CALCOLO DEI COSTI: QUALI PRATICHE VENGONO SEGUITE DALLE IMPRESE ITALIANE?

I risultati di una ricerca condotta dall'Università Cattaneo-Liuc sull'impiego e la diffusione dei metodi di calcolo e di gestione dei costi

Alberto Bubbio, Umberto Rubello

Indice

1. Gli obiettivi della ricerca
2. La metodologia adottata
3. I risultati della ricerca
4. Alcune considerazioni di sintesi

1. Gli obiettivi della ricerca

Gli obiettivi della ricerca, resa possibile dal finanziamento erogato dal Gruppo Formula spa di Torino all'Università Catteneo Liuc, erano i seguenti:

a) Verificare il grado di diffusione di una qualche pratica di calcolo analitico dei costi nelle imprese italiane di medio-piccole dimensioni
b) Rilevare su quale metodo di impostazione del calcolo fosse caduta la scelta, laddove si fosse deciso di introdurre questo strumento a supporto dell'attività di direzione
c) A che punto si fosse con l'introduzione delle logiche di Activity Based Costing che ormai godono di ampia diffusione a livello internazionale e sono sostenute da alcuni studiosi quali Robert Kaplan e Robin Cooper dell'Harvard Business School, ma hanno molti sostenitori anche fra studiosi europei come Innes e Mitchell,
d) Quale supporto informatico venga prevalentemente utilizzato da chi ha introdotto la contabilità dei costi.

2. La metodologia adottata

Complessivamente sono state contattate 350 aziende; i questionari compilati sono stati 81, con una percentuale di risposta del 23%, percentuale in linea con quella di altre ricerche, espressione della difficoltà oggettiva di raccogliere in Italia dati strutturati mediante questionari presso le imprese.

Con le imprese che hanno restituito il questionario è stata fatta seguire un'intervista telefonica, mirata a verificare il grado di comprensione delle domande formulate nel questionario (presentato in Allegato 1) e ad approfondire alcuni aspetti che sembravano ai ricercatori di particolare rilevanza ai fini della significatività dei risultati della ricerca stessa.

Il campione analizzato di 81 imprese sulle 350 contattate (Tab.1), si è ritenuto comunque significativo ed è costituito prevalentemente da aziende di medie e medio-grandi dimensioni che costituiscono complessivamente l'82,7% del totale:

TAB. - 1

DIMENSIONE AZIENDALE	Fatturato [Euro]	[numero]	[%]
Piccola azienda	(< 10.000.000)	11	13,6%
Media azienda	(10.000.000 - 50.000.000)	37	45,7%
Madio - grande azienda	(50.000.000 - 400.000.000)	30	37,0%
Grande azienda	(> 400.000.000)	3	3,7%
Totale		81	100%

In particolare, le piccole imprese, al di sotto dei 10 milioni di euro rappresentano il 13,6% del campione analizzato, mentre le grandi imprese, oltre i 400 milioni, costituiscono solo il 3,7%.

Per quanto riguarda la tipologia (Tab.2), la maggior parte del campione è costituito da quelle che operano nel settore manifatturiero, con il 69% del totale:

TAB. - 2

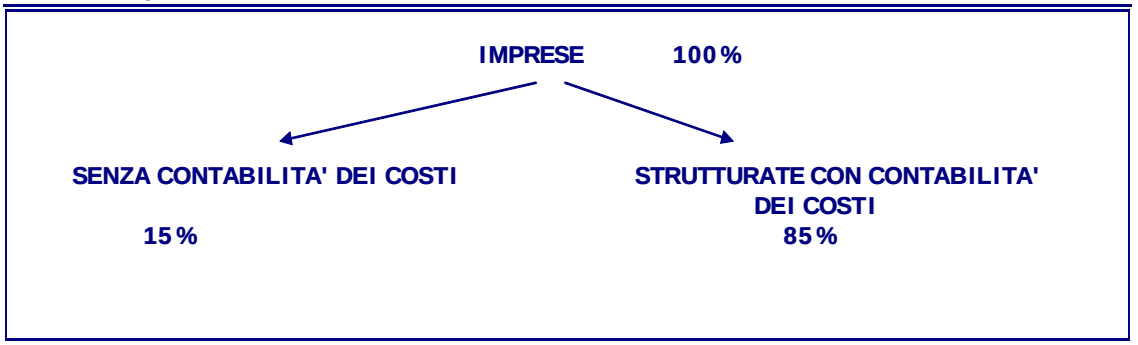
TIPOLOGIA DI AZIENDA	[%]
Manifatturiere	69%
Distribuzione Commerciale	13%
Servizi	16%
Edilizia	2%
Totale	100%

