

# LOGICHE E ALGORITMI DI CALCOLO DEI COSTI NELL'IMPRESA VITIVINICOLA

di Bruno De Rosa<sup>1</sup>

*(Questo articolo è in corso di pubblicazione per la rivista "Controllo di gestione" di IPSOA Wolters Kluve. Non copiare o postare. Non citare senza il consenso esplicito dell'autore)*

**ABSTRACT:** La sempre più elevata complessità gestionale e una significativa contrazione dei margini lordi registratasi per effetto dell'incremento nel livello di competizione sui mercati nazionali e internazionali impongono, ormai, alle imprese vitivinicole di dotarsi di strumenti di analisi e controllo dei costi una volta non necessari. Se la tradizionale azienda del settore poteva, in passato, permettersi di operare senza la conoscenza accurata della propria struttura dei costi e senza analizzare adeguatamente le relazioni che legano le componenti negative di reddito ai prodotti ottenuti o ai clienti serviti, nel contesto competitivo moderno questo non può più accadere. In questo contributo si esamina, pertanto, la struttura di un sistema di calcolo delle marginalità a due stadi che dovrebbe consentire di sviluppare tali conoscenze. Esso porta a determinare il "margine per cliente" come somma di due distinte componenti: la prima, più tradizionale, calcolata contrapponendo ai ricavi di vendita generati da un dato cliente il costo complessivo dei prodotti da lui acquistati, stimato sulla base della configurazione di "costo industriale pieno", la seconda, invece, originariamente non considerata, è rappresentata dalla porzione dei costi di marketing, commerciali, distributivi e amministrativi imputabile al cliente esaminato (cosiddetto "cost-to-serve").

## Introduzione

Le notevoli evoluzioni verificatesi nel mercato del vino negli ultimi vent'anni sono del tutto evidenti a chiunque si dedichi anche solo episodicamente alla sua analisi. Il fenomeno ha diverse ricadute sulle aziende produttrici, alcune delle quali indubbiamente positive, anche se non mancano, come vedremo, effetti di segno opposto. Probabilmente la conseguenza più avversa è rappresentata dall'indubbio incremento verificatosi nella complessità di un processo di per sé già tutt'altro che semplice. La globalizzazione ha, infatti, contribuito a rendere maggiormente eterogenee le preferenze dei singoli consumatori inducendo, in tal modo, una maggior differenziazione, dispersione e variabilità nei comportamenti d'acquisto. Per il produttore diventa, pertanto, sempre più importante comprendere adeguatamente le richieste specifiche che provengono dalle diverse nicchie in cui si segmenta il mercato, ma anche – e soprattutto – aver la capacità di soddisfarle in maniera economicamente vantaggiosa. I margini reddituali di chi opera nel settore si sono, infatti, generalmente assottigliati a causa dell'intensificarsi della competizione e della oggettiva difficoltà di

---

<sup>1</sup> L'autore è uno dei docenti del corso "Wine Business Management" organizzato a MIB Trieste School of Management. In particolare, si occupa all'interno di un più vasto programma dei due moduli destinati alla "lettura e comprensione del bilancio delle imprese vitivinicole" e al "controllo di gestione delle aziende vitivinicole".

raggiungere fasce di mercato tra loro molto eterogenee e insiemi di clienti sempre più dispersi (non solo in termini geografici). È, dunque, sempre più difficile per un produttore di vino raggiungere un soddisfacente equilibrio economico, tanto nel breve quanto nel medio-lungo periodo<sup>2</sup>. Tutto ciò rappresenta, indubbiamente, un notevole incentivo a sviluppare sistemi sufficientemente articolati di analisi delle marginalità, in grado di fornire a imprenditori e gestori le informazioni necessarie alla comprensione delle determinanti operative e strategiche dei costi e dei ricavi, così da poterle adeguatamente gestire a proprio vantaggio.

### Una struttura a due stadi

Non si può non iniziare questo contributo se non sottolineando che la tradizionale azienda vitivinicola italiana, specie se di piccole e medie dimensioni, difficilmente appare dotata di un sistema di contabilità che si estende sino a contemplare degli strumenti specifici di calcolo dei costi. Tale situazione si è venuta a determinare per effetto di diverse concause, alcune legate alla peculiare situazione giuridica che contraddistingue le aziende che esercitano l'attività in questo settore sotto forma di ditta individuale o di società semplice<sup>3</sup>, altre connesse alla tradizionale avversità degli operatori di questo settore a sviluppare forme eccessivamente formalizzate di controllo, altre ancora che possono essere ricondotte a livelli di redditività che, in passato, potevano considerarsi più che soddisfacenti o, almeno, dobbiamo ritenere, adeguati rispetto alle aspettative di chi si trovava concretamente ad operare. L'intensificarsi della competizione descritta nel paragrafo introduttivo, con l'inevitabile contrazione dei margini che la stessa ha determinato sull'operatore medio, ha favorito l'emergere di una maggior consapevolezza rispetto all'utilizzo di strumenti di analisi dell'efficienza anche all'interno di questo settore, con conseguente introduzione di forme embrionali e parziali di contabilità analitica, incentrate principalmente sulla determinazione dei costi di prodotto<sup>4</sup>. Come si è implicitamente sottolineato in precedenza, però, che l'evoluzione del mercato ha determinato un incremento della complessità soprattutto sul fronte delle attività di vendita. L'allargamento dei confini del mercato ha spinto le aziende del settore ad *«affrontare sfide sempre più complesse, in cui sono costretti a competere con un numero maggiore di concorrenti e a soddisfare una gamma crescente di clienti volubili e selettivi»*<sup>5</sup>. Tutto ciò ha

---

<sup>2</sup> «Dall'analisi della struttura produttiva delle imprese vitivinicole toscane è emerso un primo quadro di generale difficoltà a coprire i costi di produzione se si considerano anche i costi pluriennali e la remunerazione di tutti i fattori produttivi», Casini, Corsi, Daniele, Marinelli, Marone, Scozzafava, *Contabilità analitica e sostenibilità economica del settore vitivinicolo: il caso del Chianti Classico* in *"Economia & Diritto Agroalimentare"*, n. 1, 2012, pagg. 83-103

<sup>3</sup> Si rammenta, infatti, che le imprese agricole che svolgono l'attività in questa forma non hanno l'obbligo della tenuta della contabilità, se non ai meri fini IVA.

<sup>4</sup> Si cerca, in tal modo, di comprendere la relazione che lega il consumo delle risorse alle diverse tipologie di "bottiglie" che normalmente costituiscono l'offerta aziendale. «La quasi totalità delle aziende vitivinicole è rappresentata da aziende multiprodotto che incontrano difficoltà oggettive nell'attribuzione di costi indiretti o condivisi», Casini, Marone, Scozzafava, *Management accounting in the winegrowing sector: proposal and development of an ad hoc control system* in *"Qual. Access to Success"*, n. 15, 2014, pagg. 70-73.

