

# **UNIVERSITA' DEGLI STUDI DELLA TUSCIA**

## **La contabilità analitica e l'analisi dei costi**

Materiale didattico riservato agli  
studenti del corso di  
Economia aziendale

## 1. Premessa

La presente dispensa, ad uso esclusivo degli studenti del corso di Economia aziendale, ha per oggetto la contabilità e analitica e l'analisi dei costi.

L'**analisi dei costi** è un'attività molto significativa svolta da coloro che, in azienda, operano all'interno della funzione denominata "controllo di gestione". L'importanza di tale attività è dovuta al fatto che, per esempio, essa è propedeutica alla definizione del prezzo di vendita dei beni e dei servizi venduti. La **contabilità analitica** rappresenta uno dei più importanti strumenti a disposizione di ogni sistema di controllo di gestione.

Dopo aver presentato, nel secondo paragrafo di questa dispensa, il concetto di contabilità analitica e le connesse modalità di implementazione, nei tre paragrafi successivi, illustreremo i criteri di classificazione dei costi più comuni nella letteratura economico aziendale. Più in particolare, il terzo paragrafo avrà per oggetto il criterio di classificazione che distingue i costi in relazione alla modalità con cui sono imputati all'oggetto di riferimento; il quarto paragrafo focalizza l'attenzione sul criterio della variabilità; il quinto paragrafo illustrerà ulteriori criteri di classificazione dei costi diversi dai precedenti.

Nell'ultimo paragrafo, presenteremo il diagramma di redditività dal quale si può determinare, dall'incontro dei ricavi e dei costi totali, il punto di utile zero (o *break even point*).

## 2. La Contabilità analitica e le connesse modalità di implementazione

Con la locuzione *contabilità analitica* (o contabilità dei costi), la dottrina aziendale fa riferimento a quell'insieme di determinazioni economico-quantitative che consentono di calcolare il costo di dati oggetti di riferimento, in relazione a determinati fini conoscitivi.

Il primo passo per implementare un sistema di contabilità analitica è quello di definire quali siano gli oggetti di cui si vuole procedere alla misurazione dei costi.

Nel presente paragrafo ci occuperemo, pertanto, di definire:

1) quali siano gli elementi da considerare per scegliere la tipologia di oggetti di costo da porre a riferimento della contabilità dei costi;

2) quali siano, sulla base degli orientamenti della dottrina e della pratica aziendale, i più comuni oggetti di costo nelle aziende che hanno introdotto la contabilità dei costi.

Per quanto attiene al primo punto - definizione degli elementi da considerare per la scelta degli oggetti di costo - ci pare il caso di evidenziare come le scelte in questione debbano essere fatte tenendo presenti, quantomeno tre aspetti:

a) scopi conoscitivi dell'analisi dei costi che si intende implementare nella data azienda;

b) complessità dei processi gestionali esistenti;

c) comparazione dei costi necessari per implementare i differenti sistemi contabili.

Sul primo punto - scopi conoscitivi dell'analisi dei costi - dobbiamo ribadire un concetto, ossia che le scelte in materia di contabilità dei costi debbono essere informate ai particolari scopi conoscitivi che si vogliono raggiungere.

In altre parole, anche per gli oggetti di costo non esistono soluzioni valide in senso assoluto, ma la scelta deve essere operata tenendo presente le diverse esigenze conoscitive che di volta in volta si presentano all'azienda.

In questo senso si comprende anche come, potendo mutare nel corso del tempo gli scopi che informano la contabilità dei costi, possano conseguentemente, per una stessa azienda, cambiare gli oggetti di riferimento della contabilità analitica, in aderenza al carattere della dinamicità che informa tutti gli istituti sociali e, in quanto tale, anche l'azienda.

Per quanto attiene al secondo punto - complessità dei processi gestionali esistenti - ci pare importante sottolineare come la complessità gestionale influenzi in modo significativo la scelta degli oggetti di calcolo dal momento che, in alcuni casi, è quantomai arduo - a motivo della

ricordata complessità - determinare il valore da attribuire ad alcuni degli oggetti ipotizzati, se non ricorrendo a stime talmente arbitrarie da far perdere quel minimo di oggettività necessario all'analisi per poter trarre dalla stessa informazioni utili alla gestione.

In questi casi, la scelta degli oggetti di costo sarà condizionata dalla possibilità o meno di poterne calcolare il consumo di risorse in base alle informazioni a disposizione, con la conseguenza pertanto che gli oggetti di costo scelti potrebbero non essere in senso assoluto i migliori ma, semplicemente, tra quelli possibili, i più aderenti ai dati scopi conoscitivi.

Strettamente connesso a quanto appena detto è l'aspetto in precedenza indicato sub c), ossia la valutazione degli oneri necessari per impiantare un sistema contabile sulla base dei definiti oggetti di costo.

Occorre infatti considerare, sul punto, in che misura la scelta degli oggetti di calcolo influenzi l'onere relativo all'implementazione del sistema contabile.

Al riguardo, nell'ipotesi in cui la scelta di determinati oggetti di costo comporti, in termini comparativi, degli oneri sproporzionati rispetto al miglioramento della qualità dell'informazione, il vertice dell'azienda dovrà valutare con molta attenzione l'opportunità di impiantare un sistema più complesso e, forse, eccessivamente costoso rispetto alle reali esigenze conoscitive del management.

In questi casi, potrebbe essere conveniente per l'azienda "ripiegare" verso soluzioni forse meno analitiche ma idonee a soddisfare, comunque, le proprie esigenze conoscitive, senza dover sopportare oneri sproporzionati ed un accrescimento della complessità delle procedure informative che spesso si accompagna a sistemi così articolati.

Detto degli aspetti che influenzano la scelta degli oggetti di costo, passiamo ad esaminare - e veniamo quindi al punto in precedenza indicato sub 2) - quali sono, secondo la dottrina e la prassi aziendale, i tipici oggetti di riferimento della contabilità dei costi, per poi svolgere al riguardo, nel paragrafo successivo, alcune riflessioni relative alle aziende ospedaliere.

Gli oggetti di costo comunemente posti a base della contabilità dei costi sono riconducibili, sostanzialmente, alle seguenti quattro tipologie:

- a) prodotti;
- b) unità organizzative;
- c) fasi gestionali;
- d) aree di risultato.

Per quanto attiene alla prima tipologia di oggetti di costo - i prodotti - sono possibili diverse soluzioni, tra cui ricordiamo:

- a1) determinazione del costo della produzione di un tipo di prodotto;
- a2) determinazione del costo della singola unità di prodotto;
- a3) determinazione del costo di raggruppamenti di "famiglie omogenee" di prodotti.

Nell'ipotesi in cui si scegliesse la soluzione indicata al punto sub a1) - determinazione del costo di un tipo di prodotto - la contabilità analitica procede alla valorizzazione del consumo di risorse necessarie all'ottenimento di ciascun prodotto che l'azienda offre sul mercato. Così, se la produzione porta alla commercializzazione dei prodotti A e B, la contabilità dei costi determinerà quanto costa all'azienda produrre A e quanto costa invece produrre B.

Nell'ipotesi in cui si preferisse, invece, la soluzione sub a2) - determinazione del costo per singola unità di prodotto - la contabilità analitica non si fermerebbe semplicemente al calcolo di quanto costa produrre A, ma si chiederebbe quanto costa produrre il singolo pezzo del prodotto A.

In modo semplicistico, si potrebbe ricondurre questo tipo di analisi a quella precedente dove, però, il costo della produzione di A viene suddiviso per il numero di unità prodotte, ottenendo così un costo unitario medio.

Tale semplificazione è però valida soltanto nell'ipotesi in cui tutte le unità prodotte di A siano perfettamente omogenee e l'azienda non sia interessata da problemi di stagionalità, nel qual caso l'incidenza dei costi fissi sulle singole unità prodotte varia a seconda dei diversi periodi dell'anno.

Anticipando in parte il contenuto delle pagine successive, osserviamo che l'incidenza dei costi fissi sulla singola unità di prodotto tenderà ad aumentare al ridursi della quantità realizzata con il conseguente incremento del costo medio in periodi di calo delle vendite.

Quanto detto - aumento del costo medio in presenza di calo delle vendite - è riconducibile alla circostanza che, fermo restando l'ammontare dei costi fissi complessivi al variare della produzione, il costo fisso unitario - dato dal rapporto tra costi fissi e quantità prodotte - tenderà ad aumentare al ridursi della quantità prodotta.

Veniamo, quindi, al punto sub a3), ossia al caso in cui l'oggetto di costo prescelto sia rappresentato da famiglie di prodotti omogenee.

Va preliminarmente osservato, al riguardo, che la presenza in molte aziende di numerose tipologie di prodotti, con forte presenza di costi comuni a produzioni diverse, comporta una notevole difficoltà di isolare i consumi di risorse relativi a ciascun tipo di prodotto.

Per tale ragione, appare preferibile raggruppare in famiglie quei prodotti che utilizzano risorse in comune e procedere così alla determinazione del costo ottenuto per ciascuna di queste famiglie, senza tentare di pervenire alla determinazione del costo delle singole tipologie di prodotti a causa del rischio, in questo caso, di pervenire a stime poco significative in quanto condizionate da procedimenti di ripartizione dei costi alquanto arbitrari.

