

Scuola di formazione alla professione di Dottore Commercialista



PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

**PROCESSO DI BUDGETING PER LA PROGRAMMAZIONE OPERATIVA
DELLA GESTIONE**

ANALISI DEI COSTI PER LE DECISIONI AZIENDALI

VALUTAZIONE INTEGRATA DELLE PERFORMANCE D'IMPRESA

A cura di Roberta Biscarini e Marco Malizia



PRIMA PARTE: INTRODUZIONE E DEFINIZIONI



I COSTI NEI DUE SISTEMI CONTABILI

DIFFERENZE ED ANALOGIE

	CO.GE.	CO.AN.
CRITERI DI RICLASSIFICAZIONE	PER NATURA	PER DESTINAZIONE
INFORMAZIONI UTILIZZATE	DOCUMENTO DEI RAPPORTI CON L'ESTERNO	DOCUMENTI DELLE RELAZIONI INTERNE
RILEVAZIONI	OGGETTIVE STIMATE	QUANTITATIVE ED A STANDARD
OBIETTIVI	RILEVANZA ECONOM. DEI COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO	PERMETTE VALUTAZIONI
METODOLOGIA CALCOLO	PARTITA DOPPIA	SI DEFINISCE DI VOLTA IN VOLTA (contab., extracontab., mista)
CONFIGURAZIONI COSTO	UNICA	MOLTEPLICI A SECONDA DEGLI OBIETTIVI



CONTABILITÀ INDUSTRIALE

SI PROPONE:

- RISULTATI A BREVE PERIODO, MESE O BIMESTRE
- RISULTATI SPECIFICI: PER OGNI SETTORE AZIENDALE E PER OGNI ARTICOLO PRODOTTO
- CONTROLLI RAVVICINATI NEL TEMPO

RILEVA:

- DATI ANALITICI: RICLASSIFICANDO IN MODO PIU' DETTAGLIATO ED OMOGENEO I COSTI ED I RICAVI RILEVATI DALLA CONTABILITÀ GENERALE
- SIA DATI STORICI CHE DATI PREDETERMINATI (PREVISTO O STANDARD)
- COSTI E RICAVI SECONDO DESTINAZIONE



CONTABILITÀ GENERALE

SI PROPONE RISULTATI:

- ANNUI CORRISPONDENTI ALLA DURATA DELL'ESERCIZIO
- GLOBALI, VALIDI PER L'INSIEME DELLA PRODUZIONE
- SOLITAMENTE POSTICIPATI AL MOMENTO DELLA COMPILAZIONE DEL BILANCIO
- PATRIMONIALI O DI REDDITO PER L'INTERA GESTIONE AZIENDALE

RILEVA:

- DATI SINTETICI, CIOÈ NON SCOMPOSTI IN TUTTI I LORO COMPONENTI ELEMENTARI
- DATI STORICI
- COSTI E RICAVI SECONDO LA LORO NATURA



COMPITI DELLA CONTABILITÀ INDUSTRIALE

- CONTROLLO DEI COSTI DI GESTIONE PER TUTTI I CENTRI DI SPESE DELL'AZIENDA
- DETERMINAZIONE DEL COSTO FINALE DI OGNI ARTICOLO PRODOTTO AL FINE DI DETERMINARE LA REMUNERATIVITÀ ED IL PREZZO MINIMO DI VENDITA
- ANALISI NON SOLO DI CIÒ CHE L'AZIENDA PRODUCE, MA DI CIÒ CHE POTREBBE PRODURRE UTILIZZANDO DIVERSAMENTE GLI STESSI FATTORI PRODUTTIVI
- CONTROLLO CONTINUO DEGLI IMMOBILIZZI (MATERIA PRIMA, SEMILAVORATI, PRODOTTI FINITI)
- CONTROLLO BUDGETARIO DEI SETTORI E DELLE SPESE AZIENDALI
- FORMULAZIONE DEI PREVENTIVI E PROGRAMMI ECONOMICI E FINANZIARI
- VALUTAZIONE DELLA CONVENIENZA DI PRODURRE O ACQUISTARE



LE FIGURE DI COSTO RICORRENTI NELLE DECISIONI STRATEGICHE



LE PRINCIPALI CONFIGURAZIONI DI COSTO NELLA CONTABILITÀ INDUSTRIALE

OBIETTIVO	CONFIGURAZIONE
MISURARE CON PRECISIONE LE RISORSE ASSORBITE/ CONSUMATE DA DETERMINATI PRODOTTI O DETERMINATE AREE AZIENDALI	COSTI DIRETTI COSTI INDIRETTI
MISURARE IL COMPORTAMENTO DEI COSTI RISPETTO ALLA VARIAZIONE DEI VOLUMI DI ATTIVITÀ DELL'AZIENDA	COSTI VARIBILI COSTI FISSI ALTRI COSTI (misti e a gradini)
-RILEVARE COSTI SOSTENUTI IN AZIENDA -STRUTTURARE IL BUDGET AZIENDALE IN BASE A DEFINITI OBIETTIVI AZIENDALI	COSTI CONSUNTIVO COSTO STANDARD
PRENDERE DECISIONI TATTICHE E/O STRATEGICHE VALUTANDO L'IMPATTO SUI COSTI DELLE SCELTE OPERATIVE CHE L'AZIENDA DEVE COMPIERE	COSTO PARZIALE COSTO PIENO



I COSTI RISPETTO ALL'OGGETTO DI RIFERIMENTO

PARAMETRO: ATTRIBUIBILITÀ A SPECIFICI PRODOTTI, FASI DI PROCESSO, REPARTI



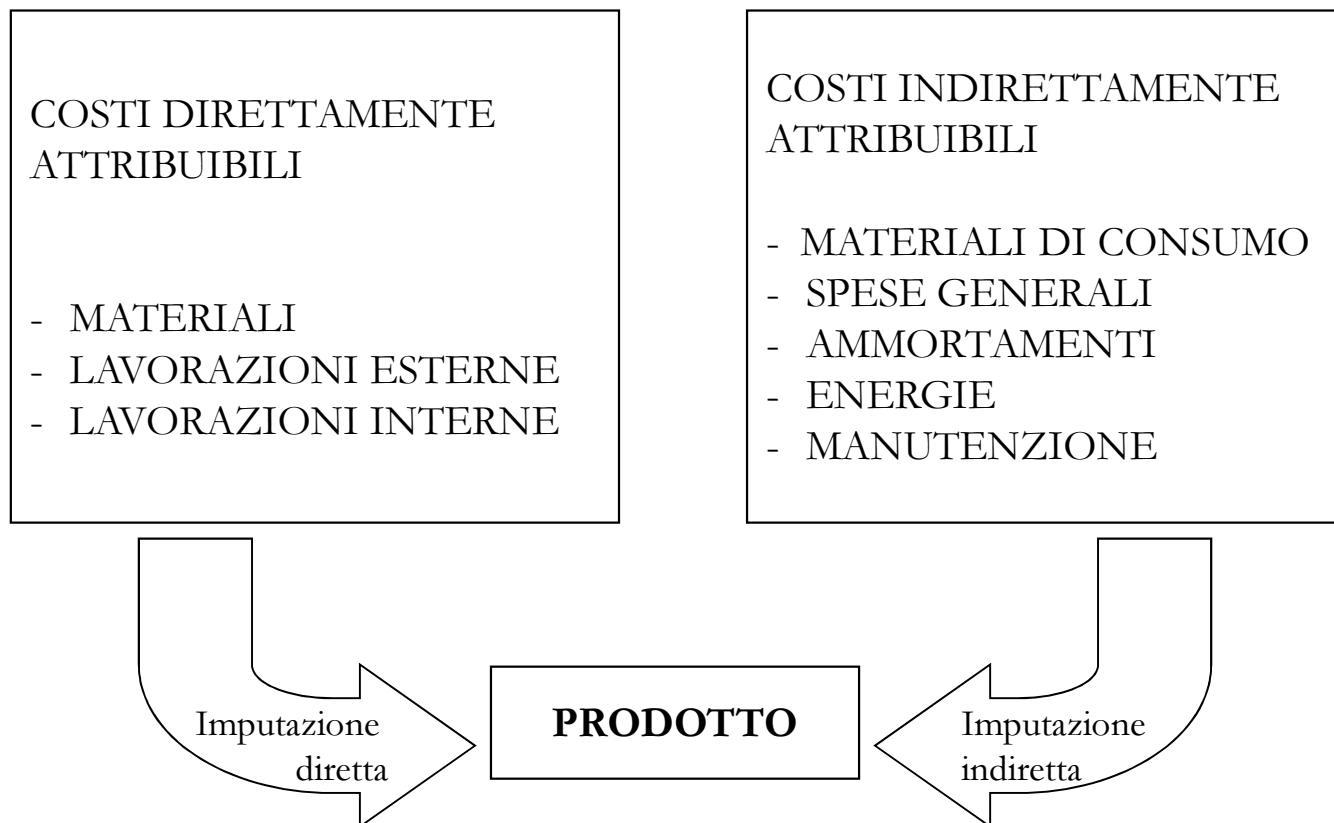


ESEMPIO DI CLASSIFICAZIONE DEI COSTI DIRETTI/INDIRETTI IN FUNZIONE DELL'OGGETTO DI RIFERIMENTO

	IN RELAZIONE AL PRODOTTO	IN RELAZIONE AL CENTRO
MANODOPERA DIRETTA	COSTI DIRETTI	COSTI DIRETTI
MATERIE PRIME		
ENERGIE	COSTI INDIRETTI	COSTI INDIRETTI
LAVORAZIONI ESTERNE		
AMMORTAMENTI		
MACCHINE		
STIPENDI CAPI REPARTO		
COSTI COMMERCIALI		
SPESE GENERALI		