<sup>5</sup> Alampi Sottini, Bertocci, Marinelli, Marone, Menghini, *"Brunello di Montalcino Wine Farms: Remaining Competitive Through Full-Cost Accounting"*, in *Wine Business Case Studies: Thirteen Cases from the Real World of Wine Business Management*, 2013, Wine Appreciation Guild.

determinato un notevole incremento nelle componenti di costo *successive* alla cosiddetta fase “industriale”, ovvero alla fase grazie alla quale il prodotto viene ottenuto; fase che nell’azienda vitivinicola si conclude con l’imbottigliamento o con il termine dell’eventuale processo di invecchiamento. Ha comportato, inoltre, un netto aumento dell’importanza delle aggregazioni dei dati di costo e di ricavo rispetto alla prospettiva del singolo “cliente” (o di cluster di clienti contraddistinti dai medesimi comportamenti d’acquisto) piuttosto che a quella – che, come vedremo tra breve, non deve essere necessariamente considerata alternativa – sul “prodotto”. Se il focus dell’azione strategica si sposta dal “prodotto” al “mercato” è del tutto logico e normale che cambi anche l’oggetto principale di calcolo del costo. Gli strumenti di controllo diagnostico dovrebbero, infatti, sempre tendere a produrre le informazioni che meglio si sposano con il processo decisionale e di programmazione concretamente seguito e che, nel contempo, assicurano un più efficace sviluppo della successiva attività di verifica degli scostamenti. Diventano, pertanto, particolarmente interessanti le analisi condotte rispetto a oggetti di riferimento quali i “canali di vendita” o i “clienti”. A cambiare non deve essere, evidentemente, solo l’oggetto di riferimento considerato, ma anche l’estensione della configurazione di costo accolta, configurazione che si deve ampliare sino a contenere i componenti negativi di reddito legati alle attività di servizio al cliente, ossia quelle voci di costo che normalmente evidenziate solo dopo il cosiddetto “margine industriale”.

Per favorire un simile risultato conviene, allora, sviluppare il processo di calcolo dei risultati parziali articolandolo in due stadi. Il primo di essi costituisce la componente più tradizionale del processo di calcolo dei costi ed è volto alla determinazione del “margine industriale” relativo alle singole tipologie di prodotto che costituiscono l’offerta aziendale (“margine per bottiglia”). I dati in tal modo ottenuti possono essere, naturalmente, successivamente aggregati in relazione ai diversi clienti confrontando il livello complessivo dei ricavi di vendita generati, in un determinato periodo, da uno specifico cliente con il costo (secondo la configurazione parziale sin qui accolta: quella di “costo industriale pieno”) dello specifico mix di prodotti dallo stesso acquistati. Ciò permette una iniziale differenziazione dei diversi clienti serviti a seconda del livello di margine industriale generato dall’insieme di prodotti da ciascuno di loro concretamente acquistati. Si noti che l’analisi può e deve essere svolta tanto in termini percentuali, quanto in termini assoluti. Nel primo caso si ottengono informazioni che prescindono dal livello di fatturato (e, dunque, di saturazione della “capacità” aziendale) generato dal singolo cliente; nel secondo, invece, nelle posizioni “alte” della classifica possono essere collocati anche dei clienti che pur acquistando dei mix di prodotti relativamente “poveri” sotto il profilo percentuale, richiedono grandi quantità di prodotto. Questa seconda prospettiva può essere utile se si vuole verificare la capacità dei singoli clienti di coprire adeguatamente l’ulteriore insieme dei costi che ogni azienda deve, di fatto, sostenere se vuole giungere alla vendita effettiva dei prodotti dalla stessa allestiti. I costi cui intendiamo qui riferirci sono i “*costi di marketing, commerciali, distributivi e amministrativi*” che l’impresa deve sostenere per servire un dato cliente (in letteratura ora talvolta individuati con

l'acronimo inglese "M.S.D.A. Expenses"<sup>6</sup> per distinguerli dalla tradizionale categoria delle S.G.&A. Expenses, che li contiene). Si tratta, è bene evidenziarlo, di un insieme di costi che in massima parte risulta del tutto indipendente dal volume e dal mix di prodotti che l'azienda produce in uno specifico periodo. Il tentativo di attribuire detti componenti negativi di reddito al "prodotto allestito" risulta, pertanto, particolarmente complesso e insidioso poiché non esistono relazioni di causa ed effetto sufficientemente "significative e affidabili" che li leghino a tale oggetto di calcolo. Sono, invece, molto più facilmente attribuibili a entità quali il "canale di vendita utilizzato" o il "cliente servito" poiché, di fatto, rappresentano sacrifici di risorse che l'impresa ha subito al fine di veicolare un prodotto lungo un determinato canale o per servire un dato cliente (o cluster di clienti). Si deve notare, a tal proposito, che il sostenimento di questo insieme di costi è in grado di modificare sensibilmente la marginalità iniziale di uno specifico prodotto (ad esempio una bottiglia di Kerner dell'annata 2022) a seconda del canale impiegato<sup>7</sup> (si pensi, quale caso emblematico, al differente impatto economico connesso all'utilizzo dei canali fisici rispetto a quelli digitali) e delle specifiche condizioni di vendita e di consegna concordate con il cliente. Un aspetto sicuramente interessante di questo insieme di costi (o di minori ricavi<sup>8</sup>) riguarda il loro comportamento rispetto al "volume di vendita". Salvo alcune eccezioni, relative eminentemente ai costi commerciali e di distribuzione, una parte significativa di questi componenti negativi è rappresentata, infatti, da costi sicuramente fissi (nel breve termine). La loro entità è, infatti, legata a parametri diversi dalla "quantità di bottiglie vendute" (comunque si voglia misurare tale entità in presenza di un'offerta tanto variegata come quella che caratterizza normalmente le aziende vitivinicole<sup>9</sup>). Diventano, pertanto, rilevanti in questo caso i criteri di analisi del comportamento dei costi (e, dunque, di formazione dei margini) suggeriti dall'activity-based costing<sup>10</sup>. Questo evidente cambiamento nell'oggetto di riferimento del calcolo e nelle logiche di aggregazione e di analisi che devono essere seguite determina, pertanto, la necessità di sviluppare formalmente un diverso stadio del processo di attribuzione dei costi, specificamente dedicato all'analisi in questione.

---

<sup>6</sup> Atkinson, Kaplan, Matsamura, Young, "Management Accounting. Information for Decision Making and Strategy Execution", 6th edition, Pearson, Edinburgh, 2011

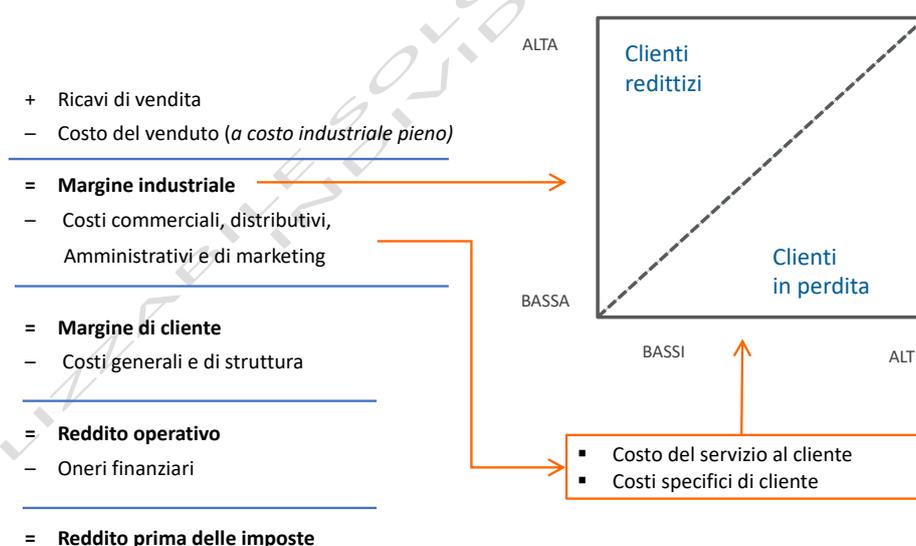
<sup>7</sup> Al punto che «la sostenibilità economica per l'azienda si sposta interamente sulla capacità di scegliere canali commerciali in grado di remunerare questi maggiori costi e garantire anche sufficienti margini di profitto», Casini, Corsi, Daniele, Marinelli, Marone, Scozzafava, *Op. cit.*

<sup>8</sup> In realtà tutte le componenti negative di reddito che rappresentano rettifiche dirette o indirette di ricavi di vendita (svalutazione crediti, eventuali restituzioni di corrispettivi relative a vendite di prodotti difettosi, sconti sulla quantità o comunque legati alla fase di vendita), ove attribuibili a uno specifico cliente, andrebbero se possibile considerate in fase di determinazione dei ricavi di vendita netti. Ciò consentirebbe, una miglior percezione, delle marginalità di prodotto e eviterebbe di confondere, successivamente, in fase di analisi della marginalità del cliente, rettifiche di componenti positivi (che determinano, di fatto, un minor prezzo netto di vendita) con costi veri e propri.

