



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

La Contabilità dei Costi quale strumento di
supporto decisionale nell'erogazione dei
pubblici servizi

Francesco Agliata
Danilo Tuccillo

Pavia, Settembre 2018
Vol. 9 - N. 2/2018

www.ea2000.it
www.economiaaziendale.it


PaviaUniversityPress

Electronic ISSN 2038-5498
Reg. Trib. Pavia n. 685/2007 R.S.P.

La Contabilità dei Costi quale strumento di supporto decisionale nell'erogazione dei pubblici servizi

Francesco Agliata¹

Danilo Tuccillo²

¹Assistant Professor
Accounting
Department of Economics
University of Campania "L.
Vanvitelli"

²Assistant Professor
Accounting
Department of Economics
University of Campania "L.
Vanvitelli"

Corresponding Author:

Francesco Agliata
University of Campania "L.
Vanvitelli", Viale Abramo Lincoln
5, 81100 Caserta, Italy
f.agliata@unicampania.it

Cite as:

Agliata, F., Tuccillo, D. (2018).
La Contabilità dei Costi quale
strumento di supporto
decisionale nell'erogazione dei
pubblici servizi, *Economia
Aziendale Online*, 9(2), 115-126.

Section: *Refereed*

Received: 23 January 2018

Published: 7 September 2018

ABSTRACT

Il Sistema di "Cost Accounting" mira a fornire all'azienda le informazioni di costo rilevanti, relative a prodotti e servizi per supportare il processo decisionale. Tradizionalmente, tale sistema è creato per supportare le necessità di reportistica finanziaria (esterna) e per aiutare la determinazione di un prezzo soddisfacente per i beni e i servizi venduti. Inoltre, nel recente contesto di scarsità delle risorse, la metodologia dell'Activity Based Costing (ABC) ha assunto la funzione di supportare il processo decisionale e informare il management riguardo all'acquisizione e all'utilizzo delle risorse.

The Cost Accounting System provides to an organization relevant cost information, related to product and services, to support the decision-making process. Traditionally, the cost accounting system of an organization was designed to support the needs of financial (external) reporting and to help the determination of a satisfactory price for goods and services sold. When traditional methodology has been developed, direct labor and materials were the most significant product or service costs, with overhead costs that engraved only with a small percentage of total costs. In the recent context of the public administration corporatization and of the outsourcing processes for the public services delivery, the awareness that the resources are becoming increasingly scarce and, therefore, that it is necessary to use them in a cost-efficient way in order to achieve high standards, plays a pivotal role. Therefore, with reference to the public service sector, the ABC verifies, for each service, the acquired financial resources, the costs of each productive factor, the obtained qualitative and quantitative results, and the revenues. The activity-based costing, applied in public services, is a full costing method which recognizes the relationship between costs, activities, and products/services of a public administration. The ABC has the function to support the decision-making process and to inform the management about the resources acquisition and the level of resources utilization.

Keywords: contabilità analitica; metodi di allocazione dei costi indiretti; contabilità per centri di costo; activity based costing; contabilità generale; informativa di bilancio.

1 – Introduzione

Nel recente contesto di aziendalizzazione della pubblica amministrazione e dei processi di outsourcing per la erogazione dei servizi pubblici assume un ruolo centrale la

consapevolezza che le risorse siano sempre più scarse e, quindi, che occorra utilizzarle in modo economicamente efficiente – da intendersi come ottimizzazione dei risultati ottenuti in relazione ai fattori produttivi immessi nel processo di trasformazione economica – al fine di pervenire a standard di alto livello. In particolare, con riferimento specifico al settore dei servizi pubblici, si evidenzia come la logica di monitoraggio inizialmente era intesa esclusivamente in senso “burocratico”, ovvero come responsabilizzazione formale e capacità di adempiere agli obblighi procedurali/comportamentali associati al contesto normativo, tralasciando in tal maniera quegli aspetti, oggi divenuti di fondamentale importanza strategica, quali: l'economicità; l'efficienza e l'efficacia gestionale. Oltre a ciò, si tenga conto anche del fatto poi che la presenza di vincoli esterni, connessi alla socialità insita nel requisito pubblico del servizio erogato, contrasterebbe con la insistente pressione discendente dal riposizionamento strategico di tipo manageriale dell'attività aziendale intrapresa, ove all'obiettivo istituzionale si accosta quello di carattere economico espresso non in termini di reddito ma di “sufficiente copertura dei costi” attraverso i ricavi caratteristici.

