi fissi speciali nel caso di Direct Costing evoluto.

sua funzione di supporto decisionale) qualora in azienda non si abbia una piena e precisa consapevolezza di tutte le variabili chiamate in causa: l'individuazione del margine di contribuzione a livello di prodotto (e quindi successivamente a livello complessivo) comporta infatti la conoscenza del prezzo di prodotto, dei costi variabili e fissi (specifici e comuni), e quindi deve essere possibile pervenire ad una chiara classificazione dei costi considerati in funzione del loro comportamento nell'intervallo di tempo preso a riferimento.

Il Direct Costing inoltre risulta essere poco adeguato in analisi di medio/lungo periodo e in realtà aziendali particolarmente complesse, per cui non risulta idoneo a catturare le molteplici sfaccettature della realtà aziendale²⁹. Pur costituendo un valido aiuto per decisioni di convenienza economica di breve periodo, non fornisce adeguate informazioni per il supporto alle decisioni strategiche, che tipicamente espandono l'orizzonte temporale preso in considerazione e richiedono l'elaborazione di informazioni ben più complesse³⁰. Infine, il Direct Costing non risolve in toto il problema dell'allocazione dei costi, limitandosi esclusivamente all'attribuzione all'oggetto di costo dei costi variabili diretti (o tutt'al più di quelli fissi specifici nella versione evoluta) e tralasciando invece la problematica relativa ai costi variabili indiretti.

Full Costing

Procedendo la nostra analisi ci soffermiamo su un altro sistema tradizionale, ovvero il Full Costing. Questo, ricordiamo, si basa sul principio dell'assorbimento integrale dei costi, per cui si tiene conto dei costi di tutte le risorse impiegate per determinare il costo dell'oggetto finale. L'applicazione di tale metodologia risulta essere estremamente semplicistica e poco accurata. Soprattutto nel caso di utilizzo di un'unica base di riparto, risulta difficile individuarne una che sia in grado di rispettare il criterio funzionale³¹ per tutte le voci di costo considerate: scegliere una (o poche) base di riparto comporta un'alta soggettività e una perdita di accuratezza dell'informazione di costo così ottenuta.

²⁹ Al-Omiri e Drury, 2007

³⁰ Cinquini, 2008: pp. 189

Del resto, appare prematuro identificare il Full Costing come una metodologia scorretta e inadeguata a priori, in quanto potrebbe rivelarsi un sistema idoneo per particolari contesti aziendali, magari proprio in vista della sua semplicità e laddove la base di riparto scelta sia effettivamente espressiva dei fattori consumati per l'ottenimento dell'oggetto di costo. È infatti opinione comune tra gli studiosi, tra cui Al-Omiri e Drury, che il Full Costing presenti dati poco distorti, e quindi sia sufficientemente affidabile, in quelle aziende in cui la percentuale di costi indiretti sul totale dei costi sia bassa, il processo produttivo sia semplice e il numero di prodotti sia limitato.

Inoltre un altro aspetto che potrebbe giocare a favore di questa metodologia di costing è il basso costo che è necessario sostenere per la sua implementazione e gestione, elemento che, soprattutto nelle realtà di piccole dimensioni in cui i fondi a disposizione non sono elevati, potrebbe essere determinante per la sua adozione.

Contabilità per centri di costo

La contabilità per centri di costo è una metodologia che porta anch'essa all'ottenimento di un Full Cost ma che prevede l'attribuzione dei costi indiretti a centri intermedi – i centri di costo –, in modo da applicare meglio il criterio funzionale-causale, definendo quindi più precisamente il consumo di risorse da parte degli oggetti di costo.

La contabilità per centri di costo prevede una prima localizzazione dei costi dei fattori in centri solitamente corrispondenti alle unità organizzative in cui è articolata l'azienda, e una successiva attribuzione dei costi accumulati in tali centri agli oggetti di costo finali.

Tale sistema di costing, permette innanzitutto un più corretto calcolo del costo di prodotto rispetto ai sistemi più semplici; la preventiva localizzazione nei centri,

31 Ricordiamo che il criterio funzionale prevede che ad ogni oggetto di costo vengano attribuiti valori che siano il più possibile espressione significativa del concorso di ciascun fattore produttivo alla realizzazione dell'oggetto di costo.

infatti, consente di capire meglio le relazioni di causa-effetto nel consumo dei fattori, e quindi di capire chi impiega determinate risorse e per ottenere cosa.

La contabilità per centri di costo inoltre consente la valorizzazione della capacità produttiva inutilizzata, problematica particolarmente importante perché permette di individuare gli sprechi nel processo e quindi, successivamente, di eliminarli in vista del raggiungimento di una maggiore efficienza produttiva³².

Infine, un altro punto di forza di questo sistema di costing può essere rinvenuto nell'ausilio che esso fornisce al controllo di gestione, in quanto l'individuazione di centri di costo è ricollegabile alla definizione dei centri di responsabilità aziendale e permette quindi la responsabilizzazione dei manager delle varie unità e il controllo del loro operato, da cui dovrebbe derivare una maggiore efficienza dell'attività produttiva.

La contabilità per centri di costo presenta tuttavia alcune limitazioni: innanzitutto essa segue essenzialmente una strutturazione di tipo funzionale; a differenza di quanto avviene con i sistemi di costing più evoluti, con tale metodologia non viene colto il carattere interfunzionale della produzione: ci si focalizza sullo studio dei costi sostenuti nei diversi centri di costo, concentrando quindi l'attenzione sulle singole unità organizzative, a scapito della visione d'insieme dell'intero processo produttivo e quindi delle attività che lo compongono. Questa, specialmente in realtà aziendali più complesse, può costituire una problematica non trascurabile, considerando che il valore creato dal cliente è frutto di un susseguirsi di attività che sono appunto quelle che costituiscono il processo produttivo. Volendo evidenziare ulteriori limiti di tale sistema, è necessario notare che esso è fortemente legato al volume di produzione: le basi di riparto sono infatti per lo più di tipo volumetrico, e questo non risulta adeguato a catturare la complessità aziendale in quelle realtà in cui il consumo di risorse dipende non tanto dai volumi realizzati, quanto piuttosto da altri fattori, come ad esempio il grado di innovazione e di complessità dell'output finale. Infine, a differenza di altri sistemi di costing, la contabilità per centri di costo focalizza l'attenzione sul calcolo dei costi durante la fase produttiva, quindi durante la

32 Miolo Vitali, 2009: pp. 87-89

realizzazione vera e propria del prodotto. Non vengono tenuti in considerazione i costi che si sostengono nella fase di progettazione, che in molti ambiti è la fase preponderante in termini di costi.

Activity-Based Costing

La premessa indispensabile per valutare i punti di forza e di debolezza dell'ABC è il cambiamento che ha interessato negli ultimi decenni l'operatività delle aziende. La crescente innovazione tecnologica ha permesso in molte aziende l'introduzione di automatismi che sono andati a sostituire sempre più la manodopera diretta, con un conseguente aumento della componente di costi indiretti e di una serie di attività, svolte in azienda, che non risultano essere collegate ai volumi produttivi, e per cui quindi è stato necessario individuare idonee modalità di attribuzione dei relativi costi agli oggetti di costo. Fatta questa premessa è possibile quindi definire subito un primo punto di forza di questa metodologia di costing, ovvero la capacità di cogliere meglio la complessità delle attività svolte in azienda ed i relativi costi.

L'ABC presenta altri vantaggi: innanzitutto, esso coglie l'interfunzionalità della produzione; al contrario di quanto succede con la contabilità per centri di costo, qui non si focalizza l'attenzione sulle singole aree funzionali ma piuttosto sulla sequenza di attività che porta all'ottenimento del prodotto finale, cogliendo quindi le relazioni tra i processi aziendali e tagliando trasversalmente le diverse unità organizzative. Tutto ciò attribuisce una maggiore consapevolezza alla gestione dei costi aziendali e consente di individuare le attività che, eventualmente, necessitano di essere riviste, modificate, migliorate ai fini del raggiungimento di più alti livelli di efficienza e di output migliori dal punto di vista qualitativo. Oltre a ciò, l'Activity-Based Costing consente di individuare la capacità produttiva inutilizzata per le singole attività, altra informazione utile da sfruttare per migliorare l'efficienza produttiva³³.

L'ABC inoltre manifesta in particolar modo la propria utilità laddove vi siano molti costi indiretti e un'alta complessità e varietà di prodotti/servizi.

33 Miolo Vitali, 2009: pp. 146-150

Con l'ABC viene anche introdotta la cosiddetta “Gerarchia delle Attività”, che sposta l'attenzione dall'unità di prodotto, come avviene nei sistemi tradizionali, ad altri oggetti di costo, imputando i costi delle attività con un maggior grado di attinenza al criterio funzionale, cioè tramite l'utilizzo di driver diversificati in base al livello di insorgenza dei costi.

È opinione diffusa che l'Activity-Based Costing generi un'informazione di costo di prodotto rilevante ai fini decisionali strategici³⁴, in quanto permette al management di individuare la migliore strada da intraprendere per il futuro sviluppo aziendale, in un'ottica di lungo periodo. Grazie all'ABC, infatti, è possibile comprendere quali sono le determinanti di costo delle attività e ciò può aiutare il management in una serie di scelte relative, ad esempio, alla scelta del mix di prodotti o delle fonti di approvvigionamento.

Nonostante i numerosi pregi dell'Activity-Based Costing, tale sistema di costing presenta ad oggi un basso tasso di adozione, forse anche a causa degli ingenti investimenti in software e in formazione necessari per la sua implementazione e per un suo corretto utilizzo³⁵. Oltre a ciò, tra gli utilizzatori (o i potenziali utilizzatori) dell'ABC vi è spesso una certa incertezza nelle stime del tempo impiegato per lo svolgimento delle attività, col rischio che i tempi risultanti dalle interviste non siano sufficientemente accurati, e si ritiene molto spesso che venga dedicato troppo tempo alla raccolta e all'elaborazione dei dati e ben poco alla loro analisi e gestione, perdendo quindi quelle che sono le potenzialità di miglioramento derivanti dal sistema.

Time-Driven Activity-Based Costing

Questo sistema è stato proposto da Kaplan e Anderson³⁶ per risolvere in parte le limitazioni derivanti dall'impiego dell'ABC. Si tratta di una metodologia di imputazione dei costi molto accurata e più agevole da implementare e mantenere

³⁴ Miolo Vitali, 2009: pp. 182

³⁵ Cinquini, 2013

³⁶ Kaplan e Anderson, 2007

rispetto all'ABC, sia perché il numero di Time Equations è inferiore rispetto al numero di attività, sia perché, secondo gli studiosi, risulta meno complesso l'aggiornamento del sistema, che potrebbe semplicemente limitarsi all'aggiunta di una o più varianti di attività.

Inoltre, vale la pena sottolineare come anche con il TDABC sia possibile pervenire ad un costo della capacità produttiva inutilizzata, con modalità però diverse rispetto all'ABC. Quest'ultimo infatti stima tale capacità tramite gli activity driver o tramite percentuali riferite al tempo che il personale dedica allo svolgimento delle varie attività; con il TDABC invece è sufficiente calcolare la capacità totale delle risorse dedicate alle attività (quindi il tempo totale a disposizione nell'unità organizzativa), e la capacità inutilizzata sarà ottenuta dalla differenza tra tale capacità totale e quella effettivamente utilizzata, essendo quest'ultimo un dato facilmente ottenibile sommando il tempo effettivamente impiegato (risultante dalle interviste o dall'osservazione diretta) per svolgere tutte le attività dell'unità organizzativa presa in considerazione.

Nonostante gli evidenti aspetti positivi del TDABC, alcuni studiosi hanno sollevato il sospetto che esso comporti una “regressione” verso sistemi di costing tradizionali³⁷. Namazi, infatti, sostiene che, utilizzando come unica base di riparto il tempo, possano essere ottenute informazioni di costo meno accurate, in quanto, di fatto, si tornerebbe ad un sistema di Full Costing a base unica. Questo limite si manifesterebbe specialmente nelle grandi organizzazioni, dove con maggior probabilità le diverse unità organizzative sostengono costi che variano in base a driver diversi e alcuni di questi driver potrebbero non essere il tempo impiegato nello svolgimento delle attività.

Un altro limite che può essere riscontrato nell'utilizzo di questo sistema di costing è la possibilità di manipolazione dei tempi. Le informazioni sui tempi impiegati per lo svolgimento delle diverse attività può essere ottenuta essenzialmente tramite un'intervista a coloro che le svolgono (o talvolta tramite un'osservazione diretta); gli intervistati potrebbero avere interesse a non fornire

37 Namazi, 2009

informazioni veritiere, al fine di non far emergere eventuali “tempi morti” e di non avere quindi un aumento del lavoro da svolgere.

Appare comunque doveroso sottolineare che il TDABC è un sistema ancora poco diffuso nelle realtà aziendali, pertanto risulta ancora prematuro avanzare giudizi assoluti sulla sua efficacia.

Modelli ibridi

Facciamo riferimento a quei modelli che combinano l'approccio per centri di costo e l'approccio ABC; una soluzione ibrida può rendersi necessaria in azienda a causa di situazioni per lo più temporanee, quando ad esempio vengano fatti investimenti per la riorganizzazione di una specifica area aziendale, o ancora quando solo in alcune aree dell'organizzazione la contabilità per centri di costo si riveli inadeguata.

Per quanto riguarda i vantaggi, indubbiamente tali sistemi consentono innanzitutto un'imputazione più accurata dei costi di struttura ai prodotti, grazie all'utilizzo di drivers funzionali, e un'eliminazione degli effetti del sovvenzionamento incrociato. L'introduzione della logica ABC in una contabilità per centri di costo porta ad un arricchimento delle informazioni ottenibili, permettendo di capire perché determinati costi vengono sostenuti nel centro, cioè a quali attività sono riconducibili. Inoltre, grazie ai modelli ibridi è possibile ottenere margini netti di prodotto più affidabili, più facilmente dimostrabili e più utili ai fini gestionali, in quanto permettono di rilevare meglio le inefficienze e di capire quindi dove intervenire per eliminarle. Infine, altri vantaggi riscontrabili sono l'attenzione al cliente, visto come il consumatore finale dei servizi resi dai centri di costo e dalle attività, e l'ottenimento di informazioni economiche su cui basare anche scelte di product mix, di esternalizzazione e di convenienza nel produrre le diverse linee di prodotto.

I limiti principali di tali modelli ibridi sono da riscontrare essenzialmente nell'applicazione “parziale” dell'approccio ABC³⁸: non si ha infatti un'analisi profonda dei resource drivers e degli activity drivers, manca l'integrazione con la

38 Marelli, 2009 in Miolo Vitali, 2009: pp. 215-216

logica dell'Activity-Based Management (con conseguente implementazione solo parziale della visione per processi) e molto spesso i resource drivers vengono quantificati tramite l'utilizzo di percentuali di assorbimento delle risorse da parte dei centri di costo, stimate dai responsabili delle aree funzionali e quindi caratterizzate da una forte componente soggettiva. Infine permane un'impostazione fortemente funzionale, in quanto le attività vengono individuate all'interno dei centri di costo e non si tiene adeguatamente in considerazione il carattere di trasversalità dei processi; questo rende le informazioni di costo così ottenute inadeguate a supportare la riprogettazione del consumo di risorse.

1.9 Sintomi di inadeguatezza del sistema di costing

Come più volte ribadito, la scelta del sistema di costing deve essere operata guardando alle caratteristiche della specifica azienda e del mercato in cui opera: la sofisticazione del sistema non sempre è sinonimo di adeguatezza per la specifica organizzazione. È possibile identificare alcuni campanelli di allarme³⁹ che inducono a pensare che il sistema di costing implementato non sia adatto allo specifico caso. In questo paragrafo concentreremo l'attenzione su tali sintomi.

- 1. La presenza di prodotti complessi e con elevato margine anche se i loro costi non sono incrementati in relazione alla complessità*

La realizzazione di prodotti complessi comporta generalmente lo svolgimento di processi laboriosi, o l'utilizzo di particolari competenze o materie prime, il che lascia presumere che vengano sostenuti costi maggiori per l'ottenimento di tale complessità. Quindi, laddove i costi si presentino bassi, ottenendo

39 Cinquini, 2009 in Miolo Vitali, 2009: pp. 123-124

conseguentemente un margine apparentemente alto, potrebbe sorgere il dubbio che il sistema di costing adottato porti ad un costo di prodotto sottostimato.

2. La difficoltà nella spiegazione dei margini di profitto di un prodotto

Se il margine pare essere troppo alto il rischio è che si abbia una sottostima del costo di prodotto; al contrario, laddove il margine sia inspiegabilmente basso, è probabile che il sistema di costing porti ad una sovrastima del costo.

3. La presenza di alcuni prodotti ad elevato margine in nicchie dove non c'è concorrenza, pur in assenza di barriere all'entrata

Il margine elevato lascia presagire un'alta redditività della nicchia di mercato, elemento che dovrebbe incentivare i potenziali concorrenti ad entrare in tale nicchia per appropriarsi di una quota delle vendite. Il fatto che ciò non accada, pur non essendoci alcuna barriera che ostacoli l'ingresso, fa sorgere dubbi circa la reale redditività dei prodotti interessati; è infatti molto probabile che tale situazione sia dovuta ad una sottostima dei costi di produzione.