Detto, dunque, della possibilità di assumere i prodotti dell'azienda come possibile oggetto di costo, passiamo ad esaminare l'ipotesi sub b), ossia la possibilità che gli oggetti di costo siano rappresentati da unità organizzative dell'azienda.

In via preliminare, osserviamo che la scelta delle unità organizzative quale oggetto di costo non è incompatibile con la possibilità di considerare anche i prodotti come oggetto delle determinazioni della contabilità analitica.

La determinazione del costo di prodotto, infatti, passa quasi sempre attraverso la contabilità per centri di costo che, se opportunamente strutturata, consente di avere informazioni utili anche sul consumo di risorse da parte delle differenti unità organizzative.

In relazione alle differenti unità organizzative, appare comunque opportuno operare una distinzione tra quelle che assurgono a veri e propri centri di responsabilità economica e quelle che invece riescono ad influenzare solo alcuni aspetti della vita aziendale.

Sul punto la dottrina economico-aziendale suole distinguere tra:

- b1) centri di costo in senso stretto;
- b2) centri di ricavo;
- b3) centri di profitto.

Premesso che ogni unità organizzativa nello svolgimento della sua attività consuma risorse, e quindi determina il sostenimento di costi, per *centri di costo* in senso stretto - punto sub b1) - si intendono «le aree di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata solo costi».

Viceversa sono definiti come *centri di ricavo* - punto sub b2) - quelle unità organizzative che sono in grado di influenzare costi e ricavi e che a causa della «prevalenza dell'aspetto "ricavi" sull'aspetto "costi" vengono comunemente denominate centri di ricavo».

Accanto ai centri di costo ed ai centri di ricavo, la letteratura aziendale individua anche i cosiddetti *centri di profitto* - punto sub b3) - che sono quelle unità organizzative, solitamente di dimensioni maggiori rispetto ai centri di costo e di ricavo, che potendo controllare i fattori che incidono sul profitto aziendale vengono, per l'appunto, denominati «centri di profitto».

Si tratta di unità organizzative che, all'interno dell'azienda, sono dotate di forte autonomia rispetto alle altre a tal punto che il responsabile del centro in questione può essere valutato in relazione alla sua capacità o meno di raggiungere un certo tasso di profitto posto come obiettivo.

Per quanto attiene alla possibilità di assumere le differenti unità organizzative dell'impresa quale oggetto di costo, va detto anche che tale scelta si dimostra particolarmente utile laddove l'obiettivo dell'analisi sia quello di controllare l'efficienza, in termini di consumi di risorse, delle differenti unità in questione.

Da quanto detto ne consegue, però, che una contabilità dei costi con questa finalità - controllo dell'efficienza delle unità organizzative in termini di consumi delle risorse - richiede anche una distinzione dei costi, all'interno di ciascun centro, tra quelli controllabili e quelli non controllabili con le leve a disposizione del responsabile dell'unità che si intende valutare.

In altre parole, un'analisi che volesse accertare eventuali responsabilità in termini di sprechi di risorse, dovrebbe essere condotta distinguendo i costi imputati a ciascun centro tra controllabili e non controllabili dal responsabile dell'unità in questione.

Si tratta di rispettare quel principio di «bilanciamento tra autorità e responsabilità» che consente di valutare i singoli responsabili in relazione ai margini di discrezionalità che gli vengono concessi.

Appare particolarmente utile distinguere, al riguardo, le componenti di costo, ossia il prezzo di acquisto della singola risorsa e la quantità della stessa che è consumata dal centro di costo, in quanto molti responsabili dei centri sono in grado di influenzare o l'una o l'altra variabile, ma non entrambe.

Così, tanto per fare un esempio relativo all'ambito sanitario, si potranno valutare gli eventuali sprechi di un reparto di chirurgia - e di conseguenza l'operato del primario in termini economici - in relazione alla quantità di filo di sutura consumato, ma non in relazione al prezzo unitario dello stesso filo, il cui ammontare dipende da variabili non controllabili dai responsabili del centro.

Se le produzioni e le unità organizzative hanno da sempre rappresentato i tradizionali oggetti della contabilità dei costi, in tempi più recenti la dottrina ha sottolineato la necessità di superare questo ambito, per certi versi angusto, per considerare la possibilità di individuare altri oggetti di costo.

Negli ultimi anni, infatti, e veniamo quindi al punto indicato in precedenza sub c), i manager hanno sempre più avvertito la necessità di gestire l'azienda per processi, a causa delle crescenti esigenze di interfunzionalità e di integrazione.

Senza soffermarci, per il momento, sulle cause di questo fenomeno, la logica conseguenza di questo atteggiamento è quella di tenere sotto controllo non più le unità organizzative, ma i processi gestionali, nonché le attività da cui gli stessi processi risultano essere composti, che diventano quindi i nuovi oggetti della contabilità dei costi.

Come vedremo meglio nel corso dell'ultimo capitolo, questo della gestione per processi si presenta come uno dei fattori che in anni recenti hanno contribuito all'affermazione dell'*activity based costing*, grazie al quale si perviene alla determinazione del costo del prodotto passando attraverso la misurazione dei costi delle singole attività in cui risultano essere scomponibili i processi aziendali.

L'ultima tipologia di oggetti di costo da esaminare è quella che in precedenza abbiamo indicato sub d), ossia la possibilità che gli oggetti di costo si riferiscano alle cosiddette aree di risultato.

Anche questa ipotesi, così come la precedente, va considerata di più recente introduzione rispetto alle impostazioni classiche che - lo ribadiamo - vedono nelle produzioni e nelle unità organizzative i centri di costo tradizionali.

La possibilità di considerare delle aree di risultato (siano esse segmenti di mercato, aree strategiche di affari o gruppi di clienti particolarmente rilevanti) è tipica dell'orientamento al mercato che le imprese hanno assunto negli ultimi anni, e si presenta particolarmente utile laddove si avverte la necessità di valutare i responsabili delle suddette aree in termini di rendimenti economici.

Possiamo, quindi, concludere questa disamina sui possibili oggetti della contabilità dei costi, affermando che il panorama è quanto mai variegato, andando dagli oggetti tradizionali (produzioni ed unità organizzative) a quelli più recenti (fasi gestionali e aree di risultato).

Quello che ci preme ancora una volta ribadire è che la scelta dell'oggetto dipenderà da diversi elementi - indicati all'inizio del presente paragrafo - tra cui quello degli scopi conoscitivi che informano la contabilità dei costi dovrebbe assumere un rilievo preminente.

### **3. I criteri per la classificazione dei costi: la distinzione dei costi in relazione alla modalità con cui sono imputati all'oggetto di riferimento**

Cominciamo ad esaminare le possibili classificazioni dei costi, partendo da quella che ne opera una tassonomia in relazione alla modalità con cui gli stessi vengono imputati all'oggetto di riferimento. Al riguardo, possiamo dire che, in linea di principio, si possono operare in relazione a questo criterio due diverse classificazioni, peraltro, come avremo modo di vedere, tra loro strettamente connesse.

Secondo una prima classificazione i costi vengono distinti in:

- a1) costi speciali;
- b1) costi comuni.

In base alla seconda classificazione i costi vengono distinti in:

- a2) costi diretti;
- b2) costi indiretti.

Cominciamo il nostro esame partendo dalla prima classificazione, in base alla quale i costi sono distinti in costi speciali e costi comuni.

Per *costi speciali* - punto sub a1) - secondo un'accezione piuttosto ampia, si intendono quei costi per i quali è possibile «misurare in modo oggettivo la quantità di fattore impiegata per un certo oggetto» sia esso un prodotto, un'unità organizzativa o una particolare fase del processo produttivo.

Secondo tale definizione, rientrano nell'ambito dei costi speciali tutti quei costi per i quali sia possibile misurare il consumo del fattore produttivo assorbito dall'oggetto di costo, e sia possibile, peraltro, fornire una quantificazione del costo in esame moltiplicando il consumo di risorse per il costo unitario delle stesse.

Si osservi che in base a questa nozione di costo speciale non è richiesto che il costo si riferisca a fattori impiegati esclusivamente in un solo centro o per un solo prodotto/servizio, dovendo quindi essere considerati speciali anche quei costi relativi ad un fattore utilizzato da più oggetti, ma imputabile agli stessi in maniera oggettiva.

Sempre secondo questa impostazione sono considerati *costi comuni* - punto sub b1) - tutti gli altri costi, ossia quelli che possono essere attribuiti agli oggetti di riferimento soltanto attraverso delle ripartizioni dotate di un grado più o meno elevato di soggettività.

Nella letteratura è stato peraltro considerato anche, accanto a quello ora ricordato, un diverso modo di distinguere i costi speciali da quelli comuni; questa seconda modalità di classificazione accoglie un'accezione più ristretta di costo speciale, in base alla quale in tale classe di costi rientrerebbero gli oneri che sono stati sostenuti esclusivamente e specificamente in riferimento all'oggetto considerato.

In questo caso la classe dei costi comuni si amplia per accogliere anche quei costi che, pur essendo ripartibili tra i differenti oggetti di costo che ne hanno determinato il sostenimento, sono però relativi a risorse impiegate a favore di più oggetti di costo.

Per fare un esempio di come questa differente classificazione possa applicarsi all'analisi dei costi nelle aziende ospedaliere, si consideri il caso dei costi per la pulizia, che negli ospedali viene normalmente appaltata a ditte esterne che quantificano la loro offerta in relazione ai metri quadrati degli spazi da pulire.