Si comprende bene così, nell'ambito in esame, la necessità a recepire i cambiamenti in atto di stampo privatistico, direzionati verso logiche riconducibili alle organizzazioni for profit, e le difficoltà a cogliere gli esiti della coesistenza tra interessi pubblici e privati combinata con la continua intromissione di stampo pubblicistico in fase di fissazione degli obiettivi strategici da raggiungere. Tutto quanto attesta il ruolo cruciale delle informazioni sull'andamento gestionale del soggetto esercente – donando risalto alla significativa rilevanza strategica delle varie metodologie di determinazioni quantitative delle operazioni aziendali adoperabili, altresì in una prospettiva multidimensionale – e comprova le problematiche riscontrate nell'applicazione dei summenzionati sistemi di monitoraggio riconducibili solitamente a quattro fattori fondamentali: gli ancoraggi di una cultura prevalentemente giuridica e non economico-aziendale; l'attuale presenza di sistemi contabili non idonei alle analisi economiche; l'esistenza di sistemi informatici non idonei a supportare la contabilità direzionale; l'assenza di dati veritieri per una diffusa pratica manipolativa dei bilanci (Agliata, 2016).

Con particolare attenzione ai contenuti del sistema dei controlli, si annovera in primis il ruolo principale assunto dal contratto di servizio, il quale disciplina e regola i rapporti tra la Pubblica Amministrazione e la società di gestione nella definizione dei livelli quantitativi e qualitativi del servizio da raggiungere; oltremodo, in suo seno si dona altresì risalto agli aspetti economico-finanziari, evidenziando proprio sulle dinamiche costi/ricavi e entrate/uscite, le quali si mostrano essenziali per la determinazione della tariffa a copertura dei costi di esercizio e figurativi. In seguito, si pone l'accento anche alla carta del servizio, con cui si regolano i rapporti tra società di gestione e cittadino utente nella definizione dei livelli qualitativi del servizio da erogare (Jackson-Lapsley, 2003).

Dopodiché si procede, in breve, alla presentazione delle differenti tipologie di controllo individuabili nel settore. A tal uopo, si specificano:

- Il *controllo del titolare del servizio sul gestore*, esso si espleta attraverso sia un controllo esterno diretto – rivolto ad un'analisi degli scostamenti sugli obiettivi strategici pianificati secondo un approccio di feed-back ed ad una verifica di sostenibilità economico-finanziaria dell'attività aziendale nell'ottica di costitariffa-qualità – sia un controllo interno, mediante cui si procede ad un'analisi degli scostamenti secondo un approccio di *feed-forward*, destinato a realizzare un

controllo di efficienza-efficacia-economicità, un'azione di riduzione dell'asimmetria informativa tra contabilità generale ed contabilità analitica ed un intervento di maggiore incisività sull'attuazione della pianificazione strategica.

- Il *controllo del titolare del servizio sulla comunità utente*, per mezzo del quale viene esaminata la congruità della tariffa praticata con la qualità percepita dalla comunità utente;
- Il *controllo del management sull'andamento gestionale dell'azienda di public utilities*, esso si manifesta come un ulteriore esempio di controllo interno indirizzato ad accertare l'attitudine aziendale a garantire nel tempo un equilibrio economico-finanziario, nonché a rilevare il livello di soddisfazione di tutti gli *stakeholders* (cittadini e investitori).

Ciò stante, con riguardo alle metodologie quantitative impiegabili, si richiederanno prima di tutto appositi sistemi di contabilità dei costi, discendenti dai dati quantitativi provenienti dalla contabilità generale, che offrano informazioni più pertinenti agli obiettivi conoscitivi richiesti per l'espletamento dell'attività di monitoraggio aziendale nel suo complesso. Occorre, quindi, un adeguato sistema contabile complessivo in grado di procedere al di là delle informazioni inerenti la legittimità degli atti e le procedure seguite per la conduzione della gestione pubblica, in effetti ciò che viene anteposto è l'attitudine aziendale a dimostrare che le risorse assegnate siano state impegnate nel pieno rispetto dei criteri di economicità (Hahne-Aliff, 2012).

2 – Classificazione dei costi

In primo luogo, si evidenzia come i sistemi di contabilità dei costi, recepiti come sacrificio economico misurato dal valore monetario dei fattori consumati per produrre un output, si avvalgano di distinte classificazioni effettuate in base ai vari *cost drivers* esistenti – da cui discendono dissimili configurazioni di costo – utilizzate in base alle differenti esigenze conoscitive da soddisfare. A tal riguardo, è possibile individuare dissimili catalogazioni (Collier, 2001):

- La *classificazione per natura* distingue i costi in relazione alla natura del fattore produttivo acquisito e viene adoperata in fase di stesura dei prospetti di bilancio in sede di contabilità generale. Essa tiene conto delle caratteristiche qualitative generali dell'input ottenuto da immettere poi nel ciclo produttivo aziendale; a tal riguardo si pensi, a titolo esemplificativo, ai costi del personale, degli ammortamenti, delle materie prime, degli interessi passivi, etc.. Viceversa, nell'ambito della contabilità analitica, si ricorre alla *classificazione per destinazione*, ove i costi vengono catalogati e messi in relazione alle diverse categorie di prodotti realizzati; in altri termini, risulta essenziale avere cognizione dell'assegnazione funzionale attribuita alla risorsa di cui si dispone.
- La *classificazione per variabilità* suddivide i costi in fissi, variabili e semivariabili. Precisamente, nel breve periodo, si è soliti compiere un'indagine circa l'esistenza di correlazione tra quantità prodotta e costi sostenuti; in tal evenienza, se il sostenimento dei costi dipende dal volume di produzione, si attesta la propria variabilità allo specifico *cost driver*. Ciò stante, *Fissi* sono i costi che, nell'ambito di una certa capacità produttiva, appaiono invariante/costanti alle variazioni nel

