

STUDI E RICERCHE DI ECONOMIA AZIENDALE

SEZIONE I
IMPRESA E MANAGEMENT

6

Direttore

Rosa Alba MIRAGLIA
Università degli Studi di Catania

Codirettori

Elio BORGONOVÌ
Università commerciale Luigi Bocconi

Luciano D'AMICO
Università degli Studi di Teramo

Luciano MARCHI
Università di Pisa

Comitato editoriale

Paolo COLLINI
Università degli Studi di Trento

Riccardo MUSSARI
Università degli Studi di Siena

Massimo SARGIACOMO
Università degli Studi "Gabriele d'Annunzio" di Chieti-Pescara

Comitato scientifico

Carmine BIANCHI
Università degli Studi di Palermo

Lino CINQUINI
Scuola Superiore Sant'Anna di Studi Universitari
e di Perfezionamento

Massimo CONTRAFATTO
Università degli Studi di Bergamo

Angelo DITILLO
Università commerciale Luigi Bocconi

Alessandro LAI
Università degli Studi di Verona

Antonio LEOTTA
Università degli Studi di Catania

Daniela MANCINI
Università degli Studi di Napoli "Parthenope"

Stefano MARASCA
Università Politecnica delle Marche

Luciano MARCHI
Università di Pisa

Antonella PAOLINI
Università degli Studi di Macerata

Giuseppe PAOLONE
Università Telematica Pegaso

Comitato scientifico internazionale

Geert BOUCKAERT
Katholieke Universiteit KU Leuven

Robert FOUCHET
University of Aix Marseille

Hiroko KUDO
University of Chuo di Tokyo

Irvine LAPSLEY
The University of Edinburgh

William RIVENBARK
University of North Carolina at Chapel Hill

Stephen WALKER
The University of Edinburgh UK

STUDI E RICERCHE DI ECONOMIA AZIENDALE

SEZIONE I
IMPRESA E MANAGEMENT



La collana “Studi e Ricerche di Economia Aziendale” intende promuovere lo studio e la ricerca scientifica nell’ambito delle discipline economico-aziendali, comunicandone i risultati alla comunità scientifica e al mondo delle imprese e delle professioni. Essa accoglie al suo interno, dopo attento processo di selezione e referaggio, monografie e volumi collettanei volti allo studio e all’analisi dell’azienda nelle sue complesse e poliedriche sfaccettature e dinamiche socio-economiche, aventi ad oggetto sia ricerche teoriche che indagini empiriche. Le opere pubblicate hanno alto valore scientifico e possono essere redatte anche in lingua inglese al fine di facilitarne la diffusione internazionale.

Si è voluto attribuire alla collana una peculiare connotazione articolandola in Sezioni che pur nella loro specificità vengono ricondotte, secondo un’ottica di integrazione e correlazione, allo studio dell’economia aziendale. Le Sezioni sono:

- a) “Impresa e Management”;
- b) “Aziende pubbliche e Management”;
- c) “Studi storici di Ragioneria e di Economia aziendale”.

La Sezione “Impresa e Management” accoglie studi e ricerche sull’impresa nelle sue complesse dinamiche. Essa comprende in generale studi e ricerche che affrontano l’analisi delle logiche gestionali, gli aspetti della comunicazione economico-finanziaria delle imprese, la governance e il sistema informativo. Ulteriori linee di ricerca della Sezione affrontano temi legati ai controlli della gestione, alla creazione del valore, alla valutazione aziendale, all’etica d’impresa, ai processi di rendicontazione socio-ambientale e all’internazionalizzazione dell’impresa.

Graziano Coller

**Le simulazioni come strumento di ricerca
in Management Accounting**





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3497-9

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: luglio 2020

*Alla mia famiglia e agli amici
che mi hanno accompagnato
in questo percorso*

Indice

11 *Introduzione*

15 *Capitolo I*

Fabbisogno informativo e precisione dei sistemi contabili

1.1. La relazione prezzi-costi nell'equilibrio economico dell'azienda, 15 – 1.2. Il fabbisogno informativo delle imprese, 16 – 1.3. Il sistema contabile come approssimazione del costo “vero”, 18 – 1.4. La precisione come proprietà (non) desiderabile di un sistema contabile, 21 – 1.5. Limiti e opportunità nella ricerca in management accounting, 25

