

A proposito di una recente indagine su configurazioni di costo di prodotto e prezzi di vendita

In una recente indagine statistica, disposta dalla National Association of Accountants degli Stati Uniti d'America e condotta da due professori universitari di Accounting, fra cui uno, professore presso la Harvard Business School, notissimo anche in Italia¹, si ha chiaramente la conferma del fatto che nei calcoli ai fini del prezzo di vendita dei propri prodotti le imprese utilizzano quasi esclusivamente la tecnica del *costo pieno* o *full costing* e non quella del *costo primo variabile* o *direct costing*².

Come secondo risultato della ricerca, si afferma che nella stragrande maggioranza dei casi le imprese basano il calcolo per detto scopo su dati di costo passati e non su costi *correnti* o *futuri*, nel computo degli ammortamenti³.

Entrambi questi rilievi contrastano con le tesi affermate dalla dottrina prevalente⁴, che vede nel calcolo del *margin* di *contribuzione*⁵ nell'ambito di un calcolo globale per l'intera azienda il metodo migliore per la determinazione del prezzo di vendita, ovvero per la scelta tra possibili produzioni alternative.

Peraltro, il contrasto tra *dottrina* e *pratica* non dovrebbe suscitare particolare sorpresa. Infatti la dottrina stessa ha più volte rilevato tale fenomeno premurandosi però di fare delle osservazioni. Talora si avverte come la «pratica» del costo pieno «benché diffusa, non ha serietà di fondamento né può essere giudicata razionalmente concepita»⁶, talaltra si ritiene un mezzo per pervenire «alla conoscenza di ipotetici e malcerti costi pieni da utilizzare nella formazione dei prezzi di vendita...»⁷. Si riconosce però che tale configurazione è dotata del «vantaggio di... garantire la copertura di tutti i costi e il conseguimento di un prestabilito margine di

¹ Cfr. *How firms use cost data in price decisions* a cura di V. GOVINDARAJAN e ROBERT N. ANTONY, in «Management accounting», luglio 1983.

² I sottotitoli dell'articolo citato mettono in evidenza come: «In the real world, most large companies use full cost rather than variable cost...» «Only 17% report that they typically used variable cost pricing».

³ «Only a few companies in a few industries used replacement cost depreciation».

⁴ Fra gli studiosi italiani, si cfr., tra gli altri: L. POTITO, *Natura del «direct» o «variable costing» e suoi impieghi*, Giannini, Napoli, 1968, pag. 120; A. SPRANZI, *Calcolo dei costi nelle imprese industriali*, Giuffrè, Milano, 1982, passim.

⁵ Come è noto per margine di contribuzione s'intende la differenza tra il ricavo ed il costo variabile.

⁶ Cfr. L. POTITO, *op. cit.*, pag. 122.

⁷ Cfr. V. CODA, *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968, pag. 148.

utile» ed è in grado di funzionare come manifestazione di un comportamento economicamente valido, «solo se ricorrono determinate condizioni e se viene realizzato con alcuni temperamenti»⁸.

Vi sono poi alcuni studiosi che non *condannano*, come metodo logicamente infondato, il *full costing* in ogni caso e circostanza, ma distinguono differenti fattispecie nelle quali è preferibile l'utilizzo dell'uno o dell'altro metodo.

In particolare, vengono proposte soluzioni diverse a seconda che l'impresa attui una produzione *per commessa* o *per il magazzino*⁹ oppure che sia o no in fase di pieno sfruttamento delle esistenti capacità produttive¹⁰.

Viene inoltre richiamata l'attenzione sul fatto che è estremamente difficile dettare regole generali che prescindano dall'attenta analisi delle condizioni del regime di mercato nel quale l'impresa opera¹¹.

La cosa che più attira l'attenzione nella lettura dei risultati della ricerca statistica sopracitata è l'interpretazione che gli autori danno alla difformità tra i risultati medesimi e le tesi più diffusamente sostenute dalla dottrina economica.

La conclusione cui giunge l'indagine è che, se i manager, pur avendo in molti casi frequentato corsi universitari di materie economiche, quando devono operare nel mondo reale non applicano le teorie della dottrina dominante, sembra ragionevole affermare che c'è qualcosa di sbagliato nelle teorie e non nei manager.

Una così drastica conclusione che a prima vista può lasciare disorientati, assume connotati assai più *sfumati* se esaminata alla luce delle molte semplificazioni assunte quali ipotesi di base del modello di ricerca.