<sup>9</sup> Incidentalmente facciamo notare che una delle distorsioni nei risultati che più di frequente si determinano nel calcolo dei costi deriva dal considerare sommabili tra di loro (in termini di unità) due entità che sono in realtà eterogenee, quali due bottiglie di formato o pregio diverso.

<sup>10</sup> Una descrizione, sebbene solo parziale, delle logiche di analisi proposte dagli epigoni dell'ABC si può trovare in: De Rosa, Bertoni "Sensibilità dei costi: un concetto allargato di variabilità", in *Controllo di Gestione*, 2019, 1, IPSOA - Wolters Kluwer, pagg. 5-11.

Nella seguente rappresentazione grafica viene fornita una sintesi logica del percorso di analisi che può essere compiuto aggregando questi due stadi. L'obiettivo prioritario che si vuole ottenere è quello di "spiegare" il processo di formazione del risultato economico essenzialmente come somma di specifici "margini di cliente". Esclusi dalla formazione del margine sono solo i costi generali o che risultano connessi all'esistenza dell'azienda (funzionamento degli organi aziendali, predisposizione del rendiconto d'esercizio e/o assolvimento degli altri obblighi di informativa esterna, mantenimento dei rapporti con gli "stakeholder", ecc.)<sup>11</sup>. I singoli margini di cliente sono, invece, formati per somma algebrica del margine industriale generato dal cliente in relazione al mix di prodotti acquistati nel periodo e dei costi sostenuti dall'azienda per servire quello specifico cliente. Si noti che, in relazione all'indubbio focus posto da questo processo di analisi sul momento della vendita dei prodotti, piuttosto che su quello del loro allestimento, la struttura di conto economico prescelta è quella di tradizione anglosassone a "costi e ricavi della produzione venduta". Ai ricavi di vendita generati nel periodo dal singolo cliente viene contrapposto il relativo "costo del venduto" che potrebbe essere determinato anche a valori standard consentendo, in tal caso, un controllo delle marginalità (almeno a livello "industriale") di carattere continuativo.



**Titolo figura: Analisi a due stadi del processo di formazione del risultato economico**

Effettuata, in tal modo, una prima importante distinzione rispetto ai due stadi in cui dovrebbe articolarsi il processo di calcolo dei margini in una moderna azienda vitivinicola passiamo ora a considerare separatamente ciascuno di essi, iniziando naturalmente da quello più tradizionale, relativo al processo di calcolo del costo delle bottiglie prodotte.

<sup>11</sup> Più precisamente costituiscono questo insieme i costi relativi alle cosiddette "corporate-sustaining activities" e quelli connessi alle attività legate a scelte di carattere organizzativo e di localizzazione delle sedi produttive ("country-sustaining activities", "facility-sustaining activities", "process-related activities") che non possono essere ricondotti in modo affidabile al "prodotto allestito" o al "cliente servito". Si veda in proposito l'analisi svolta da Kaplan e Cooper in *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, 1997, Harvard Business School Press.

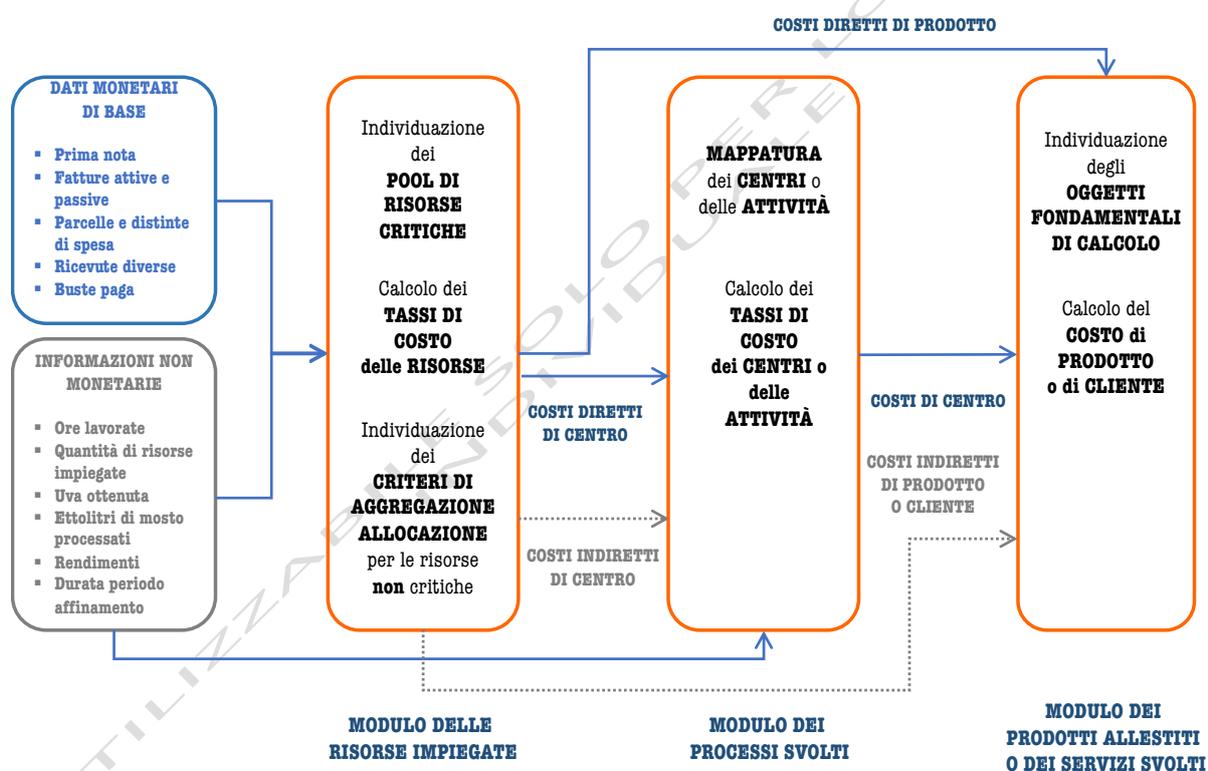
## Il calcolo dei margini di prodotto

Com'è noto i processi di attribuzione dei costi possono essere descritti come un insieme e di fasi tra loro collegate attraverso le quali i componenti negativi di reddito vengono dapprima "accumulati" (ossia vengono registrati formalmente a sistema in relazione alla "prospettiva d'indagine" che appare funzionale, in quella fase, alla produzione di informazioni per il management) per essere da lì "trasferiti" – secondo logiche diverse – a una successiva stazione (dove, naturalmente, viene utilizzata una diversa "chiave di lettura" del dato economico), sino a giungere in tal modo alla determinazione del dato di costo relativo all'oggetto finale, quello in relazione al quale tutto il procedimento di calcolo è stato predisposto. Nella seguente rappresentazione grafica – realizzata, chiaramente, in maniera estremamente stilizzata e a mero scopo illustrativo – viene evidenziato come le diverse "stazioni" di accumulo dei costi in questo processo possano riferirsi a "oggetti di costo" distinti aventi natura del tutto diversa. In particolare, in essa si riscontra la presenza di "oggetti di costo" aventi la natura di "risorse produttive" (diremo tra breve come il costo di funzionamento di una risorsa possa, in realtà, considerarsi come costituito da una somma di voci elementari di costo, spesso registrate in contabilità in conti diversi), di "attività produttive svolte nel periodo", di "centri di responsabilità" di "semilavorati" e, infine, di prodotti. La sequenza di calcolo illustrata evidenzia, inoltre, come diversi oggetti di costo possano essere tra di loro collegati, in modo tale da procedere a un'attribuzione dei costi che risponda il più possibile al flusso di relazioni di causa-effetto che spiegano le ragioni del consumo delle diverse tipologie di risorse. Si noti, inoltre, come l'attenzione sia stata qui posta solo all'insieme dei costi che porta alla determinazione del costo di una bottiglia, coerentemente con lo specifico stadio del processo di attribuzione ora oggetto d'analisi.



