

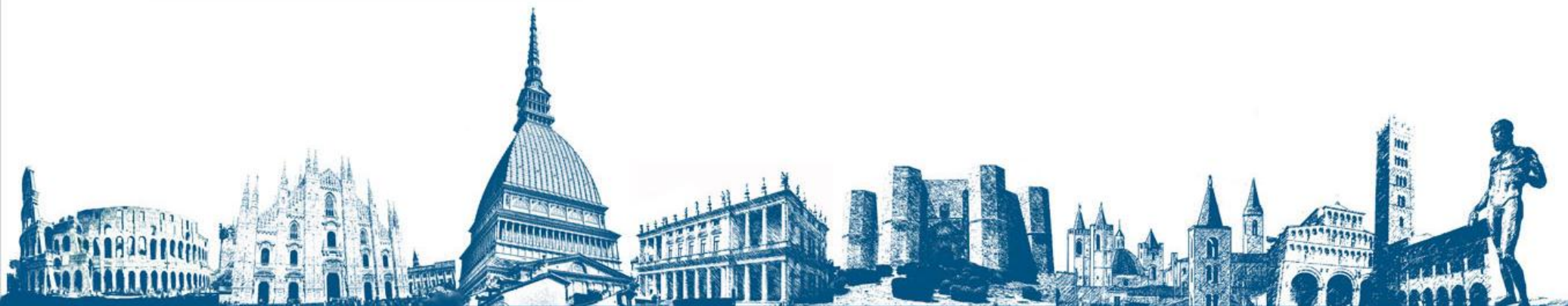


STUDIO BARALE

dal 1946
Consulenti di Direzione

Calcolare il costo dei prodotti

Metodi alternativi a confronto



Parte 1

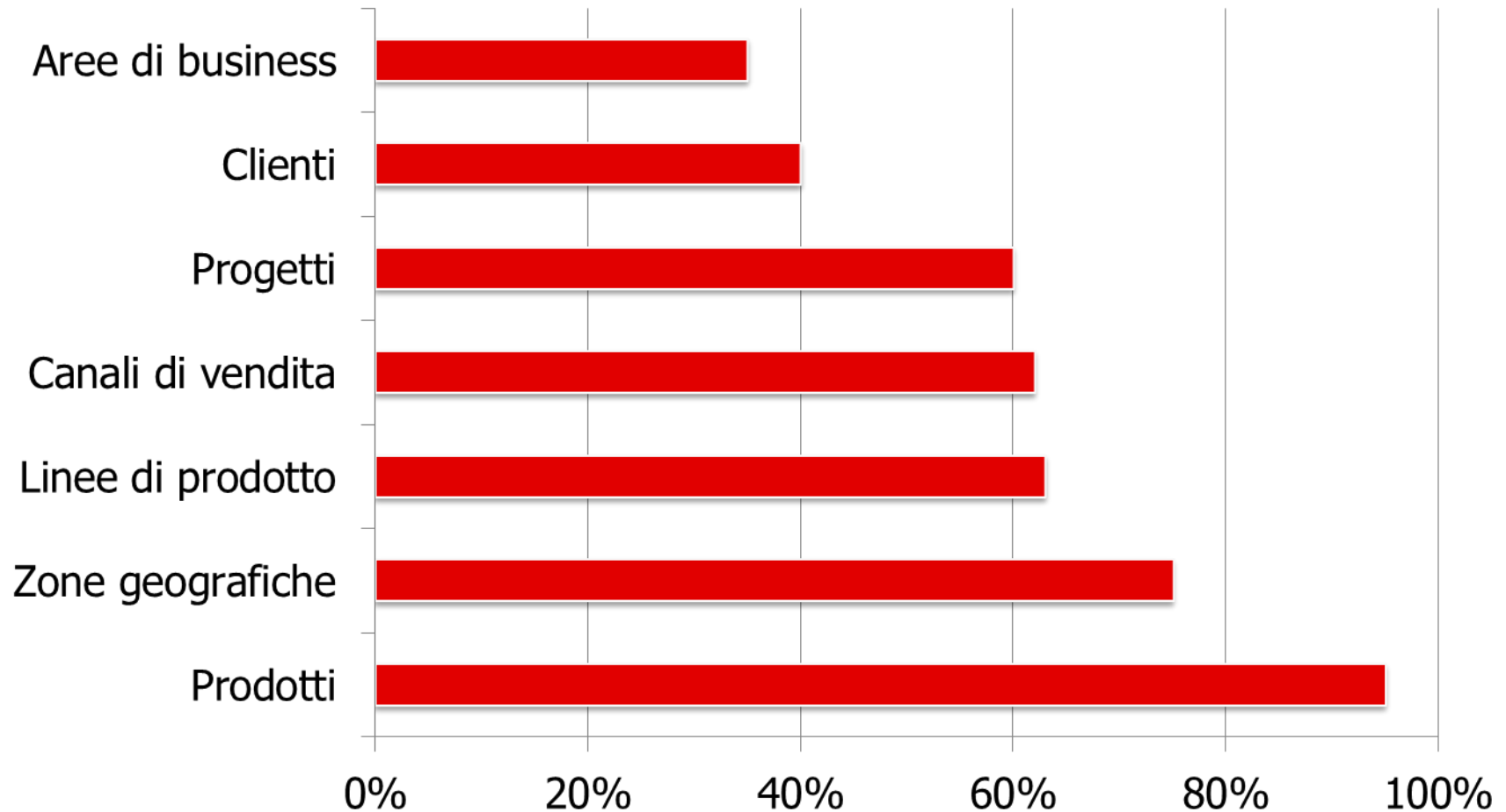
- spiegare le diverse metodologie di calcolo dei costi di prodotto, mostrandone logiche e metodi operativi
- confrontare i risultati delle diverse metodologie di calcolo, applicate a diverse tipologie di decisione sia di breve periodo, sia strategiche
- illustrare l'utilizzo delle "schede di costo"
- fornire indicazioni pratiche e schemi di riferimento, per l'impostazione del sistema aziendale di contabilità industriale

Prodotti
Servizi
Commesse
Progetti

Le logiche e i metodi che esamineremo si applicano indifferentemente a questi oggetti

Per semplicità, parleremo sempre di “**prodotti**”

Gli oggetti del controllo di gestione



Fonte: ricerca effettuata dal Libero Istituto Universitario di Castellanza

Come calcolare i costi ?

- Gran parte delle decisioni d'impresa richiedono, soprattutto oggi, opportune analisi dei costi
- Ma quale configurazione di costo utilizzare?
 - ▲ costo primo
 - ▲ costo di fabbricazione
 - ▲ costo complessivo...
- Quale metodologia di calcolo dei costi adottare?
 - ▲ "full costing"
 - ▲ "direct costing"
 - ▲ "activity based costing" ...

Quali costi per quali decisioni ?

- Prima di pensare al "come", in realtà, occorrerebbe domandarsi **per quale scopo** si devono calcolare i costi
- Infatti, la risposta alla domanda è che ...
... dipende dal tipo di decisione che si deve prendere.

... **non esiste alcuna configurazione di costo**

"vera" in assoluto (cioè utilizzabile per qualsiasi scopo)

Esistono invece diverse possibili configurazioni di costo che sono "vere" in senso relativo, poiché costruite "ad hoc", per supportare specifiche decisioni

- Decisioni di “**breve periodo**” ...

- ... che mirano a massimizzare il risultato economico impiegando le risorse disponibili e, quindi, ...

- ... che non comportano modifiche alla struttura aziendale (non influiscono sui cosiddetti costi fissi)

- Decisioni di “**lungo periodo**” ...