4. L'offerta da parte dei fornitori di prezzi dei componenti del prodotto molto più bassi del costo di produzione all'interno

Talvolta la convenienza dell'esternalizzazione può essere dovuta a situazioni particolari dell'attività del fornitore, come ad esempio la sua possibilità di sfruttare sinergie con altri business, la presenza di economie di scala, la specializzazione dell'attività ecc. Laddove però non si manifestino tali cause, la motivazione di un forte squilibrio tra i prezzi praticati dai fornitori e il costo di produzione interna potrebbe essere rinvenuta nelle inefficienze del processo produttivo interno. Se il sistema di costing in uso non è in grado di rilevare queste inefficienze è necessario provvedere al suo cambiamento o miglioramento.

5. L'indifferenza della domanda agli aumenti di prezzo, che potrebbe essere dovuta ad una sottostima del valore calcolato dall'azienda

L'aumento del prezzo di vendita dovrebbe comportare una diminuzione della domanda di prodotto da parte della clientela; se ciò non accade è lecito pensare che il maggior prezzo rifletta comunque il valore apportato dal prodotto/servizio al cliente, tanto che tutti i clienti sono disposti ad acquistarlo nonostante l'aumento del prezzo. Se questo va contro le aspettative dell'azienda possiamo desumere che i costi calcolati fino a quel momento siano in realtà sottostimati, e che l'azienda abbia operato in perdita, o con un margine ridotto, sino a quel momento per quella linea di prodotto.

6. La contrapposizione tra i giudizi dei manager di aree diverse sulla profittabilità dei prodotti

Questo può succedere perché i manager delle diverse aree hanno percezioni diverse circa i costi di prodotto. Una spiegazione potrebbe essere rinvenuta nella differenza tra i procedimenti attuati per l'elaborazione dei costi, quindi nell'utilizzo di sistemi di costing autonomi, oppure nel fatto che non tutti i manager considerano le stesse voci di costo per il calcolo del costo di prodotto/servizio.

7. La presenza nelle aree funzionali di autonomi sistemi contabili

Questo potrebbe far pensare che in alcune aree funzionali sia nata una sorta di sfiducia nel sistema contabile principale, probabilmente perché tale sistema non è in grado di fornire informazioni di costo che siano effettivamente utili al manager di area.

8. *La quotazione dei prezzi più bassa da parte della concorrenza*

La possibilità per la concorrenza di praticare prezzi più bassi potrebbe essere dovuta ad una leadership di costo; se così non fosse l'azienda dovrebbe rivedere il proprio sistema di costing, in quanto è molto probabile che questo non evidenzia inefficienze nel processo produttivo oppure che fornisca costi di prodotto sovrastimati, rendendo quindi necessario praticare un prezzo più alto rispetto ai concorrenti.

Inoltre, come argomentato da Cooper⁴⁰, possono manifestarsi alcuni cambiamenti nell'operatività dell'azienda o nel contesto competitivo di riferimento che potrebbero rendere obsoleto il sistema di costing in uso, comportando quindi la necessità di un suo miglioramento o di una sua sostituzione. Alcuni dei cambiamenti individuati dallo studioso sono:

- l'incremento dell'automazione: in tal caso, se il sistema di costing utilizza come base di allocazione le ore di manodopera diretta, saranno fornite informazioni di costo distorte. L'introduzione di automatismi in azienda, difatti, comporta minori costi di manodopera diretta ma incrementa notevolmente i costi legati al set up e all'ingegnerizzazione delle macchine. La conseguenza di ciò sarà che i costi dei prodotti realizzati con un maggior contributo di manodopera diretta risulteranno sovrastimati, al contrario dei costi dei prodotti realizzati per lo più con il contributo di macchine automatiche che saranno sottostimati;
- i cambiamenti nelle strategie di mercato di prodotto: come noto, la strategia di mercato influenza i volumi di produzione di ciascuna linea. Cooper sostiene che, laddove i volumi di ciascuna linea produttiva siano significativamente diversi – approssimativamente quando il volume di una produzione è cinque volte tanto quello di qualsiasi altra produzione dell'azienda – il sistema di costing, se non tiene adeguatamente di conto dei costi generali consumati dai prodotti a basso ed alto volume, fornisca

40 Cooper, 1989

dati di costo eccessivamente distorti;

- l'intensificazione della concorrenza: la determinazione di prezzi di vendita basati su costi calcolati accuratamente è fondamentale per mantenere la propria posizione competitiva. Difatti, Cooper sostiene che, all'aumentare della competizione nel mercato di riferimento, la presenza di costi di prodotto sovrastimati, e conseguentemente di margini di profitto bassi, potrebbe scoraggiare l'azienda nella difesa della propria posizione competitiva, nel caso in cui questa sia minata da altri concorrenti. Al contrario, laddove i costi sono sottostimati e i margini di profitto alti, i competitors potrebbero essere attratti dalla redditività conseguibile, determinando quindi per l'azienda un aumento della competizione per la vendita del prodotto. Quindi, qualora si manifesti un'intensificazione della concorrenza, Cooper ritiene che il sistema di costing implementato possa rivelarsi obsoleto.

Qualora in azienda si manifestino uno o più di questi campanelli di allarme il management deve rendersene conto prontamente e deve valutare se si rende necessario un intervento per migliorare o, nell'ipotesi più estrema, cambiare completamente il sistema di costing in uso. Infatti dalla revisione del sistema possono derivare scelte di abbandono di linee di prodotto o di eliminazione di inefficienze nel processo produttivo, con un conseguente aumento del valore creato per l'azienda.

Tuttavia, come sottolineato da Cooper, non sempre la presenza di uno o più di questi sintomi è causata da inadeguatezza o obsolescenza del sistema di costing implementato; appare quindi di fondamentale importanza l'analisi delle cause che hanno determinato tali cambiamenti, al fine di appurare se vi sia l'effettiva necessità di intervenire sul sistema di costing aziendale.

Capitolo 2

2 L'azienda Alfa Srl

L'azienda Alfa Srl (nome di fantasia) è una piccola startup pisana che fornisce servizi di consulenza, di progettazione ingegneristica e di realizzazione prototipi. L'obiettivo dell'azienda è quello di candidarsi come partner per tutte quelle realtà aziendali che necessitano di supporto tecnico per la progettazione meccanica di componenti e per la successiva realizzazione. Nel fare ciò, Alfa Srl si avvale di personale con esperienza decennale e di professionisti in varie discipline dell'ingegneria.

I servizi offerti dall'azienda sono suddivisibili a grandi linee in due macro categorie:

- servizi di consulenza: che ricomprendono l'affiancamento al cliente, la formazione e la fornitura di progettisti on site;
- servizi di progettazione.

Oltre a questi, laddove venga richiesto dal cliente, Alfa si occupa anche della realizzazione dei prototipi; tale attività viene esternalizzata, e sono state create a tal fine partnership con altre aziende locali.

2.1 Storia e percorso dell'azienda

Alfa Srl è stata fondata nel 2011 su iniziativa di un unico socio, un ingegnere che ha acquisito anni di esperienza in importanti aziende operanti nel settore Automotive.

In quattro anni di attività l'azienda Alfa Srl ha intrapreso un processo di rapida crescita, come è testimoniato dai traguardi raggiunti in termini di personale, di fatturato e di numero di clienti. Dal 2011 ad oggi il numero di collaboratori

operanti in azienda è salito da tre a quattordici, e nel 2015 è stata registrata, rispetto all'anno precedente, una crescita del fatturato e dei clienti del 40% ciascuno; inoltre, rispetto al 2012, il 2015 si è chiuso con un numero di commesse più che doppio.

L'intento della proprietà è quello di continuare con questo trend di crescita e di gettare le basi per lo sviluppo futuro di un'officina propria, di modo da ampliare la propria offerta di servizi e internalizzare la realizzazione dei prototipi.

2.2 Il settore

Alfa Srl opera nei settori Biomedicale, Automotive, Aeronautico, Militare e Industriale, in alcuni dei quali vanta clienti di fama mondiale.

Il settore dei servizi ingegneristici non pare essere caratterizzato da un'alta pressione competitiva. In questo paragrafo ne verranno brevemente analizzati i tratti salienti.

La struttura

Non è presente nel settore una forte concentrazione della produzione in mano a una o poche aziende. I competitors sono per lo più piccole o medie aziende che operano soprattutto a livello locale e non esercitano una forte concorrenza. Talvolta Alfa Srl realizza addirittura forme di collaborazione con imprese locali concorrenti, fornendo loro aiuto nella progettazione di componenti per grandi lavori.

Si evidenzia una forte presenza di consulenti a partita IVA nel settore, tuttavia questi non possono essere considerati concorrenti diretti dell'azienda Alfa Srl perché sono specializzati in uno o pochi ambiti dell'ingegneria, al contrario dell'azienda in questione che si basa sulla collaborazione di varie figure e progetta lavori più complessi che abbracciano diversi ambiti.

Per quanto riguarda le barriere all'entrata nel settore, queste sembrano essere di

entità irrilevante. Pur essendo necessari alcuni investimenti iniziali in risorse tecnologiche, questi non sono tali da scoraggiare l'ingresso nel mercato: fattori come i software, gli hardware e le licenze sono senza dubbio essenziali per svolgere l'attività d'impresa, ma il ruolo preponderante è giocato dalle persone e dal loro know how.

Analogamente, non si riscontrano nel settore particolari barriere all'uscita.

La domanda

Il settore è caratterizzato da un livello della domanda in crescita, come dimostrato dal trend registrato dall'azienda oggetto del presente studio. Tale livello della domanda, nel periodo di crisi che ha interessato l'Italia negli ultimi anni, è giustificato dalla crescente necessità delle aziende clienti di mantenersi competitive tramite soluzioni innovative studiate ad hoc per il proprio processo produttivo; a tal fine, è possibile notare come le aziende preferiscano tendenzialmente ricorrere all'esternalizzazione dei servizi ingegneristici necessari, piuttosto che all'assunzione di personale qualificato al proprio interno.

I clienti

I clienti dell'azienda Alfa Srl sono aziende di piccola, media e grande dimensione operanti nei settori Biomedicale, Automotive, Militare, Aeronautico e Industriale. Essi non detengono un alto potere contrattuale, salvo rari casi di aziende che, in virtù della propria fama e della necessità di fidelizzazione da parte dell'azienda Alfa, riescono ad ottenere significativi sconti sui prezzi dei servizi acquistati.

Per quanto riguarda i prezzi di vendita, pur rilevando una certa sensibilità da parte dei clienti da questo punto di vista, questi non costituiscono la leva principale su cui agisce l'azienda in questione per incrementare le vendite: appaiono molto più importanti aspetti come la competenza del personale e la qualità dei servizi offerti, che costituiscono i principali aspetti su cui basare il successo aziendale.

In linea generale è possibile tuttavia affermare che la sensibilità al prezzo da parte dei clienti varia al variare della complessità e del valore del progetto.

I fornitori

I fornitori dell'azienda Alfa Srl sono per lo più officine che si occupano della realizzazione di componenti o di prototipi, che vengono poi venduti dall'azienda al cliente finale che ne ha fatto richiesta.

Non si rileva un particolare sbilancio tra il potere contrattuale dell'azienda e quello dei fornitori: l'azienda ha instaurato rapporti duraturi con alcune officine di fiducia che vendono i prodotti realizzati a prezzi che Alfa Srl considera competitivi e accessibili.

La concorrenza

Anche se in linea generale non si può riscontrare un'intensa concorrenza tra le aziende del settore, talvolta questa risulta più forte laddove le dimensioni del progetto sono notevoli, soprattutto quando ci si trova ad operare con aziende di fama mondiale. Come accennato precedentemente, al fine di fidelizzare tali clienti, la concorrenza si gioca essenzialmente sul prezzo, pur mantenendo elevati livelli qualitativi.

Un aspetto molto rilevante è rappresentato dalla distanza tra cliente e fornitore: nel settore in questione, infatti, la concorrenza è giocata per lo più a livello locale, in quanto c'è la tendenza da parte dei clienti ad affidarsi a società ingegneristiche delle zone limitrofe per la realizzazione di progetti di dimensioni o valore contenuti.

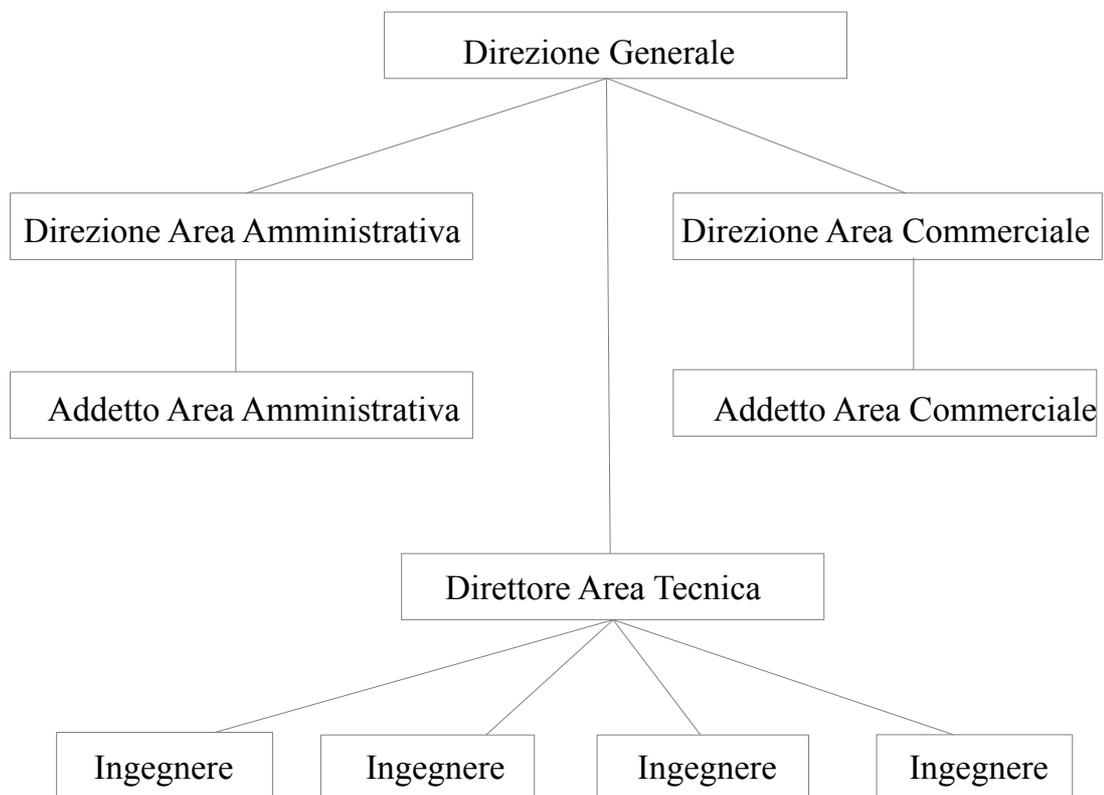
L'economia nazionale

Pare doveroso infine accennare alla situazione economica generale. Nonostante, come è ben noto, l'economia nazionale e mondiale stia vivendo anni di crisi e di contrazione della produzione, il settore dei servizi ingegneristici sembra reggere bene i colpi.

In particolare si rileva l'esigenza, da parte delle aziende clienti, di investire in servizi innovativi per mantenere e aumentare la competitività dei propri prodotti. Questo fa sì che nel settore dei servizi ingegneristici la domanda sia sempre presente e con un trend di crescita.

2.3 La struttura interna

Come già accennato, Alfa Srl è un'azienda di piccole dimensioni. I parametri presi in riferimento per identificarla come piccola impresa sono il numero di dipendenti (< 50) e il fatturato annuale (< 10 milioni di Euro). Data la dimensione ridotta e la semplicità dei processi produttivi svolti in azienda, la struttura organizzativa appare molto semplice e può essere adeguatamente rappresentata dall'organigramma seguente:



La struttura raffigurata è di tipo gerarchico – funzionale, con un vertice rappresentato dal proprietario dell'azienda, sotto il quale operano i dipendenti delle varie funzioni aziendali.

Prima di tutto, possono essere individuati due organi di linea, quello dell'area amministrativa e quello dell'area commerciale, i cui addetti operano entrambi sotto la Direzione Generale, da cui ricevono gli ordini e sono controllati. Accanto

a questi si identifica il responsabile dell'ufficio tecnico, che controlla direttamente i progettisti nello svolgimento del loro lavoro.

Andiamo ad analizzare nello specifico ciascuna area.

Area amministrativa

Il responsabile di questa area è il proprietario dell'azienda Alfa Srl.

L'area è costituita da un unico dipendente che svolge una pluralità di mansioni. Infatti, accanto ai compiti propri dell'amministrazione, come ad esempio la gestione della fatturazione attiva e passiva e delle buste paga, l'addetto va a ricoprire mansioni anche nell'ambito degli acquisti, della gestione della qualità, della pubblicità, del controllo di gestione. La ridotta dimensione dell'azienda e del suo giro di affari rende inopportuno l'impiego di più personale per lo svolgimento di tali compiti, che vengono quindi assegnati ad un'unica persona e ricompresi per semplicità nella funzione amministrativa. L'addetto di tale area si occupa, tra le altre cose, anche di una parte della contabilità generale, in particolare della gestione delle entrate e dei pagamenti e della stesura della Prima Nota, sia a livello previsionale che a consuntivo. Per quanto riguarda, invece, la stesura del bilancio e la predisposizione degli adempimenti fiscali l'azienda si avvale di un commercialista.

