

Materiale estratto dall'articolo *"Il controllo di gestione negli ETS, il caso della cooperativa sociale eide"* di Bruno De Rosa, Deborah Righetti e Daniele Rubini in corso di pubblicazione su "Controllo di gestione".

Non copiare o postare. Non citare senza il consenso esplicito degli Autori.

## Introduzione

Le ragioni che possono indurre un'azienda, anche di modeste dimensioni, operante nel settore del non profit, a dotarsi di un minimo livello di strutturazione formale nel processo di calcolo e controllo dei costi sono diverse. L'esigenza può essere legata, ad esempio, alla necessità realizzare dei calcoli preventivi di costo che consentano la partecipazione a gare secondo condizioni contrattuali che – nel pieno rispetto delle condizioni di efficacia gestionale e sociale<sup>1</sup> – assicurino un'adeguata remunerazione delle risorse impiegate nello svolgimento delle specifiche attività svolte. Può, altresì, essere dovuta al desiderio dei gestori di meglio impiegare le risorse disponibili, nelle diverse azioni e nelle diverse iniziative che definiscono concretamente lo spettro di intervento del soggetto considerato. Può, ancora, essere rappresentata, dal desiderio dei gestori di comprendere – dati alla mano – sino a che punto l'organizzazione può spingersi nell'attivare nuove iniziative per le quali, magari, è richiesto il coinvolgimento di soggetti terzi perché le stesse possano essere adeguatamente realizzate.

La varietà dei potenziali fabbisogni informativi che possono essere soddisfatti dal sistema di determinazione dei costi, rende evidente come un'eventuale strutturazione formale degli algoritmi di calcolo debba sempre avvenire, se possibile, nel rispetto del criterio della "flessibilità dei risultati prodotti". Per questa ragione nel processo di progettazione e implementazione dei sistemi di calcolo che intendiamo qui proporre, verrà adottata un'impostazione di carattere "modulare" che a nostro avviso consente di assicurare il raggiungimento di un discreto livello di duttilità nei dati potenzialmente prodotti dal sistema, senza per questo sconfinare in soluzioni troppo complesse o che richiedano l'adozione di strumentazione troppo costosa. Le realtà che concretamente operano

---

<sup>1</sup> «In genere, in letteratura, si è soliti distinguere tra "efficacia gestionale", intesa come il rapporto tra gli obiettivi individuati dal management e i risultati effettivamente raggiunti (misurabile attraverso l'impiego di indicatori di risultato), e "efficacia sociale", quale espressione della capacità dell'azienda non profit di fornire un servizio adeguato rispetto alle esigenze degli utenti, misurabile impiegando indicatori di attività, di qualità ("oggettiva") e di soddisfazione. L'efficacia sociale è quindi riferita non alla capacità dell'azienda di perseguire gli obiettivi della gestione complessivamente intesi, quanto realizzare servizi soddisfacenti per gli utenti (per quantità e qualità, quale presupposto per la loro fidelizzazione, il raggiungimento della mission istituzionale e lo sviluppo dell'azienda nel tempo)», Marco Grumo, "Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti", I Quaderni della Scuola di Alta Formazione, Numero 5, 2007, pag. 17.

nel comparto sono, in fatti, spesso di piccole dimensioni e non possono permettersi sistemi troppo raffinati e complessi.

Il sistema deputato al calcolo e al controllo dei costi in una qualsivoglia azienda può essere immaginato come composto di tre distinti “moduli”<sup>2</sup>.

- Il primo di essi – che chiameremmo “modulo delle risorse impiegate” – serve a collegare formalmente i dati di costo e di ricavo resi disponibili dalla contabilità generale (o dai sistemi di rilevazione elementare dei componenti di reddito adottati in azienda) con i “parametri non monetari” che misurano il consumo delle risorse impiegate nello svolgimento dei processi aziendali. La rilevazione e archiviazione sistematica di tali parametri rappresenta, infatti, il vero “appesantimento” connesso al funzionamento di questa componente del sistema. Tuttavia, la conoscenza continuativa e sistematica di questi parametri è, di fatto, indispensabile raggiungere una situazione di controllo nell’utilizzo delle risorse aziendali. È in questo modulo, ad esempio, che si crea il collegamento formale tra il costo del personale dipendente complessivamente registrato in contabilità e le ore di lavoro disponibili o che sono state impiegate nello svolgimento delle attività. Grazie a questo collegamento vengono resi disponibili i “tassi di costo per unità di risorsa impiegata”, tassi che saranno successivamente impiegati per assegnare o attribuire i costi nelle fasi successive, ma che rappresentano già un significativo incremento in termini di potere conoscitivo.
- Il modulo intermedio tra il primo e il terzo – che potrebbe essere definito “modulo dei processi svolti” – rappresenta lo snodo che consente di collegare fisiologicamente il costo delle risorse impiegate al funzionamento dei centri di responsabilità (approccio tradizionale) o allo svolgimento delle attività realizzate (approccio più avanzato) o a entrambe le prospettive. In questa fase il sistema di calcolo procede ad assegnare (“tracing”) i costi diretti e ad attribuire (“allocation”) i costi indiretti alle diverse entità in cui viene scomposta – per finalità di calcolo e controllo - l’intera operatività organizzazione. Come vedremo meglio in seguito, anche in questa fase il processo formale di calcolo può mantenersi su livelli di complessità non eccessivi. Per garantire questo risultato è, però, importante non eccedere nel livello di dettaglio delle partizioni individuate all’interno della realtà considerata e nel mantenere con rigore l’aderenza al principio di Pareto (*l’ottanta per cento degli effetti è prodotto dal venti per cento delle cause*).