- ... strategiche, che inducono cambiamenti nella struttura e nella capacità produttiva dell'impresa.

- individuazione dei prodotti più convenienti, in presenza di capacità produttive limitate
- decisioni di “make or buy”, ovvero: la scelta tra produrre in proprio o acquistare da altri produttori
- valutazione delle possibilità di sopportare riduzioni di prezzo, in situazione di forte competizione
- determinazione del prezzo minimo accettabile, per quantitativi addizionali, in presenza di capacità produttive non sature
- campagne promozionali, “canvass” di vendita
- ecc.

- Inserimento di nuovi prodotti (valutazione)
- investimento in nuove linee produttive
- impostazione del "pricing"
- investimenti per migliorare i processi (analisi delle "cause" dei costi)
- ecc.



STUDIO BARALE

dal 1946

Consulenti di Direzione

La classificazione dei costi

Classificazione dei costi

Costi **variabili**

Costi **fissi**

Costi **specifici**
(Costi **diretti**)

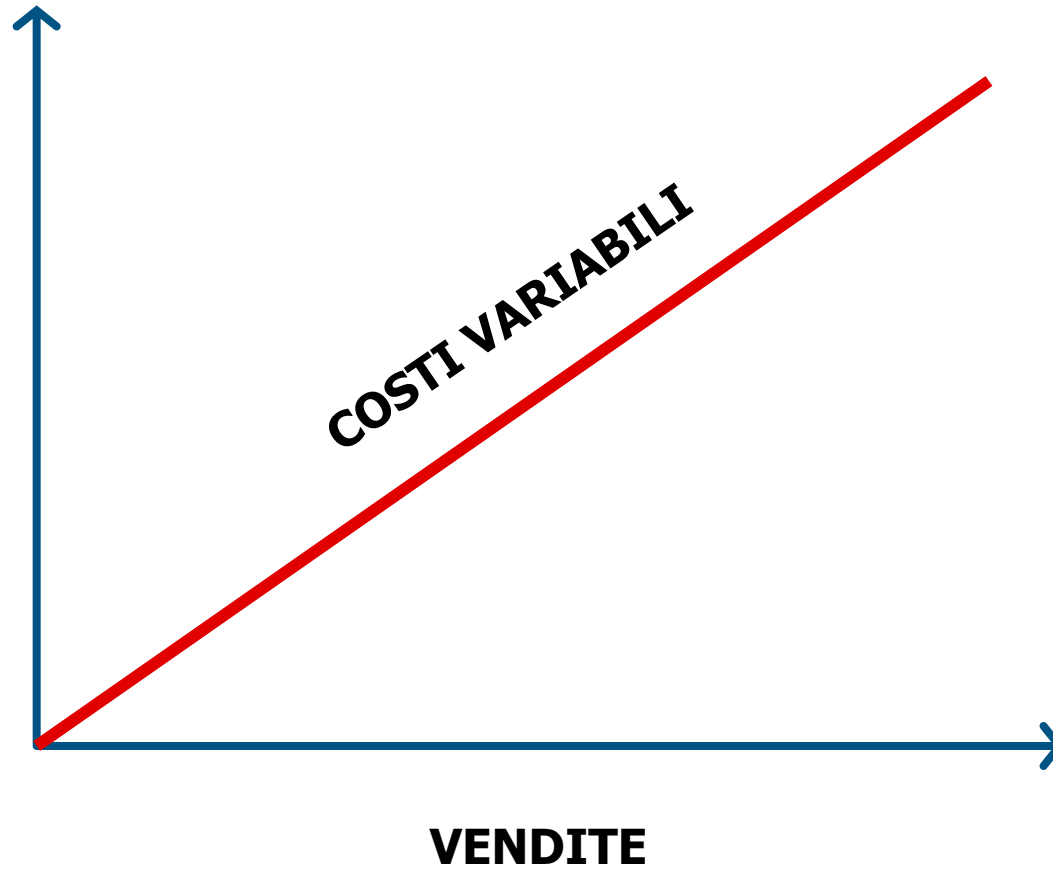
Costi **comuni**
(Costi **indiretti**)

Costi **controllabili**

Costi **non controllabili**
(overhead cost)

- Sono le voci di costo la cui entità varia “**proporzionalmente**” al variare dei volumi (di produzione e di vendita):
 - materie prime (costo della merce)
 - manodopera diretta
 - provvigioni passive
 - spese di trasporto
 - ecc.