Nell'ipotesi in questione, l'azienda sostiene un unico costo per la pulizia dell'intero ospedale, ma lo stesso è ripartibile tra le differenti unità in proporzione ai metri quadrati occupati da ciascuna unità organizzativa, dal momento che - lo ribadiamo - il costo complessivo è dato proprio dal prodotto dei metri quadrati puliti per il costo per metro quadrato.

In questo caso - considerando le differenti unità organizzative come oggetti di costo - se si assumesse la prima nozione di costo speciale, quella più ampia, vi rientrerebbero senz'altro i costi di pulizia appena citati.

Viceversa, se accettassimo la seconda nozione, più restrittiva, in base alla quale i costi speciali sono quelli sostenuti esclusivamente in riferimento all'oggetto di costo considerato, i costi di pulizia andrebbero classificati come comuni.

Ci pare opportuno evidenziare, al riguardo, che questo diverso modo di intendere i costi speciali non ha poi un peso così rilevante dal punto di vista pratico, dal momento che, per tornare all'esempio proposto, se anche i costi di pulizia venissero classificati come comuni, gli stessi dovrebbero poi essere ripartiti tra i differenti oggetti di costo utilizzando come parametro i metri quadrati, ottenendo quindi il medesimo risultato a cui si sarebbe giunti se gli stessi fossero stati considerati speciali e, in quanto tali, attribuiti direttamente ai vari reparti e servizi in proporzione ai metri quadrati occupati.

Prima di passare all'esame delle altre due ulteriori classi di costi - costi diretti ed indiretti - in precedenza indicate, ci sia consentita un'ultima osservazione relativamente ai costi speciali ed ai costi comuni.

La distinzione tra costi speciali e costi comuni si determina in relazione al rapporto tra il costo e l'oggetto cui attribuire lo stesso.

Ora è chiaro che, ampliando l'oggetto di riferimento, si sposta il confine che separa i costi speciali da quelli comuni. In particolare, all'aumentare delle dimensioni dell'oggetto di riferimento, tenderà ad aumentare la quantità di costi che, in relazione al nuovo oggetto, possono considerarsi speciali, fino al massimo - ovviamente teorico - in cui l'oggetto di riferimento sia l'intera azienda, per la quale tutti i costi andrebbero considerati speciali.

Per chiarire meglio quanto detto, si consideri il caso di un'azienda ospedaliera con due presidi, che per comodità chiamiamo A e B, in cui, in un primo momento, si assumono come oggetti di costo i diversi reparti e servizi all'interno di ciascun nosocomio.

In questa ipotesi, ad esempio, il costo per il direttore sanitario del presidio A sarà considerato un costo comune a tutti i reparti e servizi che operano in questo presidio.

Supponiamo ora, invece, di ampliare l'oggetto di riferimento dell'analisi dei costi, pervenendo così ad una maggiore sintesi a scapito, ovviamente, dell'analisi e assumiamo come oggetto di costo ciascuno dei due presidi ospedalieri.

In questo caso, il costo del direttore sanitario del presidio A sarà considerato un costo speciale dello stesso ospedale - che costituisce il primo centro di costo - mentre, a sua volta, il costo del direttore sanitario del presidio B sarà un costo speciale dello stesso presidio B, che costituisce il secondo oggetto di costo.

Quello che, con questo esempio, si è voluto evidenziare è che la distinzione tra costi speciali e costi comuni non attiene alla natura del fattore produttivo, quanto piuttosto alla relazione che lega il fattore stesso all'oggetto prescelto per l'analisi dei costi, con la conseguenza che, al mutare dell'oggetto, muta la suddetta relazione e, quindi, la classificazione del costo in esame tra quelli speciali e quelli comuni.

Detto della distinzione dei costi in speciali e comuni, passiamo ora ad esaminare la classificazione dei costi in *diretti* ed *indiretti* che è strettamente connessa a quella in speciali e costi comuni, anche se, rispetto a quest'ultima, è più utilizzata dalla pratica aziendale.

Per costi diretti - punto sub a2) - si intendono quei costi per i quali sia possibile ed economicamente conveniente misurare l'oggettivo consumo, e quindi il relativo costo, del fattore produttivo interessato.

In più, rispetto alla nozione di costo speciale, si può notare la necessità di valutare la convenienza economica a misurare il consumo del fattore produttivo in relazione ai differenti oggetti di costo, in assenza della quale un costo, teoricamente qualificabile come costo diretto, viene classificato tra i costi indiretti.

Un esempio in tal senso è dato negli ospedali dal costo delle utenze telefoniche che, in assenza di specifici contatori che misurino il consumo per ogni oggetto di costo, viene considerato come un costo da ripartire in base a parametri più o meno soggettivi.

In tal caso è possibile, ed in alcuni casi anzi auspicabile, introdurre un sistema che misuri gli scatti per ogni apparecchio, potendo così attribuire in maniera diretta il costo al centro che ne ha effettivamente determinato il sostenimento; tuttavia, è altresì possibile che un tale sistema comporti dei costi sproporzionati rispetto al contributo informativo apportato, per cui il costo telefonico, che potrebbe essere teoricamente trattato come costo diretto, viene di fatto ad essere annoverato tra i costi indiretti.

Da quanto detto, ne deriva che mentre tutti i costi diretti sono costi speciali, non è vero il contrario, nel senso che esistono alcuni costi speciali che non sono diretti, in quanto al momento della loro attribuzione si reputa non economicamente conveniente reperire tutte quelle informazioni necessarie per trattarli come costi diretti.

Dalla nozione di costi diretti si può ricavare, per differenza, quella di costi indiretti - punto sub b2) - nel cui ambito possono essere comprese, sostanzialmente, tre classi di costi:

- a) costi comuni ad una pluralità di oggetti e non ripartibili in maniera oggettiva, indipendentemente dalle scelte di convenienza economica;
- b) costi potenzialmente attribuibili ai differenti oggetti in modo diretto, ma che di fatto vengono trattati come costi indiretti per motivi di opportunità economica;
- c) costi potenzialmente attribuibili ai prodotti, ma che si ritiene più opportuno trattare come costi indiretti.

Per comprendere meglio la distinzione proposta, facciamo un esempio prendendo a riferimento un'azienda ospedaliera.

Nel caso sub a) rientrano tutti quei costi che si sostengono per il funzionamento dell'intero ospedale e che non possono essere ripartiti secondo parametri che rispettino il cosiddetto principio causale, in base al quale si devono «assegnare ad ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del concorso offerto da ciascun fattore produttivo all'oggetto medesimo».

Nelle aziende ospedaliere ne sono un tipico esempio i costi che si sostengono per la vigilanza dell'edificio, i costi per le assicurazioni e, più in generale, i costi del personale amministrativo.

Per quanto attiene al caso sub b), rientrano in questa tipologia di costi quelli per i quali, come abbiamo anticipato in precedenza, sarebbe anche possibile parlare di costi diretti, ma tuttavia, l'eccessiva onerosità di raccolta dei dati, rispetto al contributo informativo apportato, fa propendere per una loro inclusione nella categoria dei costi indiretti.

Oltre all'esempio delle spese telefoniche prima esposto, in questa categoria vi rientrano pressoché tutte le utenze - elettricità, riscaldamento, acqua, ecc. - per le quali sia possibile, ma non conveniente, rilevare il consumo attribuibile a ciascun centro.

Passiamo, infine, alla categoria sub c), ossia a quei costi potenzialmente diretti, ma che si ritiene opportuno trattare come indiretti.

Si tratta di costi che non si reputa utile trattare come diretti per ragioni di opportunità dettate dalle circostanze che caratterizzano la specifica analisi che si svolge in quel determinato momento.

Un esempio in tal senso può essere rappresentato dal costo degli straordinari del personale infermieristico che è potenzialmente attribuibile al reparto nel quale lo stesso viene svolto; potrebbe, tuttavia, verificarsi il caso che lo straordinario si renda necessario perché, in linea generale, si è in presenza di una carenza di personale infermieristico generalizzata a livello dell'intero ospedale.

Per tale ragione, l'attribuzione del maggior costo dello straordinario ad un reparto piuttosto che ad un altro sarebbe il risultato di una determinazione casuale, in quanto, dato che una parte di questo personale ruota durante l'anno tra le differenti unità operative, il fatto che lo straordinario venga svolto in chirurgia piuttosto che in pediatria è una circostanza del tutto occasionale.



#### 4. La distinzione dei costi in relazione al loro regime di variabilità

Uno dei criteri più noti con cui procedere alla classificazione dei costi è quello che opera una distinzione degli stessi in relazione al loro regime di variabilità.

In base a questo criterio, infatti, i costi si possono, in linea di principio, e salvo le ulteriori distinzioni di cui diremo più avanti, dividere in:

- a) costi variabili
- b) costi fissi.

In prima approssimazione, possiamo definire come *costi variabili* - punto sub a) - quei costi che variano in funzione del livello di attività aziendale, mentre come *fissi* - punto sub b) - quei costi il cui ammontare non è influenzato dallo stesso livello di attività aziendale.

Prima di entrare nel merito della classificazione dei costi in fissi e variabili, occorre precisare, al riguardo, che la stessa ha un valore relativo, dal momento che un dato fattore della produzione può dar luogo ad un costo fisso se la variazione del volume della produzione è contenuta entro un certo intervallo, oltre il quale lo stesso costo può perdere la sua caratteristica di costo fisso ed assumere quella di costo variabile. Anzi, più in generale, possiamo osservare che non c'è fattore che resti invariabile oltre qualsiasi limite.