---

<sup>2</sup> La strutturazione formale in tre moduli, aventi funzioni diverse, ma che risultano strutturalmente interconnessi e integrati tra loro, è stata da noi elaborata a partire da quanto esposto nei capitoli da 3 a 7 del volume “Management and Cost Accounting” di Andreas Tashner e Michel Charifzadeh, pubblicato da Wiley nel 2016.

- Il modulo finale – che può essere identificato, per comodità, con il termine “modulo dei prodotti allestiti o dei servizi realizzati” si pone, invece, l’obiettivo di determinare il valore, in termini di costo, degli output ottenuti grazie alle attività e ai processi svolti dall’ente non profit. In questa fase, dunque, sono sviluppati i calcoli necessari a determinare i livelli di costo che l’azienda non profit deve sostenere per soddisfare i fabbisogni dei soggetti beneficiari delle attività proposte. L’obiettivo è, evidentemente, quello di determinare l’entità dei flussi di valore (in termini di sovvenzioni, ...) sono necessari per “rigenerare”, in termini di valore, l’insieme delle risorse concretamente utilizzate nella realizzazione dell’attività sociale.

I tre moduli sono stati formalmente distinti poiché concettualmente concorrono a determinare informazioni di costo diverse tra loro e necessarie a risolvere esigenze di controllo differenziate. Come vedremo, nell’implementazione concreta del sistema di calcolo dei costi, per ragioni di semplicità, il modulo centrale potrebbe anche non essere attivato, ma in tal caso si verrebbero a perdere alcuni benefici importanti del processo di calcolo. L’esistenza di tre moduli separati non deve spaventare: lungi dall’incrementare il livello di complessità del sistema di calcolo (che è, invece, normalmente legato ad altri parametri progettuali, spesso non adeguatamente considerati) la distinzione delle tre fasi serve a conferire una chiara struttura formale al processo di elaborazione svolto (che in tal modo può essere più facilmente compreso e verificato), a chiarire l’utilità delle diverse informazioni di costo prodotte in ciascuna fase, a rendere più facile il funzionamento del sistema. Essa aiuta, dunque, ad incrementare l’efficacia del processo di calcolo, senza incidere eccessivamente sulla sua complessità.

Nelle seguenti pagine soffermeremo la nostra attenzione sulle principali considerazioni che posso farsi relativamente allo scopo assegnato a ciascun modulo all’interno di un sistema specificatamente dedicato alle aziende che operano nel settore non profit.

### **Il “modulo delle risorse impiegate”**

Lo scopo precipuo perseguito dal primo dei tre moduli è quello di rendere disponibili i tassi di costo relativi alle risorse (“fattori produttivi”) principali impiegati nello svolgimento delle attività sociali. Ogni azienda, per operare, necessita dell’impiego di un insieme differenziato fattori produttivi che devono essere opportunamente combinati tra loro. Inevitabilmente tra questi, alcuni assumono un peso in termini di valore economico maggiore degli altri. In alcuni settori, ad esempio, il valore del

consumo delle materie prime sopravanza, anche di molto, quello del costo lavoro e degli ammortamenti. Questi ultimi possono essere, invece, la voce di costo più importante in situazioni nelle quali lo svolgimento del processo produttivo richieda l'impiego di elevati livelli di automazione. In molte delle aziende operanti nel settore non profit i fattori produttivi maggiormente significativi sono spesso costituiti dal lavoro dipendente o da alcune specifiche categorie di servi esterni. Sotto il profilo del controllo, l'individuazione dell'insieme dei fattori produttivi principali (e delle relative classi di costo) è momento particolarmente importante. Per essere davvero efficace, infatti, il controllo deve esercitarsi focalizzando l'attenzione sui fenomeni economicamente rilevati, quelli capaci di influenzare significativamente il raggiungimento degli scopi perseguiti. Ambire a controllare, con continuità e sistematicità, il 100% dei costi aziendali significa porsi un obiettivo di fatto irraggiungibile, che comporta una notevole dispersione dell'attenzione dei gestori su aspetti irrilevanti dell'attività svolta, sottraendola all'analisi di ciò che, invece, è importante e significativo. La prima, fondamentale, scelta che deve pertanto essere effettuata nell'impostare il sistema di calcolo è rappresentata dalla selezione dell'insieme delle risorse produttive che si considerano maggiormente rilevanti ai fini del controllo. Su queste e sui relativi costi deve essere focalizzata l'attenzione del sistema.