- Sono costi che l’azienda sostiene solo se e nella misura in cui produce e vende.

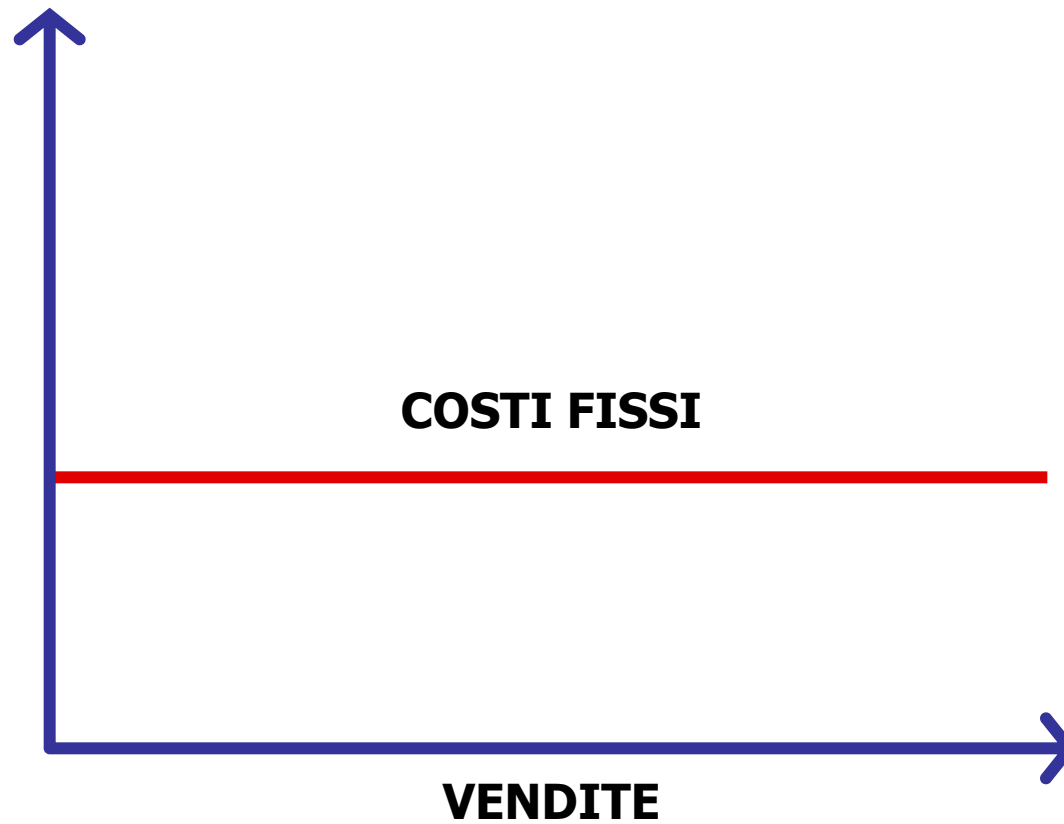


- Sono le voci di costo che – entro un determinato periodo di tempo ed entro determinati limiti del volume produttivo – non variano:
 - ammortamenti
 - stipendi amministrativi
 - spese generali (postali, telefoniche.....)
 - manutenzioni
 - canoni leasing
 - ecc.