Analizziamo, ora, più da vicino, la distinzione tra costi fissi e costi variabili.

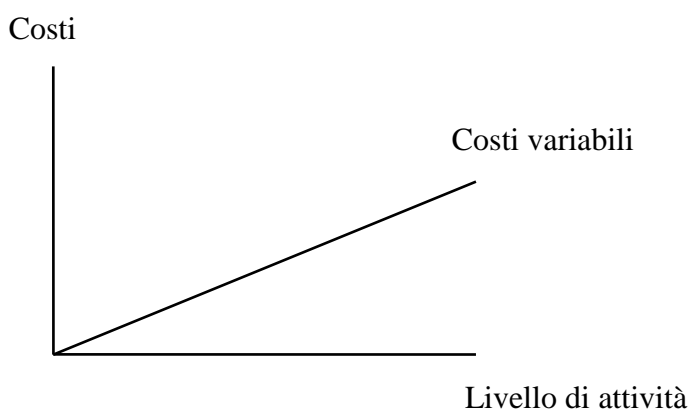
I *costi variabili* sono quelli che variano in funzione del grado di attività aziendale.

Si tratta, a questo punto, di esaminare più da vicino le modalità secondo le quali detti costi possono variare. Al riguardo, la dottrina distingue quattro tipologie di costi variabili, che sono:

- a1) costi variabili proporzionali;
- a2) costi variabili più che proporzionali;
- a3) costi variabili sotto-proporzionali;
- a4) costi variabili regressivi.

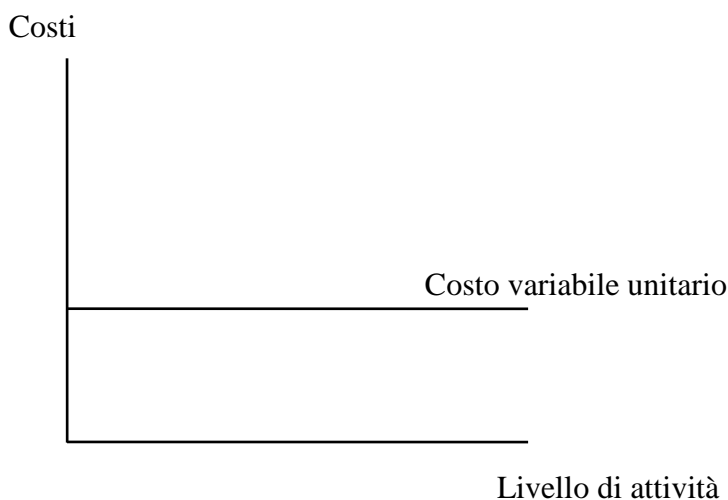
I costi variabili proporzionali - punto sub a1) - sono quei costi che variano nella stessa proporzione in cui varia il livello di attività, per cui ad un aumento del 20% del volume di attività corrisponde un incremento del 20% dell'ammontare del costo. Nella figura 1 possiamo notare l'andamento della curva dei costi proporzionali, rappresentata da una retta che parte dall'origine degli assi con una pendenza che esprime il rapporto tra consumo dei fattori produttivi e volume dell'attività svolta. In quest'esame dei costi variabili è interessante osservare anche l'andamento del costo variabile unitario, misurato dal rapporto tra il costo variabile totale ed il volume di attività.

**Figura 1**



In questo caso, ossia in presenza di costi variabili proporzionali, il costo unitario avrà l'andamento di una retta parallela all'asse delle ascisse, come evidenziato nella figura 2.

**Figura 2**



All'interno delle aziende ospedaliere un esempio di costi variabili di questo tipo può essere rappresentato dai costi per il servizio di mensa, che molti ospedali appaltano all'esterno, definendo un prezzo per pasto corrisposto ad ogni ricoverato.

In questo caso il costo complessivo varierà nella stessa proporzione con cui variano i pazienti che usufruiscono del servizio di mensa, mentre il costo unitario resta invariato, in quanto indipendente dal numero dei pasti consumati<sup>1</sup>.

Passiamo ora all'esame dei costi variabili più che proporzionali - punto sub a2) - ossia di quei costi che, al variare dell'attività aziendale, subiscono delle variazioni più che proporzionali alle variazioni della stessa.

In questo caso, ad esempio, ad un incremento del 50% del livello di attività, supponiamo corrisponda un incremento del 70% del livello dei costi.

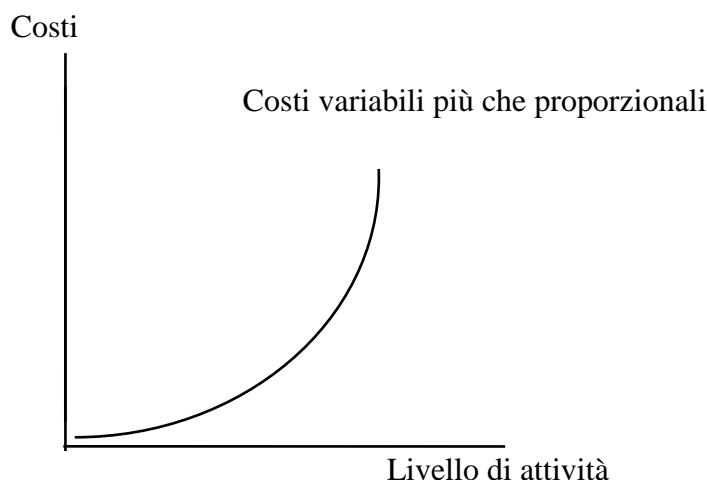
Questo comportamento dei costi è, a dire il vero, piuttosto anomalo, ed anzi non dovrebbe verificarsi fintantoché l'azienda lavora al di sotto di quella soglia di produzione oltre la quale la dimensione inizia a dimostrarsi insufficiente.

Si tratta pertanto di costi che, se l'azienda può e intende accrescere le dimensioni per rispondere all'incremento della domanda, debbono considerarsi come transitori, in quanto aumentando la capacità produttiva, il nuovo e maggiore livello di attività diviene, per così dire, fisiologico rispetto alla nuova struttura aziendale.

Graficamente - figura 3 - la curva ha un andamento convesso, proprio ad evidenziare che, al crescere del volume dell'attività svolta, si assiste ad un incremento più che proporzionale dei costi sostenuti dall'azienda per l'acquisizione dei fattori in questione.

<sup>1</sup> Potrebbe, invero, verificarsi l'ipotesi che l'appalto sia stato concesso con una clausola che prevede un prezzo decrescente all'aumentare del numero di pasti erogati. In questo caso, possibile ma non riscontrato nel corso delle nostre ricerche, il costo in questione andrebbe annoverato tra i costi variabili sotto-proporzionali.

**Figura 3**

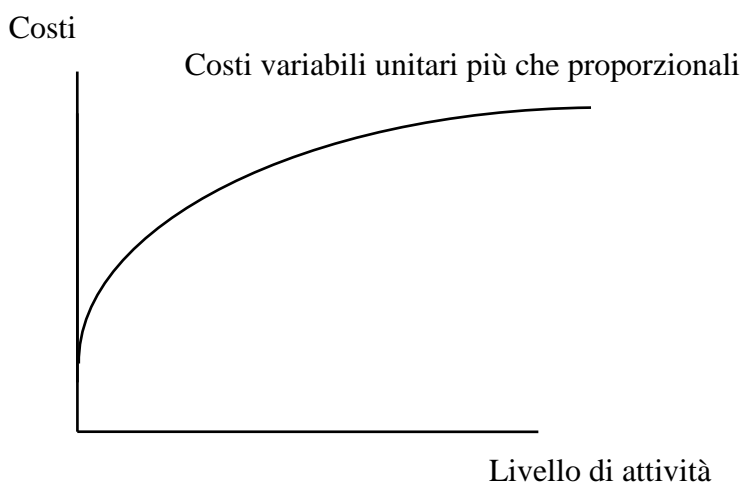


Per quanto riguarda l'andamento dei costi unitari, la curva dei costi presenterà in questa ipotesi un andamento crescente - figura 4 - in quanto nel rapporto tra costi variabili e volume di produzione il numeratore cresce più velocemente del denominatore.

Nell'ambito delle aziende ospedaliere un esempio di questo tipo di costi può essere costituito dal consumo di materiale sanitario nel caso in cui il presidio operi al limite della sua capacità produttiva. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di sale operatorie i cui turni di intervento si susseguono con ritmi incalzanti, comportando un carico di lavoro eccessivo per il personale infermieristico che, sotto pressione, potrebbe subire dei cali di efficienza, con il rischio di generare sprechi nell'impiego del materiale sanitario.

In questo caso, il costo relativo all'impiego dello stesso materiale sanitario avrà, per livelli di attività prossimi a quello critico, un andamento crescente in maniera più che proporzionale rispetto all'andamento del volume di produzione.