29 *Capitolo II*

Le simulazioni come strumento di ricerca

2.1. Cos'è una simulazione, 29 – 2.2. La terza via per la ricerca scientifica, 31 – 2.3. Le simulazioni come metodo di ricerca, 32 – 2.3.1. *La creazione di conoscenza: logica deduttiva, logica induttiva, logica abduttiva*, 32 – 2.3.2. *Inferenza e simulazioni*, 34 – 2.4. Un esempio: il problema di Monty Hall, 36 – 2.4.1. *Approccio deduttivo*, 37 – 2.4.2. *Approccio induttivo*, 38 – 2.4.3. *Uso delle simulazioni*, 40 – 2.5. I diversi tipi di simulazione, 41 – 2.6. Possibili usi delle simulazioni, 47

51 *Capitolo III*

Progettare, realizzare e validare una simulazione

3.1. La logica delle simulazioni, 51 – 3.2. La costruzione del modello di simulazione, 53 – 3.2.1. *Progettare il modello analitico*, 53 – 3.2.2. *Costruire il modello della simulazione*, 54 – 3.2.3. *Verificare e validare il modello*, 55 – 3.2.4. *Analisi di sensitività*, 56 – 3.3. La simulazione come esperimento sul modello, 57 – 3.4. Le fasi operative per realizzare una simulazione, 57 – 3.5. Problemi (e come affrontarli) nell'uso delle simulazioni come strumento di ricerca, 61 – 3.6. Risolvere il problema di Monty Hall con una simulazione, 65

69 **Capitolo IV**

Precisione e uso delle informazioni: l'uso delle simulazioni negli studi di Management accounting

4.1. La letteratura sulle simulazioni in Management Accounting, 69 – 4.2. Le simulazioni e lo studio dei sistemi contabili, 70 – 4.3. Le simulazioni e lo studio della struttura organizzativa e delle decisioni, 73 – 4.4. Le simulazioni e lo studio della strategia e della pianificazione operativa, 76 – 4.5. Alcune considerazioni conclusive sull'uso delle simulazioni in management accounting, 77

81 **Capitolo V**

Lo studio della precisione dei sistemi contabili

5.1. La precisione dei sistemi contabili: non solo simulazioni, 81 – 5.2. Il modello analitico di riferimento: un modello lineare, 85 – 5.3. Il modello analitico di riferimento: altre dimensioni di analisi, 87 – 5.4. Lo studio della precisione dei sistemi contabili attraverso le simulazioni, 89 – 5.5. Alcune considerazioni tecniche sul modello analitico di riferimento, 93

101 **Capitolo VI**

Prospettive nell'uso delle simulazioni in Management Accounting

6.1. Prospettive nell'uso delle simulazioni, 101 – 6.1.1. *Studi sulla precisione dei sistemi contabili*, 101 – 6.1.2. *Studi sull'uso dell'informazione contabile*, 103 – 6.2. Un esempio: precisione delle informazioni di costo e i prezzi dei prodotti, 104 – 6.2.1. *Il problema: full-cost pricing e aziende multiprodotto*, 105 – 6.2.2. *Il modello analitico di riferimento*, 107 – 6.2.3. *Fissare un markup obiettivo non ottimale*, 108 – 6.2.4. *Imprecisioni nelle stime di costo*, 109 – 6.2.5. *L'imprevedibile effetto combinato delle due distorsioni*, 110 – 6.3. Studiare l'interazione tra processo decisionale e informazione contabile con una simulazione, 111 – 6.4. Precisione, decisione, contesto e profitto, 117

121 *Conclusioni*

127 *Bibliografia*

139 **Appendice I**

La simulazione del problema di Monty Hall

Introduzione

Questo lavoro si pone l'obiettivo di fornire un metodo di ricerca che permetta di rafforzare la capacità esplorativa nel campo del management accounting, rafforzandone nel contempo gli elementi di validazione dei risultati anche nel confronto con altre discipline economiche.

Le simulazioni al computer, o esperimenti numerici, sono uno strumento largamente utilizzato in molti ambiti di ricerca, e godono di ampio riconoscimento per la capacità di fornire elementi di validazione di ipotesi di ricerca e di esplorazione di fenomeni complessi.

Con questo lavoro non solo si forniscono gli elementi necessari al loro impiego nella ricerca in management accounting, esplorandone le caratteristiche distintive, ma si vuole anche indagare il loro potenziale per lo sviluppo del management accounting come disciplina scientifica.