*Titolo figura: Relazioni tra possibili diversi oggetti di costo nel processo di calcolo*

Il procedimento di calcolo che porta alla determinazione del costo della bottiglia può essere variamente articolato, ma per risultare davvero efficace dovrebbe dunque svilupparsi in modo tale da riflettere il più possibile la struttura concreta del processo di produzione che viene monitorato. Qualunque siano le impostazioni contingenti che si vogliono dare al sistema di contabilità dei costi, lo stesso può essere utilmente pensato come composto da tre moduli distinti, sebbene tra loro fortemente interconnessi<sup>12</sup>. Ognuno di essi ha, chiaramente, una sua specifica funzione e si preoccupa di fornire risposta a insiemi distinti di problemi che nascono in momenti diversi del processo di implementazione. L'articolazione in moduli del processo di calcolo può essere utilizzata come sovrastruttura formale per progettare e sviluppare entrambi gli stadi precedentemente descritti. Per ora l'applicheremo al primo di essi, ma – come si vedrà – molte delle considerazioni che saranno svolte in questa sezione varranno anche per quella successiva.



*Titolo figura: Relazioni tra possibili diversi oggetti di costo nel processo di calcolo*

Il primo modulo – che definiremo “**delle risorse impiegate**” – serve a determinare i costi aggregati di utilizzo di alcune risorse che svolgono un ruolo che viene considerato rilevante rispetto allo svolgimento del processo produttivo aziendale. In molti casi, infatti, conviene pensare al costo di utilizzo di uno specifico fattore produttivo – quali potrebbero essere, ad

<sup>12</sup> La strutturazione formale in tre moduli, aventi funzioni diverse, ma che risultano strutturalmente interconnessi e integrati tra loro, è stata sviluppata dallo scrivente, elaborando uno spunto fornito nei capitoli da 3 a 7 del volume *Management and Cost Accounting* di Andreas Tashner e Michel Charifzadeh, pubblicato da Wiley nel 2016. Per una più dettagliata descrizione del diverso ruolo assegnato ai tre moduli si veda: De Rosa, Righetti, Rubini, “*Il controllo di gestione negli ETS, il caso della cooperativa sociale EIDÉ*”, in *Controllo di Gestione*, 2020, 4, IPSOA - Wolters Kluwer, pagg. 25-41.

esempio, un dato impianto viticolo o una data imbottigliatrice – come composto da una serie di costi elementari, aventi natura diversa, che devono essere nel loro complesso sostenuti perché possa verificarsi il regolare impiego della risorsa considerata. Il caso paradigmatico è, naturalmente, rappresentato dal costo di utilizzo del fattore produttivo “lavoro subordinato” che è costituito dalla somma di diverse voci elementari di costo (retribuzione ordinaria e straordinaria, contributi relativi a assicurazioni e assistenze sociali, trattamento di fine rapporto, costi per ticket restaurant, spese per trasferte, vitto e alloggio, costi di formazione, ecc.) spesso registrate a carico di conti diversi della contabilità. Ma un ragionamento simile si può fare, ad esempio, anche per una “trattrice agricola” il cui costo di funzionamento può essere determinato aggregando costi che vanno dall’ammortamento del mezzo, al gasolio agricolo e al lubrificante impiegati per farlo funzionare, ai servizi di manutenzione e riparazione, a quello di guida, alle imposte di bollo, all’assicurazione, ecc. Nella successiva rappresentazione grafica viene visualizzata la natura composta del costo di funzionamento di questa risorsa. Continuando con i possibili esempi, il costo di utilizzo di una batteria di barrique, può essere pensato come composto dai relativi ammortamenti, ma anche dal costo del lavoro di manutenzione e pulizia necessario per gestirli correttamente (anch’esso normalmente composto da diverse categorie di costo: acqua, ammortamenti del lavabarrique o degli idropulitori, eventuali prodotti chimici, ecc.), dal costo dello spazio fisico da essi occupato, ecc.



**Titolo figura: Il costo di funzionamento di una risorsa come costo composto**

Per quanto comunque interessante, l’obiettivo di una simile aggregazione di voci altrimenti distinte non è semplicemente quello di conoscere quello che potremmo definire “il costo effettivo d’impiego” della risorsa considerata. È piuttosto quello di consentire il calcolo di un indicatore complessivo di efficienza nell’utilizzo della risorsa considerata e nel contempo di determinare il correlato tasso di costo cosicché risulti poi possibile trasferire in maniera

combinata l'insieme di costi in tal modo individuato alla fase successiva del processo di calcolo, attraverso una logica che è definita di "specializzazione del costo". L'individuazione di una risorsa, che potremmo definire "principale", quale responsabile primario del sostenimento combinato dei costi in tal modo accumulati, consente infatti di chiarire qual è il fattore produttivo di cui si deve specificamente misurare il consumo se si vuole attribuire in maniera aggregata tale insieme di costi alle stazioni successive del processo di calcolo. È, dunque, in questa fase che si scelgono i parametri non monetari attraverso i quali si intende determinare il livello di impiego della risorsa principale e con essa di tutte quelle che, di fatto, partecipano a determinare il suo costo. Così il consumo del "lavoro" e sarà probabilmente misurato in termini di "ore di lavoro disponibili da contratto", il consumo della "trattrice" sarà misurato in termini di "ore di possibile funzionamento del mezzo", il consumo delle barrique sarà misurato in termini di "litri/giorno complessivamente disponibili"<sup>13</sup>. È in questa fase, dunque, che – almeno da un punto di vista logico – avviene la determinazione dei "tassi di costo per unità di risorsa impiegata", tassi che saranno in seguito impiegati per assegnare o attribuire i costi nelle fasi successive, ma che – come già si è detto – rappresentano già un significativo incremento in termini di potere conoscitivo in quanto consentono di comprendere il costo per unità d'impiego delle risorse considerate più importanti e di cui è, dunque, opportuno conoscere il livello di produttività raggiunto.

Una parte significativa dei tassi di costo in tal modo ottenuti può essere impiegata per valorizzare direttamente l'oggetto di riferimento finale. ciò può avvenire, naturalmente, ogniqualvolta si abbia la possibilità di misurare il consumo della risorsa provocato dal singolo prodotto (materiale o immateriale) realizzato. L'impostazione da noi suggerita è, però, diversa, poiché riteniamo più opportuno assegnare direttamente al prodotto realizzato il costo delle sole risorse che provocano costi diretti-variabili (essenzialmente i costi delle materie prime (escluso il vino) e delle lavorazioni esterne che agiscono direttamente sul prodotto finito (come le attività imbottigliamento e di spumantizzazione effettuate da terzi <sup>14</sup>).