Sovente il costo effettivo di utilizzo di una specifica risorsa è formato dall'insieme combinato di più voci di costo elementare. Si pensi, ad esempio, al costo del lavoro che è normalmente registrato in contabilità in un insieme di voci eterogenee (salari e stipendi; assicurazioni e assistenze sociali, trasferte, costi di formazione, ecc.). Un'importante finalità di calcolo che può essere attribuita al primo modulo è, allora, quello di determinare formalmente il costo complessivo di utilizzo di una determinata risorsa aggregando tra loro le diverse voci di costo che lo compongono. Contemporaneamente potrebbe essere interessante disaggregare il costo unitario registrato in contabilità unitariamente, dividendolo in porzioni relative a sottoinsiemi della risorsa considerata che si reputano interessanti ai fini del controllo. Il costo del personale di un'istituzione che offre servizi educativi (come quella considerata nel caso qui presentato) potrebbe, ad esempio, essere suddiviso in costo del personale docente; costo del personale di segreteria, costo degli assistenti all'attività didattica, costo del personale dirigente. In genere una simile attività di aggregazione/disaggregazione dei costi in classi utili al controllo richiede, per potersi svolgere correttamente, informazioni ulteriori rispetto a quelle normalmente considerate nella contabilità tradizionale. Con riferimento, ad esempio, al personale dipendente si devono, solitamente, richiedere al consulente del lavoro o a chi tiene le paghe, le informazioni per singola matricola, in

modo tale che sia possibile procedere a sistema all'analisi delle componenti secondo lo schema di aggregazione formalmente individuato. Ciò rappresenta, evidentemente, un "appesantimento" nel lavoro di acquisizione, elaborazione e archiviazione dei dati contabili che, però, è giustificato dalla rilevanza assunta dal fattore produttivo considerato: non avrebbe, infatti, senso appesantire il sistema di calcolo relativamente a fattori produttivi scarsamente significativi sotto il profilo del peso economico assunto.

Se una risorsa determina un costo che appare significativo e rilevante allora ha senso controllare come (e dove) la stessa viene impiegata. Ciò significa, da un punto di vista pratico, individuare – se possibile – un parametro capace di misurare l'entità per la quale quella risorsa viene consumata. Si tratta di individuare, insomma, quella che con terminologia moderna potrebbe definirsi "*resource driver*" ovvero la "determinante" che spiega formalmente come avviene il consumo della risorsa. Il "*resource driver*" varia, naturalmente, in relazione alla specifica tipologia di risorsa considerata. Per una materia prima essa (determinante) è normalmente espressa dalla misura fisica (litri, metri, pezzi, ecc.) comunemente impiegata per verificare la consistenza e le variazioni della risorsa considerata. Per altre risorse (come il lavoro, i macchinari e una parte importante dei servizi, quali i servizi di locazione) è, invece, spesso espressa dal tempo di impiego. In altri casi ancora si possono avere dove impiegare "entità" diverse, come il numero di megabyte o gigabyte per un sistema di archiviazione dei dati. In alcuni casi potrebbe essere necessario il riferimento a misure composte (come il volume/giorno per misurare l'impiego di uno stabile destinato a magazzino o i litri/giorno per una "barrique" o un serbatoio contenente vino). Si noti che il parametro che può essere impiegato a tale fine non è necessariamente univoco (il consumo di una fotocopiatrice potrebbe, ad esempio, essere misurato tanto in ore quanto in numero di fotocopie effettuate) e che in molti casi l'unità di misura impiegata per valutare il consumo di una risorsa dipende dalla specifica "convenzione" che si è deciso di utilizzare.

L'obiettivo "finale" del modulo ora in esame è quello di giungere ad un abbinamento tra le informazioni di costo e i parametri di misura "fisica" del consumo, in modo tale di addivenire al calcolo di adeguati **tassi di costo** che possono essere utilizzati con finalità di controllo molteplici e che rappresenta l'espedito tecnico con cui vengono trasferiti sugli "oggetti di calcolo" prescelti (centri di responsabilità, servizi realizzati, clienti serviti, ecc.) i costi di utilizzo delle risorse considerate. Quella che si realizza in tal modo è la cosiddetta "specializzazione dei costi" che consente di rendere diretti rispetto a specifici "oggetti di calcolo" la parte dei costi di utilizzo più importante in termini di significatività.