L'addetto di tale area non possiede autonomia decisionale: si limita allo svolgimento delle mansioni assegnate dal titolare, la cui esecuzione viene controllata con cadenza settimanale. Di qualsiasi problematica incorra viene prontamente informato il responsabile dell'area, quindi la Direzione Generale, che è la sola a prendere decisioni in qualsiasi ambito dell'attività amministrativa.

Area commerciale

Anche questa è costituita da un responsabile, che è il proprietario dell'azienda, e da un unico addetto. I tipici compiti svolti da quest'ultimo sono la ricerca dei potenziali clienti tramite internet, il contatto iniziale con essi, la fissazione di appuntamenti, la visita presso i potenziali clienti per presentare l'azienda, la stesura delle offerte commerciali e la gestione della piattaforma per il Customer

Relationship Management.

Sono previste riunioni settimanali con il responsabile per l'organizzazione del lavoro settimanale e per il controllo del lavoro svolto sino a quel momento.

Anche in questo caso, l'addetto commerciale non ha autonomia decisionale: le decisioni vengono prese esclusivamente dal responsabile, ovvero dalla Direzione Generale, che si occupa anche di stabilire le linee guida per lo svolgimento del lavoro del commerciale, come ad esempio la ricerca di potenziali clienti in settori o in aree geografiche nuove.

Area Tecnica

Questa è l'area preponderante in azienda in termini di personale impiegato, costituito da un responsabile e dai progettisti.

Il responsabile è un ingegnere senior che svolge attività di supervisione di tutte le commesse su cui lavorano i progettisti; esso aiuta questi ultimi nell'individuazione di eventuali problemi derivanti dallo svolgimento della progettazione e nella loro soluzione, oltre a svolgere un riesame periodico dei lavori. È inoltre uno dei punti di riferimento, insieme al Direttore Generale, per i clienti dal punto di vista strettamente tecnico. Possiamo quindi dire che le ore del Responsabile Tecnico vengono ripartite tra tutte le commesse, come è tipico delle aziende caratterizzate da un processo produttivo come quello dell'azienda Alfa.

I progettisti rappresentano invece la parte operativa dell'azienda, ovvero quelli che lavorano direttamente sulle commesse, siano esse di consulenza o di progettazione.

Per quanto riguarda il potere decisionale di queste figure, il responsabile presenta un certo margine di autonomia: in virtù dell'esperienza e dell'elevata competenza necessarie per ricoprire tale ruolo, esso può prendere decisioni autonome dal punto di vista tecnico, salvo informarne prontamente la Direzione. A ben vedere, non si tratta della necessità di avere una vera e propria autorizzazione da parte del proprietario, quanto piuttosto di metterlo al corrente circa l'andamento delle varie commesse e di richiederne un parere.

I progettisti invece non presentano autonomia decisionale: qualsiasi idea deve essere condivisa col responsabile tecnico, che ne informa successivamente la Direzione.

Come accennato precedentemente, Alfa Srl offre anche servizi di consulenza on site, impegnando quindi alcuni dipendenti a svolgere il proprio lavoro in modo continuativo presso le sedi dei clienti. Tali dipendenti, nella rappresentazione della struttura organizzativa qui proposta, sono stati ricompresi nella più ampia area tecnica, ovvero come progettisti. Si è preferito non inserirli separatamente per un motivo principale: a parere di chi scrive, essi non rappresentano una categoria a se stante. In primo luogo perché sono effettivamente parte del personale tecnico aziendale, pur svolgendo un lavoro che presenta connotazioni in parte diverse rispetto a quello degli altri progettisti, in primis perché non sono sotto il controllo del responsabile dell'area tecnica. In secondo luogo, tale presunta categoria a se stante non è detto sarà presente in azienda ad oltranza: le consulenze on site sono delle commesse per l'azienda Alfa, e come tutte le commesse è possibile che vengano chiuse nel momento in cui il cliente non necessiterà più dei servizi offerti da Alfa Srl. Di conseguenza, non appare opportuno inserire nell'organigramma aziendale una categoria che potrebbe essere destinata a scomparire.

Fatta questa premessa, è necessario quindi sottolineare che i dipendenti che svolgono il proprio lavoro presso le sedi dei clienti non sono subordinati al responsabile tecnico, come gli altri progettisti, ma fanno riferimento direttamente alla Direzione Generale, che esercita il controllo anche sul loro operato.

Direzione Generale

È rappresentata dal proprietario dell'azienda Alfa Srl. Questo, come ribadito più volte, esercita il pieno controllo su tutte le aree aziendali e su tutte le commesse; esso è l'unico che prende le decisioni, siano esse di minore o di maggiore importanza, e che impartisce ordini, secondo un processo di tipo top-down.

La comunicazione tra i vari addetti e il Direttore Generale avviene secondo

meccanismi informali: solo in rari casi vengono predisposti documenti per presentare richieste o ottenere autorizzazioni, anche se l'intento è quello di procedere verso una maggiore formalizzazione.

Oltre ad esercitare il controllo su tutte le aree aziendali, il proprietario si occupa anche della selezione delle risorse umane, dei rapporti con banche e enti terzi e del controllo di gestione, funzione quest'ultima che svolge insieme all'addetto dell'area amministrativa; inoltre, occasionalmente, lavora direttamente su alcune commesse in qualità di ingegnere e affianca, in veste di responsabile commerciale, l'addetto dell'area commerciale per visite presso potenziali clienti di particolare importanza.

Da questa panoramica generale è possibile evincere come l'azienda Alfa Srl presenti una struttura interna fortemente accentrata e con pochi livelli gerarchici, date le ridotte dimensioni. Questo permette indubbiamente al proprietario di avere il pieno controllo delle dinamiche aziendali, ma al contempo comporta un sovraccarico del vertice data l'assenza di deleghe. Inoltre, si sottolinea un altro aspetto che ad ora non rappresenta un problema significativo, ma che potrebbe diventarlo all'aumentare delle dimensioni aziendali, ovvero l'allungamento dei tempi di decisione e la lentezza nelle comunicazioni aziendali.

2.4 Gli obiettivi strategici e i fattori critici di successo

La mission aziendale è quella di “Sviluppare prodotti innovativi made in Italy, che siano all'avanguardia della tecnica nel mondo: idee al servizio delle persone e della natura”.

Come accennato precedentemente, il proprietario di Alfa Srl mira alla crescita e allo sviluppo della propria azienda. In quest'ottica possono essere analizzati gli obiettivi strategici dell'organizzazione, che qui riportiamo:

- *Sviluppo di prodotti:* come già detto, Alfa Srl si occupa al momento

esclusivamente della progettazione di componenti o di interi prodotti, mentre si affida ad officine esterne per la realizzazione dei prototipi. Uno dei principali obiettivi della proprietà per il futuro è quello di riuscire a predisporre l'organizzazione in modo tale da essere in grado di realizzare internamente i prototipi richiesti dal cliente, evitando quindi di fare ricorso all'esternalizzazione. Come è ovvio, questo richiede l'acquisizione di macchinari e competenze adeguati, oltre all'ampliamento degli spazi deputati a tale produzione. Il proprietario di Alfa Srl intende raggiungere nel tempo questo obiettivo reinvestendo una percentuale di fatturato a tal fine e creando partnership ad hoc con altre aziende o officine.

- *Crescita aziendale:* all'interno della connotazione ampia di tale obiettivo è possibile individuare una serie di “sotto – obiettivi”, come la crescita del fatturato, il miglioramento dell'immagine aziendale, l'aumento del parco clienti, l'espansione territoriale. Per quanto riguarda quest'ultimo punto, in particolare, è stato già detto come nel settore dei servizi ingegneristici risulti difficile procurarsi clienti in aree geografiche lontane da quelle in cui opera solitamente l'azienda, data la spiccata tendenza ad affidarsi ad aziende locali da parte dei clienti. Per raggiungere l'obiettivo dell'espansione territoriale, quindi, il proprietario dell'azienda Alfa Srl mira a realizzare prodotti base personalizzabili, per cercare così di incontrare le esigenze di un bacino di clientela più ampio. La crescita aziendale in senso ampio, inoltre, non può prescindere dalla crescita tecnica, ovvero delle competenze a disposizione dell'organizzazione, rendendo necessario quindi l'investimento in nuove assunzioni e in formazione dei progettisti.
- *Ottenimento di brevetti:* il proprietario dell'azienda punta, tra le altre cose, a brevettare alcune delle componenti o dei prodotti progettati internamente, con la speranza di ottenere in futuro brevetti anche per altri progetti. Inserire nel patrimonio aziendale alcuni brevetti porterebbe ad un miglioramento dell'immagine e della reputazione aziendali, con probabili ritorni anche dal punto di vista economico.

Nell'ambito degli obiettivi strategici precedentemente esposti è possibile individuare alcuni fattori che risultano essere fondamentali per il raggiungimento degli obiettivi preposti, e quindi per lo sviluppo e la crescita aziendale. I fattori critici di successo individuati per l'azienda Alfa Srl sono i seguenti:

- utilizzo dei social network e dei diversi canali di comunicazione: per intraprendere il processo di crescita aziendale è fondamentale farsi conoscere e mostrarsi sempre presenti e attivi nell'arena competitiva. La gestione dei social e dei vari canali richiede la predisposizione di risorse apposite e conseguentemente il controllo dei tempi e dei costi derivanti dall'utilizzo di tali risorse;
- informatizzazione dei processi aziendali: l'affidamento a software aziendali dovrebbe aiutare a snellire il processo di gestione delle commesse e dei relativi documenti, a migliorare l'efficienza nello svolgimento delle attività aziendali e ad aumentare il controllo. A tal fine è stato recentemente introdotto un software gestionale che renda più agevole soprattutto il lavoro dell'ufficio amministrativo;
- qualità: questa riveste un'importanza fondamentale per l'azienda Alfa, essendo il fattore principale su cui si gioca la concorrenza. L'azienda ha ottenuto le certificazioni ISO per la qualità e si impegna costantemente per fornire servizi che siano all'altezza delle aspettative dei clienti: la crescita aziendale non può prescindere dalla garanzia di alti livelli qualitativi, che comportano ovviamente il sostenimento dei costi da tenere sotto controllo. Il fattore qualitativo coinvolge anche l'organizzazione interna dell'azienda, cioè si mira ad ottenere alti livelli qualitativi anche attraverso una strutturazione interna più precisa e accurata, caratterizzata da una chiara suddivisione dei compiti e da processi snelli;
- competenza dei progettisti: è un elemento fondamentale per raggiungere i livelli qualitativi precedentemente detti e per garantire la soddisfazione dei clienti. In questo senso si rende necessario investire nella formazione del personale e controllare il relativo costo;
- contenimento dei tempi di lavoro: al raggiungimento di alti livelli

qualitativi deve associarsi l'accorciamento del tempo dedicato allo svolgimento della commessa, soprattutto per quanto riguarda la fase di progettazione in sé e per sé. Questo sia per evitare possibili lamentele da parte dei clienti, con una conseguente diminuzione della loro soddisfazione, sia per mantenere il prezzo di vendita in un range considerato accettabile dal cliente. Diventa quindi fondamentale essere in grado di individuare gli scostamenti tra tempi preventivati e tempi effettivi ed i relativi costi, al fine di assicurarsi che tali scostamenti non superino una determinata soglia considerata inaccettabile;

- **innovazione:** questa ha da sempre costituito una delle colonne portanti dell'attività aziendale, e così si presume sarà anche per il futuro. Per l'azienda Alfa Srl innovare significa essere in grado di trovare soluzioni sempre nuove e funzionali ai problemi dei clienti, cercando di fornire un servizio che li soddisfi in pieno e che presenti caratteristiche difficili da trovare nei concorrenti, anche dal punto di vista dei tempi impiegati e dei costi sostenuti.

2.5 Il sistema di costing aziendale

2.5.1 La commessa

Prima di entrare nel merito del sistema di costing adottato nell'azienda Alfa Srl è necessario introdurre il concetto di commessa. In senso generale, la commessa è un lavoro ordinato dal cliente e che deve essere svolto nel rispetto di determinati tempi e requisiti pattuiti tramite l'offerta commerciale e l'ordine stesso. Lavorare su commessa comporta che l'output dell'attività di impresa sia fortemente differenziato, in quanto nessuna commessa è uguale ad un'altra precedentemente svolta, come succede per l'azienda Alfa Srl.

Oltre a questa tipologia di commesse, che possiamo identificare come “esterne”,

può essere utile individuare anche delle commesse “interne”, così denominate perché sono attività svolte su input dell'organizzazione stessa e non di un cliente, e pertanto non fatturabili a quest'ultimo. Queste possono riguardare ad esempio le attività necessarie per la formazione del personale, le attività amministrative o quelle finalizzate al miglioramento dell'organizzazione interna.

Il ciclo di vita di una commessa esterna si apre con un contatto iniziale da parte del cliente, che illustra la propria problematica da risolvere; l'azienda Alfa procede quindi alla stesura di un'offerta commerciale contenente un riferimento temporale stimato per lo svolgimento del progetto e una tariffa oraria o giornaliera, tramite le quali si perviene al prezzo del servizio.

Talvolta nell'offerta commerciale può mancare il riferimento temporale ed essere presente esclusivamente un prezzo a forfait; a differenza del caso precedente, in questo caso non si fatturerà a consuntivo in base alle ore effettivamente impiegate per portare a termine la commessa, ma verrà fatturato esclusivamente il prezzo a forfait.

Qualora l'offerta commerciale venga accettata, il cliente provvederà a inviare un ordine di acquisto riportante le informazioni pattuite tramite l'offerta. Al momento della ricezione dell'ordine verrà aperta la commessa relativa e il Responsabile Tecnico provvederà alla stesura della Progettazione Tecnica, un documento che fornisce una linea guida per lo svolgimento del lavoro dei progettisti e contiene lo studio di fattibilità del progetto, la valutazione dei tempi e dei costi di progettazione e di realizzazione dello stesso e l'organizzazione del lavoro.

A questo punto inizia la fase esecutiva, ovvero la progettazione, con la rilevazione quotidiana delle ore di lavoro imputabili alla commessa e del consumo di fattori produttivi.

Durante lo svolgimento della commessa sono previsti riesami settimanali del lavoro da parte di un ingegnere senior e incontri periodici con il cliente per visionare con lui lo svolgimento della commessa e l'aderenza alle specifiche richieste.

Una volta che la commessa è stata completata e ha ottenuto l'approvazione da

parte del cliente si procederà alla fatturazione. Un'eccezione è rappresentata dalle commesse di consulenza che prevedono la fornitura di ingegneri on site, per cui la fatturazione avviene periodicamente e non alla chiusura della commessa.

2.5.2 La finalità del calcolo dei costi di commessa

L'informazione di costo di commessa può essere utilizzata nel processo decisionale per diverse finalità. Lo scopo principale del sistema di costing nel caso dell'azienda Alfa Srl è la formulazione del prezzo di vendita dei servizi: il proprietario sente infatti l'esigenza di pervenire ad un dato di costo complessivo da prendere come riferimento per l'applicazione di una tariffa oraria dei servizi resi, di modo da avere la sicurezza di piena copertura delle spese sostenute dall'azienda.

Il sistema di costing aziendale deve inoltre fornire un'immagine immediata della profittabilità di ciascuna commessa, identificando, nel caso vi siano, quelle commesse che generano una perdita o un utile troppo contenuto. L'individuazione delle commesse non profittevoli permette infatti alla Direzione di analizzare le cause di tali risultati negativi e di studiare azioni correttive o migliorative per la commessa presa in considerazione e per lo svolgimento delle commesse future.

Oltre a ciò, la determinazione dei costi di commessa risulta utile per individuare le inefficienze nei processi aziendali: in particolare, queste vengono identificate tramite lo scostamento tra le ore preventivate nell'offerta commerciale e le ore effettivamente impiegate per lo svolgimento della specifica commessa, derivanti dai Time Sheets compilati quotidianamente dal personale. Tale scostamento, infatti, talvolta trova motivazione in fattori non dipendenti da inefficienze interne, come ad esempio l'esigenza di formazione di nuovi assunti o problematiche insorte con i clienti, altre volte invece è esclusivamente da ricondurre ad un'inefficienza dell'attività aziendale.

Nonostante il sistema di costing possa essere sfruttato utilmente in azienda per

ottenere una molteplicità di informazioni, come esposto sopra, lo scopo principale per Alfa Srl è appunto quello di determinazione del prezzo dei servizi resi.

2.5.3 Il calcolo dei costi di commessa (primo procedimento)

Appare evidente come sin dal momento iniziale di stesura dell'offerta commerciale ci sia la necessità di avere informazioni di costo accurate per poter praticare un prezzo che sia in grado di coprire le spese sostenute e di generare un margine di guadagno per l'azienda.