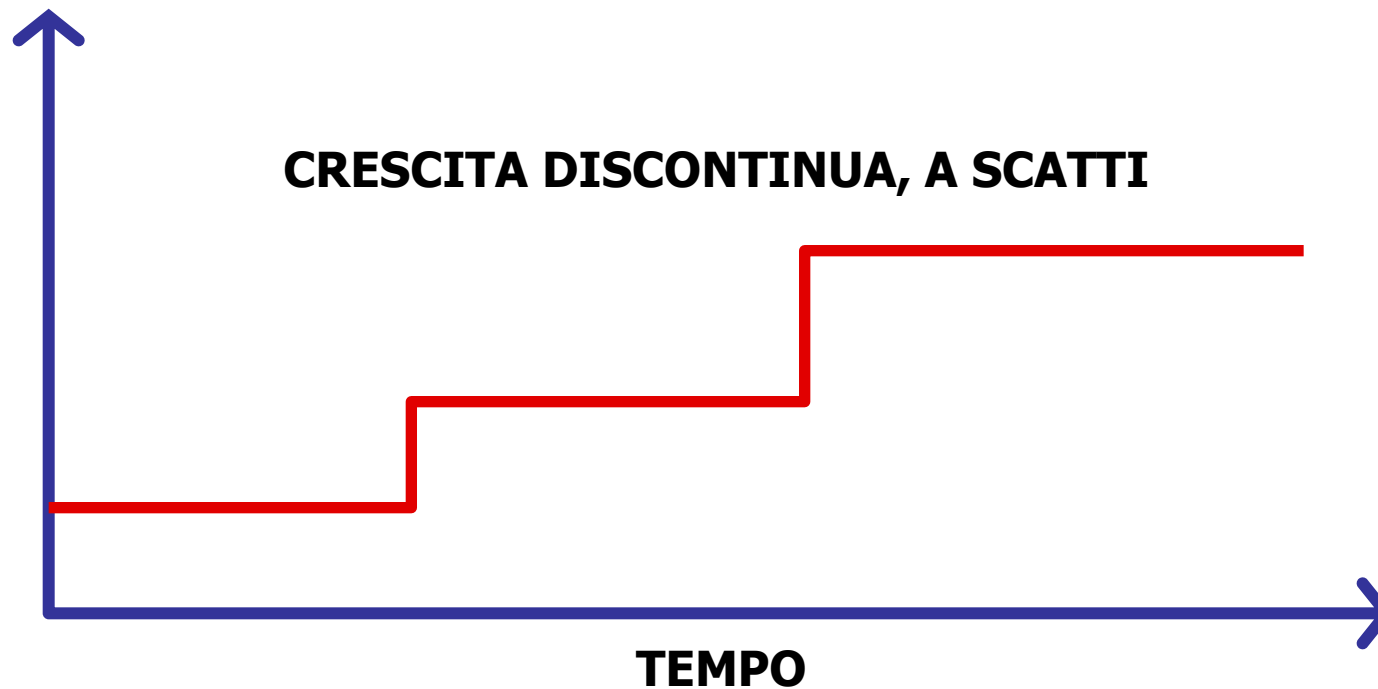
- Sono definiti anche “**costi di struttura**” in quanto devono essere sostenuti per il fatto stesso che esiste una struttura aziendale. Essi graverebbero sul conto economico anche qualora il fatturato aziendale fosse nullo

Costi fissi

Andamento entro un determinato intervallo di tempo



- Nel lungo periodo anche i costi fissi variano
- Essi crescono al raggiungimento del limite di saturazione della capacità produttiva



- Sono costi (sia variabili, sia fissi) relativi a fattori produttivi che contribuiscono esclusivamente all'ottenimento di un determinato oggetto (prodotto, servizio, fase di lavorazione, ecc.)
- Sono costi che – in quanto specifici – non si sosterebbero, se si decidesse di eliminare l'oggetto al cui ottenimento servono
- Pertanto, essi possono essere **attribuiti “direttamente” ed in modo univoco** ad un determinato oggetto di calcolo (prodotto, reparto, lavorazione, centro di costo, ecc.)