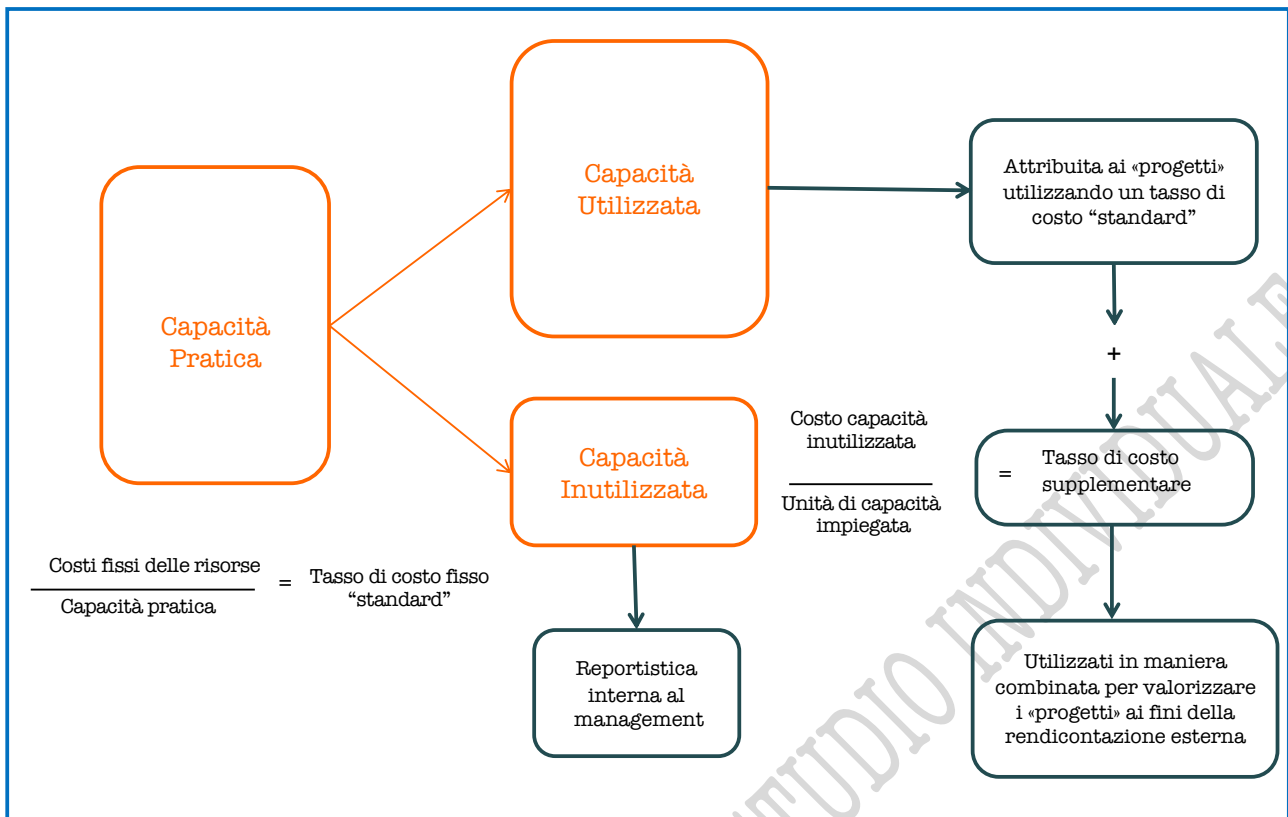
Una sottolineatura importante in termini di "tassi di costo" è quella che differenzia gli stessi in relazione alla variabilità o meno del costo considerato al numeratore. Se, infatti, i costi della risorsa presa in considerazione hanno un ammontare che è correlato al livello di servizio reso all'oggetto di

costo considerato (costi cosiddetti “variabili”), allora al denominatore del tasso di costo deve essere inserita la quantità di consumo della risorsa effettivamente avvenuta nel periodo. Se, invece, i costi sono “fissi” – il che, si badi bene, non significa affatto che il loro importo non possa mutare di periodo in periodo, ma che tali variazioni non sono in alcun modo spiegate da cambiamenti nel volume di consumo richiesto dagli oggetti di riferimento – allora al denominatore del rapporto la quantità che deve essere considerata è pari alla capacità della risorsa nel periodo considerato (corrispondente al massimo livello d’impiego della stessa).