Nell'azienda Alfa Srl i costi vengono calcolati per commessa, il che equivale a dire che la commessa è l'oggetto di costo finale.

Innanzitutto si procede all'individuazione delle voci di costo e alla loro distinzione tra costi diretti ed indiretti, sulla base delle modalità di attribuzione alla commessa. Tra i primi vengono ricompresi:

- una parte dei costi del personale;
- i costi degli acquisti di beni/servizi su commessa;
- i costi di trasferta della manodopera diretta;
- i rimborsi spesa del personale che lavora stabilmente presso l'azienda cliente nel caso di consulenza on site.

Tutti gli altri costi vengono trattati come indiretti.

È necessario soffermarsi a parlare dei costi del personale, che costituiscono la parte preponderante dei costi totali.

Per quanto riguarda i progettisti e il responsabile dell'area tecnica, una parte dei relativi costi viene attribuita direttamente alle singole commesse, sulla base delle ore dedicate ad esse da ciascun dipendente, desunte dai Time Sheet compilati quotidianamente dal personale. Qualora risultassero ore non attribuibili ad una specifica commessa, queste vengono ricomprese tra i cosiddetti “costi di struttura budgettari”, ovvero tra i costi generali aziendali, sotto la voce “costi indiretti del personale non imputati su commessa”.

Tali ore possono essere dedicate ad esempio alla gestione della documentazione generale o allo svolgimento di riunioni aziendali per illustrare lo stato di avanzamento di tutte le commesse aperte.

Per quanto riguarda il personale amministrativo, commerciale e dirigenziale, sono state stabilite delle percentuali approssimative in base alle quali una parte del costo di tali categorie di personale – costo costituito dalla retribuzione lorda, dal TFR e dalla tredicesima e quattordicesima mensilità – viene attribuita direttamente alle singole commesse: generalmente tali percentuali variano tra il 10% e il 20% del costo totale, da suddividere poi in parti uguali per il numero di commesse in essere in azienda. La restante parte del costo - che rappresenta la percentuale più alta - di queste tre categorie di personale viene ricompresa tra i costi generali aziendali, anch'essa sotto la voce “costi indiretti del personale non imputati su commessa”.

Per quanto riguarda gli altri costi diretti menzionati sopra, questi vengono attribuiti direttamente alla commessa per cui sono sostenuti, facendo attenzione ad avere la documentazione necessaria per attestarli, cioè le Note Spesa per quanto riguarda i rimborsi spesa, e le fatture per quanto riguarda le spese di trasferta e gli acquisti di beni/servizi su commessa.

Tutti gli altri costi non attribuibili direttamente vengono ricompresi nel prospetto dei “Costi di struttura budgetari”, che quindi è costituito da:

- costi indiretti del personale non imputati su commessa (amministratore, personale amministrativo, progettisti);
- costi addestramento professionale;
- costi risorse tecnologiche non imputati su commesse (licenze, computer, manutenzioni);
- costi per materiali di consumo;
- costi per viaggi (viaggi su commesse non fatturate);
- affitto ufficio;
- spese condominio;
- energia elettrica;
- pulizie ufficio;

- canoni utenze internet/telefoni;
- consulenze direzionali (consulente del lavoro, commercialista, professionista per la gestione della qualità);
- costi di pubblicità e marketing;
- spese amministrative e generali;
- spese noleggio auto;
- spese varie;
- oneri finanziari.

A ciascuna di queste voci viene attribuito un valore stimato sulla base dell'andamento di tali costi nell'anno precedente, ricaricati di una percentuale arbitraria per scopi cautelativi.

Sommando tali voci si ottiene un totale dei costi indiretti che viene poi ripartito tra le diverse commesse sulla base del margine lordo generato da ciascuna di esse. Tale procedimento viene effettuato a preventivo, fornendo quindi inizialmente dati previsionali che sono poi aggiornati in corso d'opera.

La metodologia per il calcolo del costo di commessa impiegata dall'azienda Alfa Srl risulta quindi essere quella del Full Costing, che prevede, ricordiamo, l'attribuzione diretta all'oggetto di costo dei costi specificatamente sostenuti per tale oggetto (diretti) e la ripartizione dei costi indiretti tramite un'unica base di riparto in questo caso, rappresentata appunto dal margine lordo di ciascuna commessa. Più nello specifico, si tratta di un Full Costing di copertura, in cui l'allocazione dei costi indiretti indica il contributo minimo di copertura dei costi della capacità produttiva da parte di ciascuna commessa; con tale tipologia di Full Costing si perviene quindi ad un prezzo minimo da praticare affinché possano essere coperti i costi della capacità produttiva nel breve periodo⁴¹.

Una volta che sono state identificate le categorie di costo ed è stato loro attribuito un valore, può essere redatto il Conto Economico della singola commessa.

41 Cinquini, 2008: pp. 185-188

Il prospetto del Conto Economico di commessa appare come nella Tavola seguente:

Ricavi maturati da compensi ed onorari
-personale
-acquisti su commessa
-altro
Ricavi maturati da rimborsi spese fatturati
-rimborsi spese collaboratori
-rimborsi spese dipendenti
Totale ricavi
Costi del personale interno
-personale diretto (progettisti)
-personale amministrativo
Costi del personale esterno
Costi per acquisto di beni su commessa
Costi per acquisto di servizi su commessa
Costi risorse tecniche su commessa
Spese vive di commessa
Totale costi diretti ed indiretti specifici su commessa
Margine lordo di commessa
Quota parte dei costi di struttura
Risultato lordo di commessa

Analizziamo la derivazione di ciascuna voce del Conto Economico di commessa:

- ricavi maturati da compensi ed onorari: si ottengono solitamente dall'offerta commerciale, tuttavia è necessario distinguere tra fatturazione a corpo e a consuntivo. Nel primo caso, ricordiamo, l'offerta riporta esclusivamente l'ammontare che il cliente dovrà corrispondere all'azienda Alfa, indipendentemente dal numero di ore di lavoro effettivamente svolte; potrà accadere quindi che l'azienda sostenga una perdita qualora le ore impiegate superino quelle previste e il prezzo praticato non sia in grado di coprire i costi effettivamente sostenuti. Nel caso in cui invece la fatturazione avvenga a consuntivo si terrà di conto delle ore di lavoro che

si sono rese necessarie, e i ricavi potranno essere desunti moltiplicando le ore di ciascun progettista sulla commessa, come da Time Sheet, per la corrispondente tariffa oraria. Gli altri ricavi che rientrano in questa prima voce, come ad esempio quelli relativi agli acquisti su commessa, sono solitamente inclusi nell'offerta commerciale, e trovano anch'essi riscontro nella fatturazione;

- ricavi maturati da rimborsi spese fatturati: sono anch'essi solitamente già inclusi nel preventivo e vengono attestati nel momento in cui si ricevono, dai collaboratori o dai dipendenti, i documenti relativi, ovvero le Note Spesa. Ancora una volta, nel caso di fatturazione a corpo o a forfait, può accadere che l'azienda vada incontro ad una perdita rispetto a quanto preventivato in fase di offerta;
- costi del personale interno: sono i costi ottenuti moltiplicando il costo orario della risorsa per le ore impiegate sulla commessa, rilevate dal Time Sheet;
- costi del personale esterno: sono i costi dei collaboratori di cui talvolta si avvale l'azienda Alfa per lo svolgimento di progetti per cui si rendono necessarie competenze specifiche in determinati settori. Il relativo costo per l'azienda si manifesta nel momento della fatturazione da parte del collaboratore, salvo diversi accordi pattuiti precedentemente;
- costi per acquisti di beni/servizi su commessa: vengono rilevati tramite l'offerta commerciale ricevuta dal fornitore e la successiva fattura;
- costi risorse tecniche su commessa: l'azienda Alfa raccoglie le proprie risorse tecniche in un prospetto in cui vengono indicati il costo annuo della risorsa (ovvero la sua quota di ammortamento) e la sua capacità pratica, ottenuta calcolando il numero di ore in cui, teoricamente, la risorsa potrebbe essere utilizzata durante l'anno. Se ne ottiene così un costo orario che, moltiplicato per il numero di ore in cui è stata utilizzata la risorsa, esprime il contributo apportato alla commessa. Questo procedimento viene impiegato per quelle risorse che contribuiscono in modo significativo allo svolgimento della commessa. A fine anno si

otterrà un dato di costo della capacità inutilizzata di tali risorse che confluirà tra i costi indiretti visti precedentemente;

- spese vive di commessa: comprendono quelle spese, non incluse nelle voci precedenti, sostenute esclusivamente per la commessa in oggetto, come ad esempio le spese di viaggi e di trasferta. Si ottengono tramite i documenti (scontrini, fatture, pedaggio autostradale, scheda carburante) che i dipendenti interessati devono consegnare nel momento in cui sostengono tali spese;
- margine lordo di commessa: questo non può essere considerato un vero e proprio margine di contribuzione in quanto non si basa sulla distinzione tra costi variabili e costi fissi, tuttavia è un risultato intermedio particolarmente importante sia perché evidenzia la capacità di ciascuna commessa di contribuire alla copertura dei costi generali aziendali, sia perché, nel caso dell'azienda Alfa Srl, è la base utilizzata per ripartire i costi indiretti tra le diverse commesse;
- quota parte dei costi di struttura: come accennato sopra, il totale dei costi di struttura elaborato nell'apposito report viene suddiviso tra le diverse commesse sulla base del margine lordo realizzato da ciascuna di esse. L'idea di fondo è quindi quella di far gravare tali costi in misura maggiore su quelle commesse che hanno una maggiore capacità di copertura dei costi generali aziendali. In altri termini, le commesse che procurano un margine lordo più alto vedono attribuirsi al contempo una quota di costi di struttura più alta, in virtù della loro maggiore capacità di copertura di tali costi;
- risultato lordo di commessa: questo risultato finale permette di verificare se la commessa ha generato un utile o una perdita, tenuto di conto sia dei costi diretti ad essa imputabili sia della quota parte dei costi indiretti.

È necessario sottolineare che tale prospetto viene creato, in un primo momento, sulla base di dati preventivi derivanti dall'offerta commerciale, quindi sotto forma di budget; durante lo svolgimento della commessa viene poi continuamente

aggiornato in base alle ore di lavoro effettivamente impiegate, di modo da ottenere un progressivo allineamento con quello che è l'andamento effettivo della commessa.

Da questo primo prospetto di Conto Economico è possibile capire subito, sia in fase di svolgimento della commessa che a consuntivo, se l'azienda è stata in grado di produrre utile o al contrario ha subito una perdita, dati il prezzo praticato e i costi sostenuti.

I Conti Economici delle commesse confluiscono poi nel Conto Economico Gestionale dell'azienda, articolato come segue:

+ Ricavi maturati da compensi ed onorari
+ Ricavi maturati da rimborsi spese
(A) Totale ricavi
- Costi del personale su commessa
- Costi per l'acquisto di beni/servizi su commessa
- Rimborsi spesa su commessa
- Costi risorse tecniche su commessa
(B) Totale costo del venduto
(C) Margine lordo (A-B)
- Costi di struttura
- Oneri finanziari
(D) Totale costi generali
(E) Proventi finanziari e patrimoniali
(F) Risultato lordo (C-D-E)
Imposte sul reddito
(G) Risultato netto

Questo secondo prospetto, aggiornato in corso d'opera, permette di avere una panoramica della situazione aziendale nel corso dell'anno.

Per quanto riguarda la derivazione delle voci di ricavo e di costo si rimanda a quanto detto sopra per il Conto Economico delle singole commesse.

Dalla differenza tra ricavi totali e costo del venduto viene ottenuto un primo margine lordo (a livello complessivo) che indica la capacità di copertura dei costi generali aziendali tramite i ricavi di vendita, una volta che sono stati coperti i costi direttamente attribuibili alle singole commesse. Infine si perviene ad un risultato netto che ci mostra se l'azienda ha operato in utile o ha subito perdite.

2.5.4 Il calcolo dei costi di commessa (secondo procedimento)

Al crescere del volume d'affari realizzato dall'azienda, è stata sentita l'esigenza da parte della proprietà di apportare alcune modifiche al sistema di calcolo dei costi di commessa fin qui descritto. Man mano che la domanda da parte dei clienti aumentava, l'azienda Alfa si è trovata a gestire una mole sempre maggiore di documenti, di dati di ricavo e di costo, rendendo per certi versi inadeguato il procedimento adottato sino a quel momento. In particolare, iniziava a sentirsi la mancanza di informazioni immediate e attendibili sull'utile generato da ciascuna commessa, e i processi di elaborazione dei conti economici parevano essere troppo complicati e incerti, rendendo difficoltoso per la proprietà utilizzarli come basi per la determinazione dei prezzi di vendita.

Per rendere più agevole la gestione delle commesse e semplificare il lavoro dell'amministrazione è stato quindi recentemente introdotto un software apposito; al contempo sono state apportate alcune modifiche al processo di classificazione dei costi aziendali di modo da raggiungere più efficacemente lo scopo prefissato. La nuova impostazione non apporta molti cambiamenti per quanto riguarda i costi diretti evidenziati precedentemente: i costi del personale (ad eccezione di quello amministrativo, commerciale e della direzione), i costi per l'acquisto di

beni e servizi su commessa, le spese di trasferta e i rimborsi vengono sempre imputati direttamente alla commessa per cui vengono sostenuti.

Concentriamo l'attenzione sulle modalità di imputazione dei costi indiretti, che sono quelli che comportano maggiori problemi.

Per quanto riguarda i costi indiretti, questi sono raccolti in un prospetto che, rispetto a quello analizzato precedentemente, presenta alcune differenze, andando a configurarsi come segue:

- affitto ufficio;
- spese condominiali;
- spese di pulizia ufficio;
- energia elettrica;
- spese utenze telefoniche e internet;
- macchina aziendale: viene ricompreso nei costi indiretti solo il canone annuo, mentre i costi per la benzina e il casello autostradale vengono imputati direttamente alla commessa di riferimento;
- materiale da ufficio;
- software;
- quota di ammortamento delle risorse tecnologiche;
- consulenze professionali (consulente del lavoro, commercialista, professionista per la gestione della qualità);
- spese assicurazione;
- spese pubblicità;
- costi di formazione;
- costo personale amministrativo;
- costo personale commerciale;
- costo Direzione.

Anche ora, come avveniva precedentemente, i valori di tali voci vengono determinati sia guardando all'anno precedente, sia sulla base delle prospettive di investimento della proprietà, in vista della crescita aziendale desiderata.

Uno dei cambiamenti principali apportati riguarda le ultime tre voci del prospetto. Ricordiamo che prima i costi di queste tre categorie di risorse umane venivano attribuiti direttamente alle singole commesse secondo percentuali arbitrarie, mentre la restante parte veniva ricompresa nel prospetto dei “costi di struttura budgettari”, sotto la voce “costi indiretti del personale non imputati su commessa”.

Con la nuova impostazione si è preferito ricomprendere interamente il costo di queste categorie di personale tra i costi indiretti aziendali. La motivazione principale di tale scelta risiede nell'eccessiva soggettività che caratterizzava la scelta delle percentuali di attribuzione. La revisione del sistema di costing implementato fino a quel momento, infatti, ha fatto sorgere il dubbio che le percentuali utilizzate non fossero effettivamente espressive dell'impiego di tali risorse umane direttamente sulle singole commesse: a ben vedere, risultava troppo arbitrario, e quindi poco affidabile, stabilire in che misura il personale dirigenziale, amministrativo e commerciale lavorasse direttamente sulla specifica commessa. Questo anche perché il tempo dedicato alle singole commesse consisteva in pochi minuti dedicati sporadicamente, mentre la maggior parte del tempo di tali dipendenti veniva impiegato per la gestione delle commesse nel loro complesso.

In vista di una maggiore oggettività, quindi, si è preferito ricomprendere tali voci interamente tra i costi generali aziendali.

L'altra differenza sostanziale è che con la nuova impostazione i costi indiretti non vengono più ripartiti sulle diverse commesse ma sulle risorse umane “progettisti”, in modo da pervenire ad una loro tariffa oraria, sulla base della quale praticare un prezzo al cliente che sia in grado di coprire tutti i costi complessivamente sostenuti, assicurando al contempo un margine di guadagno.

Questa decisione rispecchia perfettamente l'esigenza dell'imprenditore di avere un dato chiaro e sicuro che ricomprenda tutti i costi sostenuti dall'azienda.

Vediamo nello specifico come si ottiene questa tariffa oraria.

Il primo elemento da ricavare è il costo annuale di ciascun ingegnere, che è stato ottenuto sommando la retribuzione mensile lorda, il TFR, la tredicesima e la

quattordicesima, tenuto conto di quelle che sono le agevolazioni per l'azienda derivanti dal jobs act e dai contratti di apprendistato.

A questo primo elemento di costo è stata aggiunta una quota parte dei costi generali visti precedentemente, quota ottenuta dividendo il totale di tali costi per il numero di dipendenti presi in considerazione.