Esempi

- In generale, i costi variabili (consumi, manodopera diretta, provvigioni, ecc.)
- I costi riferibili ad un reparto “dedicato” alla produzione di una determinata linea di prodotti (ammortamenti, energia, manodopera, ecc.)
- I costi di un’iniziativa commerciale, mirata alla promozione di uno specifico prodotto
- ecc.

- Sono costi relativi a fattori produttivi che contribuiscono all'ottenimento di più oggetti di calcolo (prodotti, servizi, fasi di lavorazione, ecc.)
- Essi possono essere attribuiti ad un determinato oggetto di calcolo **soltanto in modo indiretto e non univoco**
- La loro attribuzione può avvenire soltanto mediante **congetture, ripartendoli in quote, mediante "basi" di ripartizione soggettive**

Esempi

- Le spese amministrative e generali
- I costi delle direzioni generale, commerciale, marketing, produzione, ecc.
- I costi di affitto e di gestione di un magazzino comune a tutti i prodotti
- I costi relative alla struttura informatica dell'azienda (personale, ammortamenti, utenze, ecc.)
- ecc.

- ... sono quei costi sui quali si ha potere/possibilità di controllo.
I costi non controllabili sono definiti anche “overhead cost”.
- Un costo “overhead” per il responsabile di una funzione, potrebbe essere “controllabile” ad un livello più alto dell’organizzazione.
 - I costi variabili sono tipicamente controllabili.
I costi fissi potrebbero, a seconda dei casi, essere controllabili o non controllabili.
 - E’ importante identificare correttamente i costi controllabili, per la corretta assegnazione degli obiettivi ai diversi responsabili aziendali.



STUDIO BARALE

dal 1946

Consulenti di Direzione

Il calcolo dei costi

Direct Costing Semplice (calcolo dei soli costi variabili)

Direct Costing Evoluto (calcolo dei costi specifici)

Full Costing (calcolo del costo pieno)

Activity Based Costing (calcolo dei costi per attività)

... è importante perché:

- deve essere **coerente alla strategia aziendale e, quindi, funzionale ai fattori critici di successo dell'azienda**, poiché il metodo prescelto influenza decisioni ed azioni
- deve essere **coerente allo stile di gestione** che può essere orientato alla “trasparenza” oppure preferire la possibilità di “enfaticizzare/nascondere” determinati aspetti della gestione
- determina **l'impostazione di tutto il sistema di controllo direzionale** (budgeting, reporting, analisi degli scostamenti, misurazione dei risultati, ecc.)

Nella realtà delle imprese...

Fonte: ricerca effettuata dal Libero Istituto Universitario di Castellanza

... sorprende l'assoluta prevalenza di utilizzo del "full costing".

- Inoltre, il "full costing" è applicato secondo modalità assolutamente "tradizionali", derivanti più dalle consuetudini che da precise scelte.
- La scelta di tale metodo di calcolo è spesso in netto contrasto con la strategia competitiva e con i fattori critici di successo aziendali. In particolare, con l'esigenza - sempre più diffusa - di gestire la crescente "complessità" generata dal proliferare di prodotti, varianti di prodotto, personalizzazioni e servizi accessori al prodotto.



STUDIO BARALE

dal 1946

Consulenti di Direzione

Il caso GAMMA SpA

- La GAMMA è un'azienda medio-piccola che produce cinque tipi di prodotti.
- I prodotti 1, 2 e 3 sono realizzati ciascuno in un reparto diverso. I prodotti 4a e 4b, invece, condividono lo stesso reparto produttivo.