La modalità di calcolo dei tassi di costo fisso testé segnalata consente la separazione tra la parte del costo sostenuto che risulta legata all’attività svolta da quella che, invece, è connessa alla “capacità disponibile non utilizzata”. La separazione delle due componenti è particolarmente importante da un punto di vista del controllo interno. Consente, infatti, di apprezzare il peso economico di diverse scelte operate nella ripartizione del carico di attività tra le diverse risorse e, conseguentemente, di valutare economicamente l’effetto dei diversi gradi di saturazione della capacità che in tal modo si vengono a determinare in distinte componenti dell’insieme dei fattori produttivi rilevanti per l’operatore non profit. I tassi di costo basati sulla capacità produttiva permettono, inoltre, di apprezzare il livello di costo minimo corrispondente alla piena saturazione delle risorse, consentendo in tal modo di identificare correttamente i valori soglia al di sotto dei quali non si può realizzare una gestione “economica” dell’attività svolta. È chiaro, per altro, che in situazioni in cui i valori di costo sostenuto nello svolgimento delle diverse attività devono essere formalmente rendicontati a terzi e sono impiegati quale modalità tecnica attraverso la quale ottenere il “ristoro” del valore delle risorse impiegate, l’utilizzo dei tassi di costo così costruiti rischia di penalizzare il soggetto esercente l’attività. È del tutto normale, infatti, soprattutto nelle aziende che operano nel settore dei servizi e che pertanto non possono sfruttare la “valvola di sfogo” del magazzino, che un determinato livello di inutilizzo della capacità produttiva debba giudicarsi fisiologico e, per molti versi, necessario e opportuno per realizzare buoni livelli di qualità del servizio offerto. In tal caso appare allora più corretto (e sensato) utilizzare dei tassi di costo fisso basati su livelli di saturazione normale o della capacità o sui livelli di attività concretamente svolta. Una possibile modalità tecnica per risolvere questa duplice necessità di valori è costituita dall’impiego del cosiddetto “tasso di costo supplementare” come correttivo del “tasso di costo standard” ovvero del tasso che rappresenta l’informazione adeguata per risolvere le considerazioni di ordine interno. La struttura logica che sorregge la produzione delle due diverse informazioni di costo, utili ai fini di analisi interni (la prima) e di rendicontazione esterna (la seconda) è illustrata nella seguente rappresentazione grafica<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Lo schema è stato da noi adattato a partire da quello presentato nello Statement on Management Accounting intitolato “Measuring the Cost of Capacity” predisposto dal Management Accounting Committee (MAC) dell’Institute of Management Accountants (IMA) nel 1996. Lo schema originario è contenuto a pag. 22 del documento da noi consultato.



**Tavola 1**

Prima di passare a considerare le finalità e le modalità di sviluppo del modulo successivo, desideriamo soffermarci – brevemente – a considerare un possibile “arricchimento” dell’analisi svolta all’interno del presente. Il riferimento è alla possibilità di configurare questo modulo in modo tale da operare, al suo interno, un confronto sistematico tra i tassi di costo “effettivi” e “standard”. Esistono molte situazioni nelle quali dei tassi di costo stabili, basati su ipotesi di funzionamento medio-normali del processo produttivo (purché le stesse riflettano livelli di efficienza adeguati nell’acquisizione e nell’utilizzo delle risorse), rispondono meglio alle specifiche esigenze di controllo. Una parte significativa della variabilità nell’acquisto dei fattori produttivi, ad esempio, non può e non deve essere trasferita sui prezzi di vendita. Variare il prezzo di un piatto di “pasta al pomodoro” in relazione alle momentanee ed erratiche variazioni di prezzo subite dai pomodori pelati utilizzati non ha, infatti, alcun senso economico, se non quello di sgomentare e allontanare il potenziale cliente. Altrettanto poco sensato è pensare di analizzare le variazioni subite dal margine sul prodotto “pasta al pomodoro” in relazione alla specifica confezione di pomodori di volta in volta utilizzata. Allo stesso modo, si può ritenere opportuno isolare il valore (di costo) dei servizi allestiti (sulla base del quale può essere effettuata l’analisi dei diversi livelli di marginalità o, più in generale di copertura dei costi sostenuti) da una parte significativa della variabilità relativa ai prezzi di acquisizione delle risorse e dal livello di efficienza con cui le stesse sono state impiegate. Una delle modalità attraverso le quali ottenere questa separazione è l’impiego di **tassi di costo standard** per la valorizzazione dei livelli di consumo delle risorse. In tal caso il passaggio dei valori di consumo delle risorse agli altri moduli avviene sulla base di valori standard, indipendenti dai livelli di prezzo di acquisto effettivamente subiti nel periodo.

## Il “modulo dei processi svolti”

Se il modulo precedente serve a fornire una risposta al quesito “*quali sono le risorse più importanti che vengono consumate?*” quello ora in esame concentra, invece, l’attenzione dei gestori sul “luogo” dove questo consumo viene operato. Si parla, infatti, non a caso, in questa fase, di “localizzazione dei costi”. Il termine “luogo” deve, naturalmente, intendersi in senso lato: si fa riferimento, infatti, al “luogo organizzativo” dove avviene il consumo, non necessariamente a quello “fisico”.