Chiaramente, una volta, individuati gli insiemi di risorse i cui costi saranno direttamente attribuiti al prodotto secondo questa metodica (ossia che saranno trasferiti alla stazione finale del processo di calcolo grazie all'impiego di "tassi di costo" logicamente collegati al consumo fisico della risorsa principale) rimangono determinati, per differenza, i costi destinati a essere

---

<sup>13</sup> «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)», De Rosa, Righetti, Rubini, *Op. cit.*

<sup>14</sup> L'esistenza di queste due tipologie di attività evidenzia bene il tentativo, perseguito da molti operatori, di rendere "variabili" (ricorrendo a fornitori esterni) alcuni costi che altrimenti sarebbero in gran parte inevitabilmente fissi (se le attività fossero svolte internamente).

elaborati nel processo di calcolo con modalità alternativa. In relazione a questo insieme deve essere compiuta un'ulteriore distinzione che chiama inevitabilmente in causa il secondo modulo che compone il processo di calcolo del costo che stiamo qui esaminando, modulo che può essere definito **“dei processi svolti”**. All'interno di questo nuovo modulo viene sviluppata, infatti, una diversa analisi del dato di costo. Se nel modulo precedente l'attenzione era posta sui “fattori produttivi” impiegati per lo svolgimento del processo produttivo – e, infatti, la domanda che guidava l'indagine era *“quali sono le risorse più importanti che vengono consumate?”* – quello ora in esame sposta, invece, l'attenzione sul “luogo” dove avviene il consumo delle risorse. Non è un caso, dunque, se con riferimento a questa fase specifica di analisi delle componenti reddituali negative, si parla comunemente di “localizzazione dei costi”. Il termine “luogo” deve, naturalmente, intendersi in questa sede solo in senso lato: si fa riferimento, infatti, al “punto del processo” o allo “spazio organizzativo” nel quale concettualmente di verifica il consumo, non quindi al semplice “luogo fisico” dove si trova collocata la risorsa. Più concretamente tale “luogo ideale” è rappresentato o dal “centro di responsabilità” o da uno specifico insieme di “attività” (azioni) che sono state svolte nel periodo. Nello sviluppo dei sistemi di calcolo dei costi all'interno delle imprese vitivinicole sembra preferibile – relativamente all'insieme dei costi “industriali”, almeno – la logica di analisi basata sui “centri di costo”. Quella alternativa basata sulle “attività” rischia infatti, se non gestita con estrema pragmaticità, di risultare inutilmente complessa e comparativamente poco utile. Orbene, se si assume come criterio di analisi quello dei “centri di costo” l'insieme delle componenti di costo già processate sotto il profilo delle risorse che non viene imputata direttamente ai prodotti, deve essere ora analizzata sotto quello dei “centri” all'interno dei quali avviene il consumo. Si hanno in proposito tre<sup>15</sup> possibili situazioni:

1. Se una risorsa è utilizzata esclusivamente all'interno di un centro il costo connesso al suo utilizzo deve considerarsi “costo diretto di centro”.
2. Se una risorsa, per la quale nella fase precedente è stato determinato un “tasso di costo” (sulla base del processo di analisi prima descritto) viene impiegata da più centri, allora il suo costo deve essere suddiviso tra i diversi centri che la impiegano in relazione al consumo (fisico) della risorsa da essi effettuato (così come misurato dal parametro selezionato per calcolare il tasso di costo). Il processo di suddivisione del costo in tal modo compiuto prende il nome di “specializzazione dei costi comuni”.
3. Se, infine, la risorsa è utilizzata da più centri e per essa non è stato individuato un parametro che ne misura il consumo fisico, allora il suo costo è suddiviso tra i diversi centri impiegando una o più basi di attribuzione. Si parla in tal caso di “attribuzione dei costi indiretti (o comuni)”.

La metodica impiegata in quest'ultimo caso introduce delle possibili distorsioni nel processo di calcolo. La differenza, rispetto a ciò che avviene con la “specializzazione dei costi” è fondamentale: mentre i parametri scelti per determinare i tassi di costo diretti riflettono

---

<sup>15</sup> Vi è, in realtà, anche una quarta possibilità che consiste nell'attribuire i costi che risultano indiretti tanto rispetto ai prodotti quanto rispetto ai centri, immediatamente ai prodotti saltando il passaggio per i centri.

(almeno idealmente) il consumo effettivo della risorsa o delle risorse considerata/e, le basi di attribuzione rappresentano un “escamotage” tecnico sviluppato per evitare di effettuare la misurazione fisica del consumo delle risorse, poiché la stessa risulta non tecnicamente possibile o eccessivamente costosa rispetto ai benefici che può produrre. Le basi di attribuzione mirano, infatti, a derivare indirettamente il consumo, deducendolo per via mediata sulla base di alcune ipotesi (che possono essere più o meno realistiche). Ad esempio, si immagina che l’insieme differenziato delle risorse che contribuiscono a rendere disponibile lo spazio fisico all’interno del quale si svolge il processo produttivo vengano consumate dai diversi centri proporzionalmente allo spazio da essi occupato. O che il “lavoro indiretto” venga consumato, dai diversi oggetti di riferimento a cui deve essere attribuito, in proporzione alla quantità di “lavoro diretto” da essi utilizzata. Mentre l’attribuzione dei costi effettuata utilizzando misure dirette di consumo normalmente restituisce informazioni corrette, quella generata grazie all’impiego di basi di attribuzione può però determinare effetti distortivi trasferendo i costi alle fasi successive del processo di calcolo in maniera errata, distorta. Ciò avviene, evidentemente, quando le ipotesi assunte per individuare la base di attribuzione sono sbagliate cosicché il parametro scelto per attribuire i costi indiretti non riflette adeguatamente il consumo della risorsa (o dell’aggregato di risorse) considerato.

L’insieme combinato delle logiche di analisi dei costi consente di sviluppare delle sintesi simili a quella contenuta nella tabella seguente, all’interno della quale sono evidenziati quattro possibili “centri di responsabilità” connessi allo svolgimento della fase industriale, le principali classi di costo diretto loro attribuibili e le principali attività svolte<sup>16</sup>.

---

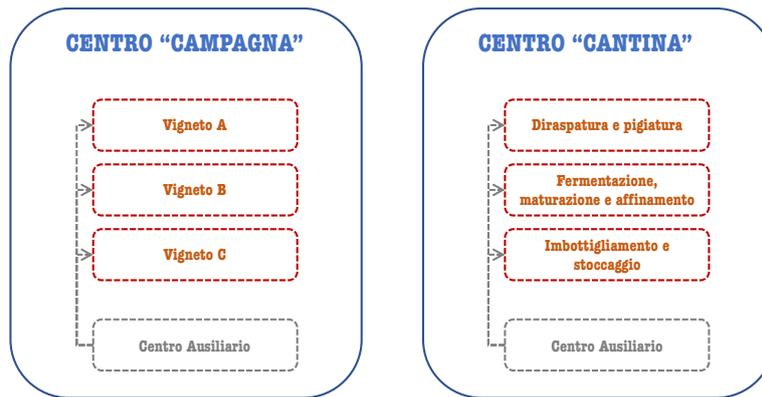
<sup>16</sup> La tabella è stata realizzata dallo scrivendo sviluppando un’idea contenuta in John P. Dal Poggetto, “A Parctical Guide to Winery Cost Accounting”, 1985, Touche Ross.

<b>Centro di costo</b>	<b>Costo diretto</b>	<b>Attività di produzione</b>
Vigneto	Ammortamento impianti Manodopera agricola Concimi e fertilizzanti Trattamenti fitosanitari Materiali per la manutenzione ordinaria dei vigneti Manodopera per la vendemmia	Preparazione del terreno Irrigazione Protezione del terreno Coltivazione del vigneto Manutenzione del vigneto Vendemmia
Diraspatura e pigiatura	Uva Manodopera per la diraspatura e la pigiatura Ammortamento diraspatrici e pigiatrici Costi di manutenzione diraspatrici e pigiatrici Prodotti chimici	Acquisto di uva Trasporto Utilizzo di impianti di pigiatura Utilizzo di attrezzature per la pressatura Aggiunta di anidride solforosa
Fermentazione, maturazione e invecchiamento	Manodopera per la cantina Prodotti chimici Lavoro di laboratorio Barrique, tonneau e botti	Utilizzo di attrezzature per la fermentazione Travasamento Invecchiamento in barile Chiarificazione Finitura Stabilizzazione Miscelazione
Imbottigliamento e stoccaggio	Forniture per l'imbottigliamento Manodopera per l'imbottigliamento Pallet Manodopera di magazzino	Acquisto di materiali per l'imbottigliamento Imbottigliamento Magazzino Trasporto

**Titolo tabella: Centri di responsabilità, relativi costi diretti e principali attività svolte**

Naturalmente quella in questo modo sviluppata è solo una delle possibili ricostruzioni, in termini di centri di costo, che si possono fare del processo industriale svolto dalle imprese vitivinicole. Se la dimensione dell'azienda considerata lo richiede, l'analisi si può sviluppare con un maggior livello di dettaglio, magari individuando all'interno dei centri di responsabilità di dimensioni più ampie (quali potrebbero essere i centri "campagna" e "cantina") degli insiemi dei centri di costo elementari di dimensione inferiore, che potrebbero anche essere differenziati in "centri principali" e "ausiliari"<sup>17</sup>. Questi ultimi sono definibili come quei centri di responsabilità che forniscono servizi principalmente ad altri centri, per favorire il regolare funzionamento degli stessi. Possibili centri ausiliari sono il centro "lavorazioni agricole" o il centro "manutenzioni e riparazioni attrezzature".