seguono le imprese di servizi con il 16% e quelle della distribuzione commerciale con il 13%, l'edilizia è presente con un 2%.

3. I risultati della ricerca

Dalla ricerca emerge un dato confortante (Tab.3): l'85% del campione utilizza una contabilità dei costi strutturata, e solo un 15% si dichiara sprovvisto di un adeguato sistema di costing; questo 15% è costituito prevalentemente da piccole e medie realtà.

TAB. - 3



Le motivazioni segnalate dalle imprese a giustificazione del mancato utilizzo di un sistema di contabilità dei costi sono (Tab.4):

- costi di progettazione ed introduzione, considerati elevati
- motivi organizzativi, in termini di carenza di risorse umane da dedicare
- inadeguatezza dei Sistemi Informatici attualmente in uso.

La maggior parte delle imprese del campione si è comunque dichiarata interessata ad una futura introduzione della contabilità dei costi.

Le motivazioni che hanno invece spinto l'85% del campione a strutturarsi in termini di costing sono (Tab.4):

- necessità di supportare il processo decisionale con il 61%
- orientamento del prezzo di vendita con il 22%
- valutazione delle rimanenze con il 17%

TAB. - 4

IMPRESE 100%

SENZA CONTABILITA' DEI COSTI 15%	STRUTTURATE CON CONTABILITA' DEI COSTI 85%	
MOTIVAZIONI:	**MOTIVAZIONI:**	
costi di implementazione e gestione	orientamento al prezzo di vendita	22%
motivi organizzativi	valutazione delle rimanenze	17%
inadeguatezza dei SI	supporto al processo decisionale	61%
	Totale	100%

INTERESSATE A UNA FUTURA IMPLEMENTAZIONE:

interessate	67%
non interessate	33%
Totale	100%

TAB. - 5

IMPRESE 100%

SENZA CONTABILITA' DEI COSTI 15%

STRUTTURATE CON CONTABILITA' DEI COSTI 85%

OGGETTI RISPETTO AI QUALI SI RILEVANO I COSTI:	
Prodotto	25%
Centro di costo	26%
Centro di Responsabilità	13%
Cliente	10%
Progetto	11%
Attività / Processo	10%
Altri Aree di business Canali di vendita	5%
Totale	100%

Individuata la percentuale delle aziende strutturate e non, dal punto di vista del calcolo dei costi, la ricerca si è focalizzata sugli oggetti di rilevazione delle informazioni di costo, oggetti costituiti, per il 51% del campione strutturato, da quelli tradizionali (Tab.5):

- prodotti con il 25%
- centri di costo con il 26%

I Centri di Responsabilità rappresentano solo il 13% del campione strutturato, il loro utilizzo limitato è probabilmente da ricercare sia nella tipologia di campione, con una presenza limitata di grandi realtà, sia nella cultura predominante delle medie imprese che si caratterizzano proprio per un basso livello di delega.

La ricerca ha evidenziato comunque nuovi oggetti di rilevazione delle informazioni di costo, che esprimono l'accresciuta consapevolezza da parte delle imprese delle nuove determinanti dei costi, determinanti che si aggiungono ai tradizionali volumi di produzione e vendita, quali:

- clienti con il 10%
- attività e processi con il 10%

Anche i progetti compaiono nella classifica degli oggetti rispetto ai quali rilevare le informazioni con un 11% del campione strutturato, segnale dell'evoluzione dei sistemi di management dalla tradizionale impostazione per compiti alla più efficace gestione per obiettivi; la gestione per progetti comincia quindi a diventare una timida realtà.