Le possibilità di sviluppo del modulo, come si è detto precedentemente, si realizzano lungo due possibili direttrici:

1. La prima, più tradizionale e semplice da realizzare, esamina il processo di consumo delle risorse verificando quali sono i “centri di responsabilità” all’interno dei quali le stesse vengono concretamente impiegate. Nasce, pertanto, l’esigenza di identificare le risorse (personale; attrezzature e arredi specifici, servizi richiesti nell’interesse esclusivo di un centro, ecc.) che vengono usate in maniera *esclusiva* all’interno di un determinato centro: il loro costo è conseguentemente assegnato al centro medesimo e va a comporre il cosiddetto “costo diretto di centro”. Con riferimento, invece, alle risorse che sono condivise da più centri, poiché di fatto impiegate congiuntamente dagli stessi, (spazi fisici, server aziendale, servizi comuni, ecc.) si tratta di identificare i criteri di attribuzione che meglio rispondono all’esigenza di ripartire in modo razionale, ma mantenendo un adeguato livello di semplicità, il costo delle risorse comuni tra i diversi centri che le utilizzano. Si forma, in tal modo, la seconda componente del costo di centro: quella dei “costi indiretti attribuiti”.

Per somma delle due componenti è possibile ricostruire il “costo di funzionamento del centro”, ossia una stima (in moneta) dell’ammontare complessivo delle risorse economiche che sono state consumate dal centro nel periodo oggetto di analisi. Si tratta, evidentemente, di un importante risultato conoscitivo, perché premette di analizzare il processo di consumo in una prospettiva nuova, ma soprattutto perché consente di attribuire al soggetto incaricato della gestione del centro un obiettivo di contenimento e gestione del costo stesso. Si tratta, insomma, di agganciare il sistema di calcolo dei costi al sistema delle responsabilità organizzative, trasformando in tal modo, uno strumento altrimenti orientato al mero calcolo dei costi, in un dispositivo di controllo.

2. La seconda possibilità teorica – che rischia, però, se non gestita con estrema pragmaticità, di risultare troppo complessa e comparativamente poco utile, in specie se applicata a realtà non particolarmente strutturate – è costituita dall’aggregazione dei costi di utilizzazione delle risorse sulle “attività svolte nel periodo”. In questo caso il “luogo” dove idealmente avviene il consumo è rappresentato dai processi trasversali che vengono svolti per servire il cliente. Una delle problematiche fondamentali che si devono risolvere, se si vuole implementare questa modalità di calcolo, riposa nella difficoltà di individuare concretamente i flussi di attività concretamente realizzati nel periodo. Un secondo problema consiste nella maggiore instabilità che le attività hanno rispetto ai centri di responsabilità, determinando, inevitabilmente, maggiori esigenze di “manutenzione” del sistema progettato seguendo l’impostazione ora in esame. Vi è, infine, la difficoltà di collegare i dati di costo elaborati secondo questa metodica con forme univoche di responsabilizzazione: la



trasversalità dei flussi di attività rende, infatti, normale il consumo, da parte delle attività, delle risorse che si trovano organizzativamente assegnate a centri diversi. Non è detto, però, che con un po' di buon senso, questi problemi non possano essere adeguatamente risolti e che le logiche del calcolo dei costi per attività non siano in grado di offrire, se correttamente comprese e applicate, spunti interessanti per il calcolo e il controllo dei costi all'interno delle organizzazioni non profit, anche di piccole dimensioni.

Qualunque sia la scelta progettuale compiuta – e, dunque, tanto se si sviluppa il modulo secondo la logica per “centri di costo” quanto se si adotta la visione “per attività” – uno dei rischi che si devono attentamente evitare è quello legato ad eccessi di zelo. In particolare, l'errore che non deve essere commesso è quello di spingere l'analisi a un livello eccessivo di dettaglio. Erroneamente i non esperti sono portati a ritenere che una definizione molto puntuale – e, dunque, una numerosità molto estesa – degli oggetti di costo intermedi, contribuisca ad aumentare il livello di precisione del dato di costo elaborato dal sistema. In realtà ciò che accade è spesso esattamente il contrario. Al diminuire della “dimensione” di un centro di costo, si riduce – spesso repentinamente – la percentuale dei costi per i quali è individuabile una relazione chiara non ambigua - tra le risorse consumate e l'oggetto di riferimento. Ne risulta che la determinazione del costo deve avvenire con l'impiego di un insieme più o meno esteso di basi di riparto, sulla correttezza delle quali è spesso lecito nutrire dubbi. Conviene, pertanto, mantenere sufficientemente ampia la dimensione di “centri” e “attività” su cui si intende focalizzare l'attenzione, in modo tale da favorire la “robustezza” delle informazioni di costo rese disponibili nella fase ora in esame.