Si è ritenuto più corretto attribuire i costi generali ai vari dipendenti in parti uguali e non sulla base di altri criteri, come ad esempio il costo di ciascun dipendente per l'azienda, una delle alternative di scelta. Infatti, non sembrava corretto che le risorse con un costo aziendale più alto fossero caricate di una percentuale di costi generali maggiori, in quanto il costo aziendale non sembra essere una base di riparto adeguata ad esprimere il consumo che ciascuna risorsa fa dei fattori produttivi aziendali. Scegliere il costo aziendale di ciascun dipendente come base di riparto, implica sostenere che chi costa di più all'azienda consuma una quantità maggiore di fattori produttivi, cosa che non pare essere vera. Infatti, se analizziamo la composizione dei costi generali, possiamo notare come una parte di questi siano rappresentati da spese relative agli spazi occupati dall'azienda e alle utenze; non ha senso pensare, nel caso specifico dell'azienda Alfa, che gli spazi in cui si svolge l'attività d'impresa siano “consumati” maggiormente da un dipendente piuttosto che da un altro, così come un ragionamento analogo può essere fatto per le varie utenze. Per quanto riguarda le altre voci dei costi generali, come ad esempio i software o le risorse tecnologiche, possiamo affermare che il lavoro svolto da un progettista non si differenzia da quello di un altro in misura tale da giustificare un maggior consumo di tali risorse da parte dell'uno o dell'altro.

Ciascun ingegnere all'interno dell'azienda svolge attività analoghe, che comportano pressappoco lo stesso consumo di risorse. Questa breve analisi ha portato a preferire l'attribuzione dei costi generali in parti uguali per tutti i dipendenti presi in considerazione.

Una volta individuato questo primo aggregato di costi – costo aziendale di ciascun ingegnere + quota parte dei costi generali – viene diviso per la capacità pratica annuale di ciascun dipendente, espressa in ore, ottenendo così il costo

orario di ciascuno. Tale capacità deriva dalla considerazione delle ore di calendario durante l'anno, decurtate delle ore riconducibili a ferie, permessi e malattie, che si è assunto siano intorno ai 25 giorni per anno.

A quest'ultimo costo individuato viene sommata una quota parte del costo delle licenze utilizzate; tale quota si ottiene dividendo il costo annuale delle licenze per la capacità pratica espressa in ore – la stessa impiegata per la determinazione del costo orario dei dipendenti – e dividendo ulteriormente il risultato ottenuto per il numero di progettisti presenti in azienda, che potenzialmente potrebbero impiegare tali licenze.

A ben vedere, le licenze disponibili in azienda vengono impiegate solo per determinate tipologie di lavori, e quindi non sempre. Sarebbe stato possibile ottenere un dato maggiormente accurato calcolando il costo orario della licenza e attribuendo tale costo solo a quelle commesse per cui effettivamente viene impiegata, sulla base delle ore di reale utilizzo della stessa per lo svolgimento dello specifico lavoro. Un procedimento del genere, sebbene sicuramente più accurato e veritiero, avrebbe comportato però la necessità di aggiungere al Time Sheet compilato dai dipendenti l'indicazione delle ore di utilizzo delle licenze sulle varie commesse. Questo avrebbe aumentato la complessità delle annotazioni, e inoltre si temeva che, utilizzando il software gestionale, questo avrebbe contato come doppie le ore di utilizzo delle licenze, andando quindi a fornire una rappresentazione fuorviante delle ore rilevate a consuntivo su ciascuna commessa. Per semplicità, quindi, si è preferito sommare il costo orario delle licenze al costo del personale, ritenendo che tale procedimento non alterasse eccessivamente la veridicità del valore finale.

Al termine del procedimento appena descritto si ottiene quindi il costo di un'ora di lavoro di ciascun ingegnere, tenuto conto del costo vero e proprio del dipendente, del costo delle licenze e di una parte dei costi generali aziendali.

Applicando a tale costo un adeguato mark up, stabilito dalla proprietà, si ottiene la tariffa oraria da praticare ai clienti. Come già accennato precedentemente, tale tariffa assicura all'azienda la piena copertura dei costi diretti ed indiretti, soddisfacendo le esigenze della proprietà. Tale copertura si avrà qualora l'azienda

riesca a praticare un prezzo orario dei servizi resi almeno uguale al costo orario ottenuto col procedimento descritto, e nel caso in cui vengano fatturate tutte le ore effettivamente dedicate alla commessa – quindi in caso di fatturazione a consuntivo – .

Sulla base del costo orario di ciascun dipendente, e quindi della conseguente tariffa oraria individuata, gli ingegneri sono stati suddivisi in tre sotto categorie: ingegneri junior, medium e senior.

Per capire ancora più in profondità le dinamiche produttive aziendali appare utile notare come gli ingegneri junior, a cui corrisponde una remunerazione inferiore e conseguentemente un costo orario e una tariffa di vendita oraria inferiori, siano quelli che in realtà contribuiscono in misura maggiore, in termini di tempo impiegato, alla realizzazione della commessa e dei conseguenti ricavi. Questo sembra essere uno dei tratti caratterizzanti le aziende ad alta intensità di conoscenza, come sottolineato anche da Ditillo. L'autore sottolinea infatti come in tali aziende “gli incentivi per i partner, infatti, derivano solo parzialmente dalle alte tariffe orarie che l'impresa è in grado di far pagare ai propri clienti. Il resto deriva, in gran parte dalla capacità dell'impresa di far leva, attraverso la definizione di una determinata struttura dei gruppi di lavoro, sulle abilità dei professionisti senior per impiegare efficacemente le competenze degli junior. Il livello dei ricavi dipende dunque dalle sinergie che il gruppo di lavoro sa generare”⁴². In altri termini, ciò che l'autore esprime e che è perfettamente ravvisabile anche nel caso dell'azienda oggetto del presente studio è che le capacità e la competenza degli ingegneri junior possono fruttare solo grazie al coordinamento e alla guida delle figure professionali senior, che sono quindi fondamentali per lo svolgimento del lavoro.

Una volta così ottenute le informazioni necessarie, il costo della singola commessa, che rappresenta l'oggetto di costo finale per l'azienda Alfa Srl, è ottenuto moltiplicando il costo orario dei dipendenti impiegati per lo svolgimento di tale commessa per le ore lavorate su di essa.

L'introduzione del software gestionale nell'azienda Alfa Srl permette di

42 Ditillo, 2006: pp. 64

evidenziare i ricavi conseguiti e i costi sostenuti sia a budget – sulla base di quanto preventivato nell'offerta commerciale – che a consuntivo – sulla base delle ore effettivamente impiegate – ; conseguentemente, dalla differenza tra budget e consuntivo, è possibile identificare gli scostamenti emersi nello svolgimento della commessa, andando ad analizzarne le cause per evidenziare eventuali possibilità di miglioramento.

Riassumendo quanto descritto finora, con le modifiche apportate l'azienda Alfa Srl si avvale di un sistema di costing che prevede l'attribuzione dei costi generali complessivamente sostenuti – quindi anche quelli dell'area amministrativa, dell'area commerciale e della Dirigenza – a ciascun professionista dell'area tecnica, in quanto questi sono le risorse principali che consumano i restanti fattori produttivi. I costi così accumulati nell'area tecnica vengono ripartiti tra le diverse commesse tramite un'unica base di riparto, costituita dalle ore di lavoro tecnico dedicate a ciascuna commessa.

Il sistema di costing così elaborato permette alla proprietà di avere le informazioni di costo necessarie per il raggiungimento delle finalità preposte: essa infatti dispone di una base soddisfacente per la determinazione del prezzo da praticare ed è in grado di valutare l'andamento di ciascuna commessa – e conseguentemente quello complessivo aziendale –.

Il software gestionale, poi, costituisce un valido supporto a tal fine, elaborando una sintesi economica delle varie commesse che semplifica il processo gestionale e di controllo.

Capitolo 3

3 Considerazioni sui fattori che influenzano il sistema di costing nel caso dell'azienda Alfa Srl

Nel primo capitolo di questa tesi si è fatto riferimento alla letteratura per individuare i fattori che potrebbero influenzare l'adozione di un sistema di costing. In questo capitolo si cerca di valutare l'adeguatezza del sistema implementato dall'azienda Alfa srl, di cui si è parlato nella seconda parte della tesi, facendo riferimento ai fattori interni ed esterni all'organizzazione che caratterizzano il modo di operare dell'azienda analizzata.

Come esposto precedentemente, il sistema adottato dall'azienda Alfa Srl si configura come un sistema di Full Costing di copertura, quindi un sistema molto semplice, che si posiziona, facendo fede allo studio di Al-Omiri e Drury esposto nel primo capitolo, all'inizio del continuum rappresentante i diversi gradi di sofisticatezza dei sistemi a disposizione delle aziende.

La scelta di un sistema tradizionale è sicuramente in parte da ricondurre alla mancanza di una conoscenza e di uno studio approfondito sui sistemi di costing implementabili e sui benefici potenziali che metodologie più avanzate potrebbero apportare all'azienda.

Tuttavia, le motivazioni principali dell'adozione di un sistema molto semplice devono essere rinvenute nell'analisi del contesto in cui l'azienda si trova ad operare. Tale analisi che andremo a compiere sarà divisa in tre macro aree: lo studio delle variabili aziendali e quello delle variabili esterne all'azienda oggetto di trattazione e infine l'analisi di altri fattori, non ricompresi nelle precedenti categorie, che giustificano l'adozione di tale sistema di costing.

3.1 Le variabili aziendali

3.1.1 La dimensione aziendale

L'azienda Alfa Srl è una startup di dimensioni ridotte, con un numero di collaboratori interni pari a quattordici ed un fatturato annuale ben al di sotto della soglia dei 10 milioni di Euro, presa come riferimento per l'identificazione delle dimensioni aziendali.

Il fattore dimensionale influenza la scelta del sistema di costing implementato per due motivi principali: prima di tutto, non si rileva in azienda la presenza di cospicui fondi da destinare all'adozione di metodologie più complesse per l'elaborazione e la gestione dei costi. Come argomentato nei precedenti capitoli, e come sostenuto anche nella letteratura della materia, sistemi di costing più sofisticati richiedono ingenti investimenti sia per l'adozione del sistema, sia per mantenerlo funzionante: può rendersi necessaria l'assunzione di personale aggiuntivo deputato appositamente alla gestione dei costi, o un periodo di formazione per il personale già impiegato in azienda, o ancora l'acquisto di particolari software che siano in grado di supportare il sistema.

Pare lecito pensare che le aziende di dimensioni maggiori abbiano accesso ai fondi necessari per l'implementazione di sistemi di costing sofisticati, mentre non si può dire lo stesso delle aziende di dimensioni ridotte. Nel caso dell'organizzazione oggetto del presente studio, seppure i risultati conseguiti nei pochi anni di attività siano senz'altro positivi, l'intenzione è quella di investire l'utile creato per la crescita aziendale e per il raggiungimento degli altri obiettivi strategici esposti nel precedente capitolo. Il proprietario di Alfa Srl non sente una forte esigenza di cambiare il proprio sistema di costing e si è limitato essenzialmente ad apportare alcune lievi modifiche al sistema in essere: la conseguenza diretta è che le decisioni di investimento degli utili generati dall'attività siano orientate verso altri obiettivi, che la proprietà valuta come più rilevanti in questo momento.

Del resto, se anche l'azienda avesse a disposizione un grande ammontare di fondi da investire nel cambiamento del sistema di costing, non sarebbe consequenziale che tale investimento fosse effettivamente realizzato. Qui entra in gioco la seconda motivazione dell'influenza esercitata dalla dimensione aziendale sulla scelta della metodologia di costing più appropriata per il caso specifico. L'azienda Alfa, proprio in virtù della sua dimensione ridotta, presenta un volume d'affari contenuto, e conseguentemente la mole di costi da tenere sotto controllo e da gestire non pare essere, relativamente parlando, molto alta.

Un sistema di costing tradizionale come il Full Costing impiegato attualmente dall'azienda risulta essere più che sufficiente per fornire alla proprietà una visione d'insieme dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi: l'impiego di sistemi più sofisticati per gestire una realtà che non pare essere eccessivamente complessa, porterebbe ad un inutile appesantimento dei processi aziendali. Le informazioni derivanti da metodologie più accurate, come ad esempio l'Activity-Based Costing, sarebbero sicuramente più precise e più affidabili, ma non rivelerebbero appieno la propria utilità in un contesto aziendale come quello di Alfa Srl.

In altri termini, si rischierebbe di avere informazioni molto accurate ma che non apportano un evidente valore aggiunto al processo decisionale, e questo sia perché mancano le competenze per capire realmente le informazioni di costo generate, sia perché i costi sostenuti per ottenerle potrebbero non trovare riscontro in un maggior beneficio apportato, data la bassa complessità dei processi aziendali e il volume d'affari contenuto.

3.1.2 La struttura dei costi aziendale

Ai fini della valutazione dell'adeguatezza del sistema di costing implementato è necessario focalizzare l'attenzione anche sulla struttura dei costi aziendale.

In letteratura è stato ampiamente evidenziato come quelle realtà che presentano un'alta percentuale di costi indiretti siano più inclini all'adozione di sistemi più sofisticati per l'attribuzione di tali costi agli oggetti di costo; viceversa, nelle

aziende in cui i costi indiretti rappresentano una percentuale ridotta dei costi totali, si tende ad implementare sistemi di costing più semplici, data la minore distorsione informativa che questi comportano nel caso specifico.

Quanto detto appare confermato dall'analisi della struttura dei costi dell'azienda Alfa Srl. Come esposto nel secondo capitolo, la parte preponderante dei costi aziendali è costituita dal costo del personale, che viene attribuito quasi completamente in modo diretto alle varie commesse. Fanno eccezione i costi del personale amministrativo, commerciale e gestionale, che si è scelto di trattare come indiretti, data la difficoltà nel trovare una base di riparto che fosse effettivamente espressione del contributo di queste categorie di personale alla realizzazione delle singole commesse. I costi indiretti invece costituiscono solo il 30% circa dei costi totali, una percentuale relativamente modesta.

Data tale struttura dei costi, tipica delle aziende knowledge intensive come quella oggetto di analisi, l'impiego di un sistema di costing tradizionale, e quindi poco accurato nell'attribuzione dei costi indiretti, non pare portare a forti distorsioni delle informazioni di costo. La motivazione di ciò sembra evidente: la maggior parte dei costi aziendali possono essere attribuiti direttamente, quindi con criteri che assicurano la massima affidabilità delle informazioni derivanti; i restanti costi, seppur attribuiti con un basso grado di accuratezza, rappresentano una minima parte del costo dell'oggetto finale. Il costo di commessa che ne deriva, quindi, non è sicuramente il vero costo sostenuto per lo svolgimento della stessa - costo che comunque è impossibile ottenere perché, come noto, è anche frutto di stime e congetture - ma presenta un grado di affidabilità accettabile, dato che le possibili distorsioni derivano esclusivamente dall'attribuzione dei costi indiretti.

Ancora una volta, possiamo notare come sarebbe senz'altro possibile ottenere informazioni di costo ancora più accurate tramite l'impiego di sistemi di costing più sofisticati, ma il costo di implementazione di sistemi del genere potrebbe non essere compensato dal valore aggiunto ottenuto da tali informazioni. A ben vedere, il discorso si riconduce ancora alla valutazione della convenienza di ottenere informazioni più sofisticate, dati i costi da sostenere per tale maggiore accuratezza.

3.1.3 La struttura organizzativa

L'azienda Alfa Srl è organizzata con una struttura molto semplice di tipo gerarchico – funzionale; la semplicità della struttura organizzativa può essere ricondotta alle dimensioni molto contenute dell'azienda e alla bassa complessità dei suoi meccanismi operativi.

Come descritto nel capitolo precedente, i livelli gerarchici sono essenzialmente tre: il primo costituito dalla Direzione Generale, il secondo dal Responsabile Amministrativo, dal Responsabile Tecnico e dal Responsabile Commerciale, il terzo dai progettisti e dagli addetti dell'area Amministrativa e Commerciale. Di fatto però, il proprietario dell'azienda riveste contemporaneamente il ruolo di Direttore Generale, Responsabile Amministrativo e Responsabile Commerciale.

Un'organizzazione interna di questo tipo fa sì che, sostanzialmente, tutte le responsabilità siano in mano ad un'unica persona, ovvero il proprietario, e conseguentemente la quasi totalità delle decisioni aziendali siano prese da tale figura. Questo determina il forte accentramento di cui si è parlato nel secondo capitolo di questa tesi: il processo decisionale, in qualsiasi ambito dell'attività aziendale, è compito esclusivo del proprietario, che detiene il pieno controllo delle dinamiche aziendali.

In tale contesto organizzativo e decisionale il sistema di costing deve semplicemente essere in grado di elaborare configurazioni di costo che forniscano un supporto alle decisioni; a tal fine si rendono sufficienti anche informazioni meno accurate, dato che il soggetto decisore ha di fatto la piena conoscenza ed il pieno controllo di tutto ciò che accade in azienda, dal sostenimento dei singoli costi – che lui stesso autorizza – allo svolgimento di ciascuna attività aziendale.

La caratterizzazione fortemente accentrata incide sull'adozione del sistema di costing anche da un altro punto di vista. Come esposto nel primo capitolo di questa tesi, Balakrishnan, Labro e Sivaramakrishnan identificano tre ruoli essenziali rivestiti dal sistema di costing in azienda, tra cui quello di modifica dei comportamenti.