Un carattere distintivo della teoria economico aziendale italiana è il simultaneo riferimento all'approccio induttivo e deduttivo nella ricerca di relazioni causali tra i fenomeni aziendali (Ferraris Franceschi, 1994: 145). L'analisi dei fatti reali, così come ci appaiono, e la ricerca di regolarità di comportamento che gli stessi evidenziano, si deve accompagnare ad una indagine di tipo deduttivo che partendo da asserzioni teoriche fondamentali deriva altre asserzioni che alle prime conseguono. Allo stesso tempo, l'osservazione di casi singoli, può essere di grande significato nel momento dell'elaborazione delle ipotesi, quale elemento generatore di intuizioni plausibili sulla rete di relazioni causali che rendono interpretabile la realtà. Tuttavia, anche l'osservazione di fatti particolari non permette di identificare in modo preciso le relazioni causali che si vogliono indagare.¹

¹ Ricordava Zappa (1950, p. 8) che “nella realtà non esistono elementi dello stato, sebbene questi per necessità logiche debbano essere circoscritti, in relazione alla nostra incapacità di comprendere totalmente e continuamente. Ma i legami evidenti e le interdipendenze innegabili, che avvengono ogni fatto agli altri od al tutto, ci pongono in avviso: nella realtà non esistono che momenti in divenire”.

Per altro verso, l'ancora incompleto apparato epistemologico della "giovane scienza" (Zappa, 1927) dell'Economia aziendale non fornisce riferimenti puntuali, consolidati e completamente condivisi dalla comunità scientifica. La ricerca in campo economico aziendale si caratterizza, dunque, per una molteplicità di approcci metodologici tra loro complementari. Il fine è sempre quello di identificare delle relazioni causali tra fenomeni.

Non fa eccezione l'ambito specifico di ricerca del calcolo e dell'analisi dei costi, il management accounting, che dagli anni cinquanta è a pieno titolo parte integrante del campo di studi dell'economia aziendale².

Le simulazioni al computer sono uno strumento di ricerca relativamente recente e ancora poco utilizzato in management accounting che può completare e rafforzare gli approcci induttivo e deduttivo. Introducendo metodi quantitativi di analisi dei dati ottenuti da modelli costruiti sulla base di costrutti derivati dalla teoria, rappresentano un punto intermedio tra i metodi della scienza formale e della scienza empirica (Pavan, 2010) che caratterizzano il dualismo dell'approccio metodologico dell'economia aziendale.

Il management accounting ha la funzione di fornire informazioni utili ai processi decisionali; per questo motivo, il volume parte dall'analisi dei fabbisogni informativi delle imprese che si traducono nella progettazione e nell'implementazione di un sistema contabile a supporto delle decisioni. Sviluppa una approfondita analisi dello strumento delle simulazioni al computer e della loro applicabilità al management accounting. Fornisce elementi di comprensione del potenziale innovativo dello strumento nell'indagine sulla precisione dei modelli di costo. Infine, avanza proposte in merito ad ulteriori spazi di intervento della metodologia proposta.

Nel primo capitolo viene affrontato il tema del fabbisogno informativo delle imprese e di come questo debba essere soddisfatto dai sistemi contabili. Il principale problema che si affronta nella progettazione dei sistemi contabili è legato all'impossibilità di osservare nella realtà il costo vero dei prodotti e dei servizi offerti e più in generale di tutte le attività svolte dall'impresa. Ogni sistema contabile risulta

² Sono note le presunte riserve di Gino Zappa sull'analisi dei costi (Zappa, 1957, p. 825). Sull'argomento anche Collini (1993, p. 5).

quindi essere una approssimazione lineare di quella che è la sottostante funzione di costo. Sotto questo punto di vista la precisione del sistema contabile deve essere valutata per il valore aggiunto che offre all'impresa (al netto dei costi per ottenerla) e non va quindi perseguita ad ogni costo. Non è vero che la precisione è sempre una qualità desiderabile nel sistema contabile: al contrario, in alcuni contesti specifici, le imprese possono aver bisogno o comunque fanno uso di informazioni volutamente imprecise o addirittura distorte in modo controllato. Tutte queste problematiche rendono la progettazione dei sistemi contabili molto complessa. La necessità di valutare i fabbisogni informativi dell'impresa a 360 gradi e quindi di tener conto anche del processo decisionale e del contesto organizzativo in cui le informazioni prodotte dai sistemi contabili vengono utilizzate complica ancora di più la questione. In questo contesto lo strumento di ricerca delle simulazioni al computer può dare un importante contributo.