Come si è in parte già detto, l'obiettivo del presente modulo è duplice: da un lato esso serve a rendere possibili forme più o meno spinte di controllo dei costi, dall'altro contribuisce – se correttamente implementato – a incrementare il livello di “robustezza” dell'informazione di costo relativa a prodotti e servizi realizzati. Il conseguimento di questo secondo obiettivo richiede che venga risolto il problema del passaggio dei costi aggregati in questa fase agli oggetti di riferimento che costituiscono il focus della fase successiva. Tale soluzione è ottenuta grazie al calcolo di opportuni tassi di costo (diversi dai precedenti) che mettono in relazione il costo di uno specifico centro con le unità di prestazione dallo stesso fornite nel periodo (prima ipotesi di implementazione del modulo), o il costo una data attività con il livello di attivazione della stessa che è stato registrato nel periodo considerato (seconda ipotesi di implementazione). In entrambi i casi i parametri concretamente impegnati possono riflettere ipotesi differenziate di utilizzo delle risorse da parte degli oggetti di costo posti a valle del processo di calcolo (“transaction drivers”, “duration drivers” o “intensity drivers”).

Nonostante la sua importanza da un punto di vista concettuale – e malgrado l'evidente decremento nel livello complessivo dell'informazione prodotta dal sistema di costo nel suo insieme – nelle situazioni specifiche in cui si vuole privilegiare la semplicità di gestione del sistema, il modulo qui in esame potrebbe – per precisa scelta progettuale – non essere concretamente implementato. I tassi di costo e le informazioni rese disponibili dall'analisi del consumo di risorse compiuta nel modulo precedentemente andrebbero, pertanto, impiegate direttamente a favore del modulo successivo.

## **Il “modulo dei prodotti allestiti o dei servizi svolti”**

Il terzo e ultimo modulo, in cui può essere logicamente scomposto un sistema di calcolo e controllo dei costi, focalizza la propria attenzione sul consumo di risorse associato ai “risultati” prodotti grazie al flusso di attività e di iniziative posto in essere, in un determinato periodo di tempo, dall’ente no profit. In questo caso l’oggetto di costo è dunque rappresentato dai “programmi”, dalle “azioni” o dai “progetti” (comunque li si voglia concretamente definire) che hanno visto impegnata, nell’estensione temporale in esame, la specifica organizzazione considerata. Nelle situazioni più semplici, nelle quali vi è una chiara separazione tra le diverse azioni concretamente sviluppate dall’ente, l’individuazione dei distinti oggetti di cui calcolare concretamente il costo non dovrebbe porre problemi di sorta. In altri casi, invece, in cui non vi è una chiara differenziazione tra i diversi programmi svolti, poiché gli stessi si intersecano e sovrappongono tra loro in qualche modo, allora una delle scelte progettuali più importanti – qui come nei due moduli precedenti – è rappresentata dalla mappatura attenta degli oggetti prescelti per l’analisi. In questo caso, in particolare, conviene differenziare tra loro i diversi programmi ponendo attenzione non solo alle tipologie del servizio offerto, ma anche a quali sono le specifiche risorse che devono essere impiegate per erogarli e a chi sono i soggetti che risultano concretamente beneficiari delle azioni svolta<sup>4</sup>.

Anche in questo caso la determinazione del costo di ciascun “progetto” (o “programma” o “azione”) avviene attraverso la somma di due componenti concettualmente distinte tra loro: quella rappresentata dai “costi diretti” e quella costituita, invece, dai “costi indiretti attribuiti”. Le analisi e le misurazioni realizzate nel primo e nel secondo modulo (qualora lo stesso dovesse essere concretamente attivato) dovrebbero rendere possibile la netta prevalenza della prima componente sulla seconda. Affinché il dato costo possa dirsi sufficientemente “robusto” è, infatti, necessario che la componente di costo per la quale è individuabile una relazione “sufficientemente chiara” e “non ambigua” con l’oggetto di riferimento servito sia chiaramente predominante rispetto a quella costituita dall’attribuzione dei costi indiretti. A garantire questo risultato concorre, innanzitutto, una corretta impostazione dei processi di rilevazione iniziale dei costi.

Per tutte le spese di importo rilevante per le quali è possibile individuare, all’origine, un rapporto di esclusività con un dato oggetto di costo si deve garantire che questa informazione venga correttamente archiviata nel sistema contabile. Se, dunque, una particolare voce di costo – quale ad esempio quella legata all’impiego di una determinata consulenza legale o notarile o al noleggio di una peculiare attrezzatura – dovesse rivelarsi di importo sufficientemente significativo, la stessa dovrebbe essere già registrata nella contabilità elementare dell’ente, come specificamente indirizzata al “progetto” per la quale è stata sostenuta. Qualora, invece, la spesa (o più in generale il costo) in questione dovesse riguardare congiuntamente più progetti e fosse possibile individuare, nel momento del suo sostenimento, un criterio – anche grossolano – di ripartizione tra gli stessi, tale ripartizione dovrebbe, inoltre, essere da subito operata: il massimo livello di conoscenza in merito alle “cause” che determinano l’insorgere di un costo si ha, infatti, nel momento in cui il costo è concretamente sostenuto. Questo ordine di considerazioni dovrebbe, si noti, indurre gli enti che sono interessati a migliorare il loro sistema di calcolo dei costi a rivedere il piano dei conti attualmente utilizzato, arricchendolo con l’impiego di sotto-conti delle voci di costo in natura

---

<sup>4</sup> Marta Garcia Abadia and Johnny Lin, *“Nonprofit Cost Analysis Toolkit: Six Steps to Finding the True Costs of Programs”*, June 2009, The Bridgespan Group, pag. 7.

deputati a rilevare la porzione della componente di reddito in questione che è stata specificamente sostenuta a favore di un dato progetto.