Dati tecnici		Reparto 1	Reparto 2	Reparto 3	Reparto 4	
		Prodotto 1	Prodotto 2	Prodotto 3	Prodotto 4a	Prodotto 4b
Capacità produttiva disponibile	ore/macchina	7.500,00	17.000,00	17.200,00	18.700,00	
Tempi standard produzione	ore/macchina	0,05	0,07	0,08	0,05	0,06

Informazioni generali



GAMMA SpA (Tavola 1)

Costi variabili unitari	metro/lineare	Prodotto 1	Prodotto 2	Prodotto 3	Prodotto 4a	Prodotto 4b
Materie prime	Euro	13,00	11,00	8,00	6,00	5,00
Manodopera diretta	Euro	3,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Costi variabili di fabbricazione	Euro	1,00	0,97	0,50	1,60	2,53
Provvigioni commerciali	%	10,0%	7,0%	10,0%	7,0%	7,0%
Trasporti	Euro	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50

Costi fissi specifici di reparto		Reparto 1	Reparto 2	Reparto 3	Reparto 4
(stipendio responsabili reparti, ammortamenti, energia, ecc.)	Euro	500.000,00	660.000,00	640.000,00	1.080.000,00

GAMMA SpA (Tavola1)

Costi fissi comuni		
Responsabile produzione	Euro	100.000,00
Manodopera indiretta	Euro	240.000,00
Stipendi impiegati	Euro	730.000,00
Accantonamento TFR	Euro	70.000,00
Manutenzioni	Euro	80.000,00
Responsabile commerciale	Euro	100.000,00
Spese commerciali	Euro	810.000,00
Stipendi ricerca & sviluppo	Euro	288.000,00
Affitti passivi	Euro	50.000,00
Ammortamenti diversi	Euro	255.000,00
Spese pubblicitarie	Euro	300.000,00
Altre spese generali	Euro	907.000,00
Consulenze tecniche	Euro	150.000,00
Totale costi fissi comuni	Euro	4.080.000,00



STUDIO BARALE

dal 1946

Consulenti di Direzione

**Direct
costing**

- Si basa sulla classificazione dei costi variabili e fissi
- Prevede che al prodotto (oggetto di calcolo) si attribuiscono **soltanto gli elementi di costo variabili**
 - materie prime (costo della merce)
 - manodopera diretta
 - lavorazioni esterne
 - provvigioni passive
 - spese di trasporto
 - ecc.
- E' un metodo "oggettivo" che **evita** qualsiasi congettura per l'attribuzione ai prodotti anche di quote dei costi fissi.

- Con il “direct costing” la redditività dei prodotti è misurata dal “ **margine di contribuzione** ”:

Margine di contribuzione = Ricavi – Costi Variabili

Margine contribuz.unit. = Prezzo unit. – Costo variabile unit.

- I costi fissi sono considerati “costi di periodo”, cioè costi che devono essere sostenuti in un determinato periodo di tempo, indipendentemente dai volumi di produzione/vendita realizzati nel medesimo periodo.
- I costi fissi non sono né ripartiti, né imputati ai prodotti, ma sono considerati come un ammontare complessivo che deve essere **coperto** dal margine di contribuzione complessivo.

	Prodotto 1		Prodotto 2		Prodotto 3		Prodotto 4a		Prodotto 4b	
Ricavi										
Prezzo unitario di vendita	30,00	100,0%	29,00	100,0%	25,00	100,0%	20,00	100,0%	21,00	100,0%
Costi variabili unitari										
Materie prime	13,00	43,3%	11,00	37,9%	8,00	32,0%	6,00	30,0%	5,00	23,8%
Manodopera diretta	3,00	10,0%	4,00	13,8%	4,00	16,0%	4,00	20,0%	4,00	19,0%
Costi variabili di fabbricazione	1,00	3,3%	0,97	3,3%	0,50	2,0%	1,60	8,0%	2,53	12,0%
Provvigioni commerciali	3,00	10,0%	2,03	7,0%	2,50	10,0%	1,40	7,0%	1,47	7,0%
Trasporti	0,50	1,7%	0,50	1,7%	0,50	2,0%	0,50	2,5%	0,50	2,4%
Totale costi variabili	20,50	68,3%	18,50	63,8%	15,50	62,0%	13,50	67,5%	13,50	64,3%
Margine di contribuzione unitario	9,50	31,7%	10,50	36,2%	9,50	38,0%	6,50	32,5%	7,50	35,7%