Il secondo e il terzo capitolo introducono le simulazioni come strumento di ricerca in senso lato. In particolare il secondo capitolo affronta il metodo delle simulazioni dal punto di vista epistemologico. L'obiettivo è quello di comprendere il tipo di contributo che le simulazioni come strumento di ricerca possono dare alla creazione di nuova conoscenza. Dopo aver definito il concetto di simulazione, si discute il ruolo delle simulazioni rispetto alla creazione della conoscenza con logica deduttiva, induttiva e abduttiva. Il capitolo si conclude con una classificazione dei diversi tipi di simulazione e con una disamina dei possibili usi delle simulazioni. Da questo capitolo si può comprendere il notevole potenziale delle simulazioni come strumento per la ricerca scientifica. Nel corso del capitolo viene utilizzato un problema di teoria delle probabilità (il problema di Monty Hall) per mostrare pregi e difetti dello strumento delle simulazioni a confronto con gli approcci deduttivo e induttivo.

Il terzo capitolo affronta dal punto di vista operativo i passaggi necessari per progettare, realizzare e validare una simulazione. Tra i vari metodi disponibili in letteratura, si è scelto di presentare l'approccio noto come Design Of Experiments, che vede appunto una simulazione come un esperimento numerico svolto al computer. Al termine del capitolo viene presentata e realizzata una simulazione originale per risolvere il problema di Monty Hall presentato nel secondo capitolo. Il codice sorgente scritto per realizzare la simulazione è proposto e commentato in Appendice al volume. La simulazione dimostra

l'applicabilità dello strumento ad un problema decisionale come alternativa agli altri due approcci.

Nel quarto capitolo viene proposta una classificazione dei principali lavori che hanno utilizzato il metodo delle simulazioni come strumento di ricerca principale. Nonostante il numero di questi lavori non sia molto elevato, è possibile identificare alcune aree di ricerca in cui le caratteristiche delle simulazioni possono rivelarsi fondamentali per lo sviluppo di nuova conoscenza. Tra queste spiccano certamente l'analisi della precisione dei sistemi contabili, l'uso delle informazioni (precise o distorte che siano) in specifici contesti decisionali e organizzativi e le conseguenze sulle performance aziendali.

Nel quinto capitolo viene approfondito il tema della precisione dei sistemi contabili e viene presentato il modello analitico di riferimento utilizzato nella maggior parte degli studi sul tema. L'obiettivo di questo capitolo è quello di mostrare i progressi che si sono fatti grazie allo strumento delle simulazioni che ha di fatto permesso di rispondere a domande impossibili da affrontare con altri approcci. Il capitolo si conclude con alcune considerazioni critiche sul modello analitico di riferimento con l'obiettivo di mostrare che, nonostante i notevoli progressi fatti, molto resta ancora da comprendere.

Nel sesto e ultimo capitolo si cercano di intuire le possibili direzioni di ricerca in cui le simulazioni possono dare il loro contributo. La più promettente di queste linee di ricerca è probabilmente quella che mette in relazione le informazioni prodotte dal sistema contabile con le procedure (euristiche) utilizzate dalle imprese per prendere le decisioni. Il capitolo si conclude con un esempio di come l'informazione prodotta da un sistema contabile distorto possa addirittura portare un maggior profitto all'impresa. La procedura decisionale analizzata è quella del full-cost pricing e, attraverso un esperimento numerico appositamente progettato e realizzato, viene mostrata una concreta applicazione dello strumento delle simulazioni in ambito management accounting.

Fabbisogno informativo e precisione dei sistemi contabili

1.1. La relazione prezzi-costi nell'equilibrio economico dell'azienda

La relazione tra costi e prezzi è al centro dell'equilibrio economico dell'azienda, e la comprensione delle sue determinanti è stata oggetto di studi da moltissimi punti di vista. Giannessi (1982) ne ha evidenziato la criticità in termini gestionali e, coerentemente con l'impostazione economico aziendale, la difficoltà ad analizzare i due fenomeni separatamente. I costi, infatti, rappresentano il valore economico delle risorse necessarie ad ottenere un dato risultato (D'Ippolito, 1959, p. 11) o, più precisamente, nello specifico contesto in cui questo lavoro si colloca, come somma dei valori dei fattori consumati in una attività produttiva (Coda, 1968), e segnano quindi il valore dello "sforzo" economico che solo nei ricavi trova la sua motivazione.

