



LA CONTABILITA' INTERNA



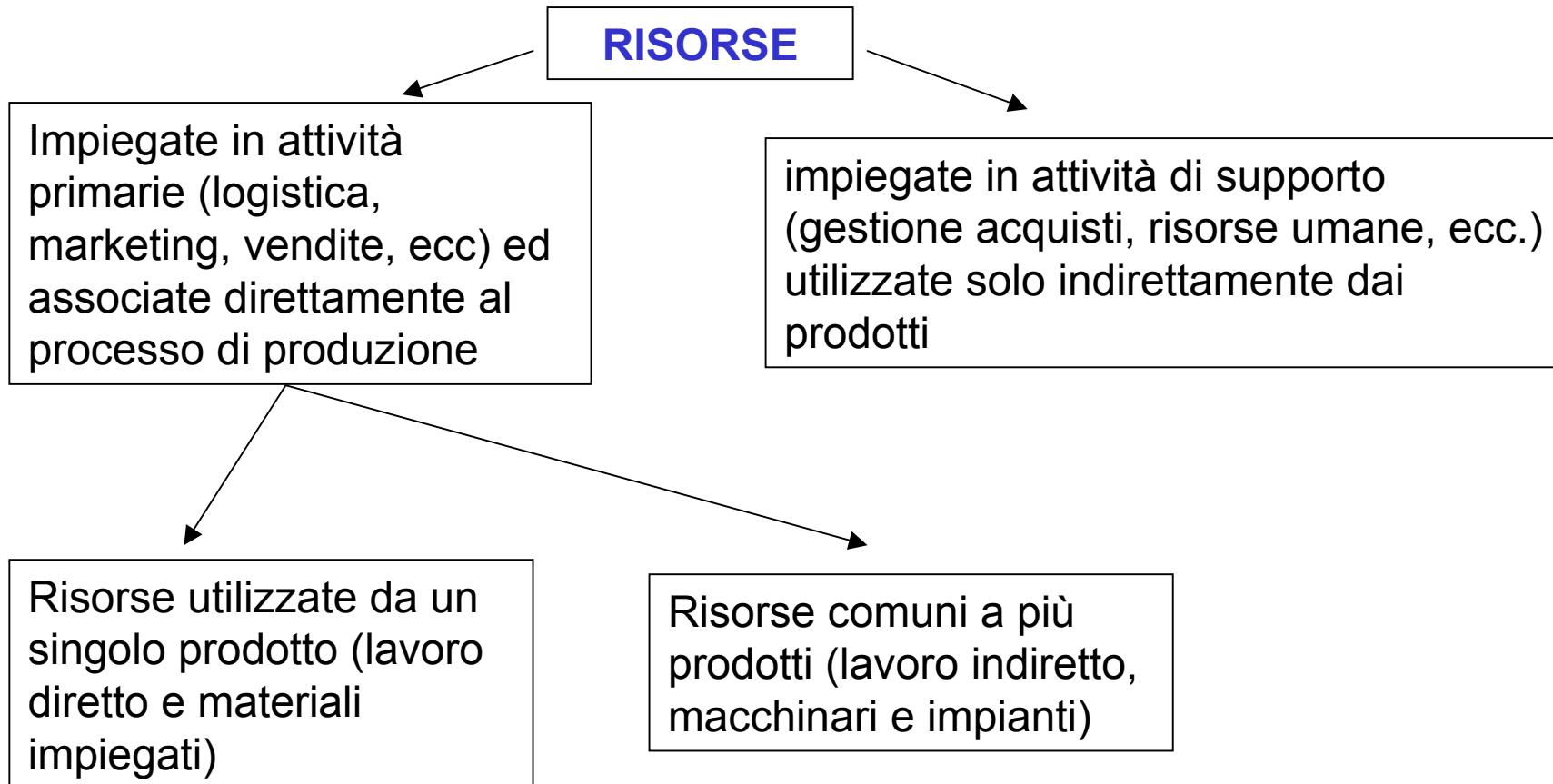
La gestione dei costi aziendali richiede informazioni più dettagliate rispetto a quelle offerte dalla contabilità esterna: è, infatti, necessario individuare le relazioni esistenti fra i vari fattori produttivi ed i singoli prodotti, o fasi di lavoro, e delineare le responsabilità specifiche di singole unità organizzative o di specifici prodotti. E' questo il compito assolto dalla contabilità dei costi o **contabilità analitica (contabilità interna)**