Nel caso del sistema dell'azienda oggetto di studio non si rileva tale funzione; questa mancanza è principalmente da ricondurre, a parere di chi scrive, al fatto che non vi è una condivisione di responsabilità all'interno dell'azienda. Come ripetuto più volte, infatti, le maggiori responsabilità gravano quasi interamente sul proprietario, con la conseguenza che quest'ultimo non necessita dello strumento del costing per indurre comportamenti nei dipendenti, né per responsabilizzarli sul raggiungimento di determinati obiettivi o per valutarne la performance.

Nella situazione così delineata possiamo quindi affermare ancora una volta che un sistema di costing tradizionale, con un basso grado di accuratezza, risulta adeguato anche dal punto di vista degli effetti che esso genera sui dipendenti, in termini di comportamento e responsabilità degli stessi.

Una struttura organizzativa così costruita, inoltre, pone maggiormente – se non esclusivamente – l'attenzione sulle funzioni aziendali, piuttosto che sui processi necessari per l'ottenimento dell'output finale.

Il processo produttivo dell'azienda Alfa Srl non sembra essere particolarmente complesso: l'iter di acquisizione e svolgimento di ciascuna commessa si apre con la definizione dell'offerta commerciale e si chiude con la fatturazione; tra queste due attività il lavoro è quasi unicamente costituito dalla progettazione da parte degli ingegneri. È indubbiamente vero che l'output dell'attività aziendale è fortemente differenziato, in quanto nessuna commessa è uguale ad un'altra, ma a ben vedere tale differenziazione non deriva da modalità diverse di svolgimento dell'attività produttiva: ciascuna commessa è sottoposta alle medesime attività e consuma i medesimi fattori produttivi, in particolare le risorse umane deputate alla sua gestione e realizzazione. Ciò che differenzia gli oggetti di costo dell'azienda Alfa Srl è piuttosto la quantità di fattori impiegati, cioè le ore dei progettisti dedicate a ciascuna commessa, facilmente attribuibili tramite le rilevazioni dei Time Sheet. Questa caratteristica dell'output d'impresa sembra confermare il fatto che i processi attuati in azienda non presentano alti livelli di complessità.

Quanto detto serve per evidenziare come non vi sia, nel caso dell'azienda oggetto di studio, una particolare necessità di focalizzare l'attenzione sui processi aziendali: sia perché questi non assumono connotazioni distintive rispetto a quelli dei concorrenti tali da apportare un valore aggiunto particolare al servizio fornito dall'azienda, sia perché i tempi dedicati dal personale non progettista alla gestione della commessa sono irrilevanti se paragonati a quelli della fase esecutiva in sé e per sé.

Appare molto più adeguato nell'azienda Alfa Srl concentrarsi sulle funzioni aziendali, in quanto si tende a rimarcare la divisione delle risorse umane in gruppi caratterizzati dalla disponibilità di medesime competenze, quindi prevale fortemente una visione di tipo funzionale. In altri termini, lo studio dell'azienda e dei meccanismi che si instaurano al suo interno, ha portato a ritenere che l'output finale sia considerato soprattutto come il risultato di fasi ben distinte tra di loro, ciascuna che si avvale di competenze specifiche, quasi “compartizzate”, piuttosto che la risultante di una serie di attività che si susseguono con soluzione di continuità, coinvolgendo una pluralità di figure professionali diverse.

3.1.4 La cultura manageriale

Pare doveroso fare un breve cenno anche a quello che è il livello di cultura manageriale all'interno dell'azienda, intendendo con questo termine la capacità e l'attitudine a gestire le dinamiche aziendali avvalendosi di strumenti e meccanismi manageriali diffusi nella pratica⁴³.

Nell'azienda Alfa Srl non si rileva un alto grado di cultura manageriale: vengono applicati strumenti come l'analisi degli scostamenti e il conto economico gestionale, ad esempio, ma il livello di dettaglio e accuratezza nel loro utilizzo non pare essere molto alto.

Questo perché nonostante tali strumenti, come anche il sistema di costing

43 Bianchi Martini, 2009

implementato, forniscano sicuramente un ausilio al processo decisionale, questo sembra essere maggiormente guidato dall'esperienza acquisita dal proprietario nel corso degli anni. Le decisioni vengono prese in gran parte sulla base dell'intuito del Dirigente piuttosto che facendo affidamento alle informazioni derivanti dagli strumenti del controllo di gestione, anche se questi sono ovviamente un elemento indispensabile per valutare la bontà dell'operato aziendale.

Questo basso livello di cultura manageriale influisce sicuramente, tra le altre cose, sulla scelta del sistema di costing, portando a preferire metodologie poco sofisticate che sono comunque in grado di soddisfare le esigenze della proprietà nello specifico caso.

3.1.5 La finalità del calcolo del costo di commessa

Come già esposto precedentemente, la scelta del sistema di costing risulta essere influenzata anche dalle finalità per cui viene utilizzata l'informazione di costo, in quanto da tali finalità deriva l'esigenza di informazioni qualitativamente migliori e quantitativamente superiori.

L'azienda Alfa Srl impiega l'informazione di costo di commessa essenzialmente per due scopi: la determinazione del prezzo di vendita del servizio e la valutazione della profittabilità delle singole commesse e dell'attività aziendale nel suo complesso.

Riprendendo lo studio di Schoute esposto nel primo capitolo, la determinazione del product pricing può essere ricompresa nella più ampia categoria delle finalità strategiche, per cui l'autore ritiene adeguata l'adozione di sistemi di costing tradizionali, quindi meno accurati.

Abbiamo visto come la determinazione del prezzo di un'ora di lavoro dei progettisti dell'azienda Alfa Srl derivi da un procedimento sostanzialmente semplice, che prevede l'attribuzione a ciascun ingegnere dei costi indiretti in parti

uguali, pervenendo così ad un loro costo orario “complessivo”. L'utilizzo di un sistema di costing così elaborato, sebbene potrebbe essere sicuramente sottoposto ad ulteriori revisioni e miglioramenti, sembra soddisfare pienamente le esigenze della proprietà.

Nonostante Schoute nella sua analisi non abbia riscontrato alcuna relazione tra la finalità di product pricing e altre variabili contestuali, a parere di chi scrive le caratteristiche dell'arena competitiva in cui si muove l'azienda potrebbero influenzare la configurazione del sistema di costing utilizzato a tal fine. Infatti, se la competizione si giocasse sui prezzi di vendita, l'azienda sentirebbe maggiormente la necessità di delineare un costo di prodotto più accurato, per poi determinare una tariffa a cui vendere il proprio servizio che gli permetta di mantenersi competitiva sul mercato; di conseguenza si ritiene che l'organizzazione procederebbe all'implementazione di sistemi di costing più sofisticati. Questo tuttavia, come esposto nel secondo capitolo, non sembra essere il caso dell'azienda oggetto di studio, per cui il successo deriva in massima parte dalla qualità del servizio offerto, in termini di capacità di soddisfare le esigenze dei clienti con servizi progettati ad hoc.

Un'eccezione è rappresentata da un cliente di fama mondiale che, come detto precedentemente, l'azienda Alfa vuole fidelizzare, agendo sulla leva del prezzo di vendita e mantenendo ovviamente alti livelli qualitativi al tempo stesso. In questo caso si potrebbe rendere necessario un sistema di costing più sofisticato, che elabori il costo di commessa con un maggior grado di accuratezza al fine di evidenziare se il minor prezzo praticato a tale cliente è comunque in grado di coprire i costi sostenuti per lo svolgimento del lavoro.

In realtà l'analisi delle dinamiche aziendali e, in particolare, del processo decisionale, ha evidenziato come tale decisione di praticare sconti anche sostanziosi al cliente in questione sia presa sulla base dell'istinto dell'imprenditore, piuttosto che su uno studio accurato del costo del servizio offerto. Ancora una volta, il discorso si riconduce al problema della mancanza di una cultura manageriale all'interno dell'organizzazione, carenza che comporta un affidamento ridotto alle informazioni derivanti dal sistema di costing per

l'attuazione del processo decisionale.

D'altro canto, introdurre un sistema di costing più complesso e accurato per la determinazione del prezzo di vendita da applicare ad un unico cliente, per quanto questo possa essere importante per l'azienda, sarebbe poco sensato, oltre a comportare un notevole aumento della complessità della gestione.

Per quanto riguarda la seconda finalità nell'utilizzo del sistema di costing dell'azienda Alfa Srl, ovvero la valutazione della profittabilità delle singole commesse e, conseguentemente, dell'attività aziendale nel suo complesso, Schoute non fa riferimento a tale scopo nel suo studio.

In linea generale possiamo dire che, data la netta prevalenza di costi che possono essere attribuiti direttamente agli oggetti di costo, l'impiego di un sistema molto semplice non va ad inficiare in misura rilevante la valutazione dell'utile generato da ciascuna commessa: si perviene comunque ad un risultato di commessa che, pur non rappresentando il massimo dell'accuratezza, è comunque idoneo a fornire una panoramica complessiva della situazione aziendale.

È necessario tenere in considerazione, inoltre, il fatto che il mark up applicato al costo orario “complessivo” di ciascun progettista è stato determinato secondo un criterio cautelativo, e quindi copre ampiamente i costi sostenuti; il proprietario quindi, applicando la tariffa oraria prestabilita, ha già la consapevolezza di operare in utile. Quanto appena detto è sicuramente valido per le commesse per cui è prevista la fatturazione a consuntivo, cioè sulla base delle ore di lavoro effettivamente impiegate; nel caso di fatturazione a forfait, invece, c'è un maggiore rischio che ciò non accada. Questa problematica, a parere di chi scrive, dovrebbe essere tenuta sotto controllo tramite un'accurata analisi degli scostamenti dei tempi impiegati fase per fase, piuttosto che tramite una revisione del sistema di costing: individuando gli eventuali scostamenti di tempo sin dalle fasi iniziali di svolgimento della commessa, infatti, si evita il rischio che il monte ore aggiuntivo cresca a dismisura, determinando perdite ingenti al termine della commessa.

3.1.6 Il processo decisionale

Abbiamo visto nel secondo capitolo di questa tesi che il processo decisionale dell'azienda Alfa Srl è caratterizzato da una marcata centralizzazione e dall'impiego di una configurazione di costo pieno aziendale soprattutto per la determinazione del prezzo di vendita del servizio fornito. Per valutare l'adeguatezza del sistema di costing implementato in azienda è necessario analizzare più nel dettaglio alcuni elementi di tale processo decisionale.

Abbiamo già trattato il tema dell'accentramento delle responsabilità e delle decisioni nella figura del proprietario dell'azienda, e dell'influenza che tale caratterizzazione ha, a parere di chi scrive, sulla scelta del sistema di costing; un elemento collegato a questa strutturazione interna è sicuramente quello dell'eventuale presenza di asimmetrie informative.

Nell'azienda Alfa Srl la figura dell'imprenditore/proprietario e del management vanno sostanzialmente a coincidere, essendo il primo l'unico che prende decisioni in azienda e che si assume la responsabilità della quasi totalità delle attività svolte nelle diverse aree aziendali. L'unica eccezione è costituita dall'Area Tecnica, in cui le decisioni attinenti strettamente alla progettazione delle commesse vengono prese dal responsabile dell'area.

In una situazione del genere è molto improbabile, se non quasi impossibile, che vi siano asimmetrie informative di qualsiasi tipo: come ribadito più volte, il proprietario dell'azienda Alfa Srl detiene il pieno controllo sui processi aziendali, quindi risulta essere a conoscenza di tutte le informazioni, più o meno rilevanti, necessarie per attuare il processo decisionale.

Inoltre, è possibile notare come sia diffusa, all'interno dell'azienda oggetto di studio, una cultura caratterizzata da una forte comunicazione tra addetti e responsabili: questo contribuisce alla circolazione delle informazioni a tutti i livelli aziendali, instaurando una cultura della trasparenza all'interno dell'azienda. Di conseguenza, come esposto nello studio di Mishra e Vaysman citato nel primo capitolo di questa tesi, si rende sufficiente nel caso di Alfa Srl un sistema di costing semplice di tipo tradizionale, non avendo il proprietario alcuna incertezza

circa le informazioni di costo a disposizione del processo decisionale.

Un altro elemento di cui tener conto nella valutazione dell'adeguatezza del sistema di costing aziendale è rappresentato dal grado di dettaglio necessario per prendere le decisioni relative allo svolgimento dell'attività d'impresa. Abbiamo visto precedentemente come i sistemi di costing più sofisticati, come ad esempio l'Activity-Based Costing, permettano di raggiungere un grado di dettaglio superiore, andando a suddividere le attività aziendali ed i conseguenti costi a diversi livelli: tali metodologie, infatti, permettono di individuare le attività di supporto alle strutture, alla linea di prodotto, al lotto di produzione e all'unità di prodotto.

Tale livello di dettaglio, sebbene sia sicuramente molto accurato, pare inadeguato nel caso specifico dell'azienda Alfa Srl. L'unica utilità che l'azienda ne potrebbe ottenere, semmai, sarebbe quella di attribuire i costi sostenuti per lo svolgimento delle attività che forniscono un supporto alla struttura aziendale nel suo complesso, non essendo presenti in azienda linee di prodotto o lotti. A ben vedere però tale maggiore accuratezza comporterebbe un notevole aumento di complessità delle rilevazioni, aumento che non si ritiene sarebbe compensato da un'effettiva utilità aggiuntiva delle informazioni di costo ottenute. Difatti, il fulcro dell'attività aziendale è indubbiamente la commessa, di cui preme calcolare un costo che tenga di conto di tutte le spese sostenute dall'azienda e che possa quindi essere impiegato come base per la determinazione del prezzo di vendita del servizio. L'individuazione delle attività svolte a supporto della struttura aziendale, quindi, non sembra essere particolarmente utile ai fini per cui il sistema di costing viene utilizzato nel caso specifico. Ancora una volta, quindi, è possibile concludere che il sistema di costing tradizionale impiegato da Alfa Srl si rivela essere adeguato, pur presentando un basso livello di dettaglio.

Infine, abbiamo visto nel primo capitolo di questa tesi che Balakrishnan, Labro e Sivaramakrishnan sostengono che un sistema di costing tradizionale non sia adeguato per la valutazione della capacità inutilizzata, mentre presenta un'utilità maggiore per la determinazione del costo da sostenere nel lungo periodo per la realizzazione di un'unità di output addizionale – ovvero nel caso specifico per la

realizzazione di una commessa aggiuntiva – . Come già discusso precedentemente, la determinazione della capacità inutilizzata non è una delle esigenze sentite dalla proprietà dell'azienda Alfa Srl, cosa che rende adeguata l'adozione di sistemi tradizionali, piuttosto che metodologie più sofisticate.

A ben vedere, però, anche la determinazione del costo di realizzazione di una commessa aggiuntiva sembra essere poco utile ai fini decisionali nel caso dell'azienda Alfa Srl, in quanto la percentuale maggiore di tale costo è rappresentata dal costo della manodopera diretta, che ovviamente varia in base al numero di ore dedicate a ciascuna commessa.

In conclusione, anche l'analisi del processo decisionale e delle sue caratteristiche sembra confermare la tesi che il sistema tradizionale impiegato dall'azienda Alfa Srl risulta essere adeguato.

3.2 Le variabili esterne all'organizzazione

3.2.1 I clienti ed i fornitori

Come esposto nel precedente capitolo, i clienti e i fornitori dell'azienda Alfa Srl non presentano un potere contrattuale rilevante, salvo le eccezioni di cui si è già parlato.

I clienti raramente richiedono sconti sulle tariffe praticate dall'azienda, dimostrando una scarsa sensibilità al prezzo di vendita; Alfa Srl, di conseguenza, non trova difficoltà nell'ottenimento della remunerazione richiesta. In conseguenza di ciò, non è fortemente sentita l'esigenza di individuare accuratamente il costo di prodotto, al fine di ridurre i prezzi di vendita e incontrare le esigenze dei clienti. Infatti, si presume che, qualora i clienti detenessero un alto potere contrattuale, l'azienda sarebbe maggiormente portata ad individuare le potenzialità di miglioramento e di riduzione dei costi di

produzione, al fine di incrementare le vendite. Di conseguenza si renderebbe necessaria l'adozione di un sistema di costing più sofisticato che sia in grado di individuare un costo di prodotto più accurato possibile, per poter poi definire sulla base dello stesso un prezzo di vendita competitivo e appetibile per la clientela.

Per quanto riguarda i fornitori dell'azienda, anche questi non presentano un potere contrattuale tale da indurre una revisione del sistema di costing adottato. Alfa Srl, come esposto nel precedente capitolo, ha instaurato rapporti di collaborazione con alcune officine locali, a cui si rivolge ogni qualvolta il cliente richiama la realizzazione del prototipo.

Anche in questo caso, l'analisi dell'influenza esercitata dai fornitori sull'implementazione di una determinata metodologia di costing piuttosto che un'altra, si riconduce allo studio del prezzo praticato dai fornitori stessi.