In primo luogo, nell'elaborare il questionario utilizzato per la raccolta dei dati, gli autori hanno notevolmente limitato la possibilità di ricevere risposte esaurienti, presupponendo che *in ogni caso* le imprese fissino il prezzo di vendita come percentuale del costo, complessivo o parziale che sia, prescindendo da tutti gli altri fenomeni.

⁸ Cfr. V. CODA, *op. cit.*, pag. 179.

⁹ Cfr. L. BRUSA, *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 1979, pag. 105 e segg. e A. SPRANZI, *op. cit.*, pag. 37.

¹⁰ Cfr. L. GUATRI, *Costi e prezzi nelle politiche di marketing*, Giuffrè, Milano, 1979, pag. 69 e segg. e F. AMIGONI, *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano, 1979, pag. 159.

¹¹ Cfr. G. COLOMBO, *I prezzi di vendita in tempi di economia turbolenta nelle imprese industriali operanti su commessa*, Giuffrè, Milano, 1982, pag. 28 e segg. O. PAGANELLI, ne *La contabilità analitica di esercizio svolta a costi primi variabili*, Steb, Bologna, 1962, pagg. 60-70 chiarisce che occorre preliminarmente distinguere il «fine conoscitivo dell'analisi dei costi: se cioè si vogliono conoscere *limiti inferiori medio - normali* di prezzo «rimuneratore», ...oppure *limiti inferiori diversi*, in condizioni particolari». Solo dopo aver individuato tale scopo si può scegliere la metodologia di computo più opportuna.

È questa, a nostro avviso, una limitazione tale da inficiare almeno in parte la validità dei risultati. È noto che il costo di produzione è una soltanto delle variabili che intervengono nel processo di decisione relativo ai prezzi di vendita. In altre parole, è illusorio tentare di scoprire un metodo universale di fissazione del prezzo di vendita che prescindia dai singoli regimi di mercato vigenti nei settori in cui operano le imprese intervistate.

Ciò premesso, l'assoluto prevalere del *full costing* può essere interpretato come scelta del *parametro di confronto*, una volta determinato, con una serie di *altre* considerazioni economiche, il prezzo al quale è possibile vendere determinati prodotti.

Come seconda osservazione, si può notare la mancanza di una sottoclassificazione delle imprese industriali a seconda che operino *su previsione* o *su commessa*: i risultati, infatti, potrebbero avere ben diverso significato nell'uno e nell'altro caso. Per un'analisi delle diverse modalità di calcolo rinviamo alla bibliografia precedentemente citata: è di tutta evidenza, però, che non è possibile accomunare nell'interpretazione i risultati dell'indagine svolta ad esempio nel settore della costruzione di macchine utensili ed in quello degli alimentari; è almeno presumibile che nel primo le produzioni su commessa siano percentualmente molto più rilevanti che nel secondo.

Occorre infine notare come i risultati possano essere fortemente influenzati dal vario contenuto dei diversi metodi mediante i quali vengono imputate ai prodotti *le quote di costi indiretti*.

È infatti noto che i costi variabili, a seconda della struttura contabile di ciascuna azienda, possono essere direttamente od indirettamente imputabili a ciascun prodotto, così come i costi fissi possono essere *specifici* di una particolare produzione o *comuni* a più produzioni.

Sorge quindi il problema di conoscere quali siano le *basi d'imputazione* dei costi indiretti (fissi e variabili) per poter individuare senza ombra di dubbio quale effettivamente sia il criterio di calcolo scelto dall'impresa.

Esaminando il testo del questionario utilizzato nell'indagine e riportato a pag. 34, tavola 2, della pubblicazione cui abbiamo fatto riferimento, si può supporre che la parte prevalente delle imprese intervistate utilizzi per la determinazione del costo complessivo un criterio d'imputazione dei costi indiretti *a base multipla aziendale*, oppure *a base unica o multipla di centro di costo o di reparto*.

Infatti nel questionario vengono proposte due configurazioni di costo, entrambe incluse nel *full cost pricing*: *il costo pieno industriale* ed *il costo complessivo*¹².

¹² I risultati danno a quest'ultimo la maggioranza dei consensi.

È probabile quindi che siano state usate basi diverse per l'imputazione dei costi indiretti relativi ai *fixed production overhead* ed ai *fixed selling, general & administrative costs*.