- L'applicazione del sistema di "Direct costing" evidenzia che tutti i prodotti hanno margine di contribuzione positivo.
- Ciascun prodotto ha un margine di contribuzione unitario diverso, sia in termini assoluti, sia in termini percentuali.

- Per il costo delle **materie prime** consumate per unità di prodotto è necessario predisporre le distinte-base di ciascun prodotto e definire i prezzi unitari (standard) di ogni materia prima/componente.
- Per calcolare il costo della **manodopera diretta** è necessario rilevare, per ciascun prodotto, i tempi necessari ad effettuare le diverse lavorazioni necessarie; inoltre occorre stabilire il costo orario della manodopera (costo medio aziendale o costo medio per categoria/qualifica).

- Per gli **altri costi variabili di fabbricazione** (energia, materiali di consumo, ecc.) è necessario effettuare rilevazioni per individuarne i consumi per tipologia di prodotto.
- Per le **provvigioni** è sufficiente applicare la relativa aliquota al prezzo di vendita dei diversi prodotti. Nel caso di provvigioni per “canale” di vendita o per cliente, sarà necessario determinare un’incidenza percentuale media di tali costi sui ricavi di vendita.
- Anche per gli **altri costi variabili commerciali** (trasporti, assicurazioni sui trasporti, ecc.) sarà necessario determinare un’incidenza percentuale media di tali costi sui ricavi di vendita

Conto economico a margine di contribuzione

GAMMA SpA (Tavola 3)

	Prodotto 1		Prodotto 2		Prodotto 3		Prodotto 4a		Prodotto 4b		TOTALE		
Volumi di vendita (metri/lineari)	150.000		242.857		214.286		170.000		170.000				
Prezzo unitario di vendita	30,00		29,00		25,00		20,00		21,00				
Ricavi totali	4.500.000	100%	7.042.853	100%	5.357.150	100%	3.400.000	100%	3.570.000	100%	23.870.003	100%	
Costi variabili													
Materie prime	1.950.000	43,3%	2.671.427	37,9%	1.714.288	32,0%	1.020.000	30,0%	850.000	23,8%	8.205.715	34,4%	
Manodopera diretta	450.000	10,0%	971.428	13,8%	857.144	16,0%	680.000	20,0%	680.000	19,0%	3.638.572	15,2%	
Costi variabili di fabbricazione	150.000	3,3%	235.571	3,3%	107.143	2,0%	272.000	8,0%	430.100	12,0%	1.194.814	5,0%	
Provvigioni commerciali	450.000	10,0%	493.000	7,0%	535.715	10,0%	238.000	7,0%	249.900	7,0%	1.966.615	8,2%	
Trasporti	75.000	1,7%	121.429	1,7%	107.143	2,0%	85.000	2,5%	85.000	2,4%	473.572	2,0%	
Totale costi variabili	3.075.000	68,3%	4.492.855	63,8%	3.321.433	62,0%	2.295.000	67,5%	2.295.000	64,3%	15.479.288	64,8%	
Margine di contribuzione totale	1.425.000	31,7%	2.549.999	36,2%	2.035.717	38,0%	1.105.000	32,5%	1.275.000	35,7%	8.390.716	35,2%	
Costi fissi totali (specifici + comuni)												6.960.000	28,7%
Risultato netto												1.430.716	6,4%



STUDIO BARALE

dal 1946

Consulenti di Direzione

www.studiobarale.it



Torino - Milano - Casale Monferrato - Vicenza - Lucca - Ascoli Piceno - Bari - Reggio Calabria