volume produttivo, come ad esempio gli ammortamenti, i costi di struttura, i costi amministrativi, etc.; *Variabili* sono quei costi il cui ammontare, all'opposto, deriva direttamente in maniera più o meno che proporzionale dal livello di produzione realizzato, come ad esempio i costi di manodopera diretta, di materie prime, etc.; infine, i *Semivariabili* sono quelli che includono in sé una quota costante, da sostenere a prescindere dal livello di produzione, ed una variabile, connessa alla quantità realizzata, si pensi, a titolo esemplificativo, al costo relativo al consumo di energia elettrica composto da un canone fisso e da una quota misurata in relazione all'energia effettivamente consumata.

- La *classificazione per imputazione* riconosce, prima di tutto, i costi in speciali e comuni e poi li suddivide in diretti ed indiretti. Il criterio di ripartizione si fonda innanzitutto sulla riferibilità e oggettività della misurazione della quota parte del fattore consumata per la realizzazione dell'output rispetto all'oggetto del costo; dunque, se il consumo è accertabile, si parlerà di costo speciale, altrimenti di costo comune. In più, considerando la modalità di attribuzione all'oggetto di costo, se al requisito della riferibilità oggettiva si aggiunge anche quello della convenienza economica, si è soliti discernere tra costi diretti ed indiretti; pertanto, si desume che un costo comune sarà sempre indiretto, mentre quello speciale può, tenendo in considerazione anche la convenienza economica a misurare il consumo del fattore impiegato, risultare diretto o indiretto.

I costi indiretti, non imputabili direttamente al singolo oggetto di costo, vengono divisi generalmente attraverso una ripartizione soggettiva in proporzione ad una specifica base di allocazione predefinita; a tal riguardo, sono identificabili due alternative modalità di calcolo:

- 1) costo da ripartire * base riferita all'oggetto/totale base di riparto (*coefficiente di imputazione*);
- 2) base riferita all'oggetto * costo da ripartire/totale base di riparto (*coefficiente di riparto*).

Inoltre, si segnala come la suddivisione possa essere effettuata su *base unica*, se il totale dei costi indiretti viene ripartito in proporzione ad una sola grandezza, o su *base multipla*, allorché il totale dei costi indiretti venga distribuito in classi omogenee ed a ciascuna di esse sia associabile un criterio di ripartizione ben distinto. Infine, tra i costi indiretti si annoverano le spese amministrative, gli oneri sociali, gli ammortamenti, etc..

- La *classificazione per impiego nelle decisioni* elenca i costi in base alla propria controllabilità in ipotesi di scelte gestionali alternative. Si è soliti riconoscere la catalogazione dei costi in rilevanti ed irrilevanti, i primi risultano essere sotto il controllo immediato del responsabile di una determinata area funzionale e sono connessi alla specifica strategia implementata, mentre i secondi vanno sostenuti a prescindere dall'azione manageriale da avviare. Con riferimento a quest'ultimi, si ribadisce usualmente la necessità a sostenere delle spese strutturali e di funzionamento aziendale, che appaiano congiunte alla continuità economica dell'organizzazione e risultino essere elementi fondanti per un'analisi differenziale concepita per scelte marginali di breve periodo finalizzate al miglior sfruttamento della struttura preesistente.

- La *classificazione in consuntivi e preventivi* costituisce una distinzione particolarmente pertinente l'ambito della gestione dei servizi pubblici. Con i primi si intendono quei costi tradizionalmente rilevati *ex post* rispetto allo svolgimento dei processi produttivi, essi sono certi, a carattere oggettivo ed a consuntivo delle operazioni gestionali effettuate e, in genere, sono rilevati durante la fase di redazione del bilancio d'esercizio in ottemperanza alla disciplina normativa civilistica; all'opposto, i costi preventivi/*standards* sono quelli che vengono misurati antecedentemente alla realizzazione dei processi produttivi e risultano essere oggetto di apposite previsioni circa l'andamento futuro gestionale dell'azienda mediante l'utilizzazione di apposite metodologie statistiche di indagine probabilistica a carattere stocastico o deterministico.

Solitamente, accade che i costi standard rappresentino la base su cui viene costruito il budget e raffigurano la misurazione prospettica delle strategie da implementare in operazioni di *budgeting*; tuttavia, alla luce delle recenti tendenze evolutive in ambito di gestione dei servizi pubblici verso fenomeni di aziendalizzazione della pubblica amministrazione o esternalizzazione a privati del procedimento di erogazione del pubblico servizio, si evidenzia un mutamento di rilievo nella propria funzionalità, divenendo così un vincolo e punto di riferimento per la definizione iniziale della strategia aziendale. In particolar modo, accade che cambino i rapporti tra le tre variabili reputate cruciali (tariffa, qualità, costo), in un scenario in cui il livello di tariffa praticata è stato sino ad oggi impostato tenendo in considerazione primariamente l'esigenza di soddisfare le pretese della comunità utente, a discapito della economicità aziendale; invero, si era soliti giustificare le perdite quale attestazione/conseguenza di un costo sociale.