CRITERI DI IMPUTAZIONE DEI COSTI





COSTI FISSI, VARIABILI, MISTI ED A GRADINI: ANDAMENTO DEL COSTO TOTALE E DEL COSTO UNITARIO

TIPO DI COSTO	ANDAMENTO COSTO TOTALE	ANDAMENTO COSTO UNITARIO
<p>COSTO VARIABILE Es.: <i>Costo materia prima</i> Entro ragionevoli limiti il costo unitario è costante indipendentemente dalle quantità, il costo totale è proporzionale alle quantità</p>	€ quantità	€ quantità
<p>COSTO FISSI Es.: <i>Ammortamento telaio</i> L'entità totale del costo è indipendente dal numero delle maglie, l'incidenza unitaria su ogni maglia diminuisce all'aumentare dei volumi sviluppati</p>	€ Quantità	€ Quantità
<p>COSTO MISTO Es.: <i>Stipendio ispettore commerciale</i> composto da una parte fissa e da una parte proporzionale ai volumi di vendita</p>	€ n. maglie	€ Quantità
<p>COSTO A GRADINI Es.: <i>Indiretti produzione</i> Posto che per attività 100 l'entità del costo sia 30, per ogni incremento di attività tra 100 e 200 l'entità del costo sarà 60 e così via</p>	€ quantità	€ quantità

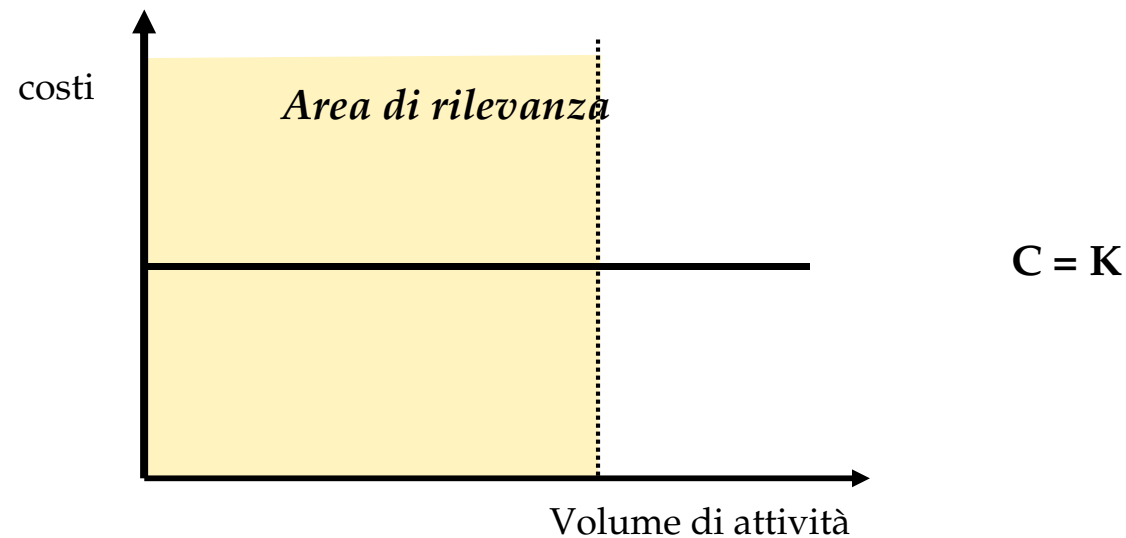


La contabilità dei costi e le comparazioni con la contabilità generale

Classificazione: costi fissi

Costi fissi o costanti sono quelli che non variano rispetto al variare del *cost driver* (ossia di un volume di attività, quale ad esempio il volume della produzione)

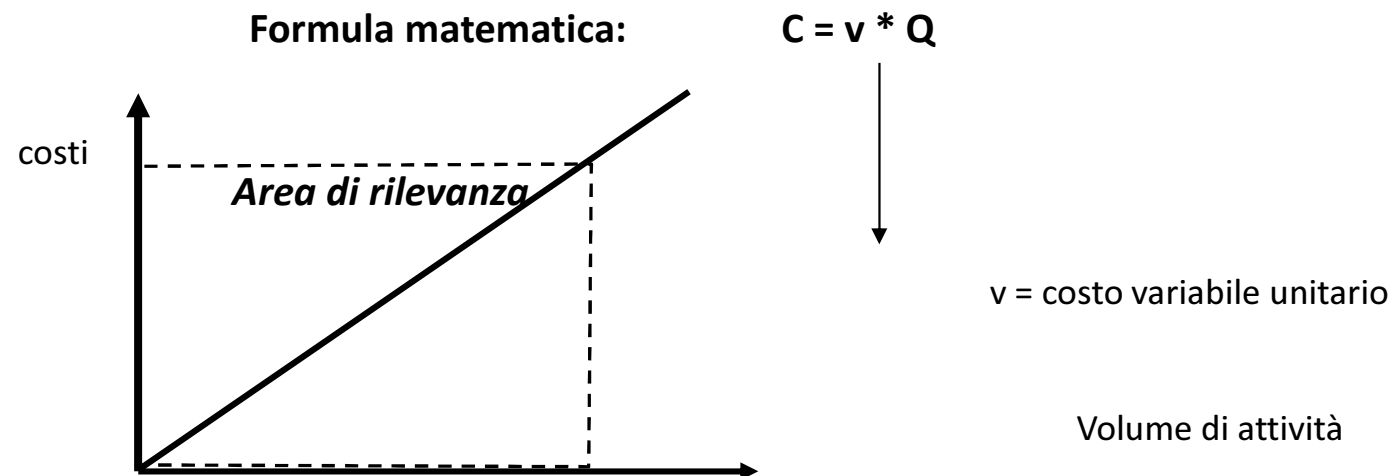
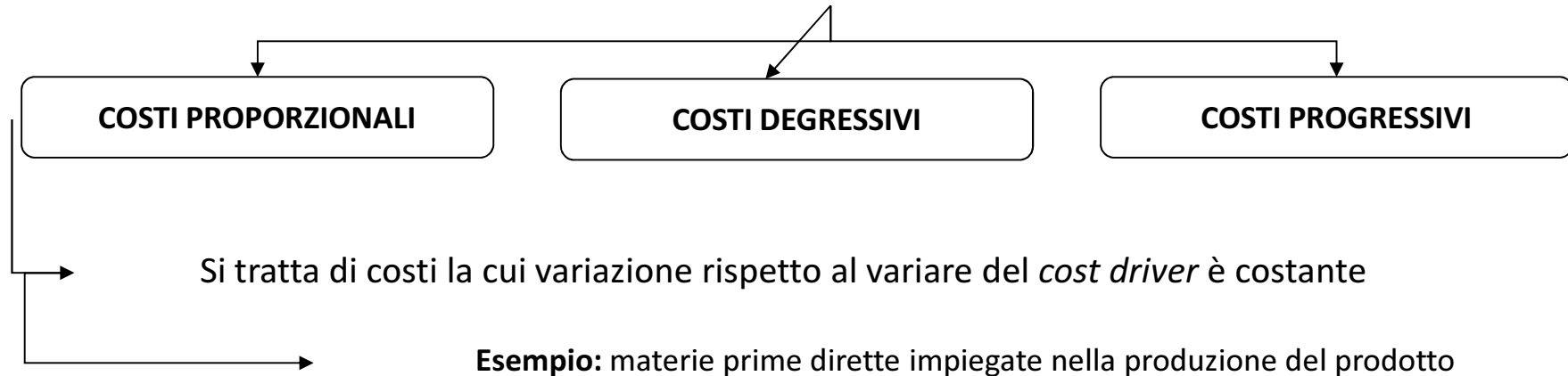
Formula matematica: $C = K$



ESEMPIO: il fitto annuale di un capannone



La contabilità dei costi e le comparazioni con la contabilità generale
Classificazione: costi variabili