Rimane estremamente contenuta, con un 5% del campione, la rilevazione delle informazioni per oggetti quali le aree di business e i canali di vendita, a testimonianza di un sistema di controllo dei costi ancora in ritardo rispetto alle reali esigenze informative dell'alta direzione di un'impresa.

Significativa la frequenza mensile delle rilevazioni contabili (Tab.6), 64% del campione, espressione dell'esigenza di un controllo pressante e continuo sui costi aziendali; segue un 20% con una reportistica di tipo trimestrale.

TAB. - 6

IMPRESE 100%

SENZA CONTABILITA' DEI COSTI 15%

STRUTTURATE CON CONTABILITA' DEI COSTI 85%

FREQUENZA DELLE RILEVAZIONI:

Mensile	64%
Trimestrale	20%
Annuale	8%
Altro	7%
Totale	100%

CHI SVOLGE L'ATTIVITA' DI RILEVAZIONE E CONTROLLO:

Titolare	2%
Direzione Amministrativa	57%
Controllo di Gestione	40%
Consulenti esterni	1%
Totale	100%

L'attività di rilevazione dei dati e di reportistica è demandata, per il 97% delle realtà strutturate all'Area Amministrativa (57%) e al Controllo di gestione (40%), le aree classiche per questo tipo di attività, praticamente inesistente risulta il ricorso a figure esterne all'azienda; solo il 2% del campione segnala come il controllo sia direttamente nelle mani del titolare dell'impresa.

Per quanto riguarda i metodi di calcolo dei costi adottati, con riferimento agli oggetti sopra analizzati, il campione evidenzia come (Tab. 7):

- il metodo del calcolo a "costo pieno" (full costing) sia ampliamente diffuso con il 63% delle realtà che hanno introdotto una contabilità dei costi

- il calcolo a “costi specifici” (traceable costing o direct costing evoluto) sia applicato dal 28% delle imprese
- il calcolo a “costi variabili” (variable costing o direct costing semplice) sia oggi poco diffuso con solo un 9% delle imprese facenti parte del campione.

TAB. - 7

IMPRESE 100%

SENZA CONTABILITA' DEI COSTI 15%

STRUTTURATE CON CONTABILITA' DEI COSTI 85%

METODOLOGIE DI CALCOLO:

1	Calcolo a costi variabili	9%
2	Calcolo a costi specifici	28%
3	Calcolo del costo pieno	63%
	Totale	100%

In particolare per quanto riguarda il metodo del “Full costing” (Tab.8), esso risulta così utilizzato:

- ampio ricorso al calcolo del costo pieno di fabbricazione, con il 34% del campione,
- calcolo del costo pieno aziendale, compresi gli oneri finanziari e le imposte, nel 15% dei casi
- calcolo del costo pieno aziendale fino ai costi commerciali, escludendo oneri finanziari e imposte, nel 13% del campione.

TAB. - 8

IMPRESE 100%

SENZA CONTABILITA' DEI COSTI 15%

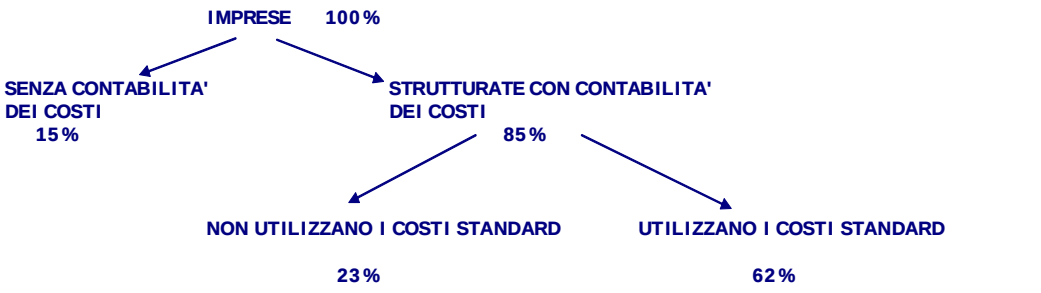
STRUTTURATE CON CONTABILITA' DEI COSTI 85%

PER IL CALCOLO DEL COSTO DI PRODOTTO SI CONSIDERA:

1	i soli costi variabili	9%
2	i soli costi variabili e i costi fissi specifici	28%
3	i soli costi variabili e i costi fissi di fabbricazione (o industriali)	34%
4	i soli costi variabili, i costi fissi di fabbricazione e i costi fissi commerciali	13%
5	Tutti i costi aziendali, compresi oneri finanziari e imposte	15%
	Totale	100%

Per quanto riguarda il ricorso ai "costi standard" (Tab.9), esso è limitato al 62% delle imprese, costi standard definiti sostanzialmente in egual misura o come costi a budget (50%) o come costo ultimo aggiornato (43%)

TAB. - 9



COSTI STANDARD CALCOLATI IN BASE A :	
budget	50%
ultimo costo aggionato	43%
stime	7%
Totale	100%

L'impiego limitato dei costi standard, 62% contro l'85% del campione, è da attribuire alla presenza di imprese di distribuzione commerciale e altre imprese di servizi, peraltro anche poco adatte all'utilizzo di questo tipo di costo preventivo.

Si è poi voluto verificare il grado di diffusione e/o di interesse verso il calcolo dei costi per attività o processi (Activity Based Costing - ABC). Così si è potuto rilevare che risulta significativa la percentuale delle imprese interessate all'ABC o al Process Costing (Tab.10): il 46% del campione analizzato, che comprende circa la metà delle aziende strutturate con una contabilità dei costi.

TAB. - 10

IMPRESE 100%			
INTERESSATE ALL' ACTIVITY BASED COSTING E AL PROCESS COSTING			
NON INTERESSATE	54%	INTERESSATE	46%
		(STRUTTURATE CON CO.A.)	48%
MOTIVAZIONE:		MOTIVAZIONE:	
valido solo per le aziende di servizi		maggiore precisione nel calcolo del costo del prodotto	
richiede un elevato impegno		ridurre la soggettività nel calcolo dei costi	
mancanza di SI adeguati		consapevolezza del consumo di risorse	
elevata complessità applicativa		per calcolare i costi della gestione della clientela, del canale e del marchio	
tecnica non conosciuta		imposto dalla casa madre americana	

Le motivazioni indicate dalle imprese alla base di questo interesse sono state (Tab.10):

- la volontà di utilizzare una metodologia di calcolo dei costi di prodotto e servizio più accurata, riducendo il livello di soggettività
- la possibilità di calcolare il costo della gestione della clientela, dei canali di vendita e dei marchi
- l'opportunità di acquisire una maggiore consapevolezza del consumo di risorse da parte delle attività e dei processi aziendali, attività e processi necessari per fornire i prodotti e i servizi ai clienti
- una richiesta specifica della "casa madre" americana

Viceversa il mancato interesse nei confronti dell'ABC è da iscriversi a motivazioni che rappresentano dei veri e propri "pregiudizi" verso quest'impostazione e tra questi la convinzione che si tratti di una tecnica:

- valida solo per le aziende di servizi
- complessa e con una richiesta elevata di risorse (personale)
- troppo complessa anche da un punto di vista informatico, tanto da richiedere un software ad hoc.

In alcuni casi viene anche indicata, in modo più sincero, la mancata conoscenza di quest'ultimo metodo di calcolo.

Se la percentuale di aziende interessate all'ABC risulta comunque significativa, una nota negativa emerge invece dall'analisi delle imprese che l'hanno implementato nella propria realtà, infatti solo il 12% del campione (Tab.11); questa percentuale corrisponde al 26% delle aziende munite di un sistema strutturato di calcolo dei costi, che, peraltro, lo hanno impostato utilizzando il calcolo prevalentemente a costi specifici (9%); una nota positiva è rappresentata dal fatto che le imprese utilizzatrici si ritengono pienamente soddisfatte della scelta operata.