Si sottolinea, in questo modo, l'assenza di un collegamento diretto tra prezzo, rappresentativo del ricavo, e costo, misuratore del sacrificio economico da sopportare per lo svolgimento del processo produttivo; invece, era consolidata l'impostazione concettuale secondo cui esisteva da un lato il legame tra qualità e tariffa, ove la qualità figurava come variabile indipendente e la tariffa come variabile dipendente, e dall'altro l'isolamento della variabile costo, che quindi veniva liberata da qualsivoglia collegamento con la qualità da raggiungere e la tariffa da praticare. Da qui si comprende bene come in tal maniera risultava difficile ipotizzare il perseguimento dello stesso pareggio di bilancio, tale mancato collegamento impediva a maggior ragione il raggiungimento di livelli di profitto adeguati al soddisfacimento delle pretese degli investitori a fronte del rischio sopportato da questi ultimi a seguito dell'allocazione di capitale proprio in tali entità economiche.

La tendenza in atto tra le tre variabili della performance aziendale appare maggiormente conciliabile con le logiche economico-aziendali, che interpretano il ricavo quale componente reddituale positivo di recupero e copertura dei costi; esso in effetti mostra una relazione diretta tra le varie componenti economiche in gioco. In specie, si evidenzia la qualità, come variabile indipendente di partenza, da cui dipende il livello del costo, che poi diviene a sua volta la variabile indipendente da cui far derivare direttamente il valore da attribuire alla variabile tariffa; quindi, muta sostanzialmente il quadro concettuale di riferimento e ci si evolve in

direzione di un'impostazione maggiormente coerente con una logica di efficienza economica ispirata al perseguimento del profitto.

- La *classificazione per configurazioni di costo* si presenta in relazione alle distinte aggregazioni ottenibili, essa esprime addensamenti successivi di costo evidenzianti la composizione di un dato oggetto di costo ad un determinato stadio del processo produttivo: *costo primo*, che include i costi diretti di produzione – discendenti dallo svolgimento di operazioni di gestione caratteristica – riferiti ad uno specifico output (materie prime, manodopera diretta, etc.) ed estromette qualsiasi tentativo di imputazione di quote di costi indiretti; *costo industriale*, che aggiunge al costo primo la quota dei costi generali di produzione, quindi includendo in sé altresì componenti economici operativi di natura indiretta (materiali ausiliari, ammortamenti, energia elettrica, etc.); *costo complessivo* – pari alla somma tra costo industriale e quote di costi generali commerciali, amministrativi, finanziari, tributari – esso indica l'ammontare del cosiddetto *full cost* associabile all'ingerenza globale, e quindi anche di genesi extra-caratteristica, dell'attività aziendale; *costo economico tecnico*, che aggiunge al costo pieno anzidetto il contributo degli oneri figurativi, in tal senso si ricomprendono quei costi opportunità, non misurati da corrispondenti manifestazioni finanziarie negative, intesi quale mancato rendimento imputabile al capitale aziendale derivanti da investimenti alternativi (Farneti-Silvi, 1997).

3 – Dalla Contabilità Generale alla Contabilità Analitica

Ciò premesso, nell'ambito del processo di programmazione economica, l'attività manageriale richiede l'elaborazione delle informazioni provenienti dalle suindicate catalogazioni, sorte per prima cosa attraverso la riclassificazione delle voci di bilancio di esercizio; è pacifico ritenere che, ai fini di un'attività di controllo interno di gestione a carattere tecnico-aziendale, sia necessario procedere alla determinazione dei costi di produzione dei servizi pubblici in maniera continuativa, coordinata ed in una prospettiva unitaria all'interno di un sistema di contabilità analitica per centri di costo. L'intento precipuo consiste nell'ottenimento di specifiche cognizioni considerate valide per i seguenti utilizzi:

- responsabilizzazione dei dirigenti dei centri sull'utilizzo delle risorse;
- valutazione di convenienza ad esternalizzare alcune attività produttive dell'amministrazione;
- fissazione delle tariffe e/o dei prezzi dei prodotti finali e/o elaborazione di analisi sul grado di redditività o di copertura dei costi;
- realizzazione di comparazioni interaziendali.

Si parte, dunque, da una contabilità generale obbligatoria avente un carattere informativo esterno, il proprio obiettivo conoscitivo risiede nella determinazione del risultato economico di esercizio – misurato dalla somma algebrica dei costi e ricavi di competenza economica, indipendentemente dal momento di manifestazione finanziaria – e nello stesso tempo del capitale netto di funzionamento, quale risultante della somma algebrica tra attività e passività economiche e finanziarie. Essa si avvale del metodo della partita doppia, attraverso cui si rilevano contabilmente i fatti di gestione e sistematicamente, attraverso appropriate scritture di assestamento in chiave integrativa o rettificativa, imputa le componenti reddituali e patrimoniali ai vari periodi amministrativi (Taylor, 2000).