Gli strumenti della contabilità analitica sonovolti alla rilevazione, controllo ed analisi dei costi, con l'obiettivo di attribuire questi ultimi alle singole produzioni e, quindi, ai relativi ricavi. Gli aspetti fondamentali riguardano:

- ✓ la determinazione e valutazione dei costi
- ✓ il loro controllo attraverso adeguati strumenti di gestione
- ✓ il loro utilizzo in chiave decisionale



caratteristiche	contabilità interna	contabilità esterna
necessità d'uso	facoltativa	obbligatoria
finalità	strumento per assistere il management	fornire informazioni per l'esterno
utilizzatori	gruppi ristretti di persone interne all'azienda	gruppi ampi di persone interni ed esterni all'azienda
struttura sottostante	mutevole in funzione dell'utilizzo delle informazioni	equazione fondamentale del bilancio
fonte dei principi	qualunque, purchè utile	codice civile e principi contabili
prospettiva temporale	storica e prospettica	storica
tipo delle informazioni	monetarie e non monetarie	prevalentemente monetarie
precisione delle informazioni	livello relativamente basso	livello relativamente alto
frequenza del reporting	cambia in funzione dello scopo: anche settimanale e mensile	trimestrale, semestrale ed annuale
tempestività del reporting	al termine del periodo di misurazione	scadenze fissate
unità oggetto del reporting	unità organizzative	l'intera organizzazione
responsabilità	nessuna	sempre presente





LA DETERMINAZIONE DEI COSTI





Quindi, per individuare le risorse impiegate per la realizzazione di ciascun prodotto ed il relativo costo si opera nelle seguenti fasi:

- ✓ ripartizione dei costi delle attività di supporto tra le singole attività primarie
- ✓ suddivisione tra i singoli prodotti dei costi complessivi delle attività primarie, comprensivi dei costi delle attività di supporto necessarie per il loro funzionamento

Il concetto di **costo** è molto complesso in quanto utilizzato per indicare idee molto diverse tra loro. In base ad una definizione generale il costo rappresenta la misura monetaria delle risorse utilizzate per un qualsiasi scopo. Quindi:

- 1 il costo misura l'impiego di risorse
- 2 la misura del costo è espressa in termini monetari
- 3 la rilevazione del costo ha sempre ad oggetto uno scopo, ovvero un oggetto del costo



Una prima classificazione fa riferimento alla **natura** del costo, distinguendo tra costi di prodotto e costi di periodo

COSTI DI PRODOTTO

Rappresentano il valore delle risorse associabili in modo **diretto** od **indiretto** alla realizzazione di un prodotto

COSTI DI PERIODO

Comprendono tutte le attività non direttamente associabili alla realizzazione di un prodotto (spese amministrative, generali, di vendita, ecc.)

Costo dei materiali **diretti** relativi agli acquisti di materie prime componenti direttamente impiegati in un singolo prodotto

Costo della **manodopera diretta** relativo agli addetti alle operazioni di trasformazione ed assemblaggio

Costi indiretti (**overheads**) di **produzione** associabili all'attività produttiva in genere ma non ad un singolo prodotto (fissi: affitti, ammortamenti ecc. e variabili: manutenzione, energia, ecc.)



Costi diretti (direct costs) sono costi che possono essere ricondotti specificatamente al prodotto (oggetto del costo), in quanto causati dall'oggetto del costo stesso. I costi diretti sono **attribuiti** al prodotto. Esempio: il costo del tessuto utilizzato nella fabbricazione di un lotto di jeans è un costo diretto, così come il costo delle retribuzioni dei dipendenti che hanno lavorato esclusivamente alla fabbricazione del lotto

Costi indiretti (indirect costs) sono elementi di costo non oggettivamente riconducibili ad un singolo prodotto. La natura di un costo indiretto è tale da non rendere possibile, o economicamente conveniente, una misura diretta della quota di costo riconducibile ad un singolo prodotto. I costi indiretti sono **allocati** al singolo prodotto. Esempio: stipendio del direttore di produzione, assicurazione dello stabilimento, ecc.



