



**STUDIO BARALE**

dal 1946  
Consulenti di Direzione

# Calcolare il costo dei prodotti

Metodi alternativi a confronto



**Parte 1**

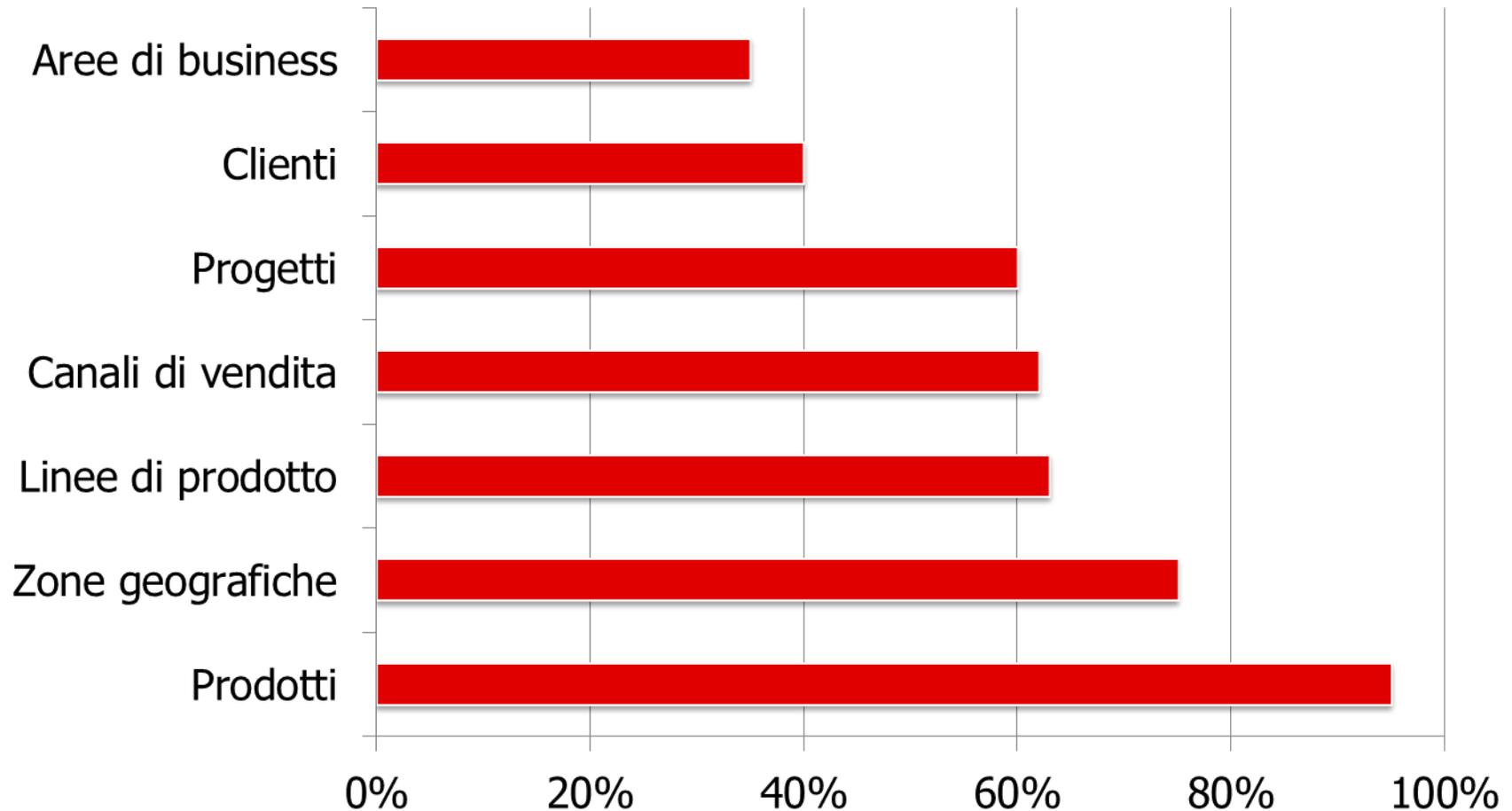
- spiegare le diverse metodologie di calcolo dei costi di prodotto, mostrandone logiche e metodi operativi
- confrontare i risultati delle diverse metodologie di calcolo, applicate a diverse tipologie di decisione sia di breve periodo, sia strategiche
- illustrare l'utilizzo delle "schede di costo"
-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