COSTI RISPETTO AL MOMENTO DI CALCOLO

PARAMETRO: MOMENTO IN CUI VIENE EFFETTUATO IL CALCOLO

COSTI CONSUNTIVI

CIÒ CHE È STATO

LA LORO MANIFESTAZIONE È ACCERTATA DAI RICONTRI OGGETTIVI: SONO DETERMINATI DOPO ESSERE STATI SOSTENUTI

COSTI STANDARD

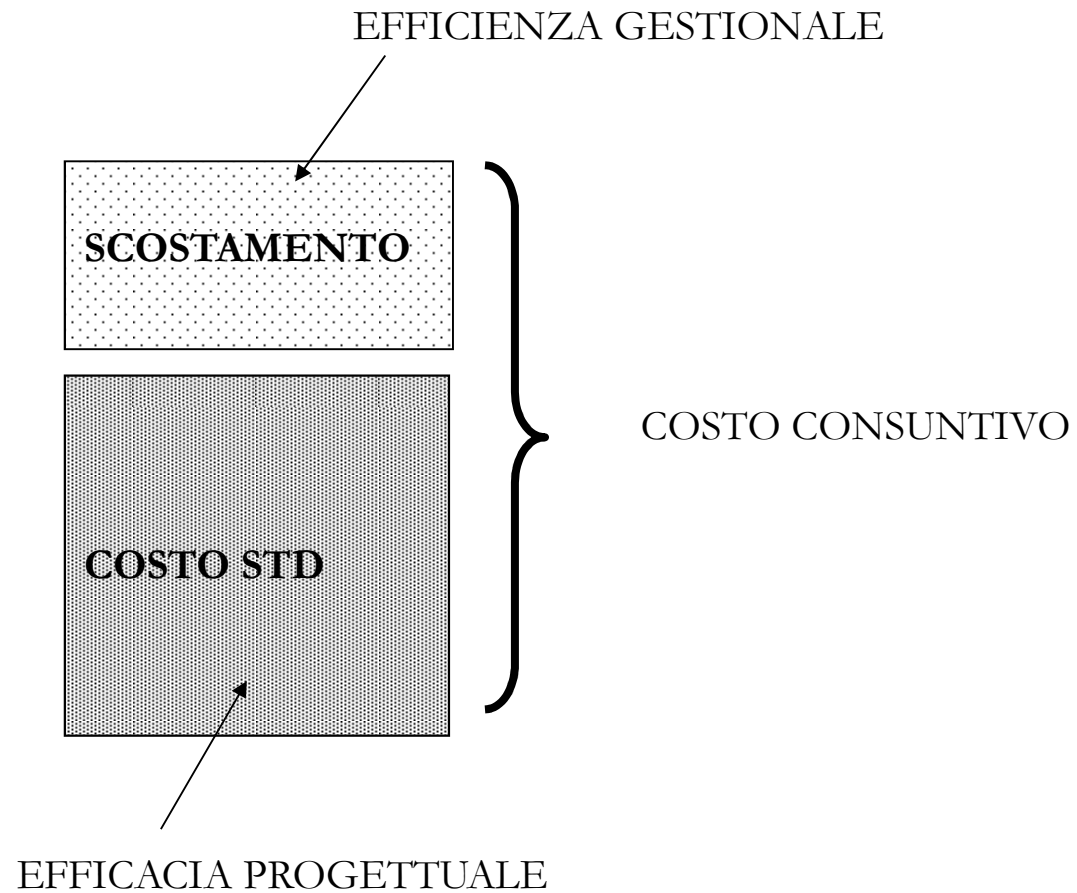
CIÒ CHE DEVE ESSERE

SONO DETERMINATI EX ANTE SULLA BASE DI UNA SERIE DI CIRCOSTANZE IPOTIZZATE CHE TENGONO CONTO DI OBIETTIVI DI SVILUPPO DI EFFICACIA/ EFFICIENZA GESTIONALI, QUANTITA' TIPICHE X PREZZI TIPICI

COSTI STIMATI

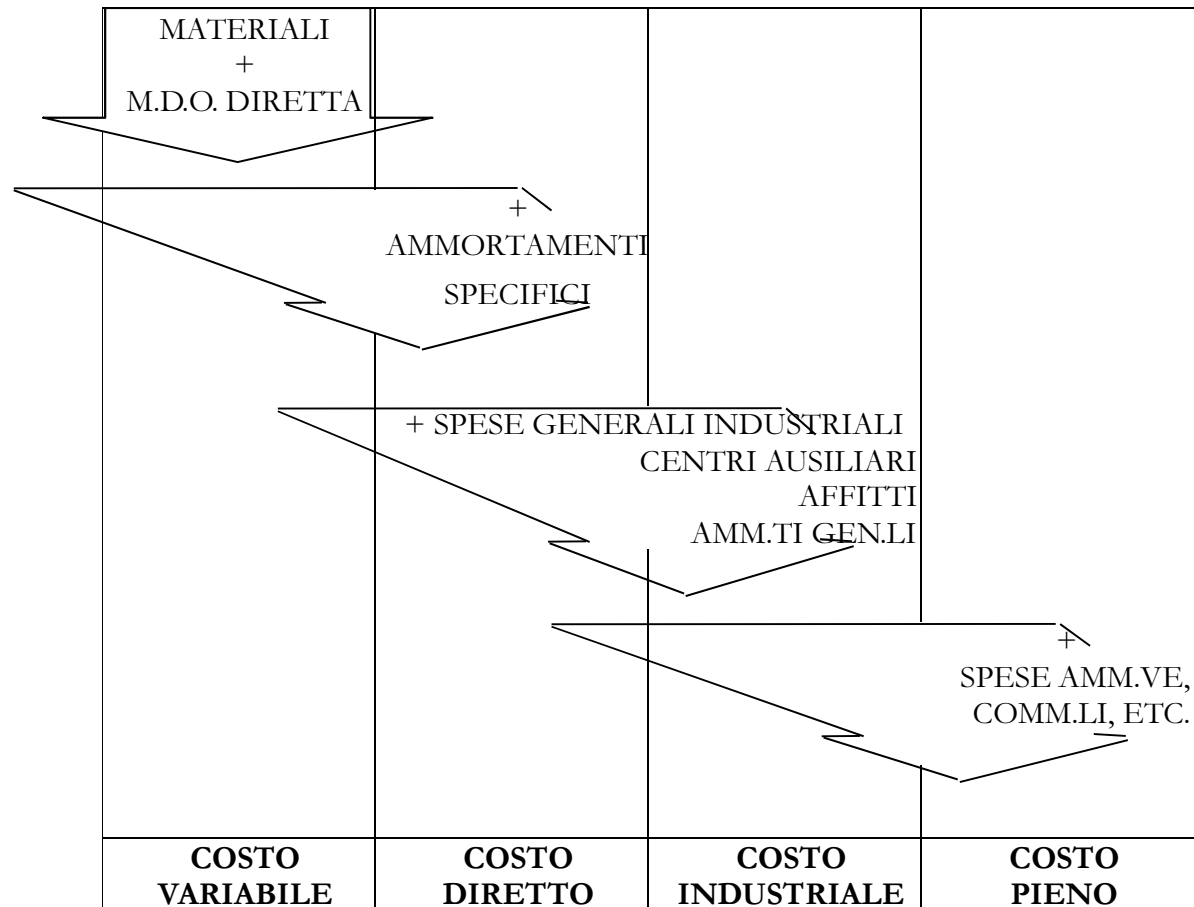
CIÒ CHE SI PREVEDE SARÀ

SOTTOPOSTO PER LE IMPUTAZIONI DEI COSTI INDIRETTI IN BASE A PARAMETRI DEFINITIVI





STRUTTURA DEI COSTI DI UN PRODOTTO





**SECONDA PARTE: COSTI DIRETTI/INDIRETTI E ALCUNE
METODOLOGIE PER LA LORO ATTRIBUZIONE**



IL PROBLEMA DELLA MANODOPERA DIRETTA: COSTO VARIABILE O COSTO FISSO?

La manodopera diretta viene comunemente inserita tra i costi variabili, in quanto il suo costo è direttamente proporzionale ai volumi prodotti.

Ma ciò non è sempre vero, in quanto l'azienda spesso non può operare variazioni di organico nel momento in cui non **riesce a saturare l'impegno del personale**. **In prima approssimazione possiamo affermare che il costo della manodopera diretta è variabile solo se l'azienda ha la possibilità di operare variazioni di organico secondo le proprie esigenze produttive**. Un esempio di ciò è dato dai settori in cui la legge permette alle aziende di utilizzare lavoratori stagionali (es.: settore agricolo, conserviero, etc.).

La manodopera diretta è pure da considerare un costo **variabile allorquando l'azienda ne satura la capacità produttiva**. Il poter spostare infatti manodopera da una linea produttiva all'altra (laddove ciò sia fattibile) non lascia capacità lavorativa inutilizzata all'interno dell'azienda. Nel caso in cui invece la manodopera non è satura, il lasciarne inutilizzata una parte rappresenta un costo fisso, in quanto la forza lavoro che non viene utilizzata deve comunque essere retribuita.

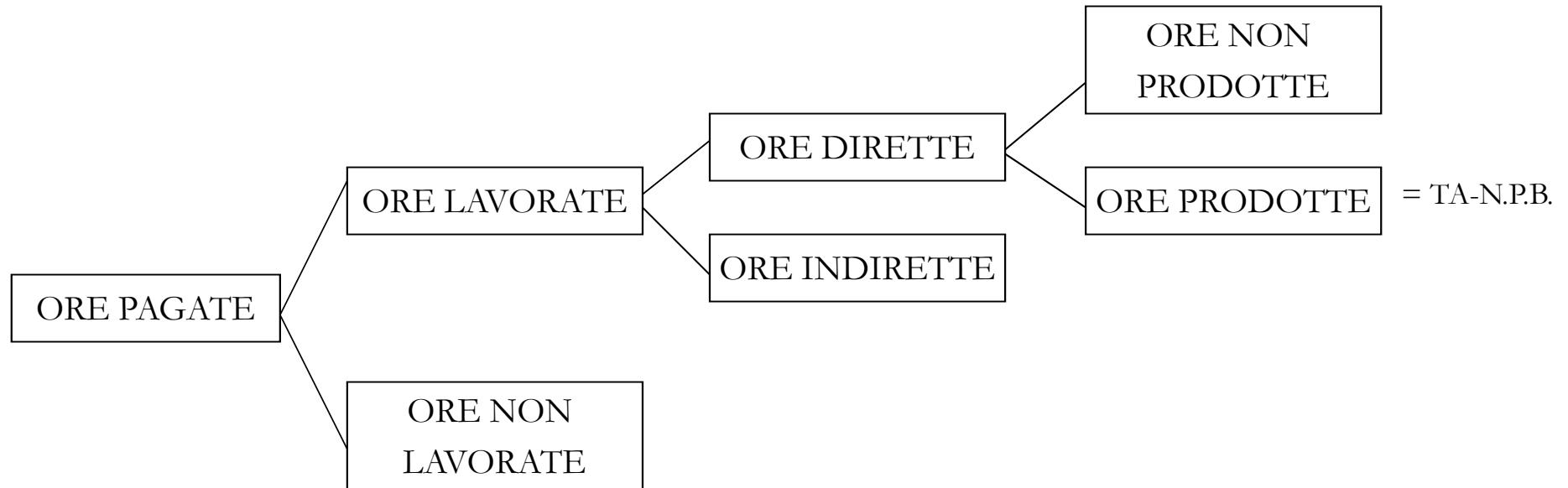
Diverso ancora è il caso in cui l'azienda sappia di poter fare ricorso alla cassa integrazione guadagni quanto una parte o tutta la forza lavoro a sua disposizione sia momentaneamente inutilizzata.