Elementi di costo del prodotto:

- **Costo dei materiali diretti (*direct materials cost*)** è costituito dalla quantità di materiale riconducibile in maniera oggettiva ad un prodotto, valorizzata al prezzo unitario d'acquisto del materiale. I materiali diretti sono diversi dai materiali indiretti o materiali di consumo, risorse utilizzate nel processo produttivo, ma non direttamente riconducibili ai singoli prodotti (esempio: olio di lubrificazione)
- **Costo della manodopera diretta (*direct labor cost*)** è costituito dalla quantità di manodopera riconducibile in modo oggettivo ad un prodotto, valorizzata al costo orario del lavoro. Esempio: retribuzione degli operai di una linea di assemblaggio o degli operai assegnati a macchinari di produzione
- **Altri costi diretti** comprendono qualunque costo oggettivamente riconducibile ad un singolo prodotto



- **Costi indiretti di produzione (*overhead costs*)** sono costituiti da tutti i costi generali di produzione. Esempio: costo della manodopera indiretta costituita dalle retribuzioni del personale che non partecipa direttamente al processo di trasformazione, ma che svolge attività di supporto nel processo produttivo nel suo complesso (compenso del responsabile di stabilimento, degli addetti alla logistica ecc.)



La somma dei costi della monodopera diretta e dei costi indiretti di produzione costituisce il cosiddetto **costo di trasformazione o costo di conversione**, ovvero il costo di tutte le risorse necessarie a trasformare i materiali diretti in prodotto finito

La somma del costo dei materiali diretti, degli altri costi diretti e del costo di trasformazione rappresenta il **costo pieno industriale o costo pieno di produzione**. In un'impresa manifatturiera il costo pieno di produzione viene indicato spesso come costo inventariabile, perché è il costo di valorizzazione delle rimanenze di prodotti finiti, e che viene utilizzato per la determinazione del costo del venduto.

In contabilità generale i costi pieni di produzione sono denominati costi di prodotto, per distinguerli dai costi di periodo: questi ultimi non diventano un'attività, non sono pertanto rinviati al futuro, ma sono di competenza dell'esercizio in cui sono sostenuti



Costi di periodo (*period costs*): sono costituiti da tutti i costi non di produzione. Essi includono i costi commerciali, di ricerca e sviluppo, quelli generali ed amministrativi, gli interessi passivi e le imposte

La somma di tutti gli elementi di costo sopra descritti è definito **costo pieno (*full cost*)**



	materiali diretti
+	lavoro diretto
+	altri costi diretti
=	costo primo
+	costi indiretti di produzione
=	costo pieno industriale (o di produzione)
	lavoro diretto
+	costi indiretti di produzione
=	costo di conversione (o trasformazione)
+	materiali diretti
+	altri costi diretti
=	costo pieno industriale (o di produzione)



	costo pieno industriale (o di produzione)
+	spese amministrative
+	spese commerciali
+	spese di vendita
=	costo pieno operativo
+	oneri finanziari
+	imposte
=	costo pieno (<i>full cost</i>)



Un'ulteriore classificazione dei costi considera il comportamento dei costi in funzione di una variazione del livello di attività dell'impresa