**Figura 4**

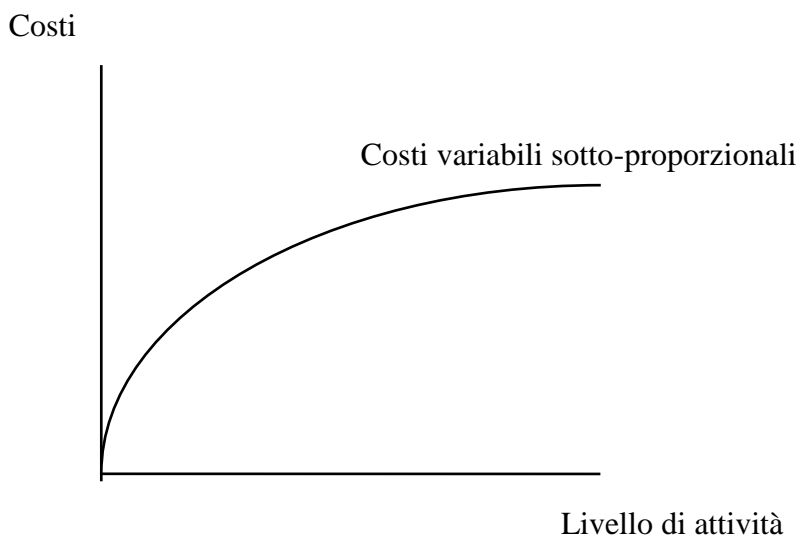


Tuttavia, se l'azienda decidesse di ampliare le proprie dimensioni, con nuove sale ed un numero maggiore di persone dedicate, evidentemente aumenterebbe il livello di efficienza nell'impiego dei fattori in questione, riportando i costi in esame nell'ambito loro più consono, ossia quello dei costi variabili proporzionali.

Veniamo dunque all'esame dei costi variabili sotto-proporzionali - punto sub a3) - ossia quei costi che aumentano in maniera meno significativa del volume di attività. In altre parole, ad un aumento, ad esempio, del 70% della produzione, supponiamo corrisponda un incremento del 50% dei costi. In questa categoria rientrano quei costi che sono relativi a fattori della produzione il cui impiego è via via meno costoso all'aumentare del livello di produzione.

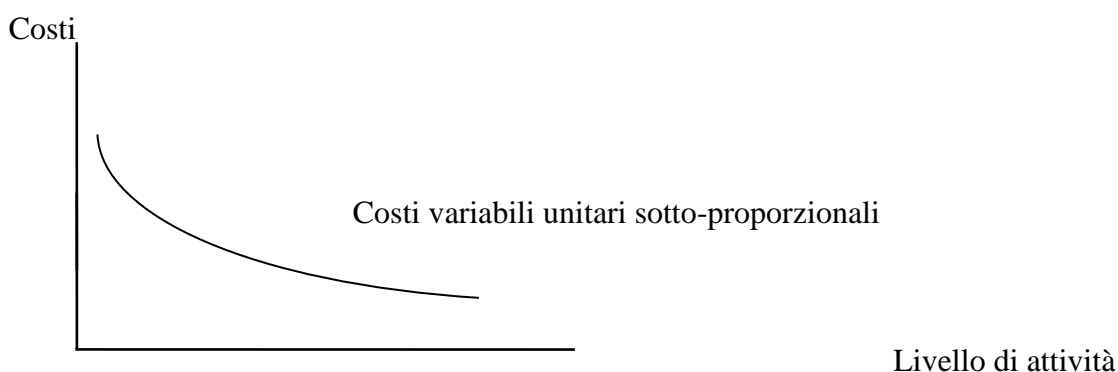
L'andamento di questa particolare tipologia di costi variabili è rappresentato da una curva – figura 5 – con la concavità rivolta verso il basso, proprio a ragione della crescita meno che proporzionale dei costi all'aumentare del volume di produzione.

**Figura 5**



Per quanto attiene ai costi unitari, la curva presenterà un andamento decrescente - figura 6 - in quanto il numeratore - rappresentato appunto dai costi variabili sotto-proporzionali - cresce meno velocemente del denominatore - rappresentato dalle quantità prodotte.

**Figura 6**

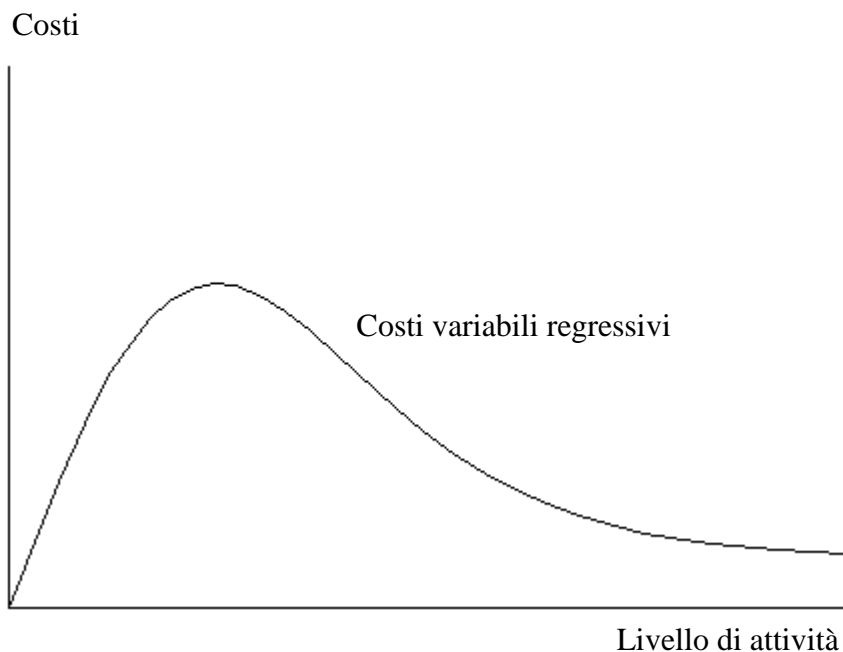


All'interno degli ospedali un esempio di costi di questo tipo lo si può rinvenire nella possibilità di ottenere un prezzo unitario migliore per l'acquisto dei farmaci all'aumentare della quantità richiesta. In questo caso, infatti, all'aumentare del livello di attività dell'ospedale, pur restando invariato il consumo medio di farmaci per ogni prestazione, se ne riduce il costo a causa del miglior prezzo che l'azienda riesce a spuntare dai suoi fornitori.

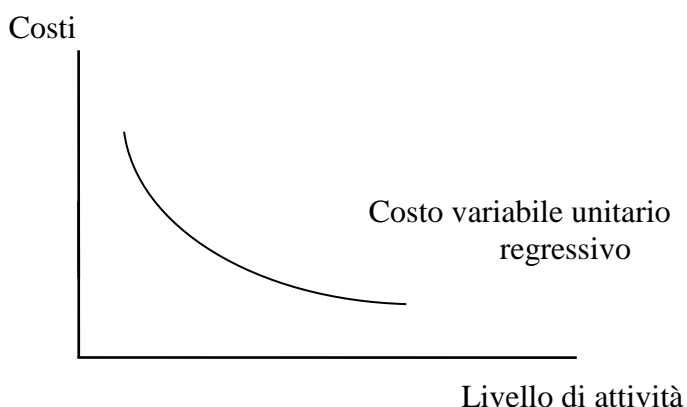
Passiamo, infine, ad esaminare i costi variabili regressivi - punto sub a4) - ossia quei costi che «presentano all'inizio una naturale tendenza all'aumento per poi diminuire più o meno rapidamente». Si tratta, invero, di situazioni piuttosto particolari - e diremmo assai rare - in cui si assiste alla riduzione della quantità di fattore impiegato all'aumentare dell'attività svolta.

Da un punto di vista grafico, l'andamento dei costi in questione è rappresentato da una curva - figura 7 - che inizialmente cresce, per poi, ad un certo livello di produzione, diminuire all'aumentare del volume di attività.

**Figura 7**



**Figura 8**



Se l'aumento del costo variabile complessivo presenta una dinamica discendente, a maggior ragione il costo unitario avrà un andamento decrescente - figura - dal momento che si assiste ad una riduzione del numeratore - i costi variabili regressivi - al crescere del numeratore, il volume di attività realizzata.

Come abbiamo accennato in precedenza, l'ipotesi dei costi variabili regressivi è invero piuttosto rara da riscontrare, in quanto, lo ribadiamo, si realizza nell'ipotesi in cui si ha un minor fabbisogno di fattore produttivo impiegato al crescere del volume di attività realizzato.

Un esempio in tal senso potrebbe essere forse rappresentato dai costi per il riscaldamento dei presidi ospedalieri, che possono diminuire al crescere del numero dei pazienti.

Data infatti la necessità di garantire una certa temperatura per il benessere dei ricoverati, è evidente che al crescere del numero degli stessi l'ambiente si riscalderà, almeno in parte, con la presenza dei malati, per cui l'azienda ridurrà i costi per il combustibile necessario ad alimentare gli impianti di riscaldamento.

Detto dunque dei costi variabili, passiamo ad esaminare i cosiddetti *costi fissi*, ossia quei costi che, come abbiamo accennato all'inizio del presente paragrafo, rimangono costanti al variare del volume di attività.

Sul punto ribadiamo quanto già detto in precedenza, ossia che la classificazione di un costo come fisso dipende dall'intervallo di variazione del volume di attività considerato. In altre parole un costo, definibile come fisso in un dato campo di variazione del volume di produzione, potrebbe non esserlo più nell'ipotesi in cui si ampli il suddetto *range* di riferimento.