A tal proposito, devono essere considerati due elementi principali. Prima di tutto, l'importanza rivestita dalla variabile “prezzo” sulla scelta del fornitore. L'analisi delle dinamiche aziendali ha portato a ritenere che anche l'azienda Alfa Srl manifesti una bassa sensibilità al prezzo praticato dai propri fornitori: senza dubbio una certa sensibilità pare esserci, ma si ritiene che siano altri i fattori che effettivamente inducono alla scelta di un fornitore piuttosto che un altro. Tra questi fattori sicuramente possono essere ricompresi la competenza del fornitore, quindi la sua capacità di realizzare il prototipo con la massima accuratezza e seguendo minuziosamente le istruzioni date, e la tempestività della fornitura: ancora una volta, è possibile notare come il fattore tempo sia di importanza cruciale per la realizzazione di questa tipologia di servizi.

Il secondo fattore da tenere in considerazione attiene al fatto che il prezzo praticato dai fornitori per la realizzazione dei prototipi grava in ultima analisi sul cliente che ne ha fatto richiesta; ne consegue che è il cliente quello che sostanzialmente deve accettare il prezzo praticato, che quindi deve essere ritenuto competitivo dal cliente stesso. A tal proposito, possiamo notare che i prezzi praticati dalle officine a cui si appoggia l'azienda Alfa Srl sono mediamente più bassi rispetto a quelli richiesti dalla maggior parte degli altri fornitori.

Riepilogando, per quanto riguarda i fornitori è possibile giungere alla medesima conclusione tratta per i clienti: se i fornitori fossero caratterizzati da un alto potere contrattuale, e quindi dalla capacità di ottenere prezzi di vendita molto alti, si sentirebbe maggiormente l'esigenza di adottare un sistema di costing più sofisticato; dato che la scelta del fornitore sembra essere guidata maggiormente da altre variabili, come la competenza e i tempi di realizzazione della fornitura, e che il prezzo deve essere giudicato conveniente dal cliente in ultima analisi, un sistema di costing semplice come quello attualmente utilizzato si rivela sufficiente.

3.2.2 La concorrenza

Lo studio delle variabili esterne che influenzano la scelta del sistema di costing aziendale non può prescindere dall'analisi della concorrenza a cui è sottoposta la specifica azienda.

Abbiamo visto nel precedente capitolo come Alfa Srl non sia sottoposta ad una forte pressione competitiva, sia perché la concorrenza, nel settore in questione, si gioca essenzialmente a livello locale, sia perché l'arena competitiva è costituita da una serie di piccole e medie imprese tra cui talvolta si instaurano anche rapporti di collaborazione.

Una situazione così delineata comporta una bassa pressione sull'azienda per il controllo dei costi, non sentendo la necessità di mantenersi competitiva sul mercato agendo sulla leva del prezzo di vendita.

Nel primo capitolo si sono ipotizzati due scenari: il primo, caratterizzato dalla presenza di un'azienda leader con un'alta quota di fatturato, e il secondo caratterizzato dalla mancanza di tale leader, e quindi da un'alta frammentazione del mercato. Abbiamo visto come nel primo caso è la leader ad imporre il prezzo di vendita a cui devono allinearsi le altre imprese, mentre nel secondo caso è molto probabile si inneschi una guerra dei prezzi tra le concorrenti, volta ad

accaparrarsi la quota di fatturato maggiore.

In realtà l'analisi del mercato in cui opera l'azienda Alfa Srl non ha evidenziato nessuna delle due situazioni: nello specifico, il settore risulta essere fortemente frammentato, ma non si rileva la cosiddetta “guerra dei prezzi”. Sembra essere un settore caratterizzato da una convivenza più o meno pacifica, per così dire, tra le aziende operanti.

È necessario tuttavia fare due constatazioni. Prima di tutto, quanto detto è sicuramente valido fintanto che si rimane entro un determinato livello dimensionale e di fatturato; non è certo che valga altrettanto per quelle realtà aziendali, molto spesso operanti a livello nazionale ed internazionale, che si configurano come grandi imprese e presentano un fatturato molto alto.

Inoltre, dato che, come già detto, la competizione si gioca soprattutto a livello locale e l'azienda Alfa Srl ha trovato sino ad ora alcune difficoltà ad entrare in nuove aree geografiche, il presente studio si concentra sulla concorrenza presente nelle zone limitrofe a quella in cui ha sede l'azienda.

In tale area, come detto, non è evidenziata una forte pressione competitiva, né tanto meno la necessità di mantenere i prezzi di vendita ad un livello basso: l'esigenza maggiore è quella di garantire alti livelli qualitativi del servizio offerto. Quindi, più che il controllo dei costi di produzione per poter praticare un prezzo del servizio offerto che sia competitivo rispetto a quelli della concorrenza, pare necessario concentrare gli sforzi aziendali verso la realizzazione di servizi che soddisfino a pieno le esigenze dei clienti, in tempi considerati accettabili. L'elemento fondamentale per differenziarsi dai concorrenti risulta essere la capacità di fornire soluzioni innovative alle problematiche riscontrate dai clienti nei propri processi produttivi; appare quindi essenziale dotarsi di un bagaglio di conoscenze e competenze distintive, piuttosto che focalizzare l'attenzione sulla riduzione dei costi di produzione e la conseguente vendita del servizio a prezzi bassi.

Da questa analisi dell'arena competitiva possiamo quindi trarre la conclusione che l'adozione di un sistema di costing più sofisticato, in grado di delineare costi di commessa più accurati per poi praticare prezzi competitivi, non apporta

necessariamente un valore aggiunto dal punto di vista della competitività dell'azienda, essendo questa incentrata maggiormente sull'aspetto qualitativo del servizio offerto.

3.2.3 La domanda di servizi

Abbiamo visto come nel settore in questione la domanda da parte dei clienti non abbia subito una drastica riduzione a seguito della crisi in cui versa l'economia nazionale e non solo, come dimostrato anche dai traguardi raggiunti dall'azienda Alfa Srl in questi pochi anni di vita.

Anche questo pare essere un fattore che ha una certa incidenza sulla valutazione dell'adeguatezza del sistema di costing aziendale. Infatti, se questo non fosse idoneo per lo specifico contesto interno ed esterno dell'azienda e portasse a dati di costo fortemente distorti, si potrebbe pensare che la domanda di servizi da parte dei clienti ne subirebbe in parte le conseguenze. In altri termini, si ritiene che, qualora il sistema portasse a dati di costo di commessa eccessivamente alti, i clienti percepirebbero come eccessivi i conseguenti prezzi praticati dall'azienda, riducendo quindi la domanda di servizi verso quest'ultima. Al contrario, il fatto che la domanda si mantenga alta e addirittura presenti un trend crescente induce a pensare che, dati gli alti livelli qualitativi offerti, i prezzi praticati siano tendenzialmente in linea con quelli della concorrenza.

Di conseguenza, la valutazione dei livelli della domanda da parte dei clienti sembra attestare il fatto che il sistema di costing sia adeguato per la determinazione dei costi di commessa dello specifico caso aziendale.

3.3 Altri fattori contestuali

3.3.1 L'individuazione delle inefficienze del processo produttivo

È necessario fare un breve riferimento anche all'individuazione delle inefficienze dell'attività aziendale. Le caratteristiche del processo produttivo dell'azienda Alfa Srl e dei fattori impiegati portano a far credere alla proprietà che le principali inefficienze siano da ricondurre al tempo di svolgimento delle singole commesse. Infatti, una delle caratteristiche distintive delle imprese knowledge intensive come Alfa Srl è rappresentata dalla netta preponderanza delle risorse umane sul totale dei fattori produttivi utilizzati; conseguentemente, la maggior parte dei costi sostenuti per la realizzazione dell'attività d'impresa è costituita dai costi del personale.

Inoltre, abbiamo visto come il fattore tempo rivesta un ruolo fondamentale per il successo aziendale: uno degli obiettivi primari di Alfa Srl, è quello di riuscire a fornire ai clienti un servizio che li soddisfi non solo dal punto di vista della qualità e dell'aderenza alle specifiche richieste, ma anche dal punto di vista del tempo in cui tale servizio si rende disponibile.

Ne deriva l'esigenza, per l'azienda in questione, di controllare i tempi impiegati per lo svolgimento di ciascuna commessa, verificandone l'allineamento con quanto definito in sede di offerta commerciale. Tale problematica appare strettamente collegata con l'individuazione delle inefficienze del processo produttivo.

Il controllo dei tempi viene attuato tramite l'analisi degli scostamenti delle ore impiegate, suddividendo il lavoro di progettazione di ciascuna commessa, laddove possibile, in fasi che permettono di individuare meglio la causa dell'eventuale scostamento e, se necessario, di intraprendere azioni correttive più tempestivamente.

Una volta determinato lo scostamento emerso nello svolgimento delle diverse

fasi del progetto, le cause di tale differenza sono individuate tramite un procedimento non formalizzato, basato esclusivamente sulla considerazione degli eventi che hanno caratterizzato lo svolgimento della specifica commessa: ad esempio, se è stato impiegato un nuovo assunto tale scostamento verrà ricondotto totalmente – o quasi – all'esigenza di formazione, o ancora se vi sono state incomprensioni o problematiche insorte con il cliente lo scostamento sarà motivato da tali evenienze. Solo laddove non si rinverranno motivazioni di tal genere lo scostamento viene considerato come un'inefficienza interna del processo aziendale.

È inoltre da evidenziare come, nel caso specifico dell'azienda Alfa Srl, non si senta la necessità di valutare la presenza di capacità inutilizzata: il principale fattore che concorre alla realizzazione dell'attività d'impresa, infatti, è costituito dal capitale umano, i cui tempi di impiego sono deducibili dalla compilazione del Time Sheet. Data l'assenza di macchinari o di fattori per cui devono essere impiegati metodi alternativi per la determinazione del relativo tempo di impiego, la capacità inutilizzata in azienda sembra essere pressoché nulla, rendendo quindi inutile l'impiego di sistemi di costing che siano in grado di evidenziarla. Anche questo pare quindi essere un ulteriore fattore che incide sull'adozione di un sistema di costing di tipo tradizionale.

L'ultimo elemento da considerare, infine, attiene al fatto che non risulta esservi in azienda personale “improduttivo”, ovvero non si rileva la presenza di dipendenti il cui tempo potrebbe essere impiegato più efficacemente in compiti alternativi: infatti, ciascun progettista è deputato allo svolgimento tecnico di una o più commesse, mentre i dipendenti dell'Area Amministrativa e Commerciale sono in numero minimo.

Quanto detto pare essere utile per evidenziare come le inefficienze interne, qualora vi fossero, sono da ricondurre pressoché esclusivamente ai tempi impiegati nello svolgimento delle diverse commesse e ai conseguenti costi, non invece ad altre tipologie di costo: non risultano possibili, infatti, tagli dei costi relativi ai fattori produttivi, in quanto questi sono rappresentati in massima parte dalle risorse umane impiegate.

La conseguenza di ciò, a parere di chi scrive, è che, date le caratteristiche del processo produttivo e le dimensioni contenute dell'azienda oggetto di analisi, l'individuazione delle eventuali inefficienze interne può limitarsi alla determinazione dello scostamento delle ore rilevate a consuntivo rispetto a quanto preventivato, determinandone poi il relativo costo.

Anche da questo punto di vista, quindi, sistemi di costing più accurati, che permetterebbero l'individuazione di inefficienze nel consumo di risorse, non rivelerebbero a pieno la propria utilità.

3.3.2 Il trade off tra accuratezza e semplicità

Nello svolgimento di questa tesi è stato fatto più volte riferimento alla possibilità di migliorare l'accuratezza del sistema di costing in uso nell'azienda oggetto di studio.

È parso sin da subito fuori dubbio come sia possibile raggiungere livelli di accuratezza maggiori tramite l'implementazione di sistemi più sofisticati; tuttavia, come già accennato nel primo capitolo di questa tesi, nella scelta del sistema da implementare l'azienda si trova a fronteggiare una serie di trade off.

La prima problematica da affrontare riguarda senz'altro la disponibilità di fondi da investire nel sistema di costing, cosa che, come già argomentato, può portare la proprietà aziendale a preferire l'impiego di una metodologia più semplice e meno accurata ma più accessibile dal punto di vista economico.

Oltre a ciò, l'azienda si può trovare di fronte al trade off tra accuratezza e semplicità: potrebbe essere indotta ad adottare sistemi meno accurati in vista della maggiore facilità di implementazione e di utilizzo degli stessi.

Nel caso dell'azienda Alfa Srl uno dei motivi che maggiormente hanno indotto ad implementare un sistema di tipo tradizionale sembra essere proprio la sua estrema semplicità. La mancanza di cultura manageriale all'interno dell'organizzazione ha contribuito a delineare una situazione in cui le

informazioni di costo derivanti dal sistema non vengono sfruttate a pieno per la molteplicità di scopi per cui si potrebbero rendere utili. Nel caso in questione, infatti, il sistema di costing rappresenta uno strumento di supporto al processo decisionale piuttosto contenuto, limitandosi quasi esclusivamente alla definizione di un costo di commessa che non ha la pretesa di essere completamente attinente alla realtà, ma che deve esclusivamente costituire una base indicativa per la fissazione del prezzo di vendita.

La mancanza di vere e proprie figure manageriali formate all'interno del personale aziendale lascia presagire che, anche qualora fossero implementati sistemi più sofisticati, le informazioni di costo più accurate che si otterrebbero non sarebbero utilizzate sfruttandone al massimo le potenzialità e i benefici derivanti. In altri termini, si ritiene che, data la mancanza di una cultura manageriale affermata, informazioni più accurate non sarebbero interpretate ed utilizzate correttamente, impedendo quindi di ottenere un effettivo valore aggiunto da tali informazioni, e quindi da sistemi di costing più sofisticati. Probabilmente si riscontrerebbero difficoltà anche nel funzionamento vero e proprio di tali metodologie più accurate, ovvero nella capacità di elaborare ed ottenere le informazioni di costo.

Quanto detto sembra rappresentare un elemento che esercita una forte influenza sulla scelta del sistema di costing e sulla valutazione della sua adeguatezza.

Inoltre, analizzando il costing aziendale si è riscontrata la possibilità di introdurre, pur mantenendo il sistema attuale, alcuni miglioramenti che permettano di ottenere un costo di prodotto più accurato e quindi maggiormente attinente alla realtà. Ad esempio, abbiamo visto come il sistema sia stato revisionato e siano state introdotte alcune modifiche, giungendo a delineare quello che è stato definito come il secondo procedimento nel calcolo del costo di commessa. In tale sede, abbiamo visto qual è stato il trattamento riservato al costo delle licenze, per cui è stato calcolato un coefficiente orario, attribuito poi in parti uguali a ciascun ingegnere dell'Area Tecnica, nonostante le licenze non vengano usate durante tutte le ore di lavorazione sulle commesse. Un procedimento sicuramente più accurato sarebbe stato quello di annotare, tramite

un documento apposito o in un'apposita sezione del Time Sheet, le ore di effettivo utilizzo di ciascuna licenza sulle singole commesse. Così facendo, il costo delle licenze sarebbe gravato esclusivamente su quelle commesse per cui ne è stato fatto uso, e in proporzione all'effettivo impiego delle stesse licenze, ottenendo quindi un'informazione di costo caratterizzata da un maggior grado di accuratezza. Di fatto però, la proprietà ha giudicato tale procedimento più corretto come troppo complesso, ritenendo che il sistema delle rilevazioni delle ore impiegate su ciascuna commessa ne sarebbe risultato troppo appesantito, non apportando per giunta un'informazione aggiuntiva che comportasse una differenza sostanziale nel costo di commessa così individuato. Questo risulta essere un chiaro esempio di come, anche mantenendo il sistema di costing attuale, la cultura aziendale sia fortemente improntata verso la ricerca di procedimenti semplici, anche se a scapito dell'accuratezza delle informazioni così ottenute.

Infine, accenniamo al trade off tra accuratezza dell'informazione di costo e tempestività della stessa. Abbiamo visto nel primo capitolo di questa tesi che quanto più le informazioni sono accurate tanto più tempo sarà necessario per ottenerle, ostacolando talvolta il processo decisionale, specialmente in quelle realtà in cui la tempestività delle decisioni risulta essere una variabile fondamentale. In realtà, nel caso dell'azienda Alfa Srl, non è fortemente sentita l'esigenza di avere informazioni di costo disponibili in tempi rapidi; questo porta a ritenere che il trade off tra accuratezza e tempestività delle informazioni sia irrilevante nella valutazione dell'adeguatezza del sistema di costing dello specifico caso analizzato.

3.3.3 I costi della qualità

É stato più volte ribadito, nella trattazione della tesi, che la qualità riveste un ruolo essenziale nel perseguimento del successo aziendale, essendo praticamente l'unico elemento su cui si fonda la competitività dell'azienda.

Pare quindi opportuno accennare brevemente alle modalità tramite le quali Alfa Srl controlla i livelli qualitativi dei servizi offerti e assicura ai clienti che questi si mantengano alti.

I costi della qualità sono in primis da ricondurre alle consulenze prestate dai professionisti a ciò deputati, che assicurano che i procedimenti attuati in azienda siano conformi alle norme ISO. Oltre a ciò, la garanzia degli alti livelli qualitativi che caratterizzano i servizi forniti dall'azienda Alfa Srl è data dai riesami periodici, ad opera dell'ingegnere senior e del proprietario, finalizzati a controllare l'operato dei progettisti passo dopo passo. Tale controllo in corso d'opera permette l'individuazione tempestiva di eventuali errori e delle conseguenti azioni correttive o migliorative, senza che sia necessario attendere il termine del lavoro nella sua interezza, rischiando così di vanificare gran parte del progetto svolto sino a quel momento.