Solamente in una fase successiva si procederà all'elaborazione della contabilità analitica, quest'ultima non è obbligatoria e risulta essere progettata per l'ottenimento di informazioni ad uso interno affinché vengano a compiersi scelte decisionali a livello manageriale; in special modo, simile approccio di natura extra-contabile ipotizza un maggior grado di dettaglio rispetto alla contabilità generale. Infatti, si presuppone che le voci di costo, oltre ad essere organizzate per natura, siano articolate per destinazione, ovvero siano da riferirsi all'oggetto di costo, che ne ha determinato il conseguente consumo di risorse, o al corrispondente centro di responsabilità da cui sia possibile far discendere un determinato ricavo (Barfield, 2003). Di seguito si riporta una tabella di sintesi riepilogativa del confronto tra contabilità analitica e contabilità generale:

	Contabilità Generale	Contabilità Analitica
Scopo	Rilevazione del reddito di esercizio e del patrimonio netto di funzionamento	Rielaborazione dei dati di costo e di ricavo
Oggetto	Manifestazione di variazione numeraria	Utilizzazione dei fattori produttivi
Ampiezza/Rilevazione	Costi e i ricavi della gestione complessiva, caratteristica ed extra-caratteristica	Solo costi relativi alla gestione caratteristica
Classificazione	Per natura	Per destinazione (per centri e per prodotti)
Destinatari	Soggetti esterni: gli azionisti, la "comunità economica"	Management dell'impresa
Metodologia di rilevazione	Contabile in partita doppia	Libero: Contabile o extra-contabile
Obbligatorietà	Si	No
Caratteristiche dei dati	Precisione	Tempestività
Orizzonte temporale	Esercizio (1 anno)	Discrezionale (es. 1 mese)
Riferimento temporale	Gestione passata	Gestione passata e anche futura
Unità oggetto del <i>Reporting</i>	L'intera impresa	Unità organizzativa all'interno dell'impresa

Passando, di seguito, alla fase procedimentale/operativa di implementazione di un sistema di contabilità analitica, è necessario possedere un'ampia conoscenza interna all'entità economica indagata con riferimento alla impalcatura organizzativa esistente – per poter andare ad identificare le attività e le funzioni qualificanti la gestione del settore esaminato – al fine di acquisire informazioni precise sui vari centri di responsabilità verso cui far convogliare i relativi costi. Le informazioni pretese dovranno essere contestualizzate rispetto alla particolare tipologia di servizio erogato, alla natura monoservizio o pluriservizio della produzione realizzata, nonché alla struttura dei costi con riguardo alla prevalenza dei costi fissi su quelli variabili e così via (Evans-Bellamy, 1995).

A titolo esemplificativo è immaginabile:

- la preferenza al costo standard in quelle aziende in cui l'incidenza dei costi variabili risulti elevata, in questo modo, allorché i proventi caratteristici non siano sufficienti a garantire un equilibrio economico rispetto ai costi variabili, ci si può rivolgere verso un ripensamento del business in termini di gamma/caratteristiche dei servizi offerti;

- la propensione ad accogliere sistemi di analisi differenziale, per il tramite della costruzione del margine di contribuzione quale apposito indicatore di riferimento, in quei contesti ove è forte l'incidenza dei costi fissi e non appaiono percepibili, invece, eventuali mutamenti nella struttura produttiva a seguito di scelte decisionali marginali alternative (Coda, 1975; Selleri, 1990).

4 – Metodi di allocazione dei costi indiretti nell'ambito dei pubblici servizi

Altro discorso concerne poi la individuazione delle metodologie di cui si avvale la contabilità analitica per poter procedere alla misurazione del livello di *full cost* riferibile alle distinte categorie di servizio erogato. È qui che si rivelano le questioni concernenti la ripartizione dei costi classificati per natura e si procede seguitamente a riferirli per destinazione agli specifici oggetti di costo. A tal riguardo, si annoverano normalmente le due seguenti principali metodiche: la *Contabilità per centri di costo* (Cpcc) e l'*Activity Based Costing* (ABC).

Partendo dalla Cpcc, si sottolinea da subito come il proposito informativo, perseguibile attraverso l'adozione di simile metodica, consista nell'iniziale riconoscimento di tutti i vari costi sostenuti ed impiegati per la produzione di un determinato output e nella successiva imputazione di quelli indiretti in ottemperanza al principio di causalità attraverso l'utilizzo intermedio dei centri di costo. Può dirsi che il principale vantaggio ottenibile concerna l'opportunità di riferire classi omogenee di costo, indirette rispetto ai vari servizi, direttamente ai corrispondenti centri di costo e successivamente allocare l'ammontare risultante da quest'ultimi ai vari prodotti mediante un unico criterio di ripartizione; d'altronde, è proprio per quest'ultima ragione che nell'elaborazione del piano dei centri di costo occorre rispettare i seguenti principi: omogeneità delle operazioni svolte; omogeneità dei fattori produttivi impiegati; la rilevanza dei costi sostenuti nel centro; l'individuazione di un responsabile del centro.