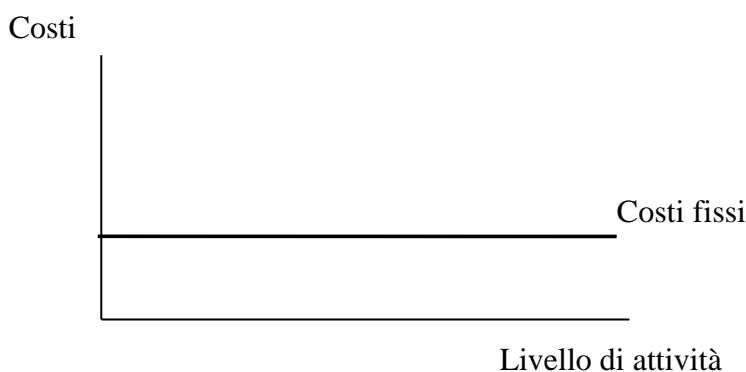
Ciò premesso, analizziamo più da vicino come si possano suddividere i costi che abbiamo indicato come fissi. Al riguardo la dottrina distingue tre tipologie di costi fissi, che sono:

- b1) costi fissi assoluti;
- b2) costi semi-variabili;
- b3) costi semifissi (o relativi).

La prima categoria dei costi in questione - costi fissi assoluti - è rappresentata da quei costi che non subiscono nessuna variazione, nel loro ammontare al mutare del volume di attività all'interno dell'intervallo del volume di produzione in cui si svolge l'analisi.

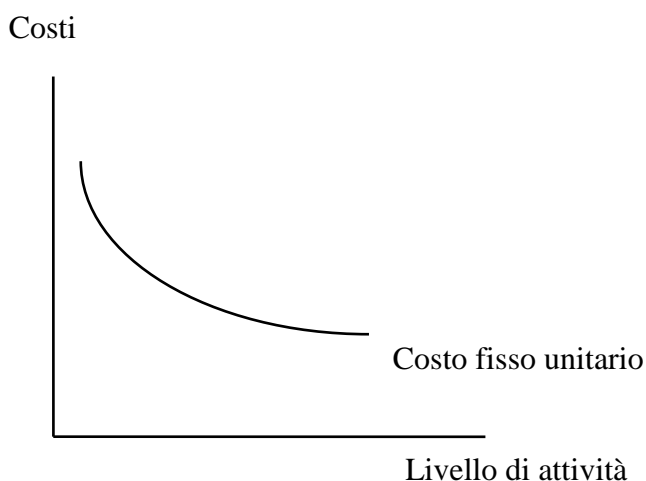
In questo caso, la curva dei costi fissi sarà rappresentata da una retta parallela all'asse delle ascisse, come illustrato nella figura 9.

**Figura 9**



In presenza di questa tipologia di costi fissi totali, il costo fisso unitario - dato dal rapporto tra costi fissi totali e quantità prodotta - avrà un andamento decrescente, dal momento che il numeratore - i costi fissi totali - rimane invariato all'aumentare del denominatore - il volume di produzione - come illustrato nella figura 10.

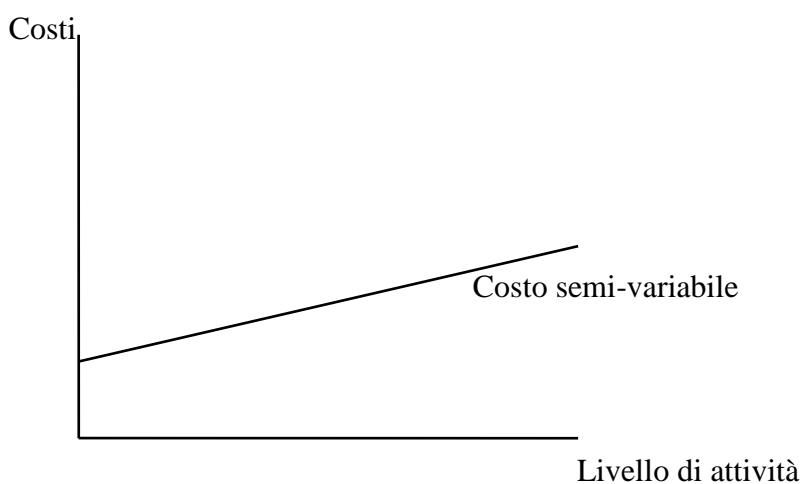
**Figura 10**



Negli ospedali, un esempio in tal senso è rappresentato dal costo del servizio di vigilanza che normalmente viene appaltato ad una ditta esterna la quale, in assenza di variazioni strutturali<sup>2</sup> dell'azienda, rappresenta un costo fisso che non varia al variare dell'attività svolta dal presidio in questione.

Veniamo, quindi, all'esame della fattispecie sub b2) - i costi semi-variabili - rappresentata dal costo necessario per acquisire quei fattori che presentano una componente di costo fissa ed una variabile. L'andamento dei suddetti costi può essere utilmente rappresentato nella figura 11.

**Figura 11**



Per quanto attiene al costo semi-variabile unitario, lo stesso presenterà un andamento decrescente, con una dinamica però più graduale rispetto al costo fisso unitario visto in precedenza.

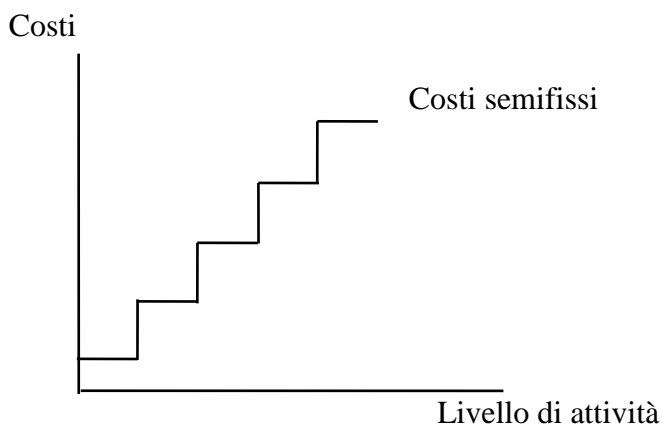
Le ragioni di questo diverso comportamento sono da ricercarsi nella presenza, all'interno di questa categoria di costi, della componente variabile che, in quanto tale, cresce all'aumentare del volume di produzione, con la conseguenza di aumentare, seppur in parte, l'ammontare dei costi che costituiscono il numeratore del costo unitario. Un esempio di questa tipologia di costi può essere

<sup>2</sup> Per variazioni strutturali si intendono, ad esempio, l'apertura di un nuovo presidio all'interno della medesima azienda ospedaliera che, ovviamente, comporta una rinegoziazione, con un probabile aumento, dei costi della vigilanza che dovrebbe estendersi anche alla nuova struttura.

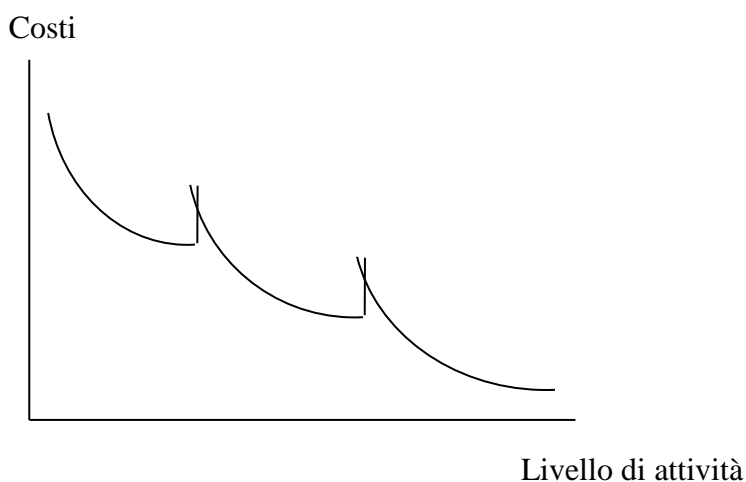
rappresentata da alcune utenze - quali quelle telefoniche ed elettriche - che hanno una componente di costo fissa - il canone - ed una componente di costo che invece varia in proporzione all'utilizzo del servizio.

Passiamo, quindi, all'esame dei costi semifissi - punto sub b3) - ossia di quei costi che, all'interno dell'intervallo di variazione del volume di attività considerato, subiscono degli incrementi per così dire "a salti". In più chiare parole, si tratta di costi che restano costanti per una data variazione del volume di attività, oltre la quale subiscono un incremento, per rimanere quindi costanti per un ulteriore intervallo di variazione del livello di attività, oltre il quale subiscono un altro incremento e così via. Il comportamento appena descritto può essere utilmente esposto nella figura 12.

**Figura 12**



**Figura 13**



Per quanto attiene al comportamento dei costi fissi unitari, anch'essi avranno un andamento decrescente, ma non in modo continuo così come abbiamo invece osservato per i costi fissi assoluti.

Infatti, per ogni livello di produzione all'altezza del quale si verifica l'incremento di questi costi, si assiste ad una crescita del costo fisso unitario, che poi torna gradualmente a diminuire, come evidenziato nella figura 13. Il comportamento dei costi appena accennato è tipico di quelle strumentazioni sanitarie che risultano essere sufficienti fintantoché non si superi una certa soglia di criticità, oltre la quale occorre acquistare un nuovo apparecchio. Si consideri, ad esempio, il caso di



un'apparecchiatura in grado, per ipotesi, di effettuare 100 esami al giorno, e si supponga che il livello di attività dell'ospedale inizialmente ne richieda soltanto 60.