<sup>17</sup> All'interno della "campagna", ad esempio, i vigneti dovrebbero essere raggruppati «in centri di costo produttivi omogenei per qualità di specie e produttività», Ciaponi, *Il controllo di gestione delle imprese vitivinicole*, 2015, Franco Angeli.



**Titolo figura: Relazioni tra possibili diversi oggetti di costo nel processo di calcolo**

Si deve però evitare di dimensionare i centri di costo in termini troppo puntuali perché il problema connesso con tale scelta progettuale è rappresentato da un'eccessiva espansione dei costi indiretti di centro: diventa sempre più complesso, infatti, assegnare in maniera "non ambigua" le diverse componenti di costo a uno specifico centro.

Una volta determinati i costi diretti di centro si deve risolvere il problema dell'assegnazione ai diversi centri di una congrua porzione dei costi indiretti. In questa fase si è soliti impiegare i cosiddetti "centri di costo fittizi" ossia aggregazioni di costi che sono indiretti tanto rispetto al prodotto quanto rispetto ai centri veri e propri e in relazione ai quali non è ravvisabile lo svolgimento di un'attività specifica a favore di qualche oggetto di costo. Tali componenti di reddito vengono, conseguentemente, raggruppati tra loro solo perché si considerano attribuibili impiegando il medesimo parametro, la stessa base di attribuzione. Un esempio paradigmatico, in questo caso è rappresentato dal centro di costo fittizio denominato sovente "Fabbricato". A esso vengono fatti affluire le numerose voci di costo che l'azienda sostiene in relazione al possesso e alla gestione dell'edificio all'interno del quale si svolge l'attività aziendale. Fanno normalmente parte di questo aggregato costi quali: l'ammortamento, i costi relativi alle attività di vigilanza e pulizia dei locali, alle coperture assicurative, alle imposte di legge pagate sui fabbricati, alle utenze non collegate al funzionamento di macchinari specifici, alle manutenzioni periodiche dello stabile, ecc. Normalmente questo insieme fortemente eterogeneo di costi si ritiene adeguatamente attribuibile ai diversi centri sulla base dei metri quadrati di superficie utilizzati dagli stessi e pertanto (in virtù del fatto che essendo chiaramente espressi in termini monetari risultano tra loro sommabili) vengono riuniti in un unico importo che viene poi impiegato per determinare un tasso di costo medio per metro quadrato. Si noti che, pur essendo anche questo a tutti gli effetti un tasso di costo, il suo valore conoscitivo è del tutto differente dal tasso di costo determinato in precedenza per le risorse.

Calcolato in tal modo "costo complessivo di funzionamento" dei singoli centri si deve trovare il sistema per trasferire adeguatamente tale importo a valle del processo di calcolo, sino ad attivare il terzo modulo del processo di calcolo, denominato "dei prodotti allestiti". In questo modulo vengono, infatti, determinati i valori di costo associabili ai risultati ottenuti grazie allo svolgimento delle attività, risultati che nel caso qui considerato sono rappresentati

principalmente<sup>18</sup> dal numero di bottiglie di vino allestito nel periodo. Il trasferimento del costo di “centro” (o di “attività”) all’oggetto di riferimento finale (vale a dire all’entità presa in considerazione nel modulo che chiude il processo di calcolo) viene, normalmente, operato per il tramite dell’individuazione di una misura dell’output prodotto dal centro, output che normalmente rappresenta l’input della stazione successiva. Tale misura è solitamente denominata, nel linguaggio tecnico, “unità di prestazione del centro”. L’idea che sta alla base di questo procedimento è, naturalmente, quella di rendere possibile il calcolo del “costo per unità di prestazione”, ossia del tasso di costo che serve a valorizzare i servizi resi dal centro alle entità che si trovano del processo di calcolo (normalmente costituite o da un altro “centro” o da un “prodotto”). Si deve, dunque, individuare (e misurare) il parametro fisico-tecnico che verrà utilizzato al denominatore del tasso di costo di funzionamento del centro<sup>19</sup>. In alcuni casi la misura è facilmente individuabile: si pensi ad esempio a un vigneto che produca un solo tipo di uva. In questo caso la quantità di uva prodotta rappresenta il parametro ideale da porre al denominatore del tasso di costo di centro, poiché facilmente determinabile e altamente significativo. Già più complicata è la situazione del calcolo relativamente a un centro di costo “campagna” all’interno del quale vengano ottenute diverse tipologie di uva e/o coltivati vigneti contraddistinti da tassi di resa completamente diversi. In questo caso, infatti, se si usa per il calcolo del tasso di costo la quantità di uva complessivamente prodotta, ciò che si ottiene è chiaramente un costo medio, costo che potrebbe non avere molto significato e che quasi sicuramente introduce distorsioni nelle analisi che con esso si sviluppano. In una situazione del genere, si dovrebbero, pertanto, studiare delle soluzioni che consentano una differenziazione degli output prodotti dal centro, in particolare distinguendo le diverse tipologie di uva prodotta in relazione alla diversa intensità con cui le stesse consumano le risorse che concorrono a formare il costo di centro<sup>20</sup>. Immaginando, però, per semplicità, una situazione in cui l’output dei diversi centri risulta sufficientemente omogeneo, si può sintetizzare il risultato dell’algoritmo di calcolo in tal modo istituito utilizzando il seguente schema:

---

<sup>18</sup> Contemporaneamente alle bottiglie di vino vi possono, infatti, essere altri oggetti di costo finale come, ad esempio, gli impianti viticoli approntati in economia nel periodo.

<sup>19</sup> È facile riconoscere che la logica di fondo è la stessa di quella impiegata per calcolare il tasso di costo diretto delle risorse principali all’interno del primo modulo. Calcolo dapprima il costo aggregato di un insieme eterogeneo di risorse (tenute insieme da una qualche logica di fondo) e successivamente individuo un parametro non monetario sulla base del quale posso immaginare che quell’insieme di risorse venga, di fatto, consumato. Ciò mi consente di determinare il tasso di costo necessario per assegnare il consumo di tale aggregato di risorse agli enti (“centri”, “attività”, “semilavorati”, “prodotti”, ecc.) che lo provocano.

<sup>20</sup> Si tratta, insomma, di individuare delle “unità di prestazione del centro” differenziate, che rispondono alla logica dei cosiddetti “intensity driver” individuati dai fautori dell’activity-based costing.