A questo punto, non si può prescindere *in primis* dalla definizione del centro di costo, esso figurerà come un'unità organizzativa funzionale/centro di responsabilità, in seno alla struttura aziendale, a cui i costi vengono dapprima attribuiti per poi essere ribaltati successivamente sugli specifici oggetti di costo; o ancora, per meglio dire, il centro di costo rappresenta un'unità operativa definita in funzione di esigenze conoscitive in fase di determinazione sistematica dei costi ad esso afferenti. A tal uopo, si è soliti distinguere le seguenti categorie di centri:

- *produttivi*, intesi quale aree di responsabilità strettamente ancorate all'operativo svolgimento dei processi di erogazione del servizio pubblico (ad es. i reparti produttivi);
- *ausiliari*, concepiti come da supporto a quelli produttivi, cioè può dichiararsi che essi siano al servizio dei centri di produzione e non dei prodotti (ad es. magazzini, servizi manutentivi, unità logistiche, etc.);
- *funzionali*, elaborati come unità estranee al procedimento di produzione pur se fondamentali per il funzionamento dell'entità economica a livello complessivo (ad es. direzione commerciale, amministrativa, finanziaria, generale, etc.).

Dopo aver predisposto il peculiare piano dei centri di costo, si procede allora in direzione dell'imputazione dei costi indiretti rispetto al prodotto, sostenuti per l'approvvigionamento degli input, a favore dei centri di costo di propria competenza in relazione alla richiesta di consumo della risorsa sottostante. Successivamente, saranno da ribaltare i costi dei centri ausiliari, e facoltativamente quelli dei centri funzionali, ai centri produttivi e, infine, i valori complessivi dovranno essere destinati ai vari prodotti attraverso il calcolo dei coefficienti unitari di costo concernenti ciascun centro secondo la seguente formula:

$$\text{coefficiente unitario di costo} = \text{totale costi imputati} / \text{quantità di produzione}$$

da cui misurare la quota parte da riferire a ciascuna categoria di prodotto moltiplicando i coefficienti summenzionati per il numero di impiego durante la realizzazione del servizio in questione (Horngren *et al.*, 2002).

Ciò nondimeno, nel recente scenario economico, in primo luogo industriale, si accentua la presenza dei costi indiretti di produzione, collegati allo svolgimento di attività a supporto di produzioni complesse (costi connessi alla logistica, alla qualità, etc.), non dipendenti da logiche volumetriche; si può dichiarare che per effetto dei processi di differenziazione produttiva, decentramento produttivo, automazione flessibile ne siano conseguiti un abbassamento dei costi di manodopera diretta e un accrescimento di quelli inerenti le materie prime e le spese generali indirette. Pertanto, nel contesto produttivo attuale, la spinta verso la differenziazione e la flessibilità produttiva ha determinato un incremento del peso specifico dei costi indiretti, con la consapevolezza che la determinante nel sostenimento di tali costi sia non tanto il volume produttivo quanto la complessità del processo produttivo.

In altre parole, il mercato dell'offerta, tipico della produzione e consumo di massa, diviene mercato della domanda, capace di individuare e soddisfare i bisogni della comunità utente. Si può anche affermare che si vanno ad incrementare i costi della fabbrica nascosta, cioè quei costi che non traggono origine dall'impiego dei fattori produttivi, ma si mostrano connessi alle attività di gestione di una fabbrica la cui complessità è aumentata considerevolmente.

Tutto quanto ha investito anche i soggetti erogatori di pubblici servizi, dal momento che le esigenze informative delle stesse aziende si sono modificate in tal senso all'insorgere di seguenti fattori pertinenti specialmente le entità economiche in esame: orientamento alla comunità utente e differenziazione dell'offerta; introduzione ricorrente di tecniche orientate alla qualità totale; sviluppo tecnologico ed informatico; tendenze alla flessibilizzazione strategica, organizzativa e produttiva; ricorso al decentramento produttivo. In questo modo, i sistemi tradizionali di Contabilità per centri di costo, ancorate a logiche di ripartizione dei costi indiretti in base al volume di produzione, sono diventati obsoleti e causa di significative distorsioni informative riguardo l'andamento e la distribuzione dei costi.

Si pensi al cosiddetto fenomeno del sovvenzionamento incrociato conseguente all'implementazione della Contabilità per centri di costo, ossia si assiste alla sottostima del costo unitario di prodotti a basso volume, ma di elevata complessità. I costi della complessità rimangono così nascosti ed oscurati dal maggior assorbimento di costi indiretti da parte di prodotti con maggior volume.