Allora il costo fisso sarà rappresentato solo dalla quota percentuale del costo totale che è a carico dell'azienda, mentre la rimanente quota è da considerare variabile. A questo punto, dopo aver analizzato a fondo la propria situazione, l'azienda potrà decidere come classificare il costo della propria manodopera diretta, che è variabile o fisso a seconda delle circostanze.

È inoltre da ribadire che tutte queste considerazioni sono valide nel caso in cui si stia valutando il problema in un'ottica di breve termine. Qualora l'ottica sia di lungo termine bisogna considerare i tempi più o meno lunghi di adattamento della quantità di manodopera al volume di produzione: sul lungo termine tutti i costi sono variabili.



Un criterio da utilizzare per la reversione dei costi è il numero di ore; occorre, tuttavia, prestare attenzione a tale schema



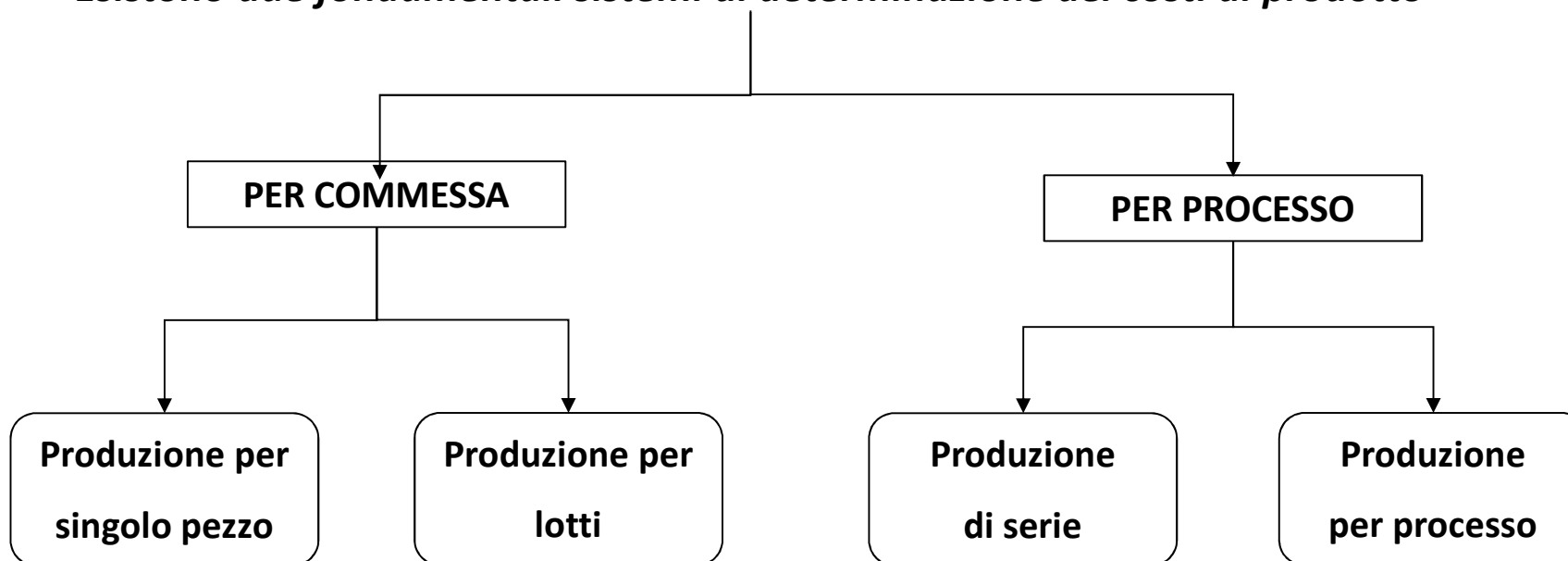
$$\text{EFFICIENZA} = \frac{\text{ORE PRODOTTE}}{\text{ORE DIRETTE}}$$