TAB. -11

IMPRESE 100%

INTERESSATE ALL' ACTIVITY BASED COSTING E AL PROCESS COSTING

NON INTERESSATE 54%

INTERESSATE 46%

NON ADOTTATO 33%

ADOTTATO 12%

FORNISCE INFORMAZIONI "STRATEGICAMENTE" UTILI 12%

IMPOSTAZIONE DI CALCOLO

a costi variabili	1%
a costi specifici	9%
a costo pieno aziendale	2%

Significative le motivazioni che hanno indotto le aziende ad un contenuto utilizzo dell'ABC e del process costing, motivazioni che fanno riferimento a (Tab.12):

- difficoltà nella raccolta dei dati
- scarsa collaborazione del personale
- bassa conoscenza dello strumento
- problemi con i sistemi informatici

TAB.-12

IMPRESE 100%

INTERESSATE ALL' ACTIVITY BASED COSTING E AL PROCESS COSTING

NON INTERESSATE 54%

INTERESSATE 46%

NON ADOTTATO 33%

ADOTTATO 12%

DIFFICOLTA' RISCONTRATE

difficoltà nella raccolta dei dati

cultura aziendale

mancanza di collaborazione del personale

inadeguatezza dei SI

scarsa conoscenza dello strumento

La parte finale della ricerca è dedicata ai Sistemi Informatici a supporto del calcolo dei costi (Tab.13). In particolare si evidenzia come sia ancora elevata la percentuale delle imprese che non rileva con sistematicità e in modo completo i costi dell'ICT, una percentuale che si attesta intorno al 35%.

TAB.-13

IMPRESE 100%	
NON RILEVANO I COSTI DI IT	RILEVANO I COSTI DI IT
35%	65%
	PER TIPO DI ATTIVITA' 26%
	PER CENTRO DI COSTO 46%

Le imprese sensibili alla individuazione dei costi dell'ICT, il 65% del campione, effettua comunque le rilevazioni secondo la logica tradizionale dei Centri di Costo (46%) e solo il 26 % per tipo di attività svolta.

La ricerca termina con un altro dato significativo, sempre con riferimento ai Sistemi Informatici (tab.14): il considerevole utilizzo da parte delle imprese, il 43% del campione, di pacchetti software generici, quali excel e access per il costing con riferimento ai diversi oggetti di calcolo, fenomeno questo che evidenzia sistemi non ancora ben codificati e integrati.

TAB.-14

IMPRESE 100%

PER IL CALCOLO DEI COSTI UTILIZZANO SOFTWARE

SPECIFICI	GENERICI (excel,...)	ALTRO
52%	43%	5%

4. Alcune considerazioni di sintesi

Dai risultati di questa ricerca emerge un certo grado di arretratezza culturale sulla pluralità

di scopi della contabilità dei costi, sulle possibili impostazioni della stessa e sulle sue più recenti evoluzioni a livello di proposte teoriche. Ferma restando la speranza che le altre 269 imprese contattate che non hanno risposto lo abbiano fatto per carenza di tempo e non per "ignoranza".

Il quadro che ne emerge rappresenta una notevole minaccia in un ambiente che si va facendo sempre più competitivo e dove la pressione sui "costi" e su una loro corretta gestione oltre che su un loro efficace controllo può diventare esiziale. Se a ciò si aggiunge che configurazioni di costo "non coerenti con il profilo strategico-organizzativo di un'impresa possono essere fonte di scelte strategiche "sbagliate" si può intuire l'attuale criticità di questo argomento.

Perdere competitività non perché non si sia competitivi con i prezzi dei prodotti, ma solo perché si sono sbagliati i costi può essere un problema non solo e non tanto per la singola impresa quanto per l'intero sistema Paese.

Ma questa minaccia è anche una grande opportunità. Se le imprese italiane sapranno adeguarsi alle nuove esigenze di calcolo, più oggettive (Traceable costig o calcolo a costi specifici) e trasversali (costi per attività/processi e progetti), anche per loro sarà possibile passare dalle logiche dei semplici e tradizionali "cost control" e "cost reduction" a quelle molto più strategicamente corrette del "cost management".

Il problema più attuale, per le imprese italiane, non è "spendere meno", ma "spendere meglio" e per farlo bisogna conoscere i costi e misurarli nel modo corretto. Rilevare meglio i costi aiuta a decidere in modo più efficace!

Allegato 1

SCOPI E METODI

DI

CALCOLO DEI COSTI

Prof. Alberto Bubbio
Ing. Umberto Rubello

a) Nella vostra azienda è svolta l'attività di raccolta e calcolo dei costi?