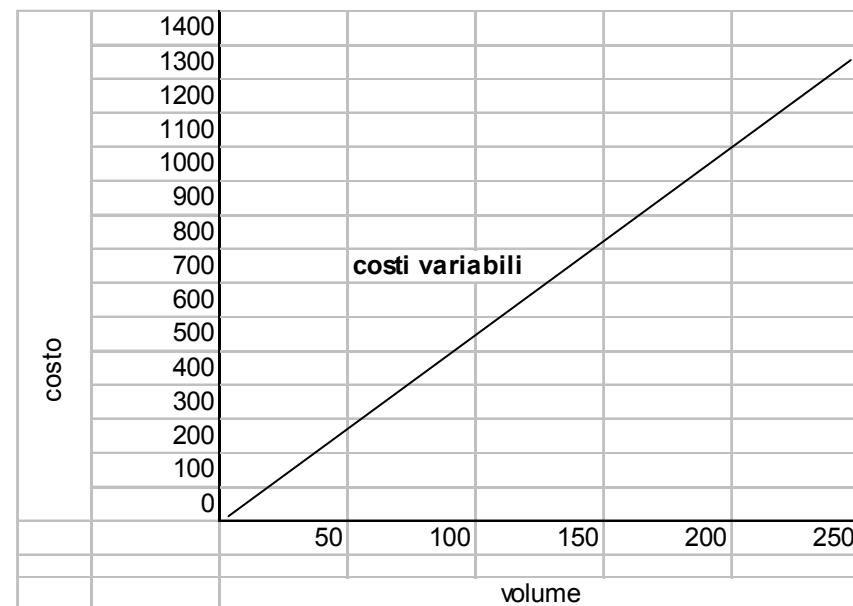
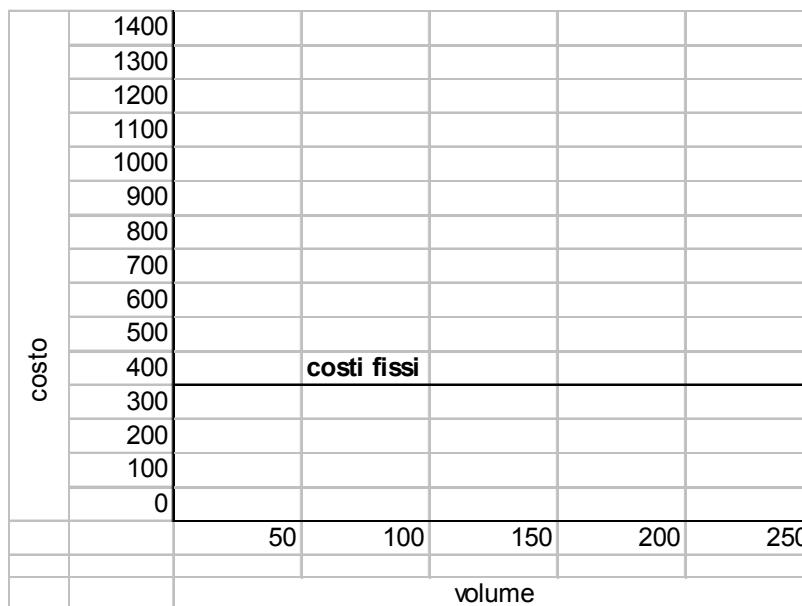
COSTI VARIABILI (VARIABLE COSTS) sono costi il cui valore complessivo varia in misura direttamente proporzionale al volume. Pertanto, sono relativi al consumo di risorse il cui ammontare si adegua flessibilmente al fabbisogno. Esempio: costo delle materie prime, ecc.

COSTI FISSI (FIXED COSTS) sono costi il cui ammontare complessivo non varia al modificarsi del volume di attività. Esempio: canoni di locazione, tasse sulla proprietà, assicurazione fabbricati, ecc.



DIAGRAMMI COSTO-VOLUME

La relazione fra costi e volumi può essere rappresentata su un diagramma costo-volume (ascisse - volume e ordinate – costo), dove la funzione dei costi fissi è rappresentata da una retta orizzontale e quella dei costi variabili da una retta inclinata, il cui coefficiente angolare è il rapporto tra la variazione del costo e la corrispondente variazione del volume