$$\text{EFFICACIA} = \frac{\text{ORE DIRETTE}}{\text{ORE LAVORATE}}$$



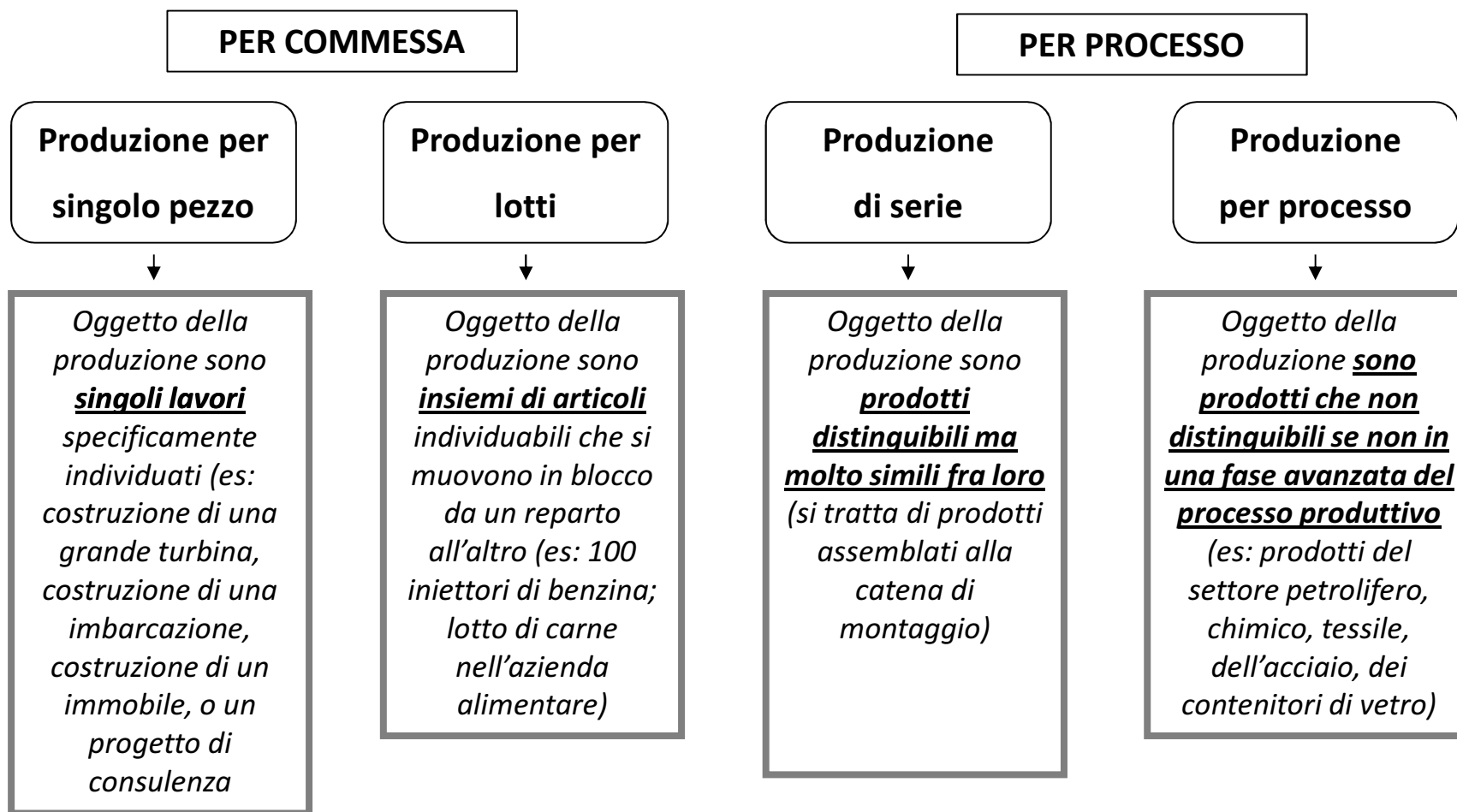
Produzioni per commessa o per processo

Esistono due fondamentali sistemi di determinazione dei costi di prodotto



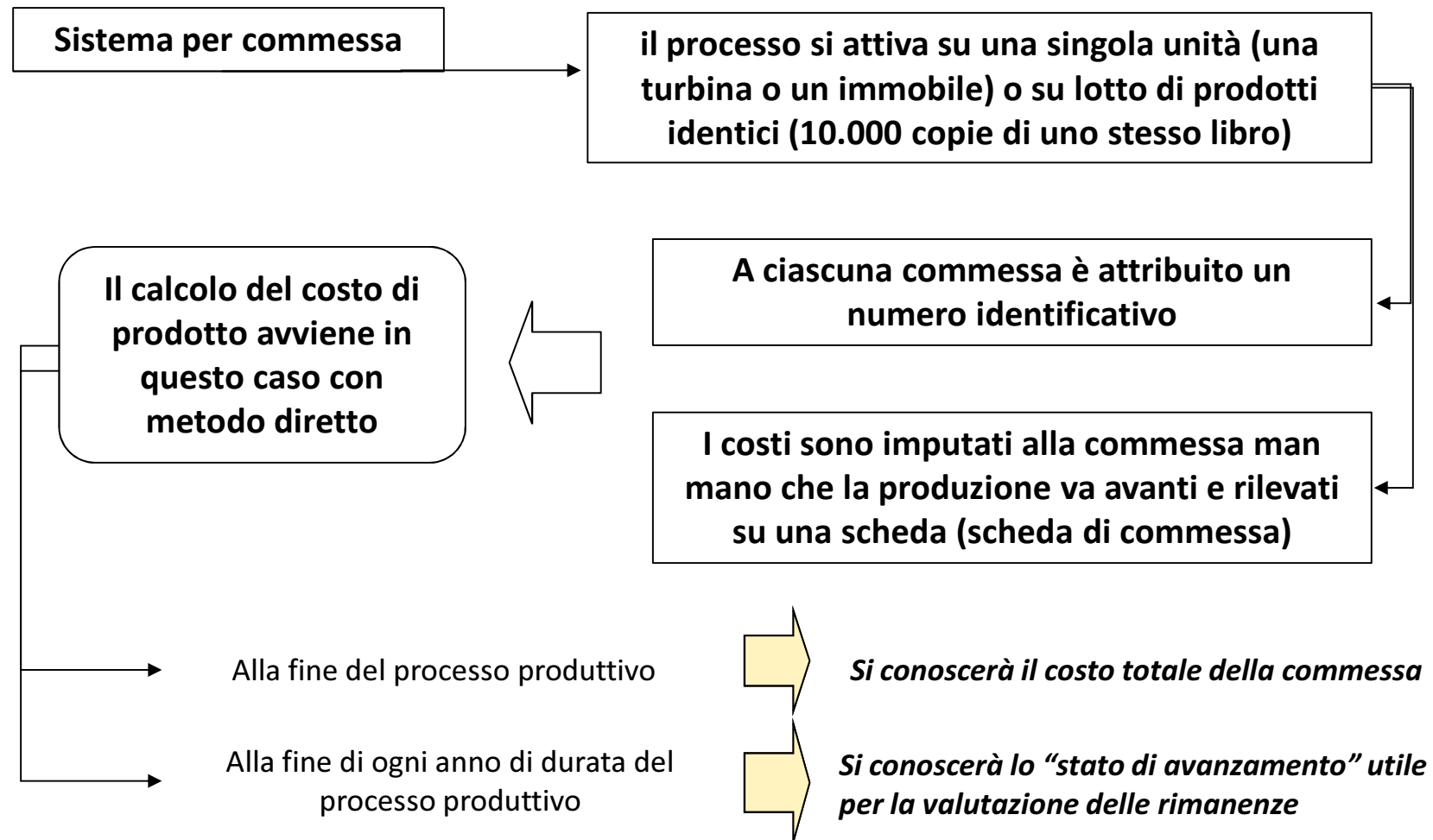


Produzioni per commessa o per processo



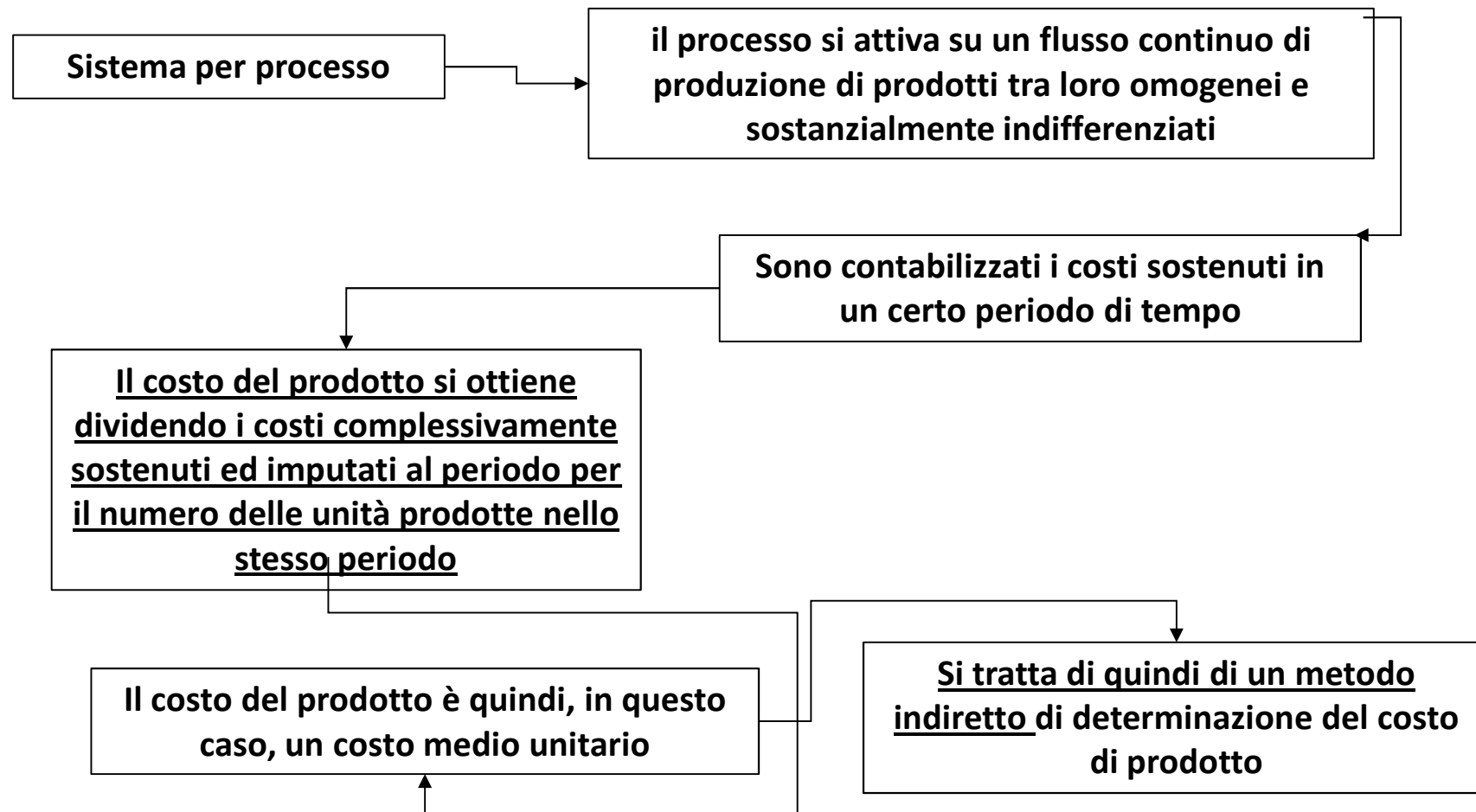


Attribuzione dei costi alle produzioni per commessa





Attribuzione dei costi alle produzioni per processo

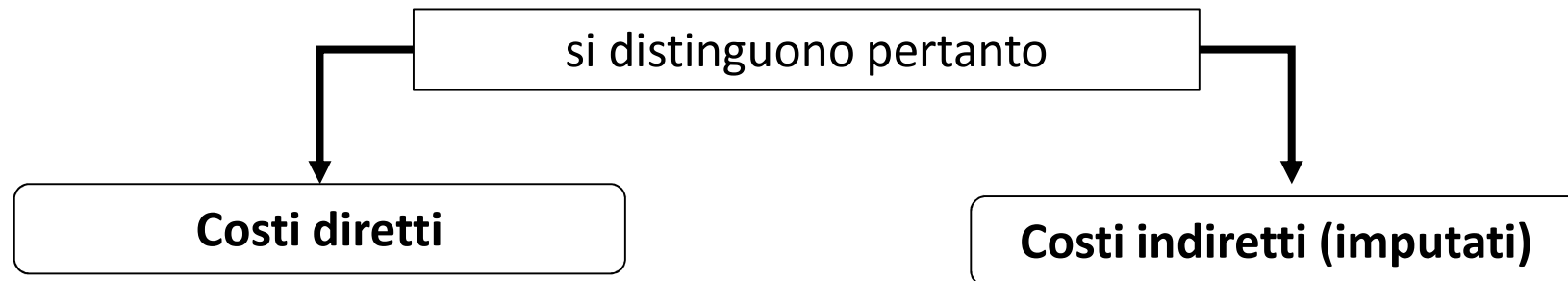




Attribuzione dei costi alle produzioni per processo

A prescindere dalla modalità di determinazione del costo di prodotto adottata, i costi sostenuti devono essere