<b>Prodotti</b>
<b>Servizi</b>
<b>Commesse</b>
<b>Progetti</b>

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**

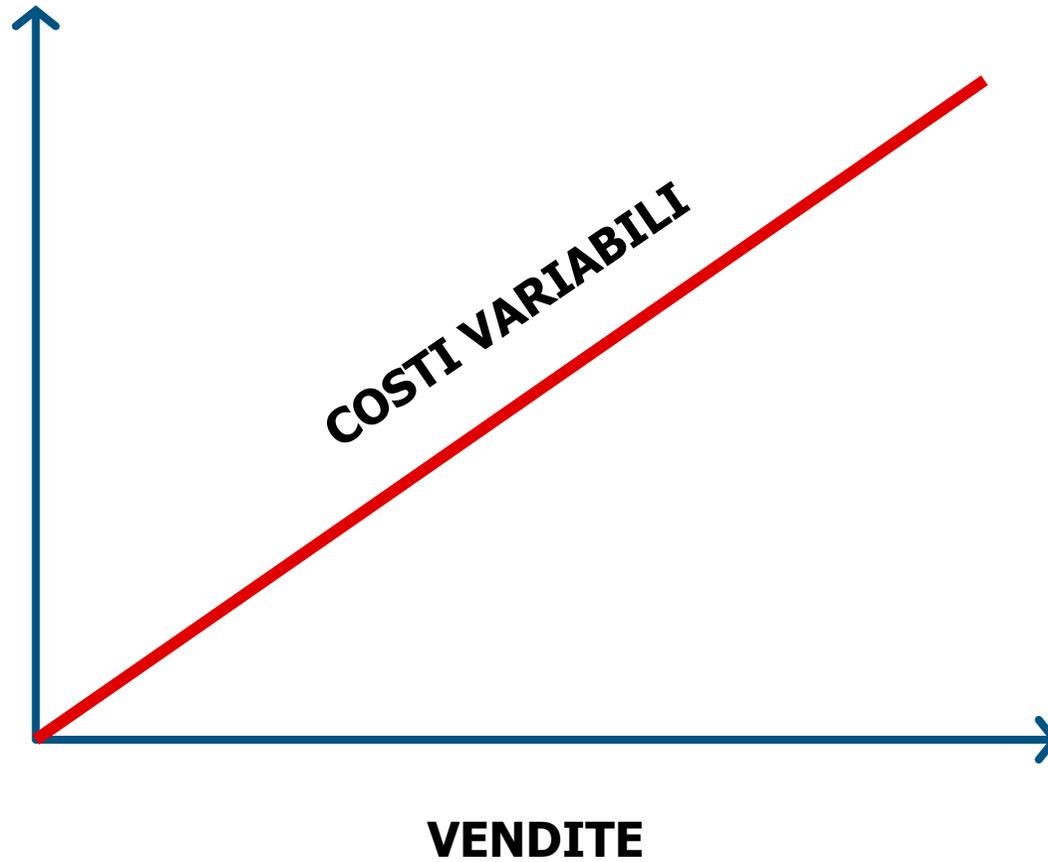
Costi **specifici**  
(Costi **diretti**)

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

Costi **controllabili**

Costi **non controllabili**  
(overhead cost)

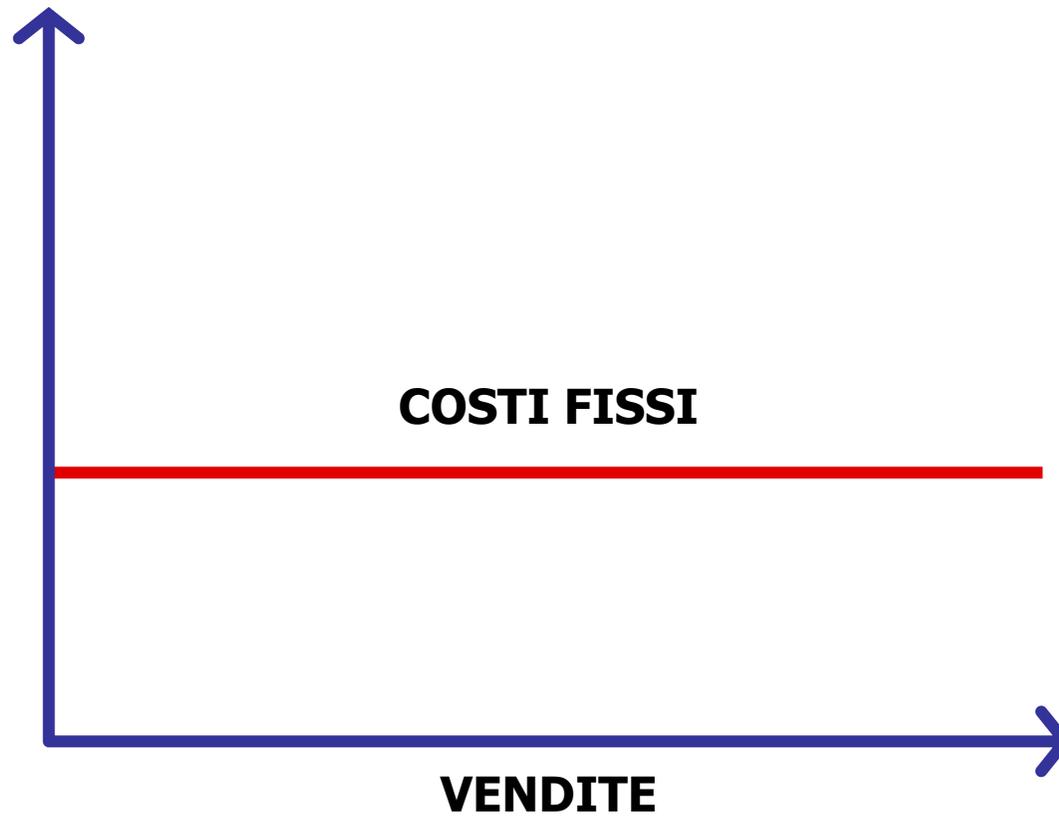
- Sono le voci di costo la cui entità varia “**proporzionalmente**” al variare dei volumi (di produzione e di vendita):
  - materie prime (costo della merce)
  - manodopera diretta
  - provvigioni passive
  - spese di trasporto
  - ecc.
  
- Sono costi che l’azienda sostiene solo se e nella misura in cui produce e vende.



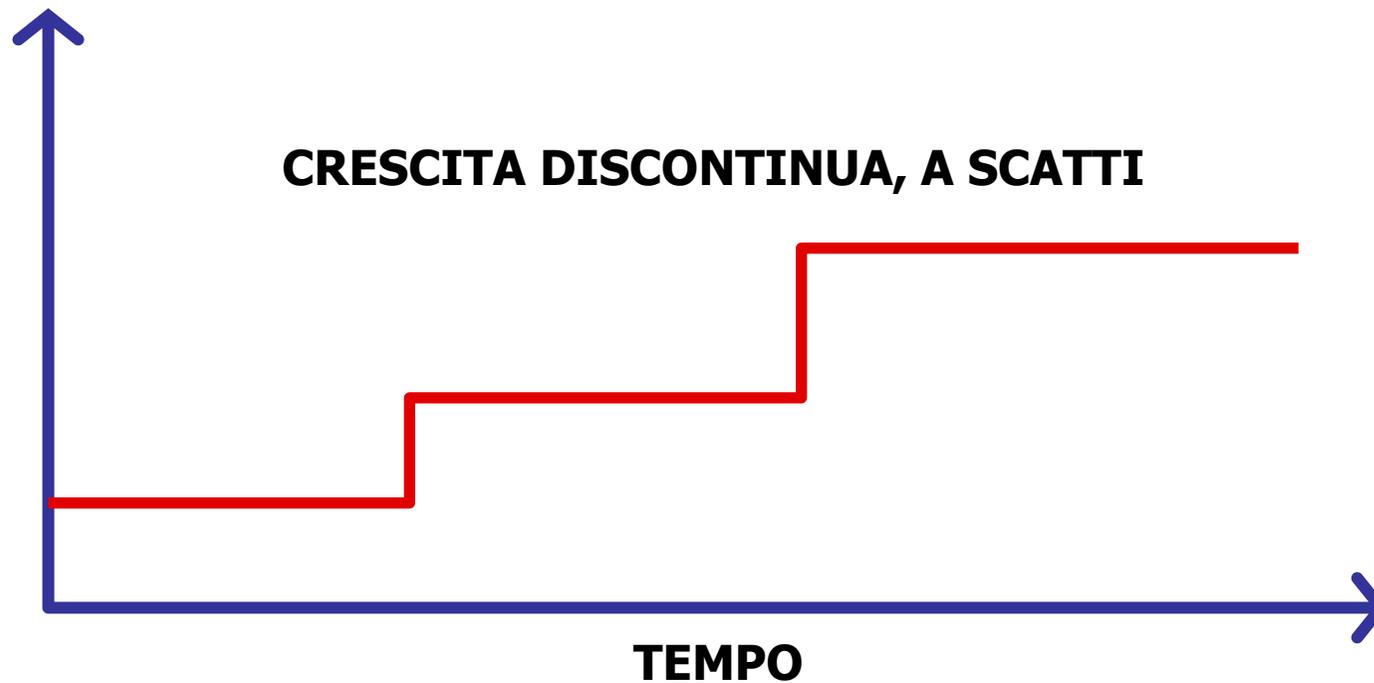
- Sono le voci di costo che – entro un determinato periodo di tempo ed entro determinati limiti del volume produttivo – non variano:
  - ammortamenti
  - stipendi amministrativi
  - spese generali (postali, telefoniche.....)
  - manutenzioni
  - canoni leasing
  - ecc.
  
- Sono definiti anche “**costi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

# Costi comuni (indiretti)

## 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)

<b>Costi variabili unitari</b>	metro/lineare	<b>Prodotto 1</b>	<b>Prodotto 2</b>	<b>Prodotto 3</b>	<b>Prodotto 4a</b>	<b>Prodotto 4b</b>
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

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

GAMMA SpA (Tavola1)

<b>Costi fissi comuni</b>		
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
<b>Totale costi fissi comuni</b>	<b>Euro</b>	<b>4.080.000,00</b>



**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.

	<b>Prodotto 1</b>		<b>Prodotto 2</b>		<b>Prodotto 3</b>		<b>Prodotto 4a</b>		<b>Prodotto 4b</b>	
<b>Ricavi</b>										
Prezzo unitario di vendita	30,00	100,0%	29,00	100,0%	25,00	100,0%	20,00	100,0%	21,00	100,0%
<b>Costi variabili unitari</b>										
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%
<b>Totale costi variabili</b>	<b>20,50</b>	<b>68,3%</b>	<b>18,50</b>	<b>63,8%</b>	<b>15,50</b>	<b>62,0%</b>	<b>13,50</b>	<b>67,5%</b>	<b>13,50</b>	<b>64,3%</b>
<b>Margine di contribuzione unitario</b>	<b>9,50</b>	<b>31,7%</b>	<b>10,50</b>	<b>36,2%</b>	<b>9,50</b>	<b>38,0%</b>	<b>6,50</b>	<b>32,5%</b>	<b>7,50</b>	<b>35,7%</b>

- 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				
<b>Ricavi totali</b>	<b>4.500.000</b>	<b>100%</b>	<b>7.042.853</b>	<b>100%</b>	<b>5.357.150</b>	<b>100%</b>	<b>3.400.000</b>	<b>100%</b>	<b>3.570.000</b>	<b>100%</b>	<b>23.870.003</b>	<b>100%</b>	
<b>Costi variabili</b>													
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%	
<b>Totale costi variabili</b>	<b>3.075.000</b>	<b>68,3%</b>	<b>4.492.855</b>	<b>63,8%</b>	<b>3.321.433</b>	<b>62,0%</b>	<b>2.295.000</b>	<b>67,5%</b>	<b>2.295.000</b>	<b>64,3%</b>	<b>15.479.288</b>	<b>64,8%</b>	
<b>Margine di contribuzione totale</b>	<b>1.425.000</b>	<b>31,7%</b>	<b>2.549.999</b>	<b>36,2%</b>	<b>2.035.717</b>	<b>38,0%</b>	<b>1.105.000</b>	<b>32,5%</b>	<b>1.275.000</b>	<b>35,7%</b>	<b>8.390.716</b>	<b>35,2%</b>	
<b>Costi fissi totali (specifici + comuni)</b>												<b>6.960.000</b>	<b>28,7%</b>
<b>Risultato netto</b>												<b>1.430.716</b>	<b>6,4%</b>