In particolar modo, ripartire i costi indiretti di complessità suindicati secondo metodologie tradizionali di stampo volumetrico ha comportato la penalizzazione dei prodotti maturi, caratterizzati da alti volumi e minore necessità di sostenimento dei costi, a favore di quelli giovani, caratterizzati da bassi volumi ed alto assorbimento di costi indiretti (ad es. i costi di pubblicità), ovvero il danneggiamento dei prodotti a produzione standardizzata a favore di

quelli caratterizzati da bassi volumi ed elevata complessità. Tutto quanto ha legittimato così l'abbandono della tradizionale gestione per funzioni e si è preferita recepire un'ottica orizzontale per operazioni di gestione aziendale, ponendo l'attenzione sulle interdipendenze fra le diverse attività.

Si parla in questo caso del metodo dell'ABC che si origina dalla convinzione che non esista un diretto collegamento tra prodotto e risorse consumate, piuttosto quest'ultime sono da ricollegarsi alla realizzazione delle attività intese come quell'insieme di azioni aventi come obiettivo l'erogazione di un servizio che consenta, direttamente o indirettamente, di confezionare l'offerta che l'azienda propone ai suoi clienti. È importante conoscere innanzitutto l'entità delle azioni realizzate, per poter intendere poi l'ammontare dei fattori da esse assorbite e successivamente indagare il grado di contribuzione delle stesse attività alla realizzazione dell'output finale (Becker *et al.*, 2009).

Questa particolare metodologia di allocazione dei costi indiretti consente di superare quei limiti riconducibili invece all'applicazione della Contabilità per centri di costo. La logica sottesa risiede nel mutamento della prospettiva allocativa – nel senso di abbandonare la convinzione che il sostenimento dei costi sia da ricondurre primariamente ai volumi di produzione – la quale si concentrerà sulla necessità di comprendere la causa del consumo delle risorse; partendo da un'analisi della gestione per attività si intende comprendere meglio cosa avviene all'interno delle funzioni aziendali e delle corrispondenti unità organizzative, oltre che svelare le relazioni tra le funzioni stesse.

Può anche dirsi che l'ABC non sia una tecnica completamente diversa dal tradizionale sistema di imputazione dei costi generali – poiché entrambi i metodi si basano infatti sulla ripartizione dei costi generali – ma essa si presenta come una tecnica più sofisticata tesa a determinare con maggior precisione i costi dei prodotti in funzione delle attività che qualificano i costi indiretti. Muta il modello concettuale – invero l'oggetto del costo non sarà più il prodotto ma le attività – secondo cui i servizi/clienti/mercati richiedono attività indirette consumatrici di risorse che a loro volta genereranno costi generali (Cokins, 2006).

La misurazione del costo si definirà secondo le seguenti fasi ordinate in maniera progressiva: definizione delle attività; rilevazione dei costi delle attività; individuazione delle basi di allocazione; calcolo dei coefficienti di allocazione ed assegnazione dei costi indiretti ai prodotti. È proprio nella identificazione dei criteri allocativi la crucialità/novità tecnica procedurale dell'ABC (Vazakidis, 2010).

In specie, da una parte, va individuata una determinante di costo o *activity driver*, rappresentativa di quella unità con la quale esprimere sinteticamente ma efficacemente i servizi resi dall'attività in esame, mentre dall'altra è indispensabile distinguere i cosiddetti coefficienti di allocazione o *activity rate*, rapportando il costo complessivo dell'attività con il volume di attività, attraverso cui misurare il costo di un'unità elementare di attività (Tuccillo, 2016).

Con l'ABC ci si limita alla definizione del costo delle attività, mentre si intende per *Activity Based Management* l'evoluzione manageriale ispirata alla gestione delle operazioni poste in essere volte a poter intervenire sui costi aziendali. L'assunto di base si fonda sul convincimento che vadano individuate le attività rilevanti per il vantaggio competitivo aziendale ed eliminate o ridotte al minimo quelle a non valore aggiunto, tentando ove possibile di riallocarne le risorse eccedenti (Cooper *et al.*, 1992; Drury, 2008).

5 – Considerazioni conclusive

Il *cost accounting* si origina dalla volontà di superare i limiti conoscitivi della contabilità economica e costituisce la base informativa di riferimento per la realizzazione di un efficace controllo interno di gestione, ossia delle modalità con cui i diversi settori dell'azienda erogatrice del servizio pubblico hanno contribuito alla definizione del risultato economico. Difatti può dirsi che mediante l'analisi dei costi si perseguono quell'insieme di determinazioni economico-quantitative che consentono di definire il costo delle variabili aziendali di tipo interno sia in sede di budgeting sia in fase di analisi degli scostamenti a consuntivo.

La contabilità analitica consente, infatti, di sviluppare un sistema informativo di monitoraggio interno in grado di ammettere una molteplicità di indagini ed ispezioni da parte della classe manageriale aziendale al fine di raggiungere obiettivi distinti, come ad esempio: le scelte di convenienza economica in merito alla varie modalità mediante il quale il servizio è stato erogato e l'impatto che tali decisioni comportano sulle condizioni di efficienza aziendali; la conoscenza sulla quantità di risorse assorbite da ciascuna attività realizzata dal gestore del servizio pubblico, in maniera tale da poter anche effettuare delle comparazioni spazio-temporali fondate sull'accostamento del valore di costo riferito a diversi periodi temporali o un dato di costo medio dell'azienda o di un'altra entità economica comparabile.