Su questo punto si intersecano due questioni: da un lato il conflitto tra la teoria economica, che in modo semplicistico classifica la decisione di prezzo come una "semplice" decisione di breve periodo, dall'altro il tema dell'influenza del livello di accuratezza del calcolo dei costi sui risultati.

Secondo la teoria economica, gli unici costi che dovrebbero influire sulle decisioni di prezzo sono i costi variabili e l'analisi di redditività all'interno della relazione costi-ricavi-volumi fa esplicito e univo riferimento al margine lordo di contribuzione (Selleri, 1984). Tuttavia, questa impostazione è negata dall'evidenza dei fatti; molte ricerche empiriche provano, senza ombra di dubbio, un largo utilizzo dei costi fissi e indiretti nelle decisioni di prezzo (Downward, 1999; Guilding et al., 2005; Govindarajan and Anthony, 1983; Hall and Hitch, 1939; Shim and Sudit, 1994). Questa evidenza empirica concorre alla co-

struzione di un sapere che proprio sulle relazioni causali fonda la propria essenza (Zappa, 1927): “È la scienza che deve accostarsi al reale e trovare le vie per comprenderlo e interpretarlo” (Ferraris Franceschi, 1994, pag. 115). Se da un lato è necessario indagare le ragioni logiche di questo comportamento (Scapens, 1984; 1994), dall’altro è necessario indagare la relazione tra precisione dei sistemi contabili e fissazione dei prezzi dei prodotti nel mercato.

Questo ambito di ricerca è sempre stato presente nella letteratura economico-aziendale italiana che, ben prima dei famosi lavori americani di critica ai sistemi contabili “semplici” (Johnson e Kaplan, 1989), aveva elaborato modelli di calcolo a basi multiple (D’Ippolito, 1958), caratterizzati da più elevati livelli di precisione. Uno sforzo verso la precisione che però si fondava su un assunto non dimostrato: che per le decisioni avere informazioni migliori (cioè più precise) abbia sempre un valore aggiunto, pur sapendo che la precisione ha un costo che andrebbe considerato (Feltham, 1968). Una convinzione non suffragata da una analisi della realtà, necessariamente limitata a casi singoli non generalizzabili e priva di una base teorica solida. Una convinzione sull’importanza della precisione dei sistemi contabili non derivata da un’analisi dell’utilità delle informazioni di costo nelle decisioni, quanto invece fondata su deduzioni che non ammettono prova contraria.

L’economia aziendale ha bisogno di uscire dagli stretti confini della teoria economica classica (Zappa, 1956, p. 3) e cercare di allargare lo spazio di ricerca accettando almeno alcuni degli elementi di complessità della realtà. Una sfida che richiede un metodo di lavoro che permetta non solo di analizzare il grado di precisione dei sistemi contabili rispetto a degli astratti benchmark di riferimento, ma anche di mettere questi in relazione con gli effetti che la qualità delle informazioni di costo ha sulle decisioni. Un approccio di ricerca che richiede necessariamente strumenti anche diversi da quelli consueti e che, partendo dai fabbisogni informativi delle imprese, identifichino le caratteristiche dei sistemi contabili che possono soddisfarli.

1.2. Il fabbisogno informativo delle imprese

Il sistema contabile aziendale serve a produrre informazioni utili per i processi decisionali, il cosiddetto decision making (Cinquini, 2008, p.

4). Il sistema di analisi e misurazione dei costi definisce un modo uniforme e condiviso per misurare gli effetti economici delle decisioni che il management è chiamato a prendere. Il modo in cui i costi sono calcolati fornisce dunque un'idea comune, condivisa e accettata di quale sia l'uso delle risorse all'interno dell'organizzazione e consente quindi di monitorare l'efficacia e l'efficienza dei processi. Esistono molti tipi di decisioni, o problemi decisionali, che il management deve affrontare e che le informazioni prodotte dal sistema contabile contribuiscono a risolvere (Miolo Vitali, 2009). In prima approssimazione queste si possono classificare in decisioni di breve periodo, che non vanno a modificare in alcun modo la struttura aziendale e sono quindi facilmente reversibili, e in decisioni di lungo periodo che vanno a modificare la struttura aziendale e sono quindi irreversibili, o meglio reversibili sostenendo ingenti costi (Collini, 2008).