Per i consumi di risorse che appaiono economicamente rilevanti e per i quali non risulta possibile applicare la logica di attribuzione appena esposta si deve, invece, sviluppare il processo di “specializzazione dei costi” descritto in precedenza, quando è stato definito il contenuto del primo modulo. La specializzazione consente, infatti, di ricostruire in maniera sufficientemente oggettiva il processo di consumo delle risorse da parte dei “programmi”, consentendo in tal modo di rendere il costo delle risorse “diretto” rispetto agli stessi.

Per la parte di costi residui, si possono, invece applicare le metodiche tradizionali di attribuzione dei costi indiretti, individuando i parametri che meglio consentono il rispetto della logica cosiddetta causale. Sotto questo profilo può essere importante ricordare alcuni degli insegnamenti resi disponibili grazie all’analisi svolta dai fautori dell’*activity-based costing*. In particolare, si deve qui rammentare che troppo spesso, nella pratica, si perpetua un errore che è stato a lungo commesso anche a livello teorico in passato: quello di considerare il volume di attività svolta quale l’unica determinante (o la determinante principale) in grado di spiegare l’evoluzione della struttura di costi nel tempo. Percorre più o meno consapevolmente questa strada chi utilizza quale base di allocazione principale dei costi generali e amministrativi il fatturato. Tale parametro, infatti, rappresenta la modalità più comune per rendere tra di loro omogenei i volumi di attività sviluppati dall’organizzazione considerata con riferimento a oggetti di costo diversi (nel caso specifico rappresentati da “azioni” o “programmi” distinti tra loro sulla base dei parametri di analisi precedentemente ricordati). Al di là del formalismo di carattere tecnico impiegato (che spesso concorre a offuscare – agli occhi dei non addetti, almeno – la logica sottostante), il driver di costo implicitamente considerato in questi casi è, dunque, rappresentato dal “volume di produzione-vendita” del bene allestito o del servizio erogato. Si noti, tuttavia, che gran parte dei costi amministrativi e generali (ovvero dei costi che vengono normalmente attribuiti agli oggetti di costo con l’impiego di un parametro percentuale sul fatturato) hanno natura di costi fissi, ossia di costi che non sono “spiegati” dal volume di attività svolto. Si comprende, pertanto, l’erroneità della procedura di attribuzione così implementata e si intuiscono quali possano essere gli effetti distorsivi sulle figure di costo che dalla stessa possono essere generati.

Per evitare tali effetti distorsivi, e calcolare dei dati di costo maggiormente aderenti al principio di causalità, conviene piuttosto rammentare che l’ammontare dei costi amministrativi e generali oggetto di possibile attribuzione è normalmente legato al livello di “complessità” dell’attività svolta, piuttosto che al suo “volume”. Si dovrebbero, pertanto, individuare i parametri che consentono – sempre nel rispetto del principio di costo-beneficio – di attribuire i cosiddetti costi di struttura sui diversi “progetti” in maniera tendenzialmente proporzionale ai livelli di complessità dagli stessi creati. La procedura più sicura per conseguire questo risultato si basa su un interrogativo di per sé estremamente semplice: “quali sono le ragioni per cui i costi amministrativi e generali si attestano al livello attuale?”. Se, ad esempio, la risposta a questa domanda è individuata nel livello di “lavoro burocratico” che deve essere svolto per realizzare le diverse azioni, ci si deve chiedere quali sono i progetti che richiedono maggiori dosi di lavoro amministrativo e quali meno. Si deve, a questo punto, provare a individuare quale parametro o quali parametri consentirebbero di sviluppare una procedura di riparto in grado di rispettare queste proporzioni, non ricercando un livello di precisione

eccessivo nei risultati che potrebbero essere raggiunti (che oltre ad essere illusorio è quasi sempre troppo costoso), ma avendo come obiettivo il rispetto della sostanza economica del processo di attribuzione. Non servono, dunque, troppi parametri o dispendiose procedure di calcolo. Occorre, invece, dimostrare una buona capacità di analisi riuscendo a individuare le poche determinanti fondamentali che “spiegano” il consumo di risorse che non si sono voluti rendere diretti.

Prima di passare all’esame del caso concreto riteniamo opportuno fornire uno schema grafico che sintetizza la struttura del sistema di calcolo e controllo dei costi da noi proposto e che è stata delineata nelle pagine precedenti.