Si può asserire che il *cost accounting* tenta di soddisfare esigenze informative diverse rispetto a quelle appagate mediante la contabilità economico-patrimoniale o addirittura finanziaria nel caso specifico delle Pubbliche Amministrazioni. Essa sorge per contentare le pretese di una particolare categoria di *stakeholders*, ossia il soggetto economico, divenendo il principale supporto conoscitivo per le scelte decisionali della classe manageriale.

Pertanto, si recepisce la strategicità delle conoscenze ottenibili, ma altresì l'opportunità a tenere riservate tali notizie. Se, infatti, il proposito della contabilità economica sia quello di soddisfare i vari soggetti esterni all'azienda – offrendo conoscenze generali sull'andamento gestionale in grado di contentare le proprie pretese nascenti per effetto di rapporti economici precedenti di approvvigionamento, vendita, apporto di capitale, apporto di prestazioni di servizi, etc. – con il *cost accounting*, viceversa, si tenta di dare cognizione alla classe dirigente dell'effettivo andamento aziendale in un'ottica strategica e con il proposito dichiarato di voler fare emergere le cause economiche/criticità di ipotizzabili scostamenti tra i risultati ottenuti e quelli pianificati.

Infine, è proprio per quest'ultimo motivo che l'operazione finale del procedimento è costituita dalla cosiddetta analisi degli scostamenti, che potrà scomporsi in cinque distinte fasi: confronto tra valori; scomposizione degli scostamenti; individuazione delle cause e definizione dei provvedimenti. In più, è bene notare che:

- il confronto avverrà tra valori di budget e valori consuntivi e porterà alla determinazione degli scostamenti globali;
- successivamente si procederà alla scomposizione degli scostamenti elementari;
- una volta determinati gli scostamenti elementari, se ne dovranno individuare le cause e le relative responsabilità;
- al termine del processo si definiranno i provvedimenti correttivi da prendere, nel caso in cui tali scostamenti siano dovuti a disfunzioni gestionali (Kaplan, 1994; Anthony *et al.*, 2005).

REFERENCES

- Agliata, F. (2016), *Cost Accounting in Public Services*, in *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance* (by Ali Farazmand). Springer International Publishing, Switzerland.
- Anthony R., Hawkins D.F., Macri D., Merchant K.A. (2005), *Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni aziendali*, McGraw-Hill, Milano.
- Barfield J.T., Raiborn C.A., Kinney M.R. (2003), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, South-Western College Pub, 5 edition.
- Becker, J., Bergener, P. and Räckers, M. (2009), *Process-Based Governance in Public Administrations Using Activity Based Costing*. In: Wimmer, M.A., et al., Eds., *EGOV 2009, LNCS 5693*, Springer-Verlag, Berlin.
- Coda V. (1975), *I costi standard nella programmazione e nel controllo della gestione*, Giuffré, Milano.
- Cokins G. (2006), *Activity-based cost management in government*, 2nd edn. Management Concepts, Alexandria.
- Collier, P. (2001), *The Power of Accounting; A Field Study of Local Financial Management in a Police Force*. *Management Accounting Research*, 12, No. 4.
- Cooper R., Kaplan R.S., Maisel L.S., Morissey E., Ohem R.M. (1992), *Implementing Activity based cost management*, Ima, New York.
- Drury, C. (2008), *Management and Cost Accounting*, Cengage Learning EMEA.
- Evans, P., Bellamy, S. (1995), *Performance Evaluation in the Australian Public Sector: The Role of Management and Cost Accounting Control Systems*. *International Journal of Public Sector Management*, 8, 30-38.
- Farneti G., Silvi R. (a cura di) (1997), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende. Principi, metodi e strumenti*, Giappichelli, Torino.
- Hahne R.L., Aliff G.E. (2012), *Accounting for public utilities*, LexisNexis.
- Horngren C.T., Datar S.M., Foster G. (2002), *Cost accounting. A managerial emphasis*, Prentice Hall, Edinburg.
- Jackson, A. and Lapsley, I. (2003), *The Diffusion of Accounting Practices in the New "Managerial" Public Sector*. *The International Journal of Public Sector Management*, 16.
- Kaplan R.S. (1994), *Management accounting (1984- 1994): Development of new practice and theory*, in *Management Accounting Research*, Vol. 5.
- Selleri L. (1990), *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas, Milano.
- Taylor, T.C. (2000), *Current Developments in Cost Accounting and the Dynamics of Economic Calculation*. *The Quarterly Journal of Austrian Economics*, 3.
- Tuccillo D. (2016), *Activity Based Costing in Public Services*, in *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance* (by Ali Farazmand), Springer International Publishing Switzerland.
- Vazakidis A., Karagiannis, I., Tsiailta, A. (2010), *Activity-Based Costing in the Public Sector*. *Journal of Social Sciences*, 6.