In questo caso, nell'ipotesi in cui si registra un incremento giornaliero di 30 unità di esami, il costo per le apparecchiature diagnostiche rimane fisso, dal momento che i 90 esami richiesti possono essere tranquillamente soddisfatti con i mezzi a disposizione.

Viceversa, se gli esami richiesti giornalmente diventassero, ad esempio, 150, allora l'ospedale si troverebbe costretto ad acquistare un'ulteriore apparecchiatura, aumentando quindi il costo necessario per effettuare il tipo di prestazioni che la macchina fornisce.

Detto costo, incrementato per effetto dell'acquisto della nuova apparecchiatura, rimarrà costante fintantoché non si superi il nuovo valore soglia - che nel nostro esempio potrebbe essere di 200 unità, se si suppone che la nuova macchina garantisca le stesse prestazioni di quella precedente - oltre il quale sarà necessario acquistare una nuova apparecchiatura per far fronte alla richiesta di ulteriori esami.

A conclusione del paragrafo una breve riflessione in relazione alla distinzione tra costi fissi e costi variabili.

Nella disamina fatta in queste pagine, ci siamo soffermati sulle differenti tipologie di costi fissi e di costi variabili, prendendo a riferimento alcuni esempi propri del mondo delle aziende ospedaliere, senza però fare mai riferimento al costo del personale che rappresenta una voce di costo assai spesso molto significativa per molte aziende.

La ragione di questa scelta è dovuta alla circostanza che il lavoro è un fattore *sui generis*, con una specifica normativa che limita la possibilità di ridurlo, attraverso il licenziamento, la consistenza, in special modo nelle amministrazioni pubbliche.

In questo senso si potrebbe sostenere che il costo del lavoro è un costo fisso, in quanto è difficile ipotizzare una sua riduzione in presenza di contrazioni del volume della domanda.

Tale affermazione, pur vera in linea di principio, subisce però alcune eccezioni.

In primo luogo, il fattore lavoro, se è difficile da contrarre in presenza di riduzioni del volume di attività, non è altrettanto problematico da aumentare in presenza di incrementi della produzione.

Si pensi, in proposito, all'utilizzo della pratica degli straordinari o alla possibilità di effettuare nuove assunzioni in presenza di un consolidato incremento del livello di produzione.

In secondo luogo, si consideri come sia possibile, in presenza di determinate condizioni, beneficiare dell'istituto della cassa integrazione guadagni, che consente di alleggerire il carico per il costo del lavoro in ipotesi di esubero del personale.

In terzo luogo, si tenga conto che, se l'analisi viene spostata dall'intera azienda alle singole unità, è allora possibile che il costo del fattore in questione assuma dei connotati di maggiore variabilità.

Rimanendo sempre nel mondo della sanità, si consideri la possibilità che in un reparto dell'ospedale si sia in presenza di personale infermieristico in esubero rispetto alle effettive esigenze dell'unità operativa.

In questo caso, se all'interno del presidio esistono dei centri che abbiano invece carenza di personale dello stesso tipo, si potrebbe tranquillamente ridurre il costo del lavoro del primo centro, trasferendo il personale dall'unità in esubero all'unità con carenza di forza lavoro.

In questo modo, il costo del personale, per le singole unità organizzative, può essere considerato come un costo variabile, dal momento che, all'occorrenza, lo stesso può, se ne ricorrono i presupposti, essere trasferito ad altro centro.

Accenniamo, infine, alla necessità di estendere l'analisi dei costi fissi e dei costi variabili su un orizzonte temporale più esteso, all'interno del quale alcuni costi, considerati fissi ed ineliminabili nel breve periodo, non lo sono più nel momento in cui si estende l'orizzonte temporale di riferimento dell'analisi.

Ci riferiamo ai cosiddetti costi fissi specifici, ossia a costi attribuibili direttamente ad alcune unità organizzative, rispetto alle quali gli stessi costi assumono la configurazione di costi variabili di lungo periodo, ossia di costi che possono subire delle variazioni in diminuzione nell'ipotesi di

ristrutturazione o di eliminazione dell'unità a cui afferiscono; la loro variabilità, pertanto, è legata a fenomeni - ristrutturazione o eliminazione di una unità organizzativa - che richiedono del tempo prima di esplicare in pieno i loro effetti.

## 5. Ulteriori criteri di classificazione dei costi

Un'ulteriore classificazione utile per la nostra analisi, è quella che distingue i costi in relazione al tempo della loro manifestazione.

In questo senso i costi si possono distinguere in:

- a) *costi consuntivi o effettivi*;
- b) *costi preventivi o ipotetici*.

I *costi consuntivi o effettivi* - punto sub a) - sono costi misurati a posteriori, ossia dopo il loro effettivo sostenimento, al contrario dei *costi preventivi o ipotetici* - punto sub b) - che sono costi stimati in epoca antecedente a quella della loro manifestazione e di cui il tipico caso è quello dei costi standard.

Utilizzando, invece, un criterio che distingua i costi sulla base alla possibilità che hanno i manager di influenzarne l'entità, i costi si distinguono in:

- a) *costi controllabili*;
- b) *costi non controllabili*.

Vicino al criterio di classificazione dei costi in relazione alla possibilità di incidere sul loro ammontare, è quello che li distingue in base al grado di libertà di cui gode l'impresa nel determinarne non solo l'entità, ma anche lo stesso sostenimento.

In relazione a detto criterio i costi si possono distinguere in:

- 1) *costi discrezionali*;
- 2) *costi vincolati*.

Partiamo, dunque, con l'esame della prima classificazione che, come abbiamo detto, distingue i costi in controllabili e non controllabili.

Precisiamo subito che la distinzione tra costi controllabili e costi non controllabili non assume un valore assoluto all'interno dell'azienda, ma è definita in relazione al responsabile del centro di cui si vogliono valutare le prestazioni.

In generale, possiamo definire come *costi controllabili* - punto sub a) - quei costi la cui entità può essere influenzata in maniera significativa dal responsabile dell'unità organizzativa cui gli stessi costi sono riferiti.

Ne consegue, pertanto, che per *costi non controllabili* - punto sub b) - si intendono tutti quei costi la cui entità non può essere influenzata in maniera significativa dal responsabile dell'unità organizzativa cui gli stessi costi sono riferibili.

Ai fini della classificazione che qui si discute, è particolarmente utile individuare tre elementi che concorrono alla determinazione del costo relativo all'impiego di un dato fattore della produzione, ossia:

- a) prezzo;
- b) rendimento;
- c) volume.

Tale distinzione, infatti, è indispensabile laddove, in sede di analisi degli scostamenti, si vogliono identificare le responsabilità delle persone preposte a dirigere le differenti unità organizzative in cui l'azienda viene ad essere suddivisa.

Si pensi, a titolo di esempio, al primario di un laboratorio di analisi, per il quale, a consuntivo, siano stati rilevati dei costi per i reagenti superiori rispetto a quanto preventivato.

È chiaro, al riguardo, che lo stesso potrà essere chiamato a rispondere dell'efficienza, in termini di rendimento, nell'impiego degli stessi reagenti, mentre non si potrà chiedergli conto, ad esempio, dell'eventuale incremento della quantità di reagenti utilizzata dovuto – lo stesso incremento – al fatto che nel periodo di riferimento i reparti hanno fatto richieste di analisi superiori a quanto preventivato.

Leggermente più complesso è il discorso per quanto attiene alle responsabilità relative al prezzo di acquisto dei materiali.

Se infatti, in linea di principio, questa responsabilità non può essere imputata al primario del laboratorio di analisi, va detto che potrebbe verificarsi il caso in cui sia stato proprio lo stesso a richiedere materiali specifici che hanno comportato un costo maggiore, nel presupposto che detto costo potesse essere poi più che recuperato in termini di migliori rendimenti dello stesso fattore o di altri fattori utilizzati nel laboratorio.

In questo caso, la responsabilità sul prezzo deve essere, perlomeno, condivisa dal responsabile del laboratorio con il responsabile dell'ufficio acquisti.

Un'ultima considerazione, infine, su questa distinzione tra costi controllabili e costi non controllabili.

Abbiamo in precedenza accennato alla circostanza che questa classificazione acquista significato in relazione all'unità organizzativa di cui si intende studiare il comportamento dei costi.

È interessante osservare, al riguardo, che all'aumentare della dimensione dell'oggetto di osservazione aumenta anche l'ammontare dei costi controllabili rispetto a quelli classificati come non controllabili. Si considerino, ad esempio, per restare al caso del laboratorio di analisi, i costi del servizio di pulizia.

Detti costi, seppure correttamente imputati, per quota parte, al laboratorio di analisi, non sono, evidentemente, controllabili dal suo primario, che non entra in alcun modo nella definizione del contratto di appalto predisposto con la ditta esterna.

Se si estende, invece, l'oggetto di osservazione all'intera azienda ospedaliera, allora è chiaro come tutti i costi, compresi quindi quelli relativi alla pulizia, si possano definire come controllabili.

Detto della distinzione tra costi controllabili e costi non controllabili, passiamo alla seconda tipologia di classificazione indicata all'inizio del presente paragrafo, in base alla quale, lo ricordiamo, i costi si distinguono in:

- 1) costi discrezionali;
- 2) costi vincolati.