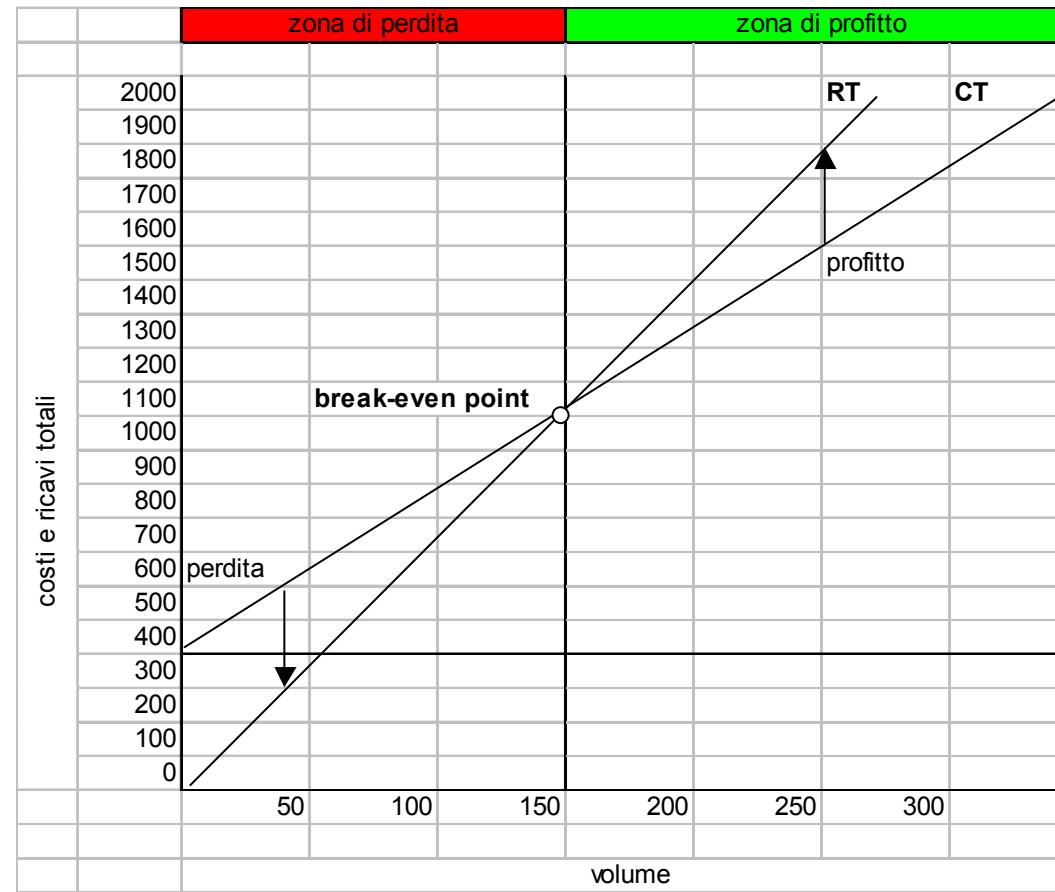
DIAGRAMMI DI PROFITTO

Il diagramma costo-volume può essere ampliato semplicemente aggiungendo la retta rappresentante i ricavi. Si ottiene un altro diagramma denominato diagramma di profitto, che mostra la relazione attesa tra i ricavi ed i costi totali al variare del volume (***break-even chart***)

Il diagramma di profitto è uno strumento utile per analizzare le caratteristiche complessive del processo di formazione del reddito



Break-even chart





La retta RT rappresenta i **RICAVI TOTALI** e
$$RT = p \times q$$

dove

p = prezzo unitario di vendita

q = quantità

La retta CT rappresenta i **COSTI TOTALI** e

$$CT = CF + CVT = CF + (cv \times q)$$

dove

CF = costi fissi totali

CVT = costi variabili totali

cv = costi variabili unitari

q = quantità



In corrispondenza del volume di pareggio i costi totali sono uguali ai ricavi totali. In corrispondenza di un volume inferiore a quello di pareggio ci si attende una perdita; in corrispondenza di volumi superiori si prevede un utile

L'ammontare della perdita o dell'utile attesi in corrispondenza di un certo volume è rappresentato dalla distanza verticale tra i due punti collocati rispettivamente sulla retta del ricavo e su quella del costo totale (corrispondenti a quel volume)



Il volume di pareggio si calcola nel seguente modo:

$$RT = CT$$

$$RT - CT = p \times q - (CF + cv \times q) = 0$$

$$p \times q - CF - cv \times q = 0$$

$$(p - cv) q - CF = 0$$

$$q = \frac{CF}{p - cv}$$

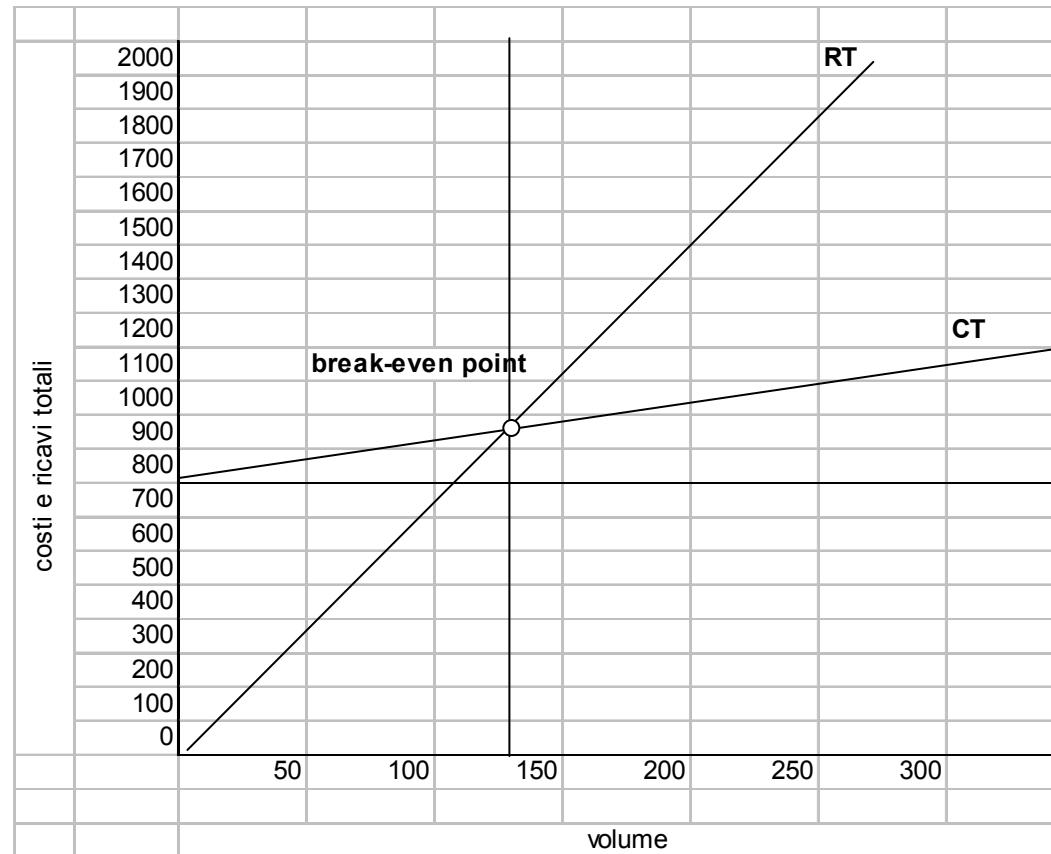


Il ***break-even point*** è quel valore di q tale per cui i ricavi totali eguaglano i costi totali. Il denominatore ($p - cv$), ovvero la differenza tra il prezzo di vendita del prodotto ed il costo variabile unitario, prende il nome di ***margine di contribuzione***. Esso rappresenta quanto ciascuna unità contribuisce alla copertura dei costi fissi

Il *break-even point*, che indica il numero di unità da produrre per coprire completamente i costi fissi, può dunque essere calcolato come rapporto tra costi fissi e margine di contribuzione. Il raggiungimento del punto di pareggio è un obiettivo tanto più importante quanto più elevati sono i costi fissi in proporzione ai costi variabili. A parità di volume produttivo, quando si hanno costi fissi elevati e costi variabili bassi l'aggravio dei costi cui si va incontro rimanendo al di sotto del *break-even point* (così come l'utile conseguito producendo quantità più elevate) è sensibilmente superiore di quanto non avvenga nel caso di costi fissi bassi e costi variabili elevati



BREAK-EVEN POINT





L'impiego del **marginе di contribuzione** unitario ($p - cv$) si rivela particolarmente utile per esprimere in modo semplice e sintetico la relazione tra ricavi e costi in funzione del volume in quanto indica di quanto varia il risultato economico per ciascuna variazione unitaria del volume



A questo punto l'esame della relazione costo – volume – profitto ci suggerisce che un modo utile per studiare la dinamica del profitto di un'impresa è quello di porre al centro dell'attenzione i costi fissi totali e il margine di contribuzione unitario. Ne discende che le quattro principali modalità per accrescere il profitto di un'azienda sono:

- ✓ Aumentare il prezzo unitario di vendita
- ✓ Ridurre il costo variabile unitario
- ✓ Ridurre i costi fissi totali
- ✓ Aumentare il volume

Quindi, le condizioni di variabilità dei costi rappresentano un elemento fondamentale per numerose decisioni di breve ed anche di lungo termine. Per questo le imprese predispongono adeguati supporti informativi che mirano ad organizzare le voci di costo secondo il grado di variabilità rispetto alla dimensione della produzione



Configurazioni di costo e margini di contribuzione

	ricavi
-	consumo di materiali
=	marginе di intermediazione commerciale
-	costo del lavoro variabile
-	altri costi variabili
=	marginе di contribuzione lordo (primo margine)
-	costo fisso del lavoro diretto
-	ammortamenti di impianti specifici
-	altri costi fissi diretti
=	marginе di contribuzione netto (secondo margine)
-	costi indiretti operativi
=	marginе operativo



Il margine di intermediazione commerciale è utile per monitorare le politiche di acquisto, aspetto fondamentale per ogni attività commerciale