Nulla possiamo dire in merito all'imputazione prevista dei costi indiretti compresi tra i *variable selling, general & administrative costs*. Si può solo azzardare l'ipotesi che per quanto riguarda i costi indiretti industriali sia stato prescelto un criterio d'imputazione *tecnico obiettivo*, legato, ad esempio, a quantità fisiche, mentre per l'imputazione dei costi indiretti commerciali, generali ed amministrativi sia stata data la preferenza a criteri *graduato-subiettivi* a carattere *commerciale*, legati forse al *margin* di contribuzione prevedibile per ciascun prodotto¹³: per tale motivo non si può escludere che una parte delle imprese utilizzi una configurazione di costo pieno che si può ricomprendere nel *full costing di copertura*, metodo questo accettato anche dai fautori del *direct costing*.

L'interpretazione dei risultati dell'inchiesta mostra quindi un ulteriore margine di difficoltà dovuto alla mancata conoscenza di *come* sia stato calcolato il *costo complessivo*, ovvero il *costo pieno industriale*, con riferimento all'imputazione dei costi indiretti.

Come conclusione di queste brevi note dobbiamo rilevare che non è possibile determinare un criterio che in senso assoluto sia preferibile, data la molteplicità dei fenomeni cui il problema fa riferimento¹⁴.

In particolare, non si può prescindere dall'esaminare l'entità relativa dei costi variabili nei confronti dei costi fissi.

È infatti innegabile il ruolo fondamentale svolto dal *margin* di contribuzione nell'individuazione di prezzi remunerativi di vendita per le imprese operanti nel settore commerciale¹⁵ e per tutte le altre imprese nelle quali sono *prevalenti* i costi variabili: è però altrettanto innegabile che esistono alcune situazioni aziendali nelle quali è rilevabile un'assoluta prevalenza dei costi fissi, rispetto ai variabili. Per esse è ragionevole ritenere che la politica dei prezzi, a parità di condizioni ambientali e di mercato, non possa essere influenzata dall'entità dei soli costi variabili, ma debba tener conto anche e soprattutto dell'importanza dei costi fissi, riferendosi ad una configurazione di costo medio unitario complessivo.

Presentiamo a titolo di esempio alcune osservazioni relative ad un particolare settore di imprese: l'industria della ristorazione. Alcuni anni or sono ci siamo occupati di tale settore economico¹⁶ analizzando il sistema informativo di numerose im-

¹³ Su questo argomento si confronti A. Spranzi, op. di., pag. 39 e segg.

¹⁴ Cfr. O. Paganelli, *La contabilità analitica d'esercizio*, Patron, Bologna, 1973, pag. 120.

¹⁵ Cfr. C. Campanini, *Azienda cooperativa e risultati economici analitici d'esercizio nelle cooperative di consumo*, Poligrafici Luigi Parma S.p.A., Bologna, 1974, pag. 42.

¹⁶ Cfr. G. CAPODAGLIO, *Analisi di un caso aziendale attraverso un business-game semplificato senza calcola-*

prese di categoria medio alta. Abbiamo potuto così constatare come le tariffe applicate da ciascun ristorante non avevano alcuna rilevante relazione con l'importo dei costi variabili, ma dipendevano da un'entità peculiare di tale tipo d'impresa: la «classe» o «categoria». Tale entità dipende essenzialmente da due variabili, una esterna, la ricettività della zona in cui il ristorante è ubicato, e l'altra interna, costituita da un insieme di fattori, come l'arredamento, il nome o l'insegna, l'addestramento del personale ecc. che contribuiscono a determinare l'importo dei *costi fissi*.

L'appartenenza ad una determinata «categoria» e quindi la possibilità di praticare determinate tariffe dipende da una scelta di fondo, solitamente adottata in sede di pianificazione d'impianto e spesso legata all'intera vita dell'azienda. Pertanto l'entità dei costi variabili (ad esempio generi alimentari e bevande) in tale tipo d'impresa ben difficilmente è presa come base per la fissazione delle tariffe, che dipendono in larghissima misura dall'ubicazione del locale e dalla categoria, come sopra specificato.

Ovviamente, se avessimo preso in considerazione ristoranti anche di più bassa categoria, i risultati avrebbero potuto essere notevolmente differenti ma ciò non fa che confermare il criterio della *prevalenza*. In tali imprese, infatti, è presumibile che il rapporto tra costi fissi e variabili sia meno elevato rispetto a quello riscontrabile nei ristoranti di medio alta categoria.