attribuiti
al prodotto

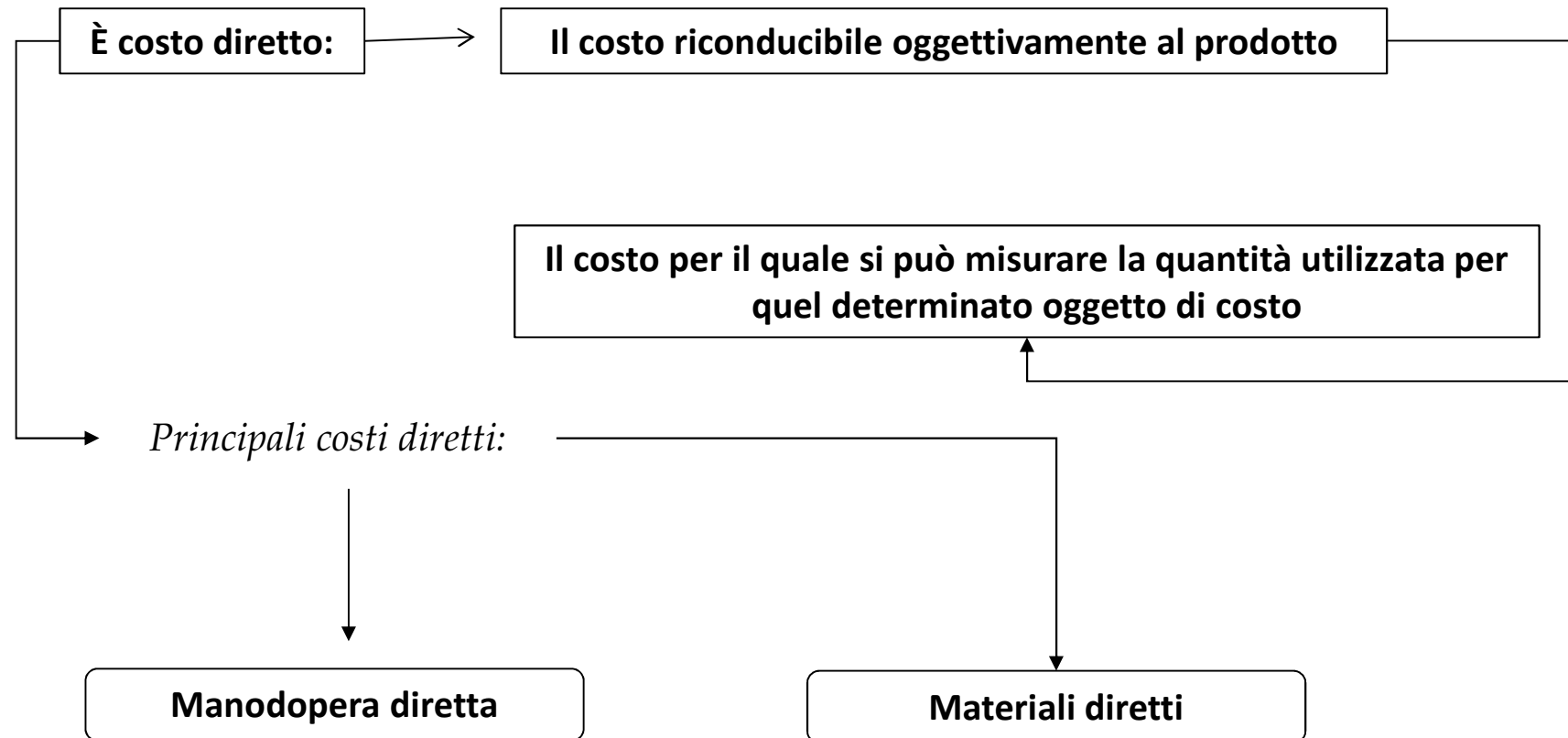


Costi riconducibili in maniera non equivoca e non ambigua all'oggetto del costo in quanto da esso causato

Costi non riconducibili oggettivamente ad alcun oggetto o perché non esiste una misura oggettiva della quota di costo riconducibile al singolo bene, o perché non si ritiene economicamente vantaggioso trattare il costo come diretto



Attribuzione dei costi diretti

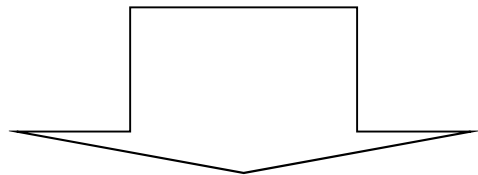




Attribuzione dei costi diretti: manodopera diretta

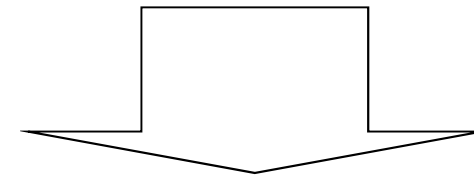
Per la rilevazione della manodopera diretta occorre:

Misurare la quantità di ore di manodopera utilizzata



Di solito mediante apposite schede (*timesheet*) nelle quali viene annotato il tempo dedicato a quella determinata attività

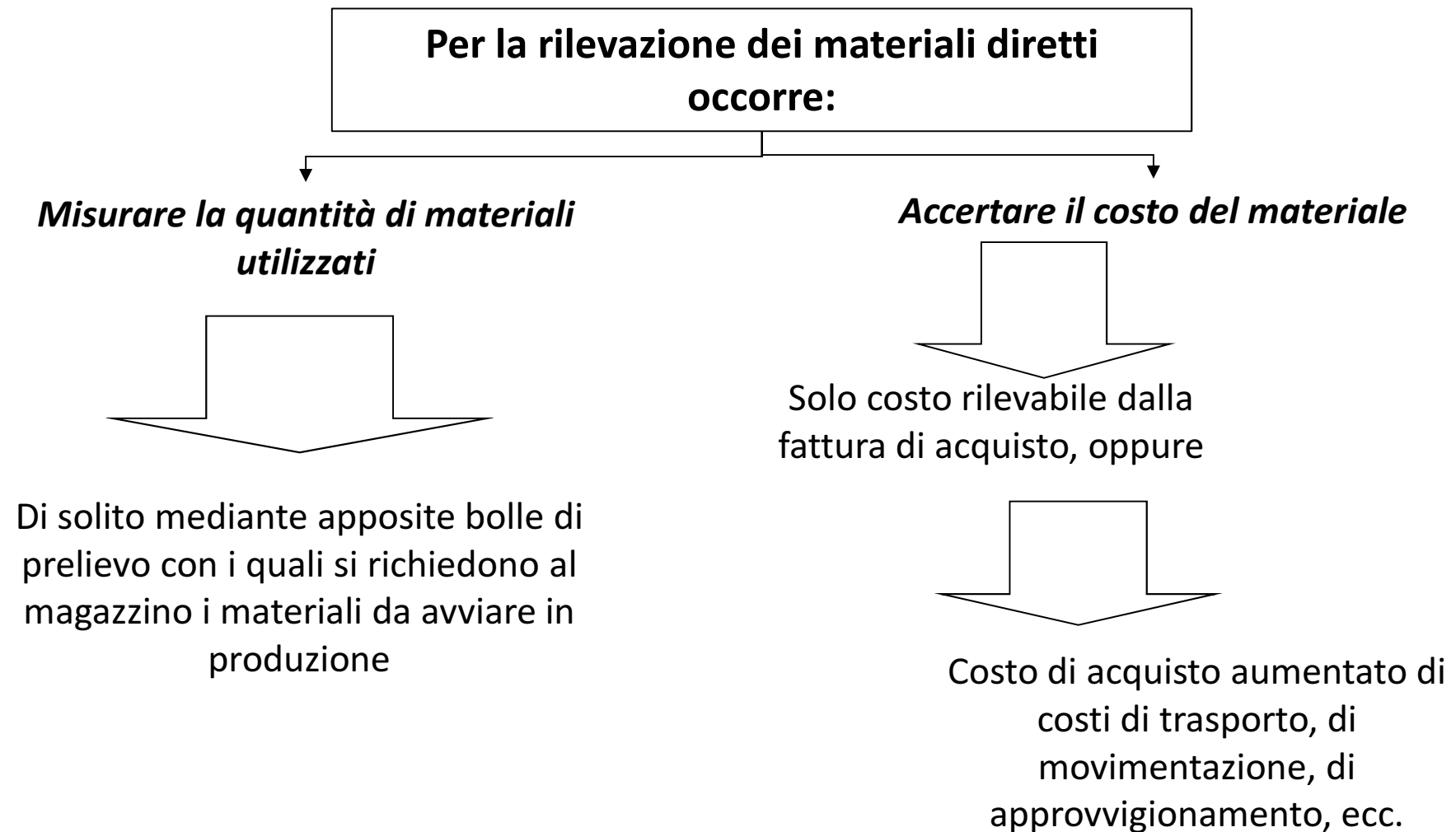
Accertare il costo orario della manodopera



Di solito in modo *standard*, ossia considerando il costo complessivo annuale del lavoratore diviso il numero di ore in media lavorate nell'anno considerando ferie, permessi, malattie, ecc.