Secondo la teoria economica, quando si prendono decisioni è necessario considerare solo i costi rilevanti per lo specifico contesto e la specifica decisione che viene presa. Per essere precisi, ogni decisione deve essere presa considerando gli effetti che questa produce sui costi marginali e sui ricavi marginali (Selleri, 1984). Questo significa che per le decisioni di breve periodo si dovranno considerare soltanto i costi variabili e, per quanto riguarda le decisioni relative ai prodotti, il margine di contribuzione (prezzo meno costo variabile unitario) è la variabile da considerare (Sostero, 1991; Labro, 2019). Nel lungo periodo invece, tutti i costi diventano variabili e quindi anche i costi fissi devono essere considerati (Labro, 2019).

La suddivisione dei problemi decisionali in problemi di breve e lungo periodo, nasconde l'effettiva complessità della gestione che presenta, come ben anticipato da Zappa, una stretta interconnessione tra effetti di breve ed effetti di lungo termine. Tra i possibili problemi affrontati dal management che possono beneficiare dell'analisi dei costi si possono ricordare a titolo di esempio (Labro, 2019):

- dimensionamento della capacità produttiva;
- decisioni di produzione (allocazione della capacità produttiva tra le diverse produzioni);
- decisioni di prezzo;
- analisi di redditività dei clienti;
- gestione delle scorte;
- controllo e gestione dell'efficienza;

- sviluppo di nuovi prodotti e target costing;
- valutazione delle rimanenze di prodotti finiti;
- prezzi interni di trasferimento;
- gestione delle performance aziendali.

Ciascuno di questi problemi necessita, per essere affrontato correttamente, di informazioni diverse in termini di: rilevanza, affidabilità, accuratezza, livello di dettaglio, tempestività (disponibilità in tempo reale), frequenza di calcolo (Bergamin Barbato, 1991). Tutte queste esigenze si dovrebbero riflettere nel sistema contabile in termini di oggetti di osservazione, metodi di calcolo e gradi di aggregazione degli elementi di costo (Miolo Vitali, 2009, p. 48). In un mondo perfetto, quindi, le imprese dovrebbero utilizzare informazioni di costo diverse per affrontare decisioni diverse³; per le imprese questo significherebbe dotarsi di più sistemi contabili che dovrebbero essere gestiti in parallelo. Tuttavia i sistemi contabili sono costosi da implementare e mantenere, quindi non sempre le informazioni disponibili sono quelle più adatte (Labro, 2019).

1.3. Il sistema contabile come approssimazione del costo “vero”

Il sistema contabile è l'insieme degli strumenti, delle tecniche e delle procedure che un'impresa utilizza per determinare i costi. L'obiettivo del sistema contabile è quello di rendere esplicite le relazioni causa-effetto tra le decisioni che vengono prese dal management ed i loro effetti in termini di risultati ottenuti e risorse consumate per ottenerli (Collini, 1993). Tuttavia, le imprese dispongono di informazioni limitate sull'effettivo consumo delle risorse, ovvero sulle effettive relazioni che governano il consumo delle risorse. Il “vero” costo di un prodotto o di un processo non è osservabile nel mondo reale, ciò che viene rappresentato nel sistema contabile è, di fatto, una sua approssimazione (Labro, 2006). La maggior parte dei sistemi contabili, anche quelli più sofisticati, approssima il consumo di una risorsa per mezzo

³ Si fa riferimento qui alla famosa affermazione di Clark (1923, 1981) “different costs for different purposes”, ma sulla stessa linea si colloca da tempo la letteratura economico-aziendale italiana. Si considerino, tra gli altri, Guatri (1954), Coda (1968), Santesso (1982), Selleri (1984), Marchi e altri (2019), Bergamin Barbato (1991).

di una funzione lineare per cui il costo aumenta in modo proporzionale all'aumento del volume di attività.

Si noti come, in teoria, il vero costo di un prodotto è perfettamente misurabile e quantificabile in modo univoco ed oggettivo. Tuttavia le imprese osservano il costo vero attraverso la lente del sistema contabile: un modello che descrive il consumo delle risorse attraverso delle funzioni matematiche. Come ogni modello, il sistema contabile è una rappresentazione semplificata della realtà e come tale produce una stima del costo.

In Figura 1.1 sono proposti due esempi di approssimazione lineare (Labro, 2006, 2019; Collini, 2008). In entrambi gli esempi proposti in figura si vede come la rappresentazione lineare della relazione tra costi e volumi di attività sia solo una approssimazione del vero costo. Questo tipo di approssimazione è presente in tutti i moderni sistemi contabili tra cui possiamo ricordare l'Activity Based Costing (ABC), il Resource Consumption Accounting (RCA) e il Time Driven Activity Based Costing (TD-ABC) (Labro, 2006, 2019). È interessante notare che la nascita di questi sistemi contabili è legata alla volontà di realizzare strumenti di analisi sempre più precisi che minimizzino l'errore commesso nello stimare il vero costo di produzione (o dell'oggetto di costo in generale).

Con l'Activity Based Costing viene superata la tradizionale distinzione tra costi fissi e variabili e viene proposto un sistema di attribuzione dei costi indiretti più preciso che individua più livelli di aggregazione (e variabilità dei costi). Da un lato la distinzione tra costi fissi e variabili consente di classificare i costi in base al loro variare con il volume di produzione, si individuano pertanto solo due possibili livelli di analisi. Con l'ABC si vanno ad individuare in modo più articolato le diverse attività che vengono svolte in azienda e si individuano quindi diversi livelli di analisi in cui la variabilità dei costi non è necessariamente legata al volume di produzione.

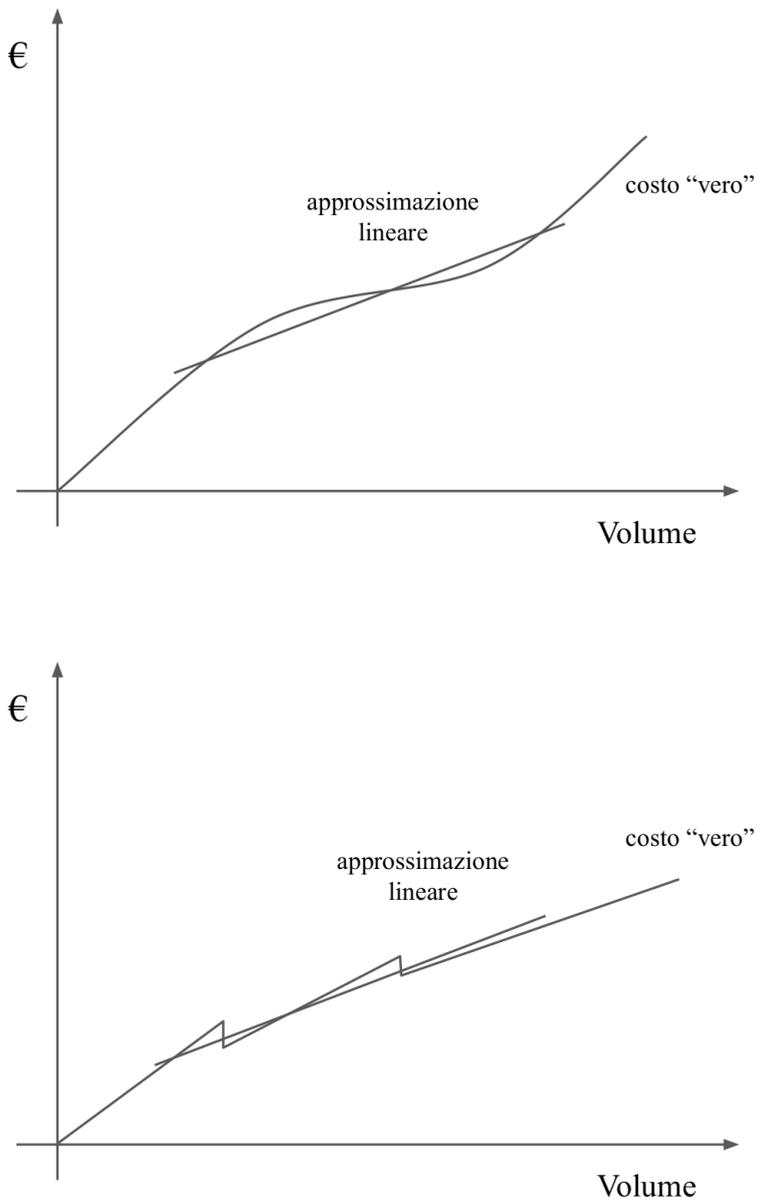


Figura 1.1. Esempi di approssimazione lineare su funzioni di costo non lineari