Per capire le modalità con cui tali costi vengono attribuiti agli oggetti di costo occorre distinguere le due tipologie di costi della qualità. Per quanto riguarda la prima, ovvero i costi relativi alle consulenze del professionista della qualità, questi vengono trattati come costi indiretti, in quanto non è possibile riferirli in modo diretto alle specifiche commesse. Vengono quindi ricompresi nella totalità dei costi generali aziendali e successivamente attribuiti alle commesse sulla base delle ore dedicate allo svolgimento di ciascuna di esse. Tale criterio sembra avere una logica, in quanto è plausibile ritenere che le commesse a cui viene dedicata una maggiore quantità di ore da parte dei progettisti beneficino maggiormente delle consulenze in questione.

Per quanto riguarda invece la seconda tipologia di costi, ovvero i costi del riesame svolto periodicamente, questi possono essere attribuiti in modo diretto

alle singole commesse, in quanto le ore dedicate a ciascuna vengono annotate dall'ingegnere senior e dal proprietario – che in questo caso veste i panni di ingegnere – nei relativi Time Sheet. Per l'attribuzione di questa seconda categoria di costi, quindi, non si manifestano particolari problemi.

Quello che ci si potrebbe chiedere è, piuttosto, se la modalità di attribuzione dei costi del consulente della qualità sia effettivamente idonea, data l'importanza rivestita dal fattore “qualità” nello svolgimento dell'attività aziendale.

Tale costo, in una logica di Activity-Based Costing, dovrebbe essere attribuito all'azienda nel suo complesso, essendo la relativa attività di supporto alla totalità dei processi aziendali. Tuttavia, possiamo notare come l'effettiva utilità derivante dall'attribuzione dei costi ai diversi livelli della gerarchia delle attività si manifesti soprattutto in quei contesti in cui il sistema di costing è utilizzato ai fini di Cost Management, ovvero per la gestione vera e propria dei costi aziendali, al fine di rilevare eventuali inefficienze nei processi produttivi e procedere alla riduzione consapevole dei costi sostenuti. Laddove invece, come nel caso esaminato, l'esigenza maggiore sia da ricondurre al semplice calcolo dei costi di commessa, nello specifico per finalità di product pricing, non pare essere utile attribuire i costi al corrispondente livello della gerarchia delle attività.

Quindi, anche per quanto riguarda il fattore qualitativo, di fondamentale importanza per l'azienda Alfa Srl, il sistema di costing attuale risulta essere adeguato, date le esigenze e le finalità del costing dell'organizzazione.

3.3.4 La base di riparto

Il presente studio ha confermato, a parere di chi scrive, l'adeguatezza del sistema di costing implementato in azienda, dati i fattori contestuali interni ed esterni all'organizzazione che esercitano una certa influenza sulla scelta della metodologia da applicare.

Una volta appurata tale adeguatezza, pare doveroso cercare di esprimere un

giudizio anche per quanto riguarda la base di riparto utilizzata, nello specifico caso, per l'attribuzione dei costi indiretti, in quanto anche tale scelta finisce inevitabilmente per influire sulla bontà del sistema di costing e delle informazioni di costo a cui si perviene.

Come già ampiamente discusso, la base di riparto impiegata nel caso dell'azienda Alfa Srl è rappresentata dalle ore di manodopera diretta – ovvero dei progettisti – impiegate nello svolgimento di ciascuna commessa. Tale scelta è stata compiuta essenzialmente perché di fatto le risorse umane – o ancor meglio, il loro know how – costituiscono senza dubbio il fattore produttivo preponderante nello svolgimento dell'attività aziendale.

In questa sede proviamo a fornire una spiegazione più esaustiva di tale scelta, andando ad indagare le relazioni di causa – effetto che si instaurano nel consumo degli altri fattori produttivi aziendali.

Come abbiamo visto nel secondo capitolo di questa tesi, i costi attribuiti indirettamente agli oggetti di costo possono essere suddivisi a grandi linee in quattro macro categorie: i costi relativi agli spazi in cui viene svolta l'attività d'impresa, i costi relativi alle attrezzature – materiali e immateriali – necessarie per lo svolgimento della progettazione, i costi della manodopera indiretta, altre spese.

Nella prima categoria ricompriamo voci di costo come ad esempio l'affitto dell'ufficio, la spesa per le pulizie e le utenze varie. Una base adeguata, in generale, per l'attribuzione di tali costi potrebbe essere determinata dallo spazio occupato fisicamente dai reparti o dai prodotti, ma questo non è ovviamente il caso dell'azienda in questione: le commesse, infatti, non occupano uno spazio fisico, e i progettisti hanno tutti una postazione costituita esclusivamente da una scrivania e da un computer. A ben vedere, nel caso in analisi, pare lecito pensare che tali fattori produttivi siano consumati da ciascun oggetto di costo in relazione alla permanenza di tale oggetto in azienda: quanto più una commessa dura nel tempo tanto più beneficerà di fattori come lo spazio deputato allo svolgimento dell'attività aziendale e le utenze. In questo senso, avendo difficoltà ad individuare basi di riparto più idonee, date le caratteristiche del processo

produttivo e dell'output di tale processo, si ritiene che le ore di lavorazione di ciascuna commessa siano la base più adeguata per l'attribuzione di tali costi indiretti.

Nella seconda macro categoria, quella dei costi delle attrezzature, ricomprendiamo ad esempio i costi delle risorse tecnologiche e dei software. In questo caso, appare quasi scontato che la base di riparto più adeguata sia costituita dalle ore dedicate a ciascuna commessa; infatti, l'attività di progettazione non può prescindere dall'impiego di tali fattori e la quasi totalità del loro tempo di impiego è deputata allo svolgimento del lavoro dei progettisti. Va da sé che ciascuna commessa consuma una parte di tali fattori in funzione delle ore di lavorazione necessarie, che quindi esprimono adeguatamente la relazione di causa – effetto tra il consumo di risorse e la realizzazione degli oggetti di costo.

La terza macro categoria ricomprende i costi dell'Area Amministrativa, dell'Area Commerciale e del Dirigente. Abbiamo già evidenziato nel precedente capitolo come risultasse difficile attribuire tali costi in modo diretto alle singole commesse, dato che tali aree sono deputate allo svolgimento di attività di cui beneficiano le commesse nel complesso, piuttosto che singolarmente considerate. Se andiamo ad analizzare la tipologia di attività svolte in tali aree possiamo notare come gran parte – anche se non la totalità – del lavoro dell'Area Amministrativa e della Dirigenza riguardi il controllo delle commesse, ovvero delle ore attribuite a ciascuna commessa e dei risultati economici conseguiti. Per quanto riguarda queste attività, quindi, pare lecito pensare che quanto più una commessa si prolunga nel tempo tanto più beneficerà del lavoro del personale dell'Area Amministrativa e della Dirigenza. Le restanti attività svolte da queste due categorie possono riguardare ad esempio la fatturazione o la gestione degli ordini, ma il tempo dedicato ad esse è sostanzialmente molto ridotto rispetto a quello impiegato per il controllo delle commesse.

Per quanto riguarda l'Area Commerciale, appare più difficile trovare una base di riparto che sia pienamente soddisfacente. Infatti, le attività svolte dall'addetto manifestano un beneficio per l'azienda complessivamente considerata, essendo

finalizzate all'acquisizione di nuovi clienti. La base più adeguata per procedere alla ripartizione di tali costi sarebbe stata forse il fatturato derivante da ciascuna commessa. Tuttavia, al momento della scelta, per questioni di semplicità si è preferito adottare per i costi commerciali la stessa base impiegata per i restanti costi, quindi la manodopera diretta.

Infine, l'ultima macro categoria ricomprende tutte quelle spese che non sono incluse nelle categorie precedenti, tra cui ad esempio le spese per le assicurazioni e per la pubblicità. Anche in questo caso, si tratta di costi sostenuti per l'azienda nel suo complesso e non per gli oggetti di costo singolarmente considerati; di conseguenza, può essere fatto un discorso analogo al precedente: si potrebbero trovare basi di riparto probabilmente più adeguate rispetto alle ore di manodopera diretta, come ad esempio il fatturato generato da ciascuna commessa, ma la scelta è stata guidata dalla necessità di semplificare il più possibile il sistema di costing aziendale, e si è preferito quindi impiegare come unica base di riparto le ore di manodopera diretta.

A bene vedere comunque, nonostante indubbiamente si sia preferita la semplicità di utilizzo del sistema a scapito dell'accuratezza delle informazioni derivanti, si ritiene che l'impiego delle ore di manodopera diretta come base per l'attribuzione dei costi indiretti alle singole commesse sia motivata dal fatto che effettivamente questa riveste un ruolo principale nello svolgimento dell'attività aziendale: le commesse sono frutto della competenza delle risorse umane presenti all'interno dell'organizzazione, e dato che i restanti fattori sono tutti strumentali al lavoro dei progettisti è lecito pensare che quanto più una commessa richiede ore di lavorazione tanto più consumerà le restanti risorse.

Capitolo 4

4 Conclusioni

La presente tesi è stata incentrata sull'identificazione e sullo studio delle determinanti che esercitano un'influenza significativa sulla scelta e sulla progettazione del sistema di costing aziendale. L'individuazione di tali fattori ha costituito l'obiettivo principale della tesi.

Avvalendosi di un'ampia letteratura sulla materia – da Brierley ad Al-Omiri e Drury, a Balakrishnan, Labro e Sivaramakrishnan, solo per citarne alcuni – sono state individuate tre categorie di fattori che influenzano la scelta del sistema di costing.

La prima categoria è costituita dalle variabili aziendali, tra cui sono state ricomprese la struttura organizzativa, la dimensione aziendale, le finalità di utilizzo del sistema, la tipologia di processo produttivo, la struttura dei costi, le caratteristiche del processo decisionale.

La seconda categoria comprende i fattori esterni. È stato condotto uno studio del settore di riferimento e le variabili identificate come determinanti nella scelta del sistema di costing sono state il potere contrattuale dei clienti e dei fornitori, il livello della domanda di servizi e la concorrenza.

Infine è stato osservato come la scelta del sistema da adottare sia influenzata anche da una terza categoria di variabili, non ricomprese tra le precedenti, tra cui il livello di cultura manageriale in azienda, il costo di implementazione del sistema, la semplicità dello stesso e la necessità di individuare le inefficienze del processo produttivo.

Lo studio della letteratura esaminata e delle caratteristiche e dinamiche produttive dell'azienda oggetto della trattazione ha permesso di esprimere un giudizio di adeguatezza del sistema di Full Costing di copertura implementato nel caso specifico. Tale sistema, infatti, pur essendo estremamente semplice, si è rivelato idoneo, a parere di chi scrive, a soddisfare le esigenze dell'azienda Alfa Srl, in primis quella di product pricing.

Difatti, la scelta e l'adozione di un sistema di costing poco sofisticato è motivata, nel caso dell'azienda oggetto di studio, dalla presenza di una bassa percentuale di costi indiretti sul totale dei costi, dalle dimensioni aziendali ridotte, dall'utilizzo del sistema di costing per finalità di product pricing, dallo spiccato accentramento decisionale, dal basso potere contrattuale di clienti e fornitori, dall'assenza di una forte pressione competitiva e dal basso livello di cultura manageriale. Inoltre, una delle caratteristiche che influenzano in misura maggiore l'implementazione di un sistema di tal genere è la forte propensione alla semplicità, diffusa in azienda e osservata a seguito dell'analisi delle dinamiche aziendali.

Tali risultati trovano pienamente riscontro nella letteratura esaminata e si ritiene la avvalorino ulteriormente, con la speranza di aggiungere un nuovo tassello a quanto già noto in relazione all'argomento trattato.

É necessario sottolineare, tuttavia, che il giudizio di adeguatezza del sistema di costing implementato in Alfa Srl non esclude la possibilità di apportare alcuni miglioramenti al sistema adottato, come evidenziato anche nel terzo capitolo della trattazione.

A parere di chi scrive, e senza voler peccare di presunzione, la presente tesi mostra due elementi innovativi. Prima di tutto, concentra l'attenzione sul caso pratico di un'azienda di servizi, al contrario della letteratura esaminata il cui oggetto è costituito esclusivamente da aziende manifatturiere. Le aziende di servizi si distinguono da quelle manifatturiere non solo per le caratteristiche dell'output fornito, ma anche per connotazioni proprie dell'organizzazione, come ad esempio la struttura dei costi, il processo produttivo, la netta preponderanza del know how delle risorse umane come fattore di input della produzione. Tali caratteristiche devono essere tenute adeguatamente in considerazione nella valutazione del sistema di costing implementato, in quanto influiscono in modo significativo sulla scelta dello stesso.

Il secondo elemento innovativo riscontrato attiene alla presentazione di una visione d'insieme delle determinanti che esercitano un'influenza notevole

sull'implementazione del sistema di costing. Nella letteratura in materia, infatti, sono state approfondite le relazioni tra la scelta del sistema di costing e specifici fattori contestuali o variabili interne, tralasciando l'influenza esercitata da altri fattori/variabili. Solo per citare alcuni esempi, Al-Omiri e Drury hanno concentrato l'attenzione sulla dimensione aziendale, sul settore di business e sulla struttura dei costi, o ancora Schoute ha approfondito gli aspetti relativi alla dimensione aziendale, al processo produttivo, alla competizione, alla centralizzazione e alla diversità di prodotto, riconducendoli però esclusivamente alle finalità per cui il sistema di costing viene utilizzato e non al grado di sofisticazione dello stesso.

Il presente studio, invece, tenta di fornire un quadro il più completo possibile di tutti i fattori che esercitano un'influenza significativa sulla scelta del sistema di costing, raccogliendo quindi i contributi di tutta la letteratura esaminata in un unico lavoro che fornisca una panoramica complessiva dell'argomento: così facendo, l'intento è quello di fornire una linea guida generale che sia di ausilio per la valutazione dell'adeguatezza del sistema di costing in casi aziendali concreti.

Chi scrive è perfettamente consapevole dei limiti che la tesi presenta, primo fra tutti quello che costituisce al tempo stesso un suo elemento innovativo, ovvero l'applicazione al caso di un'azienda di servizi. L'analisi di tale tipologia di azienda, proprio in vista della sua particolarità, dovrebbe essere approfondita da ulteriori studi che siano in grado di cogliere ancora più nel profondo le caratteristiche distintive delle aziende knowledge intensive e le influenze esercitate da esse sulla scelta del sistema di costing.

Bibliografia

Al-Omiri M., Drury C., (2007), “*A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations*”, *Management Accounting Research* 18, pp. 399-424

Balakrishnan R., Labro E., Sivaramakrishnan K., (2012), “*Product costs as decision aids: an analysis of alternative approaches (Part 1)*”, *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 1, pp. 1-20

Balakrishnan R., Labro E., Sivaramakrishnan K., (2012), “*Product costs as decision aids: an analysis of alternative approaches (Part 2)*”, *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 1, pp. 21-41

Bianchi Martini S., (2009), “*Introduzione all'analisi strategica dell'azienda*”, Giappichelli, Torino

Brierley J. A., (2010), “*The determinants of overhead assignment sophistication in product costing systems*”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*

Cinquini L., (2008) “*Strumenti per l'analisi dei costi. Fondamenti di Cost Accounting*”, vol. I, Giappichelli, Torino

Cinquini L., (2013) “*Strumenti per l'analisi dei costi. Fondamenti di Cost Accounting*”, vol. I, Giappichelli, Torino

Cooper R., (1989), “*You need a new cost system when...*”, *Harvard Business Review*, January/February

Ditillo A., (2006) “*Ordine e creatività nelle imprese ad alta intensità di conoscenza*”, Pearson Education

Drury C., Tayles M., (2005), “*Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations*”, *The British Accounting Review*, Vol. 37, Issue 1, pp. 47-88

Gurowka J., Lawson R.A., (2007) “*Selecting the right costing tool for your business needs*” *The journal of corporate accounting & finance*, March/April

Kaplan R.S., Anderson S.R., (2007) “*Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits*” Harvard Business School Press

Miolo Vitali P., (2000), “*Modelli interpretativi aziendali*”, Giappichelli, Torino

Miolo Vitali P., (2009), “*Strumenti per l'analisi dei costi. Approfondimenti di Cost Accounting*”, Vol. II, Giappichelli, Torino

Mishra B., Vaysman I., (2001), “*Cost-system choice and incentives – Traditional vs. Activity-Based Costing*”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No. 3

Namazi M., (2009), “*Performance focused ABC: a third generation of Activity-Based Costing System*”, *Cost Management*, September/October

Pizzini M. J., (2006), “*The relation between cost system design, managers' evaluation of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals*”, *Accounting, Organizations and Society* 31, 179-210

Porter M. (1979) “*How competitive forces shape strategy*”, *Harvard Business Review*, March/April

Schoute M., (2005), "*The association between cost system design, usage for different purposes, and cost system usage and satisfaction*", SSRN Electronic Journal