<b>Costi</b>	<b>Unità di prestazione</b>	<b>Costo unitario</b>
Costi del vigneto	÷ Quintali vendemmiati	Costo del vigneto per quintale
<i>Conversione in ettoltri</i>		<i>÷ Resa uva (ettoltri per quintale)</i>
<b>Costi del vigneto convertiti</b>		<b>Costo del vigneto per ettolitro</b>
Costi di diraspatura e pigiatura	÷ Ettoltri pigiati	Costi di diraspatura e pigiatura per ettolitro
Costi di fermentazione, maturazione e invecchiamento	÷ Ettoltri lavorati	Costi di fermentazione, maturazione e invecchiamento per ettolitro
<b>Totale parziale</b>		<b>Costo per ettolitro prima del confezionamento</b>
<i>Conversione in bottiglie</i>		<i>÷ Resa vino (bottiglie per ettolitro)</i>
<b>Totale parziale convertito</b>		<b>Costo per bottiglia prima del confezionamento</b>
Costi di imbottigliamento e stoccaggio	÷ Bottiglie imbottigliate	Costi di imbottigliamento e stoccaggio per bottiglia
		<b>Totale per bottiglia</b>

### **Titolo tabella: Calcolo del costo per bottiglia**

Nella sua estrema semplicità, lo schema appena fornito consente di evidenziare una delle caratteristiche specifiche dell’algoritmo di calcolo dei costi applicato all’azienda vitivinicola: il fatto che il livello finale del costo di una bottiglia risulti fortemente condizionato da alcuni importanti tassi di efficienza che misurano la “resa” delle risorse impiegate nelle diverse fasi. Alcune di queste rese, in particolare, dipendono da fattori non sempre facilmente controllabili e possono risultare, pertanto, di importo abbastanza erratico. È questa una delle possibili difficoltà specifiche che si incontrano nello sviluppare il sistema di calcolo dei costi, rispetto ad altri settori. Il problema può essere, almeno in parte, superato utilizzando ove possibile dei valori “standard” che si sostituiscono a quelli effettivi e che rappresentano delle ipotesi di resa media o resa desiderata.

### **Dai margini di prodotto ai margini di cliente**

Il costo per bottiglia, calcolato utilizzando il processo descritto al paragrafo precedente può essere utilizzato per calcolare il “margine industriale” attribuibile al singolo cliente o a uno specifico insieme di clienti. Il fatturato generato, nel periodo, dalle operazioni di vendita concluse con quel cliente (o con quel cluster di clienti), al netto di tutti le componenti rettificative (quali: sconti, svalutazioni crediti, ecc.) può essere, infatti, contrapposto al costo dei diversi prodotti che gli sono stati venduti<sup>21</sup> valutato sulla base del summenzionato costo unitario. In questa maniera è possibile distinguere clienti che si contraddistinguono per l’acquisto di mix di prodotti ad alta redditività da quelli che, invece, acquistano prevalentemente prodotti “poveri”, prodotti cioè contraddistinti da un basso tasso di marginalità a livello di costo industriale. Ma, come si è avuto già modo di precisare nella parte

<sup>21</sup> Devono, naturalmente, considerarsi “vendute” anche le bottiglie consegnate gratuitamente in relazione ad accordi commerciali tesi a favorire le vendite (cosiddetto “sconto merce”).

iniziale di questo contributo, l'analisi può essere svolta anche in termini assoluti, cioè considerando il margine industriale complessivo generato dal cliente (che è il prodotto del "volume" di acquisti da lui operato e dal tasso medio di marginalità che contraddistingue il mix di prodotti acquistati). Questa seconda prospettiva consente di verificare la capacità dei margini generati dai singoli clienti o dai gruppi di clienti di coprire adeguatamente l'ulteriore insieme dei costi che sono inevitabilmente sostenuti per servirli e rispondere alle loro richieste. L'attenzione si sposta, dunque, su un insieme di costi diversi da quelli presi in considerazione nel processo di calcolo sin qui descritto; diversi per molteplici ragioni: sono sostenuti in una fase differente da quella relativa all'allestimento di prodotto, si riferiscono a "centri" diversi da quelli precedentemente considerati, sono spiegati da determinanti molto lontane da quelle normalmente utilizzate per studiare i costi industriali per cui hanno un "comportamento" del tutto distinto da questi. È dunque abbastanza logico, dunque, che debba cambiare la metodologia concretamente utilizzata per attribuirli. Prima di delinearla brevemente, conviene sviluppare due riflessioni che servono a giustificarne la struttura. Le attività necessarie a servire il cliente sono normalmente contraddistinte da un notevole livello di "trasversalità" rispetto alla struttura organizzativa, nel senso che coinvolgono risorse collocate in diversi centri di responsabilità. Inoltre, il consumo di risorse da loro provocato non è spiegato tanto dal "volume" di vendite conseguito, quanto dal livello di "complessità"<sup>22</sup> richiesto per raggiungere quel volume di vendita. Queste due semplici considerazioni, spingono quasi inevitabilmente a preferire – all'interno del modulo **"dei processi svolti"** – una logica di aggregazione dei dati di costo basata sull'analisi delle "attività", piuttosto che dei "centri di costo". Il fatto di operare questa scelta non significa, in realtà, dover disconoscere del tutto l'utilità della metodica di calcolo alternativa, quella che porta al calcolo dei costi dei "centri di responsabilità"; centri però che in questo caso saranno diversi da quelli sin qui considerati, poiché prenderanno in considerazione le risorse dedicate al "marketing", alla "logistica", all'"amministrazione", ecc. Anche con riferimento a questo diverso insieme di costi (che compongono la classe delle cosiddette "MSDA Expenses") si può dunque sviluppare una logica di aggregazione che segue le linee tracciate dalla struttura organizzativa adottata dall'azienda, ma in questo caso il risultato del processo di calcolo appare principalmente utile al mero controllo dei costi sostenuti nel periodo. Come già si è detto, ai fini dell'attribuzione dei costi in discorso ai nuovi oggetti di riferimento (costituiti ora dalle diverse classi di clienti, non più dalle diverse tipologie di prodotti) sembra, infatti, preferibile un'aggregazione per

---

<sup>22</sup> Il livello di complessità può essere misurato in termini di numerosità delle attività che devono essere svolte per raggiungere un dato volume di produzione o di vendita. Così un cliente che acquista 5.000 bottiglie in 100 diverse transazioni (100 ordini diversi) è 50 volte più complicato da gestire amministrativamente (e quindi costa 50 volte di più, in termini di "cost to serve") di un cliente che acquista lo stesso quantitativo emettendo due soli ordini. Un ragionamento del tutto ragionevole può, naturalmente, essere sviluppato in termini di "numero di movimentazioni", "numero di spedizioni" o in "numero di visite presso il cliente", solo per fare alcuni esempi. Sugli effetti della complessità sul livello dei costi e sulle tecniche necessarie per attribuire correttamente i costi legati alla complessità si veda De Rosa, Bertoni *"Sensibilità dei costi: un concetto allargato di variabilità"* già citato in precedenza.