Per quanto attiene alla prima tipologia - i costi discrezionali - gli stessi possono essere definiti come quei «costi non strettamente dipendenti da vincoli tecnici, ma legati a decisioni sufficientemente libere della proprietà o della direzione dell'impresa».

Si tratta di costi che non sono strettamente collegati allo svolgimento del processo produttivo e, pertanto, più facilmente manovrabili - da qui il termine discrezionali - dalla direzione aziendale al momento della programmazione.

All'interno di questa tipologia di costi rientra, ad esempio, la formazione per l'aggiornamento professionale del personale dipendente, la cui riduzione non comporta significativi effetti nel breve periodo, anche se, alla lunga, un'indiscriminata politica di riduzione di questi costi porta al depauperamento del patrimonio di conoscenze del personale.

Tuttavia accade spesso di osservare, purtroppo, che proprio questa categoria di costi sia quella che subisce le maggiori falcidie in epoca di tagli alle spese aziendali, proprio perché, trattandosi di costi non strettamente dipendenti da vincoli tecnici, è possibile ridurli senza conseguenze particolarmente negative nel breve periodo.

Occorre, tuttavia, ribadire che un atteggiamento quale quello appena accennato è caratterizzato da una certa miopia, in quanto l'azienda potrebbe subire, nel medio e lungo periodo, dei danni sicuramente maggiori rispetto agli esigui vantaggi raggiunti, nel breve, attraverso il taglio delle spese in questione.

Veniamo, infine, alla definizione dei cosiddetti costi vincolati - punto sub 2) - ossia di quei costi che, al momento di redigere il budget, non possono essere oggetto di negoziazione in quanto «... dipendono da decisioni prese a monte in sede di pianificazione strategica». Si tratta di costi che definiscono la struttura aziendale in un periodo medio-lungo, che travalica l'orizzonte temporale di riferimento del budget, normalmente annuale. Un esempio tipico in questo senso può essere costituito dall'ammortamento dei macchinari che, in sede di predisposizione del budget dell'unità in oggetto, debbono essere assunti come dati e frutto di decisioni di investimento dei vertici aziendali prese negli anni antecedenti.

## 6. Il *break-even point* (punto di equilibrio)

Una volta analizzate le differenti modalità di classificazione dei costi e in particolare quella relativa alla loro variabilità, presentiamo quei diagrammi che vanno sotto il nome inglese di *break-even charts* o *break-even point*, e che sono noti nel nostro paese con la denominazione di *diagrammi del punto di equilibrio*.

Tali diagrammi indicano, tra l'altro:

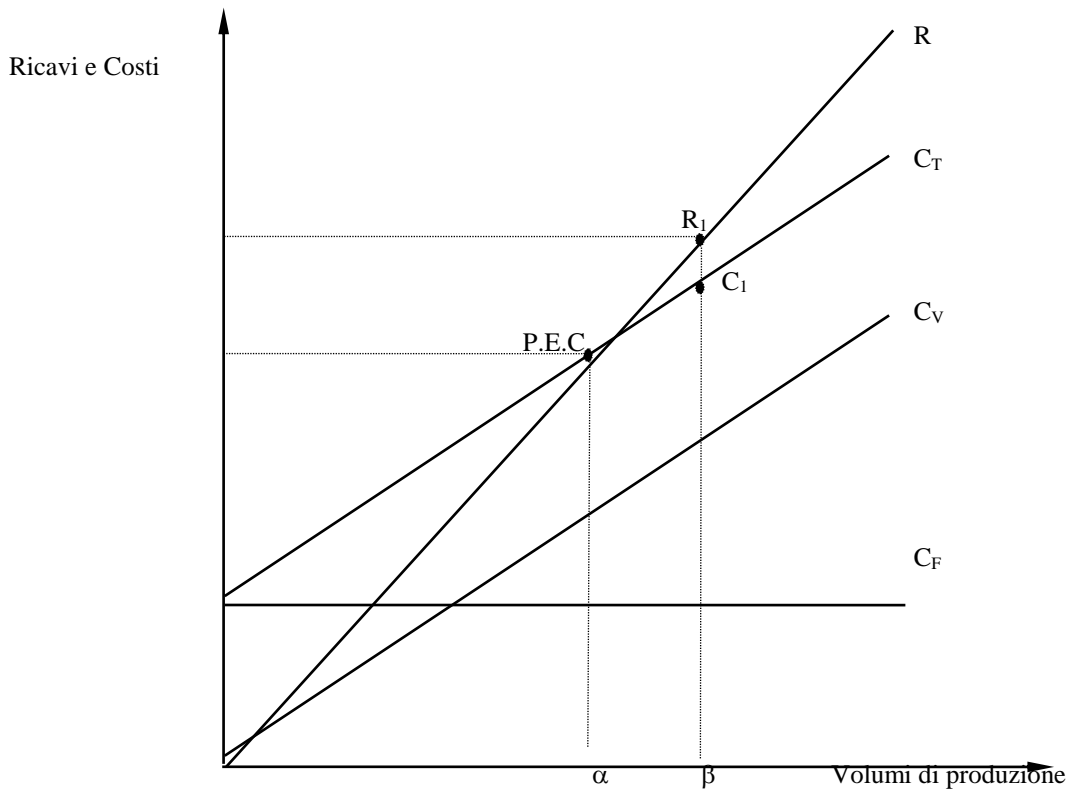
- 1) l'andamento dei costi e dei ricavi di competenza economica dell'esercizio al variare della quantità prodotta;
- 2) la quantità minima di produzione da vendere per la copertura dei costi d'esercizio;
- 3) il punto di equilibrio contabile, o punto utile zero, ossia il punto in cui i costi sono coperti dai ricavi;
- 4) la "zona" che esprime la redditività d'impresa, posta a destra del punto di equilibrio contabile;
- 5) la "zona" che esprime disequilibrio economico, ossia quella relativa alle eventuali perdite, posta a sinistra del punto di equilibrio.

Diamo, ora, un esempio di tali diagrammi nel quale:

- 1) i costi ed i ricavi connessi ai vari volumi di produzione d'impresa sono indicati sull'asse delle ordinate;
- 2) i volumi di produzione prevista sono indicati, invece, sull'asse delle ascisse;
- 3) la semiretta R indica i ricavi di vendita, mentre la semiretta  $C_T$  rappresenta i costi totali, composti dai costi fissi, espressi dalla semiretta  $C_F$ , e dai costi variabili, indicati dalla semiretta  $C_V$ ;
- 4) le due semirette dei ricavi e dei costi complessivi, s'incontrano nel punto P.E.C. (Punto di equilibrio contabile) o P.U.Z. (Punto utile zero) in cui i costi ed i ricavi sono di uguale ammontare;
- 5) il punto delle ascisse corrispondente al P.E.C. (o P.U.Z.), contrassegnato con la lettera  $\alpha$ , rappresenta la quantità minima di produzione in corrispondenza della quale i costi ed i ricavi si uguagliano, per cui l'azienda raggiunge l'equilibrio contabile, cioè non è né in utile, né in perdita;
- 6) l'area a sinistra del P.E.C. o P.U.Z. è quella delle perdite, che come si può notare, risultano tanto maggiori quanto minore è la quantità di produzione effettuata e venduta;
- 7) l'area, viceversa, a destra del P.E.C. o P.U.Z., è quella dell'equilibrio reddituale, che risulta tanto più significativa quanto più grande risulti la quantità di produzione venduta;
- 8) la remunerazione congrua del capitale di rischio, ossia la redditività che soddisfa le attese del soggetto economico, è ipotizzata in corrispondenza di un volume di produzione contrassegnato dalla lettera  $\beta$ , nonché di costi e di ricavi indicati rispettivamente con le lettere  $C_1$  e  $R_1$ .

Pertanto, con un volume di produzione inferiore a quello contrassegnato con la lettera  $\beta$ , l'imprenditore consegue una remunerazione meno che congrua al capitale di rischio. Con un volume, viceversa, di produzione superiore a quello individuato con la lettera  $\beta$ , la remunerazione al capitale di rischio è, invece, più che congrua. Remunerazione più che congrua che rappresenta il "*profitto*" dell'imprenditore.

Figura 14.



Dal diagramma di redditività esposto consegue, tra l'altro, che il raggiungimento del punto di equilibrio è molto condizionato dalla struttura del costo complessivo della data impresa, e quindi anche dall'entità dei costi fissi della stessa impresa. Più alto (basso) risulti il livello dei costi fissi, come avviene ad esempio nelle aziende industriali (aziende commerciali), più (meno) elevato sarà il volume di produzione necessario per raggiungere il *break-even point*.

Ricordiamo, infine, che tali diagrammi, riferiti, di solito, al periodo annuale, sono composti sull'assunto che i prezzi di vendita dei prodotti, così come i costi dei fattori produttivi necessari per effettuare la data produzione, rimangano costanti nello stesso periodo.

Si tratta, pertanto, di diagrammi statici, che mostrano, quindi, l'andamento dei costi e dei ricavi al variare della quantità prodotta.

Al fine, però, di adeguarli alle concrete condizioni di mercato nelle quali si svolge la produzione d'impresa, detti diagrammi vengono periodicamente (di solito mensilmente) aggiornati al variare dei prezzi di vendita dei prodotti e dei costi dei fattori produttivi.