Attribuzione dei costi diretti: materiali diretti

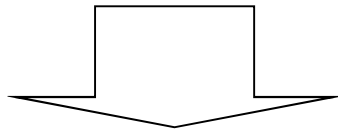




Discriminante fra costi diretti ed indiretti

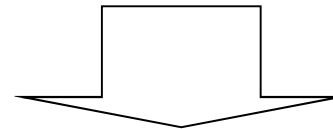
Talune categorie di costo possono, però, non essere **direttamente** attribuibili all'oggetto di costo. Ciò per le seguenti motivazioni:

Non convenienza



Tipico esempio: le rilevazioni contabili a supporto della gestione di taluni costi come diretti potrebbe risultare eccessivamente onerosa

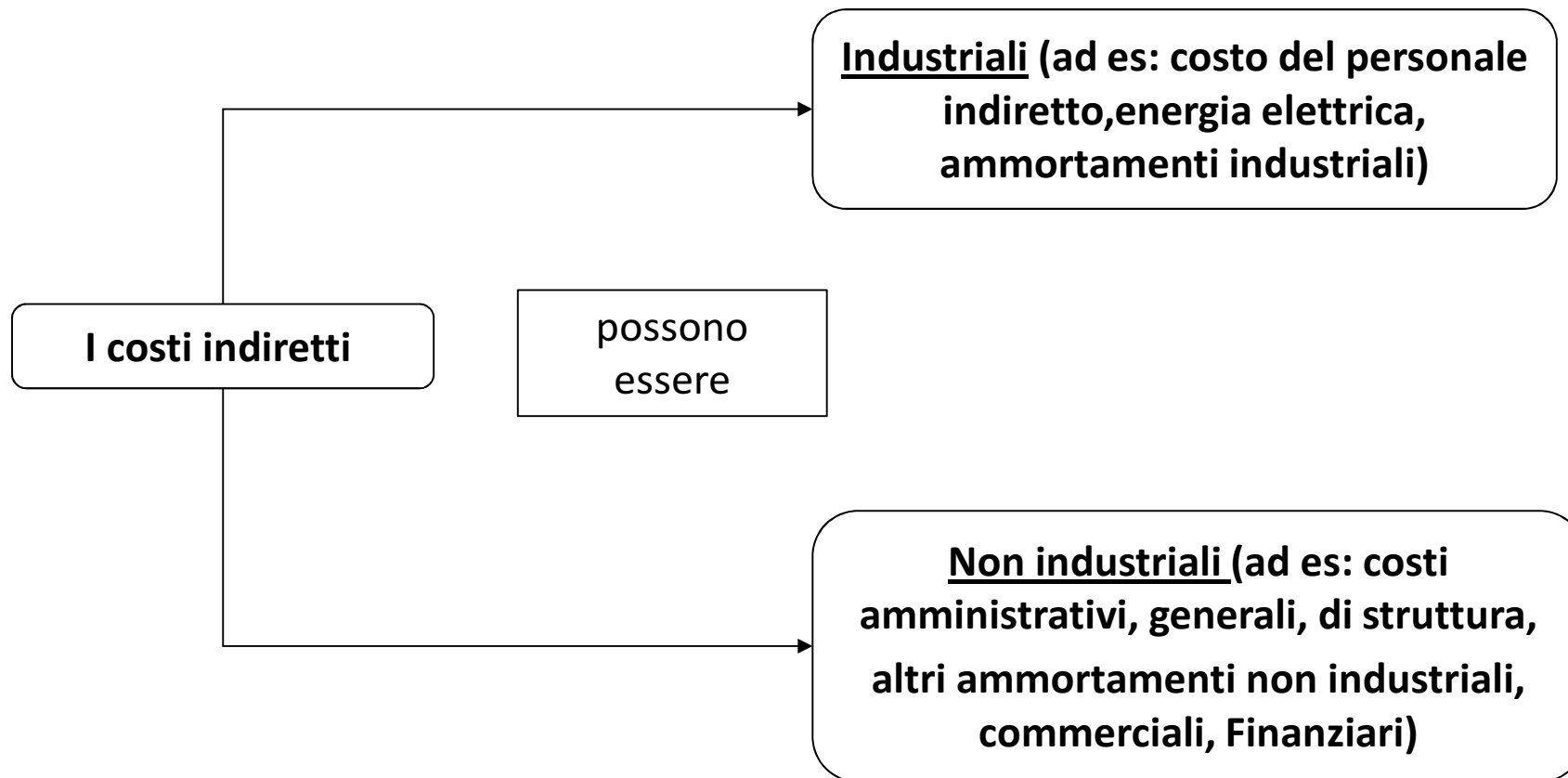
Impossibilità di farlo



Tipico esempio: costo del responsabile della produzione (costo indiretto industriale)



Imputazione dei costi indiretti





Tipologie di Conto Economico

C.E. “Margine di Contribuzione”

Ricavi
Costi variabili di produzione
Costi variabili commerciali
Costi variabili amministrativi
MARGINE DI CONTRIBUZIONE
Costi fissi di produzione
Costi fissi commerciali
Costi fissi amministrativi
Reddito netto

Lo schema facilita le analisi economiche che prevedono cambiamenti di volume

C.E. “Costo del Venduto”

Ricavi
Costo del venduto
MARGINE DI CONTRIBUZIONE
Costi commerciali
Costi amministrativi
Costi finanziari
Reddito netto

Non distingue elementi di costo in base al loro comportamento con il volume, ma in base all'area funzionale alla quale si riferiscono



Nella logica del **COSTO PIENO** il costo del prodotto deve contenere una quota equa ad esso riferibile di costi indiretti



... come si effettua l'attribuzione delle specifiche quote di pertinenza al prodotto?

L'attribuzione delle quote ritenute “**equa**” di costi indiretti ai singoli oggetti di costo, avviene utilizzando le

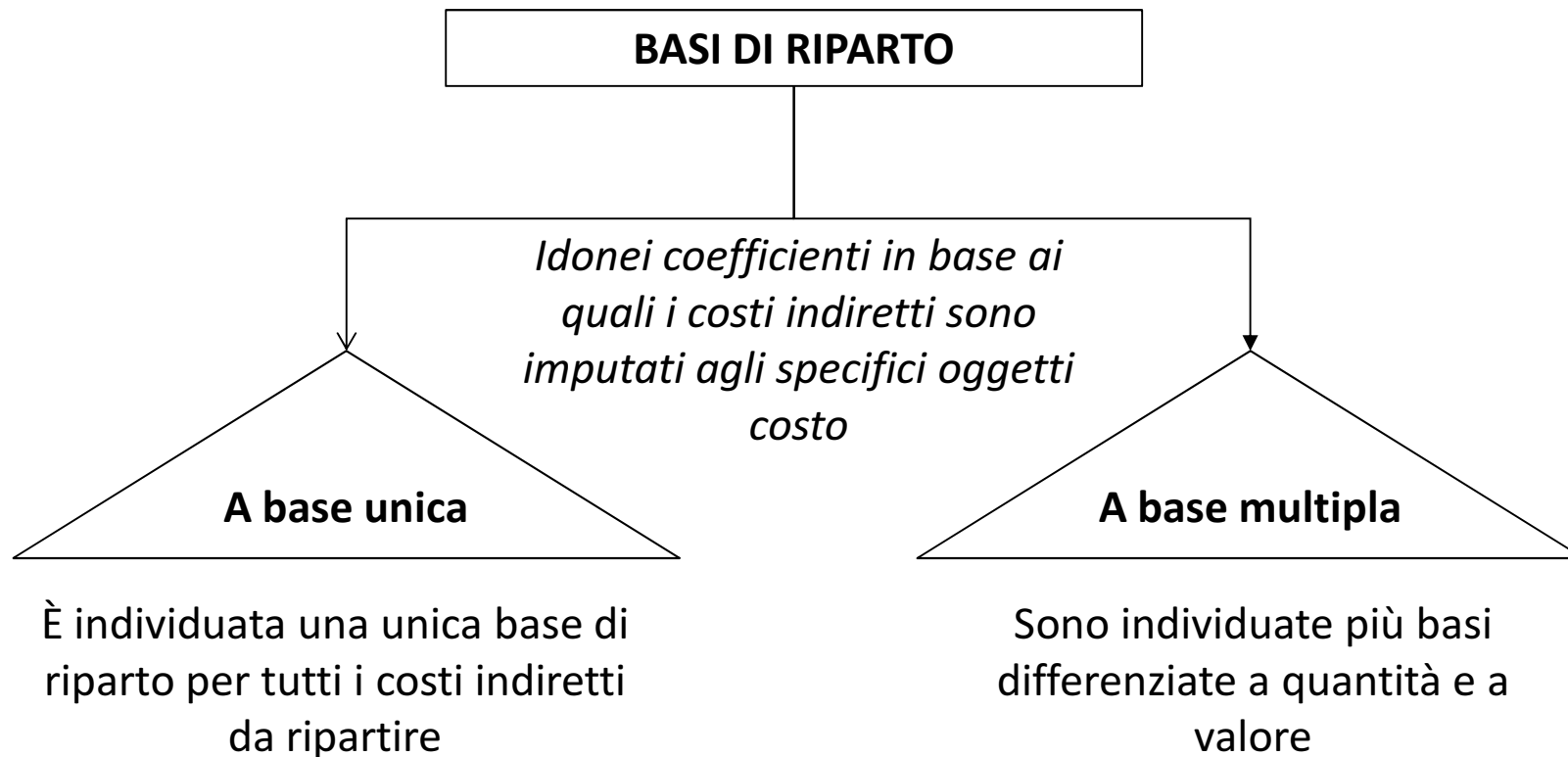
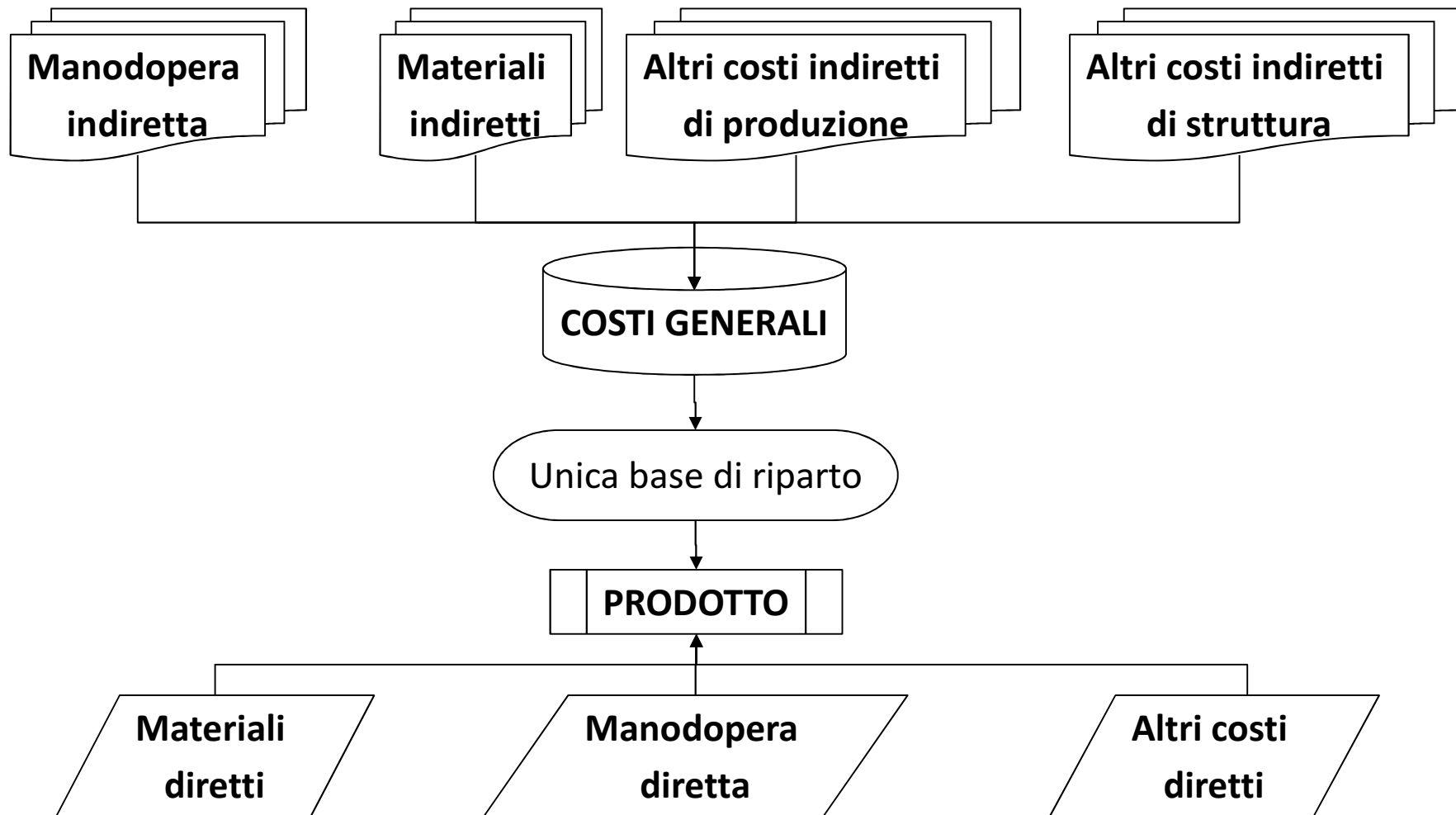