attività, aggregazione che può anche seguire a quella per centro<sup>23</sup>. Una precisazione importante deve essere, però, fatta a questo proposito: la metodica in esame – sicuramente più moderna e completa rispetto a quella tradizionale – risulta però normalmente associata a maggiori costi di implementazione e di manutenzione del sistema di calcolo dei costi. La trasversalità delle attività rispetto alla struttura gerarchica determina, infatti, pressoché inevitabilmente, una maggiore articolazione e complessità nel processo di raccolta dei dati di base necessari per la determinazione concreta dei tassi di costo. Inoltre, diversamente dai “centri di costo”, che una volta definiti rimangono normalmente abbastanza stabili nel tempo, le “attività” costituenti i diversi processi cambiano sovente configurazione e si relazionano le une alle altre in modo diverso in momenti diversi del tempo. Ciò determina, inevitabilmente, un maggior costo di funzionamento e una più veloce obsolescenza dei sistemi di calcolo dei costi basati sulle attività. Il rischio è, pertanto, quello di sviluppare un algoritmo di calcolo che ha un costo proibitivo per l’economia di una tipica impresa vitivinicola. La soluzione a quest’ordine di problemi è, in realtà, piuttosto semplice. Innanzi tutto, si deve assolutamente evitare di sviluppare un sistema contraddistinto da un livello eccessivo di analisi e di dettaglio: vanno, infatti, individuate poche “attività” di dimensioni sufficientemente ampie, in modo tale che a ciascuna di essa risultino associati dei livelli di costo abbastanza importanti da meritare attenzione nel processo complessivo di analisi della redditività aziendale. Inutile, insomma, definire un’attività il cui costo rappresenta a fatica il 2% dei costi complessivi aziendali. In secondo luogo, si deve ricordare che l’analisi del “cost to serve” è un’analisi di tipo strategico: coinvolgendo principalmente costi fissi rispetto al volume di vendite serve a guidare le scelte strategiche di gestione del portafoglio clienti, non scelte di breve termine. Essa non deve, pertanto, essere svolta con continuità nel tempo, ma può essere realizzata con un’analisi “ad hoc” nel momento in cui una particolare decisione deve essere presa. Rispetto al processo di calcolo illustrato al paragrafo precedente non cambiano, dunque, solo l’oggetto di costo, l’insieme dei costi considerati, e la metodica di attribuzione, ma cambia anche la tempistica con cui le informazioni devono essere prodotte per risultare davvero utili al processo di analisi.

Già in precedenza si è sottolineato che i costi che vengono analizzati in questo diverso stadio del processo di analisi della marginalità dei clienti sono in gran parte spiegati da “determinanti” (vale a dire da “cause” che spiegano il livello assunto da queste componenti negative di reddito) significativamente diverse da quelle normalmente associate allo studio dei costi industriali. I contributi dottrinali forniti dagli epigoni dell’activity-based costing hanno, infatti, permesso di porre in luce come il principale “cost driver” sia in questo caso rappresentato dal livello di “complessità” con cui si svolgono i processi che consentono di servire i clienti, complessità che in molti casi deriva direttamente dalle specifiche richieste in termini di servizio avanzate dai clienti stessi. Lo strumento concettuale sviluppato per incorporare nel processo di calcolo dei costi l’effetto provocato da diversi livelli di “complessità” è, in ultima analisi, rappresentato dalle cosiddette “gerarchie delle attività”.

---

<sup>23</sup> Si svilupperebbe, in questo modo, un sistema di calcolo ibrido, per “centri” e per “attività”, sfruttando al meglio le caratteristiche positive di entrambe le logiche.

Alla base di tali gerarchie vi è la constatazione che le risorse aziendali sono consumate da attività che vengono attivate a diversi “livelli”, ossia «*trovano le cause principali della loro esistenza e della quantità del loro svolgimento in gruppi distinti di fenomeni aziendali*<sup>24</sup>». In parole povere ciò significa riconoscere che esistono diversi piani di variabilità dei costi, piani che nel processo di attribuzione dei costi devono essere rispettati se non si vuole giungere alla definizione di dati di costo unitario distorti poiché ipotizzano un livello di complessità medio nello svolgimento delle attività, livello che chiaramente non riflette la realtà fattuale dei diversi livelli di servizio offerti a diverse classi di clientela. Sono state proposte diverse possibili “gerarchie di attività”, alcune legate all’analisi dei costi industriali, altre a quella dei costi di servizio al cliente e alla gestione dei canali di vendita, altre ancora a quella delle conseguenze derivanti dalle scelte organizzative e di localizzazione compiute dall’azienda. Ai fini che qui rilevano diventa chiaramente interessante l’analisi associata alle attività di servizio dei clienti o di gestione dei canali di vendita<sup>25</sup>. Sotto questo profilo le attività devono possibilmente essere differenziate in

- Attività che insorgono **a livello di ordine** sono quelle necessarie all’inserimento e all’evasione degli ordini e comprendono la registrazione degli ordini, il prelievo delle scorte dal magazzino, l’eventuale trasporto, la consegna delle stesse al cliente e la fatturazione.
- Attività che insorgono **a livello di cliente** sono svolte a favore di singoli clienti o di specifici segmenti di clientela e comprendono le attività volte all’acquisizione di nuovi clienti, le attività di pubblicità e di promozione, di vendita, di gestione delle rese su vendite, di risposta alle richieste del cliente, di gestione delle relazioni e di gestione dei crediti.
- Attività che insorgono **a livello di canale** sono associate alla gestione dei canali di distribuzione e comprendono le attività necessarie al funzionamento delle sedi fisse, alla gestione delle attrezzature per la consegna, della tecnologia dell’informazione e allo sviluppo delle azioni di marketing.
- Attività che insorgono **a livello di mercato**, poiché effettuate a favore di tutti i canali. Queste attività sono necessarie per le iniziative di ricerca e lo sviluppo generale, il “branding” e altre attività di marketing generale, le ricerche di mercato e altre funzioni di marketing.

Se si vuole sviluppare un processo di attribuzione che produca informazioni non distorte i costi relativi alle risorse che vengono consumate dallo svolgimento delle diverse attività devono essere inizialmente attribuiti al loro livello di insorgenza. Solo successivamente possono essere attribuiti a un livello inferiore. Così, i costi delle risorse impiegate per la gestione di un canale di vendita devono dapprima essere aggregati a livello di canale e solo successivamente possono essere attribuiti ai singoli clienti (o ai cluster di clienti) che utilizzano quello specifico canale. In questo modo si evitano attribuzioni non giustificate di queste

---

<sup>24</sup> Grisi, “*Introduzione alle misure di efficienza nelle aziende ospedaliere*”, 1997, Edizioni Goliardiche.

<sup>25</sup> Quella qui descritta è in parte ripresa da Epstein, Yuthas, “*Management Accounting Guideline. Managing Customer Value*”, 2007, CMA, AICPA, CIMA.

componenti negative di reddito a soggetti (o insiemi di soggetti) che non hanno utilizzato lo specifico canale considerato. Si noti, inoltre, un aspetto importante: tanto più ci si muove verso le “zone alte” della gerarchia (nel caso della gerarchia considerata verso le attività che insorgono a livello di mercato) tanto più è labile la relazione con gli oggetti di costo normalmente considerati (prodotti o clienti). Andrebbe pertanto evitata un’attribuzione eccessivamente arbitraria ai diversi clienti di costi legati allo svolgimento di queste attività. In tal caso i costi esclusi dal processo di attribuzione andrebbero considerati al di sotto del margine per cliente.

## Conclusioni

Il presente contributo illustra le possibili vie di sviluppo di un sistema articolato di analisi e calcolo dei costi relativamente a un’impresa vitivinicola. In particolare, si suggerisce di sviluppare un processo che conduce al calcolo del “margine per clienti” strutturato in due stadi. Il primo di esso è quello più tradizionale e comporta l’attribuzione dei costi della fase industriale (vale a dire l’insieme dei costi relativi alle attività di coltivazione e raccolta dell’uva, di vinificazione e affinamento, imbottigliamento e di stoccaggio) al prodotto aziendale, privilegiando come fase di accumulazione intermedia quella rappresentata dal calcolo dei costi di centro. Il secondo stadio è, invece, dedicato all’analisi dei costi di marketing, commerciali, distributivi e amministrativi che l’impresa deve sostenere per servire i propri clienti. In questo caso l’oggetto di riferimento finale è rappresentato dai clienti serviti o dai canali di vendita gestiti. Diversamente da quanto suggerito relativamente all’analisi dei costi industriali, in questo caso il procedimento di calcolo si dovrebbe sviluppare adottando la logica suggerita dall’activity-based costing, aggregando i costi in relazione alle (macro) attività svolte. Nel suo complesso questo procedimento a due stadi appare in grado di fornire informazioni che possono essere utilizzate tanto per analisi di breve periodo, quanto per sviluppare riflessioni in merito alle scelte strategiche di cliente e di prodotto.