Il margine di contribuzione lordo indica il contributo offerto dalle vendite alla copertura dei costi di struttura. Esso si rivela particolarmente utile nel processo decisionale relativo alle relazioni esistenti tra il costo ed i volumi di produzione, nel *mix* produttivo e più in generale per ogni verifica del contributo economico diretto di ogni singolo prodotto rispetto al mercato, alle tecnologie in essere e rispetto rispetto ad un corretto sfruttamento delle risorse interne all'impresa

Il margine di contribuzione netto consente di evidenziare i costi specifici di ogni segmento aziendale; arricchito di altre informazioni qualitative relative alla possibilità di recupero dei costi fissi specifici, esso si rivela utile nelle decisioni di ottimizzazione del *mix* produttivo e nelle scelte di decentramento produttivo



Costi *standard*

Si definisce **costo *standard*** il costo teorico (ingegneristico) ottenibile dall'impresa per la realizzazione di un determinato *output* in condizioni di normale funzionamento

Nei sistemi a costi *standard* viene definito in sede preventiva un valore obiettivo dei costi di un certo prodotto; il confronto tra il costo consuntivo ed il valore di riferimento misura quanto l'impresa sia riuscita ad ottenere il prodotto in modo efficiente

I sistemi a costi *standard* contengono un insieme più ampio di informazioni rispetto ai sistemi a costo storico. Questo, tuttavia, comporta maggiori oneri in quanto è necessario determinare valori obiettivo, che nel caso di imprese che introducono spesso innovazioni, comportano una frequente ridefinizione degli *standard*. Inoltre, i sistemi in oggetto forniscono informazioni in ordine all'efficienza del processo di trasformazione che devono essere costantemente tenute sotto controllo



La contabilità a costi *standard*

Il costo *standard* è definito in sede di pianificazione, prima della realizzazione del prodotto e sulla base di un ciclo operativo ideale (non viene quindi contemplata la possibilità di eventi anomali o straordinari)

E' evidente che se il costo *standard* costituisce un valore obiettivo rispetto al quale è espressa una valutazione di efficienza il giudizio di merito risultante dipende da come sono definite le condizioni di normale funzionamento:

- lo standard deve essere sensato e rappresentare un obiettivo raggiungibile ed incentivante per i vari responsabili di funzione;
- lo standard deve essere adeguato alle caratteristiche del processo tecnologico e modificato nel tempo per tenere conto del fenomeno delle curve di apprendimento



Sulla base di quanto sopra il costo *standard* di prodotto viene calcolato come somma di tre componenti:

- il costo standard dei materiali diretti
- il costo standard del lavoro diretto
- il costo standard relativo agli *overheads*



Rilevazione degli scostamenti

Il controllo della contabilità a costi standard implica l'accostamento sistematico, a periodi stabiliti, dei dati effettivi per i diversi settori gestionali con i dati standard (o di budget). Da tale confronto emergono gli scostamenti che sono classificabili in base a quattro criteri:

- secondo l'origine e cioè se causati da eventi interni o esterni all'azienda;
- secondo la responsabilità e cioè se si possono avere delle responsabilità specifiche, oppure responsabilità miste che coinvolgono i responsabili di più settori aziendali;
- secondo il fenomeno controllato e cioè scostamenti di prezzo, di cambio, di volume, di efficienza, di assorbimento delle spese fisse, variazione tecnologica ecc.;
- secondo i fattori produttivi controllati e cioè scostamenti relativi alla mano d'opera diretta, alla forza di vendita, ai materiali, alle spese generali ecc..



Se gli scostamenti non superano certi limiti di tolleranza precedentemente stabiliti, non si avrà alcuna segnalazione di allarme. In caso contrario occorre accertarne le cause e studiare gli opportuni rimedi per intervenire

Analisi degli scostamenti

Come indicato lo scostamento può essere rilevato rispetto a tutte le variabili sia di vendita che di produzione. Nel caso specifico ci si limita a definire gli scostamenti rispetto ai materiali diretti ed al lavoro diretto rispetto ad un certo prodotto

Scostamento totale = (quantità standard a volume standard X prezzo standard)
– (quantità effettiva a volume effettivo X prezzo effettivo)

Scostamento di volume = (volume standard – volume effettivo)
X quantità standard X prezzo standard



Scostamento di efficienza = (quantità standard – quantità effettiva)
X volume effettivo X prezzo standard

Scostamento di prezzo = (prezzo standard – prezzo effettivo)
X quantità effettiva X volume effettivo