Diagramma di full costing a base unica





Esempio full cost a base unica: unico cost driver per ripartire i costi fissi

	Commessa A	Commessa B	P.U. Euro
<i>Materie</i>			
Materie	Kg. 3.800	Kg. 8.300	4,8
Materiali metallici	1.500	1.500	10
Materie varie	800	1.100	8
<i>Macchinari</i>			
lavorazione	h. 200	h. 380	
Stampi	85	140	
Assemblaggio	20	30	
<i>Mano d'opera</i>			
Interna (30 operai)	h. 300	h. 410	4,5
Esterna (n. 8 unità)	24	40	4,2
Costi indiretti			
		Base di riparto = M.O.D. (h)	
Costi amministrativi	30.000,00		
Costi generali	18.000,00		
Oneri finanziari	8.600,00		
Costi industriali di produzione	10.000,00		
Ammortamenti	170.000,00		

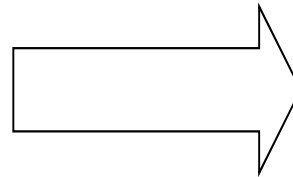


Limiti del full cost a base unica

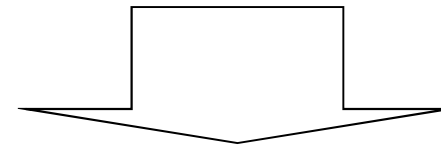
Dove può trovare applicazione il *full cost* con base unica?

- processi produttivi semplici;
- quota costi indiretti sul totale non elevata

Il presupposto, infatti è
che



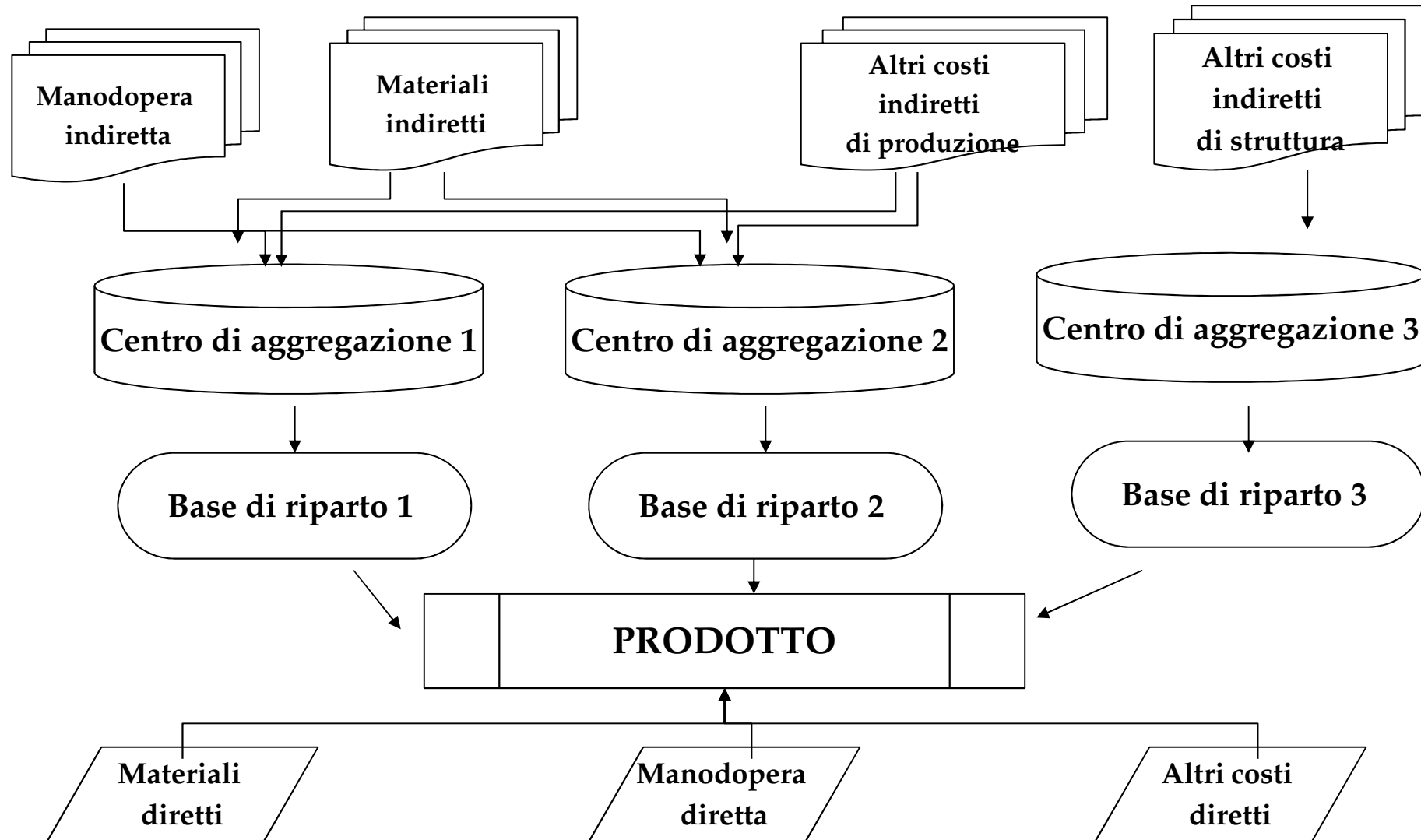
L'impiego dei fattori
produttivi indiretti sia in
effetti proporzionale rispetto
alla variazione nella base di
riparto prescelta



Tanto più diversificati sono i costi indiretti tanto più è probabile che l'unica base non sia un valido *driver* per tutti.



Diagramma full costing a base multipla





Esempio full cost a base multipla

	Commessa A	Commessa B	P.U. Euro
<i>Materie</i>			
Plastica	Kg. 3.800	Kg. 8.300	4,8
Materiali metallici	1.800	1.500	10
Materie varie	800	1.100	8
<i>Macchinari</i>			
<i>lavorazione</i>	h. 200	h. 380	
Stampi	85	140	
Assemblaggio	20	30	
<i>Mano d'opera</i>			
Interna (30 operai)	h. 300	h. 410	4,5
Esterna (n. 8 unità)	24	40	4,2
Costi indiretti			
Costi amministrativi	30.000,00	} Base di riparto = M.O.D. (h)	
Costi generali	18.000,00		
Oneri finanziari	8.600,00		
Costi industriali di produzione	10.000,00	} Base di riparto = ore macchina	
Ammortamenti	170.000,00		



Calcolo dei costi per una produzione su commessa

Nelle aziende operanti su commessa il calcolo dei costi si sviluppa nelle seguenti fasi:

