

Lean Accounting: perché i costi standard di prodotto non servono?

Di Alberto Canepari, partner di Considi

ABSTRACT

In questo articolo viene presentato un nuovo modo di prendere decisioni in azienda senza l'utilizzo dei costi standard di prodotto.

INTRODUZIONE	1
IL VALUE STREAM COSTING.....	1
COME PRENDERE DECISIONI SENZA I COSTI STANDARD.....	2
Valorizzazione dell'inventario.....	2
Decisioni make or buy.....	3
Acquisizione di un nuovo ordine	3
Analisi di redditività.....	3
Determinazione del prezzo di vendita.....	4
Valutazione di attività di miglioramento svolte in fabbrica.....	4
Determinazione del conto economico a costo del venduto a standard.....	5
CALCOLARE I COSTI STANDARD E' COMPLESSO	5
COME DETERMINARE IL COSTO DEL PRODOTTO	6
CONCLUSIONI	6

INTRODUZIONE

Dopo la pubblicazione di un paio articoli sul lean accounting, la partecipazione a diversi seminari in varie parti d'Italia e la realizzazione di alcuni sistemi di controllo, vorrei fare il punto della situazione sui sistemi di determinazione e controllo dei costi lean.

Forte è stata l'impressione di manager delle operations e di controller di fronte alla semplicità dei concetti e di realizzazione di un sistema di determinazione dei costi lean: un sistema che prevede l'abbandono del calcolo dei costi standard di prodotto a favore di un sistema di determinazione dei costi per flussi di prodotto. Quando abbiamo presentato i concetti le reazioni sono state delle più disparate: assoluta opposizione, stupore, incredulità, entusiasmo.

Ma le domande più ricorrenti sono state: come si fa senza i costi standard? Come possiamo capire se l'azienda guadagna o perde vendendo questo o quel prodotto? Come possiamo determinare il prezzo del prodotto?

A queste domande vorremmo rispondere in quest'articolo, convinti sempre di più che un sistema a costi standard non serva in un ambiente produttivo lean e che le normali decisioni di impresa si possano prendere a prescindere dal costo standard. Ma andiamo con ordine e partiamo dal sistema di determinazione dei costi lean, rimandando per una trattazione più completa del lean cost accounting agli articoli scritti in precedenza sempre su Sistemi & Impresa.

IL VALUE STREAM COSTING

Un sistema produttivo snello si caratterizza per essere focalizzato per famiglia di prodotto:

1. Il flusso fisico dei materiali scorre senza intoppi dalle materie prime fino al prodotto finito.
2. A livello di pianificazione il flusso è tirato dall'ordine cliente e dunque sincronizzato con quello che effettivamente il mercato desidera.

3. La focalizzazione per famiglia ha delle conseguenze anche a livello di layout fisico: materiali appartenenti a flussi diversi passano per punti diversi dello stabilimento, utilizzano macchinari diversi e sono lavorati da persone diverse.

I flussi fisici ed informativi distinti per famiglia di prodotto prendono il nome di **value stream**. Il cuore dei sistemi di contabilità industriale in un'ottica snella è di determinare i **costi di value stream** e non del singolo prodotto.

Il controllo delle prestazioni del value stream viene fatto attraverso una determinazione frequente e tempestiva dei costi di value stream e attraverso l'analisi delle performance operative sempre del value stream.

Più è esteso il value stream, maggiori sono i costi di diretta imputazione e più semplice è l'attribuzione dei costi a consuntivo nonché la determinazione del budget per value stream.

Obiettivo del value stream cost accounting è la determinazione di un conto economico aziendale di periodo suddiviso per value stream. Tutti i costi non attribuibili al value stream sono messi al di sotto del margine operativo di value stream e rientrano tra i costi generali.

Il conto economico per value stream permette di evidenziare in modo semplice ed immediato ciò che realmente conta, e cioè: la redditività di value stream, la redditività dell'azienda e come i value stream contribuiscono in modo maggiore o minore alla redditività dell'azienda.

La frequenza di produzione del conto economico di value stream può essere maggiore rispetto ad un conto economico tradizionale (solitamente mensile), dato che l'impegno richiesto per produrlo è molto minore. E' possibile ipotizzare dei **conti economici di value stream settimanali**. In questo modo il conto economico di value stream oltre che facile da produrre, semplice ed immediato da leggere diventa anche assolutamente tempestivo.

COME PRENDERE DECISIONI SENZA I COSTI STANDARD

Determinare i costi di value stream, in aziende organizzate per flussi, è molto più semplice che determinare per ciascun prodotto il proprio costo standard. Attraverso l'utilizzo del conto economico di value stream è possibile prendere decisioni senza ricorrere al costo standard di singolo prodotto.

Perché viene oggi determinato il costo standard? Per che cosa viene utilizzato comunemente? Solitamente queste sono le situazioni in cui più viene utilizzato il costo standard di prodotto:

1. valorizzare l'inventario
2. prendere decisioni make or buy
3. valutare l'acquisizione di un nuovo ordine
4. fare Analisi di redditività
5. determinare il prezzo di vendita
6. valutare le attività di miglioramento svolte in fabbrica
7. determinare il conto economico a costo del venduto standard.

Vediamo ora perché, per prendere queste decisioni, i costi standard in realtà non servono, anzi il loro utilizzo può essere fuorviante e portare a scelte sbagliate.

Valorizzazione dell'inventario

L'inventario viene valorizzato in diversi modi: talvolta, in corso d'esercizio, a costo standard, più spesso a costo consuntivo nelle sue varie accezioni (medio, lifo, fifo, ultimo).

Per quanto riguarda i **materiali di acquisto** si valorizzano le quantità a stock secondo la convenzione scelta.

Per quanto riguarda i **semilavorati** e i **prodotti finiti** al costo dei materiali si sommano i costi di lavorazione standard determinati secondo il procedimento classico (e normalmente complesso) dei costi standard.

In un ambiente lean ci sono due fattori che fanno sì che non ci sia bisogno di valorizzare l'inventario o che comunque rendono la valorizzazione dell'inventario meno importante:

1. le scorte sono molto basse
2. le scorte sono comunque stabili, dunque la variazione delle scorte è minima e meno pressante è l'esigenza di determinare il valore delle scorte.

Regola 1: Impegnare molto tempo per valorizzare l'inventario in un ambiente produttivo snello è uno spreco. Il tempo va impegnato non per valorizzare le scorte, ma per minimizzarle.

Decisioni make or buy

Spesso decisioni make or buy vengono prese sulla base del costo orario. Se il costo di produzione interno, determinato sulla base del costo orario a budget e del tempo ciclo, risulta superiore al costo della lavorazione esterna, la lavorazione viene portata all'esterno. Se nel value stream ho capacità produttiva disponibile per fare quella lavorazione, l'azienda deve comunque sostenere i costi delle macchine e delle persone (assumendo che siano entrambi costi fissi). La scelta allora di portare fuori una lavorazione porta ad un impoverimento dell'azienda (rimangono uguali i costi interni, aumentano i costi delle lavorazioni esterne) e al circolo vizioso di far aumentare progressivamente il costo orario del centro di lavoro (in quanto diminuisce il fabbisogno di ore e dunque il denominatore nella formula per il calcolo del costo orario), rendendo apparentemente sempre più conveniente portare lavorazioni all'esterno. Chiameremo questo fenomeno il circolo vizioso del costo orario.

Regola 2: in value stream o anche in un centro di lavoro tradizionale non conviene portare all'esterno una lavorazione se non vi sono, nel periodo di tempo prescelto, costi cessanti interni superiori ai costi della lavorazione esterna. Prendere decisioni unicamente basate sul costo orario interno del centro di lavoro comparato con il costo esterno porta in realtà ad un aumento di costi e al peggioramento del risultato economico aziendale.

Acquisizione di un nuovo ordine

Supponiamo questa semplice situazione: il commerciale riceve un nuovo ordine per un articolo di prodotto finito. Il prezzo proposto dall'acquirente è inferiore al costo standard, l'ordine viene rifiutato. Qualcuno potrà dire che prima di rifiutare un ordine ci si pensa due volte e che non ci si limita al semplice confronto con lo standard. Ma allora perché utilizzare in prima battuta il costo standard?

In verità la valutazione di un nuovo ordine deve essere fatta sulla base dei costi e ricavi differenziali che esso comporta. Se il value stream ha capacità produttiva e dunque i costi legati alle macchine e al personale non variano, conviene sempre accettare un nuovo ordine; è sufficiente che il prezzo concordato sia superiore ai costi dei soli materiali. Se il nuovo ordine comporta invece nuovi investimenti vanno valutati i costi e i ricavi incrementali: se i ricavi sono superiori ai costi allora conviene accettare il nuovo ordine.

Regola 3: in un value stream o anche in un'azienda tradizionale conviene sempre accettare un nuovo ordine se i ricavi incrementali sono superiori ai costi incrementali, anche se il prezzo di vendita risulti inferiore al costo standard.

Analisi di redditività

Analisi di redditività vengono spesso fatte sul singolo prodotto, confrontando il prezzo di vendita con il costo standard. Se la redditività non è considerata sufficiente, il prodotto viene abbandonato.

In un ambiente produttivo snello analisi di redditività vanno sempre fatte per value stream: se il prezzo di vendita è superiore al costo dei materiali del prodotto e il value stream ha capacità produttiva disponibile, non fare il prodotto impoverirebbe l'azienda e diminuirebbe la redditività totale. Analisi di redditività vanno sempre fatte su costi e ricavi differenziali di value stream, non sul costo del singolo prodotto. Sfido comunque qualsiasi manager, anche in aziende tradizionali, ad aver preso la decisione di abbandonare un prodotto semplicemente per il fatto che il prezzo non era in linea con il costo standard e la redditività di prodotto desiderata.

Regola 4: analisi di redditività vanno sempre fatte considerando costi e ricavi differenziali di value stream e non sulla base del costo standard di prodotto.

Determinazione del prezzo di vendita

Secondo l'ottica tradizionale il prezzo di vendita viene determinato come costo standard più markup o margine desiderato. Spesso capita che tale operazione matematica dia come risultato un prezzo assolutamente fuori mercato. Alcuni sostengono allora che il costo standard costituisce solo un punto di riferimento e calcolano diversi costi standard, a ore disponibili, a ore di fabbisogno ecc. aggiungendo ulteriore complessità. In realtà, soprattutto per prodotti consolidati e per aziende non leader di mercato, il prezzo è imposto dal mercato dal normale gioco tra domanda e offerta. La cosa che si deve fare è invece determinare il costo obiettivo di prodotto come differenza tra prezzo imposto e margine desiderato in una logica di target costing. Il target cost di prodotto rappresenta così uno stimolo a migliorare per arrivare alla redditività desiderata.

La logica del target cost può essere applicata anche a prodotti speciali. In realtà per prodotti speciali può avere senso la determinazione del prezzo di vendita come markup sul costo del prodotto. Questo allora è uno dei casi in cui è necessario determinare il costo del prodotto, non però con la logica del costo standard ma con una logica diversa, che vedremo verso la fine di questo articolo.

Regola 5: più che il prezzo obiettivo va determinato il costo obiettivo del prodotto in modo da avere un punto di riferimento volto al miglioramento continuo.

Valutazione di attività di miglioramento svolte in fabbrica

Mi capita a volte di incontrare manager che si lamentano del fatto di aver portato avanti con successo attività di riduzione degli attrezzaggi, di riduzione dei fermi macchina per guasti, di aumento di produttività e di non vedere evidenziati questi miglioramenti a livello contabile. Il paradosso anzi è che il costo orario del centro di lavoro aumenta e conseguentemente gli sforzi fatti vengono vanificati da sistemi contabili non adatti a fotografare quello che effettivamente succede.

Il tutto è dovuto al metodo tradizionale di calcolo del costo orario del centro di lavoro. Esso solitamente viene determinato dividendo i costi a budget del reparto (macchine, materiali di consumo, energia, personale, assicurazioni, ecc.) per le ore di fabbisogno del reparto calcolate sulla base del budget delle vendite, delle distinte basi e dei cicli di lavoro. Ma se i tempi di attrezzaggio sono diminuiti e grazie ad un intervento sui metodi di lavoro si è in grado di ridurre il tempo ciclo è chiaro che le ore a fabbisogno diminuiscono. Assumendo che i costi di reparto a budget siano sempre gli stessi (in quanto macchinari e manodopera sono fissi) allora il costo orario a budget aumenta e di conseguenza aumenta anche il costo standard del prodotto. Davvero un paradosso per chi ogni giorno, con dedizione e impegno, porta avanti miglioramenti in fabbrica!

Per evitare situazioni di questo tipo è necessario rendere evidenti i miglioramenti operativi che sono stati portati avanti con successo in fabbrica attraverso indicatori che vanno al di là del costo orario e del costo standard in generale. Questi indicatori devono evidenziare il recupero di capacità disponibile, capacità che può essere utilizzata senza costi aggiuntivi nel momento in cui le vendite dovessero aumentare. Gli interventi di miglioramento in fabbrica si sposano bene con una logica di

crescita dell'azienda: se riesco a recuperare capacità è chiaro che la posso spendere “gratis” a fronte di un aumento delle vendite, a tutto vantaggio della redditività aziendale.

Regola 6: il costo orario di reparto o centro di lavoro non è un indicatore attendibile dei miglioramenti di efficienza e produttività che vengono realizzati nel reparto, anzi può costituire un ostacolo al miglioramento. I veri indicatori da utilizzare sono indicatori che evidenziano la capacità liberata per effetto degli interventi di miglioramento, disponibile per la crescita futura dell'azienda.

Determinazione del conto economico a costo del venduto standard

Solitamente i costi standard vengono utilizzati per la raffigurazione del conto economico a costo del venduto a standard e delle variazioni.

Tale forma di conto economico dovrebbe permettere di evidenziare, rispetto ai ricavi effettivi e all'obiettivo di costo, dove ci sono state le differenze positive e negative maggiori di costo.

Di qui il calcolo di tutta una serie di variazioni più o meno complesse, intempestive e difficili da interpretare; variazioni, che, fortunatamente per noi, nelle aziende italiane non hanno avuto grande diffusione.

Alcune variazioni favoriscono poi comportamenti non lean. Prendiamo ad esempio la varianza sui prezzi di acquisto (per avere delle variazioni favorevoli vengono acquistati lotti di grandi dimensioni favorendo l'accumulo di scorte), oppure la varianza di impiego dei materiali (per avere delle variazioni favorevoli inserisco fattori di scarto direttamente nelle distinte basi, regolarizzando così un'inefficienza del sistema), oppure la varianza di assorbimento dei costi indiretti (per avere una varianza favorevole produco lotti di grandi dimensioni per aumentare le ore prodotte, favorendo così l'accumulo di scorte).

In un ambiente produttivo snello il controllo tramite variazioni viene sostituito dal “*costo takt*”, o costo a battuta (il costo per ogni pezzo uscito dal flusso e venduto a cliente); Costo takt in quanto il ritmo del flusso, rigorosamente determinato sulla base dell'andamento della reale domanda di mercato, prende il nome di takt time.

Il calcolo tempestivo (anche giornaliero) dell'andamento del costo takt evidenzia:

1. anomalie che hanno portato interruzioni al flusso (di conseguenza il costo takt aumenta)
2. variazioni al mix di prodotti venduti (se l'azienda ha venduto maggiormente prodotti che hanno portato un rallentamento del flusso, il costo takt aumenta).

Regola 7: il controllo dei costi di value stream non si fa tramite variazioni bensì tramite il costo takt o costo a battuta.

CALCOLARE I COSTI STANDARD E' COMPLESSO

Abbiamo visto che i costi standard non servono per prendere le decisioni che comunemente si prendono in azienda. Inoltre anche in aziende tradizionali organizzate per centri di costo vengono usati parzialmente, proprio per i problemi ad essi connessi. Vediamo ora come tradizionalmente vengono calcolati, con l'obiettivo di dimostrare che, oltre a non servire, sono anche complessi da determinare e richiedono un dispendio di risorse notevole.

Solitamente i costi standard si compongono di tre elementi: costi dei materiali, costi di manodopera e costi indiretti. Lo Sviluppo dei costi standard deriva da un impegno coordinato di molti enti aziendali: vendite, ufficio tecnico, produzione, acquisti, personale, contabilità.

Nella definizione del **costo dei materiali** si seguono i seguenti passaggi:

1. definizione delle specifiche tecniche del prodotto (area tecnica),
2. definizione delle quantità dei “componenti” tenendo conto di scarti e sfridi normali (creazione della distinta base),
3. determinazione del costo di acquisto dei componenti tenendo conto di quantità normali fornite da fornitori normali (ufficio acquisti).

4. valorizzazione della distinta base e determinazione del costo standard unitario dei materiali (contabilità).

Nella definizione dei **costi di manodopera**:

1. definizione dei cicli di lavoro (si determinano le operazioni da eseguire e i tempi standard)
2. determinazione del costo orario per persona, categoria, centro, unico aziendale (ufficio del personale)
3. valorizzazione dei tempi (contabilità)

Nella definizione dei **costi indiretti**:

1. previsione dell'entità dei costi indiretti per centro; si stima l'entità di tali costi per il periodo cui gli standard si riferiscono (qualora l'azienda formuli un budget si assume l'entità prevista a budget per questi costi).
2. previsione dell'entità della base di assorbimento per centro; si deve stimare l'entità della base di assorbimento, la quale è funzione del livello di attività (contabilità).

Alla complessità di calcolo dei costi standard vanno aggiunte due considerazioni:

1. L'entità dei costi indiretti di prodotto negli ultimi tempi è aumentata, aumentando di conseguenza la soggettività insita nel costo standard di prodotto.
2. I costi standard contengono fattori di inefficienza (inseriti nelle distinte basi e nei cicli di lavoro), fattori che in ottica lean non sono accettabili.

COME DETERMINARE IL COSTO DEL PRODOTTO

Fin dall'inizio dell'articolo abbiamo sostenuto che calcolare il costo di singolo prodotto è una perdita di tempo e non serve. A dire la verità gli unici casi in cui ci sembra possa avere una rilevanza sono: la valorizzazione dell'inventario, soprattutto in una fase iniziale di trasformazione snella in cui le scorte non sono né basse, né stabili e la determinazione del prezzo di vendita per articoli speciali.

Il costo del prodotto, nel caso il suo calcolo diventi necessario, non viene però più determinato attraverso il costo standard ma con uno di questi metodi:

1. **Costo medio di value stream o costo takt**, ottenuto come rapporto tra i costi totali attribuiti nel periodo al value stream e le quantità vendute sempre del periodo (vendute, non prodotte!),
2. **Costo materiali (da distinta base) più costo medio di value stream per altri costi** (se i costi dei materiali sono molto diversi da articolo ad articolo ma i tempi di lavorazione e dunque i costi di trasformazione sono simili).
3. **Costo materiali (da distinta base) più costo medio di value stream rettificato in base all'occupazione della fase collo di bottiglia del value stream** (se i costi dei materiali sono molto diversi da articolo ad articolo e i tempi di lavorazione sono diversi, allora l'articolo che occupa maggiormente la fase collo di bottiglia del value stream prende più costi).

CONCLUSIONI

1. La determinazione dei costi standard è **sicuramente complessa** è richiede molto lavoro da parte di molti enti aziendali.
2. I **costi indiretti** sono vertiginosamente aumentati negli ultimi anni: di conseguenza i costi del singolo prodotto sono sempre meno oggettivi. Il costo standard non è mai stato il vero costo del prodotto; tanto meno lo è adesso con l'aumento dei costi indiretti.
3. I **costi standard** contengono fattori di scarto ed inefficienza: scarti ed inefficienze, nella logica lean, sono sprechi (muda) e non possono essere accettati come "normali".

4. L'utilizzo dei costi standard nelle *decisioni d'azienda* è fuorviante come dimostra il fatto che, molto spesso, anche in ambienti tradizionali non vengono utilizzati.

Di qui la domanda radicale: perché continuare a calcolare i costi standard se è provato che sono complicati da produrre e forniscono informazioni inesatte?

La risposta ci sembra a questo punto naturale: i costi standard sono “muda”, ossia uno spreco, e pertanto in una logica lean e di miglioramento continuo vanno abbandonati!