- ***Sì***
- ***No***

b) Nella vostra impresa, oltre alla Contabilità Generale, è stata introdotta una <u>Contabilità analitica</u> dei costi?

- ***Sì***
- ***No***

c) Se sì, quali sono stati i motivi che vi hanno spinto a introdurla?

- ***Orientamento del prezzo di vendita dei prodotti***
- ***Valutazione delle Rimanenze di prodotti finiti e semilavorati***
- ***Supporto al processo decisionale***
- ***Valutazione della convenienza economico dei corsi di azione prescelti***

d) Se no, per quali motivi non l'avete considerata ?

.....
.....
.....

e) Qualora non l'aveste ancora presa in considerazione avete intenzione di farlo?

- ***Sì***
- ***No***

f) Nell'impostazione prescelta quali sono gli oggetti rispetto ai quali si rilevano i costi:

- ***Prodotto***
- ***Centro di costo***
- ***Centro di responsabilità***
- ***Cliente***
- ***Progetto***
- ***Attività/processo***

Se altri oggetti quali?
.....
.....

g) Con quale frequenza ?

- ***Mensile***
- ***Trimestrale***
- ***Annuale***
- ***Altro ……***

h) Da chi viene svolta tale attività ?

- ***Titolare***
- ***Direzione Amministrativa***
- ***Altro Personale interno all'azienda***
- ***Consulenti esterni***
- ***Altro……..***

i) Rilevate con sistematicità i costi di Information Technologies:

- ***Sì***
- ***No***

j) Se sì, le rilevazioni dei costi di Information Technologies avvengono per:

- ***Tipo di attività***
- ***Per centro di Costo***

k) Agli oggetti di calcolo dei costi si attribuiscono:

- ***I soli costi variabili***
- ***I costi variabili e i costi fissi specifici***
- ***I costi variabili e i costi fissi di fabbricazione (o industriali)***
- ***I costi variabili, i costi fissi di fabbricazione e i costi fissi commerciali***
- ***Tutti i costi aziendali, compresi oneri finanziari e imposte***

l) Come qualifichereste dal punto di vista metodologico la Vostra impostazione di calcolo dei costi?

- ***Direct Costing Semplice o Variable Costing o Calcolo a costi variabili***
- ***Extended Direct Costing o Traceable Costing o Calcolo a costi specifici***
  Full costing o calcolo del costo pieno:
- ***A base unica***
- ***A base multipla per area funzionale***
- ***Secondo criteri causali per centri di costo***

m) Con specifico riferimento al calcolo del costo di prodotto, al prodotto stesso si attribuiscono:

- ***I soli costi variabili***
- ***I costi variabili e i costi fissi specifici***
- ***I costi variabili e i costi fissi di fabbricazione (o industriali)***
- ***I costi variabili, i costi fissi di fabbricazione e i costi fissi commerciali***
- ***Tutti i costi aziendali, compresi oneri finanziari e imposte***

n) Avete preso in considerazione l'opportunità di adottare un Activity Based Costing o calcolo dei costi per attività (Process Costing)?

- ***Sì***
- ***No***

o) Se sì, perché?

.....
.....
.....

p) Se no, perché?

.....
.....
.....

q) Se sì, l'avete anche già introdotto in impresa?

- ***Sì***
- ***No***

r) Se sì, ritenete vi stia fornendo informazioni "strategicamente" utili?

- ***Sì***
- ***No***

s) Che impostazione gli avete dato:

- ***Variable Costing – a costi variabili***
- ***Traceable Costing – a costi specifici***
- ***Full Costing – a costo pieno aziendale***

t) Se non l'avete ancora introdotto, quali difficoltà avete incontrato?

……
……
……
……

u) Utilizzate i costi standard?:

- ***Sì***
- ***No***

v) Se sì, i costi standard sono calcolati in base a:

- ***budget***
- ***ultimo costo aggiornato***
- ***stime***

w) Per il calcolo dei costi, utilizzate pacchetti software :

- ***Specifici (es. sistemi ERP)***
- ***Generici (esempio fogli elettronici)***
- ***No***