

15 settembre 2010

Ordine Dottori Commercialisti di Perugia

L'analisi dei fatti di interna gestione per le decisioni aziendali.

Fabio Santini

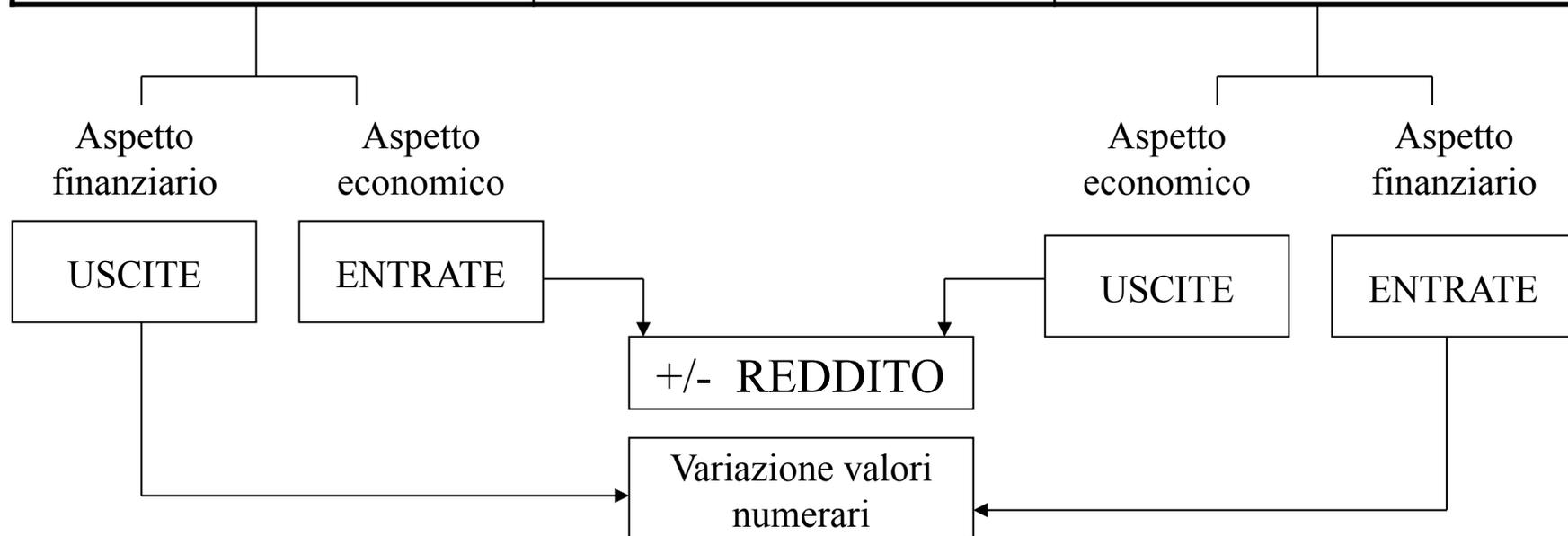
Dipartimento Discipline Giuridiche ed Aziendali

- Università degli Studi di Perugia -



Processo economico-produttivo

Fenomeni di scambio	Fenomeni di interna gestione	Fenomeni di scambio
Approvvigionamento di utilità	Utilizzazione di utilità, di servizi, di energie, di fattori produttivi approvvigionati.	Cessione/realizzazione di utilità





I costi nell'economia delle imprese

1. Costi elementari;
2. Costi di *acquisizione dei fattori produttivi*
3. Costi di *impiego dei fattori produttivi*;
4. Costi di *produzione*.



La contabilità analitica

- Complesso di strumenti che consente di determinare, in via consuntiva, costi, ricavi e risultati particolari relativi ad “oggetti” aziendali (reparti, processi produttivi, filiali, divisioni, prodotti).



La contabilità analitica

ELEMENTO DI CONOSCENZA	CO.GE.	CO.A.
Scopo	<i>Redazione del bilancio d'esercizio</i>	<i>Valutazione oggetti di costo; valutazione rimanenze finali; scelte di convenienza economica; ecc.</i>
oggetto	<i>Impresa considerata come unica entità</i>	<i>Impresa considerata come un insieme di cellule elementari (reparti, prodotti, ecc.)</i>
Criterio di rilevazione dei costi	<i>Per natura ossia per origine</i>	<i>Per destinazione</i>
Momento di rilevazione	<i>Manifestazione numeraria</i>	<i>Manifestazione economica</i>



La contabilità analitica

ELEMENTO DI CONOSCENZA	CO.GE.	CO.A.
Utenti	<i>Principalmente utenti esterni e utenti interni</i>	<i>Esclusivamente utenti interni</i>
Tempestività/ precisione	<i>Si privilegia la precisione a scapito della tempestività, infatti il bilancio viene redatto nei mesi successivi alla chiusura dell'esercizio e le informazioni sono disponibili in tempi non ristretti.</i>	<i>Si privilegia la tempestività in quanto, nel controllo di gestione, avere informazioni subito è essenziale. Naturalmente la precisione non deve essere inficiata da rilevanti errori. Fra una informazione perfetta disponibile dopo un mese dall'evento ed una informazione tendenziale immediata, va privilegiata la seconda.</i>



La contabilità analitica

ELEMENTO DI CONOSCENZA	CO.GE.	CO.A.
Valori contenuti nei documenti	<i>Valori esclusivamente consuntivi</i>	<i>Valori consuntivi (CO.A. a costi consuntivi) oppure valori consuntivi e dati programmati (CO.A. a costi standard)</i>
Metodologia di rilevazione	<i>Partita doppia</i>	<i>Partita doppia basata su rilevazioni extra contabili</i>
Valori contenuti nei documenti	<i>Dati finanziari, patrimoniali, reddituali</i>	<i>Dati reddituali</i>
Obbligatorietà giuridica	<i>Obbligatoria per legge</i>	<i>Non obbligatoria</i>
Periodo considerato	<i>Intero esercizio</i>	<i>Periodi infrannuali. In genere il periodo privilegiato è il mese.</i>



Lo svolgimento della contabilità analitica

- **Sistema duplice contabile.** La contabilità analitica (CoA) è tenuta secondo il metodo della partita doppia ed è connessa alla contabilità generale mediante conti specifici detti “Conti di collegamento”;
- **Sistema duplice misto.** Le due contabilità sono tenute distintamente. Le rilevazioni avvengono in via extracontabile mediante tabelle e schede;
- **Sistema unico contabile.** La CoA è parte integrante della contabilità generale.

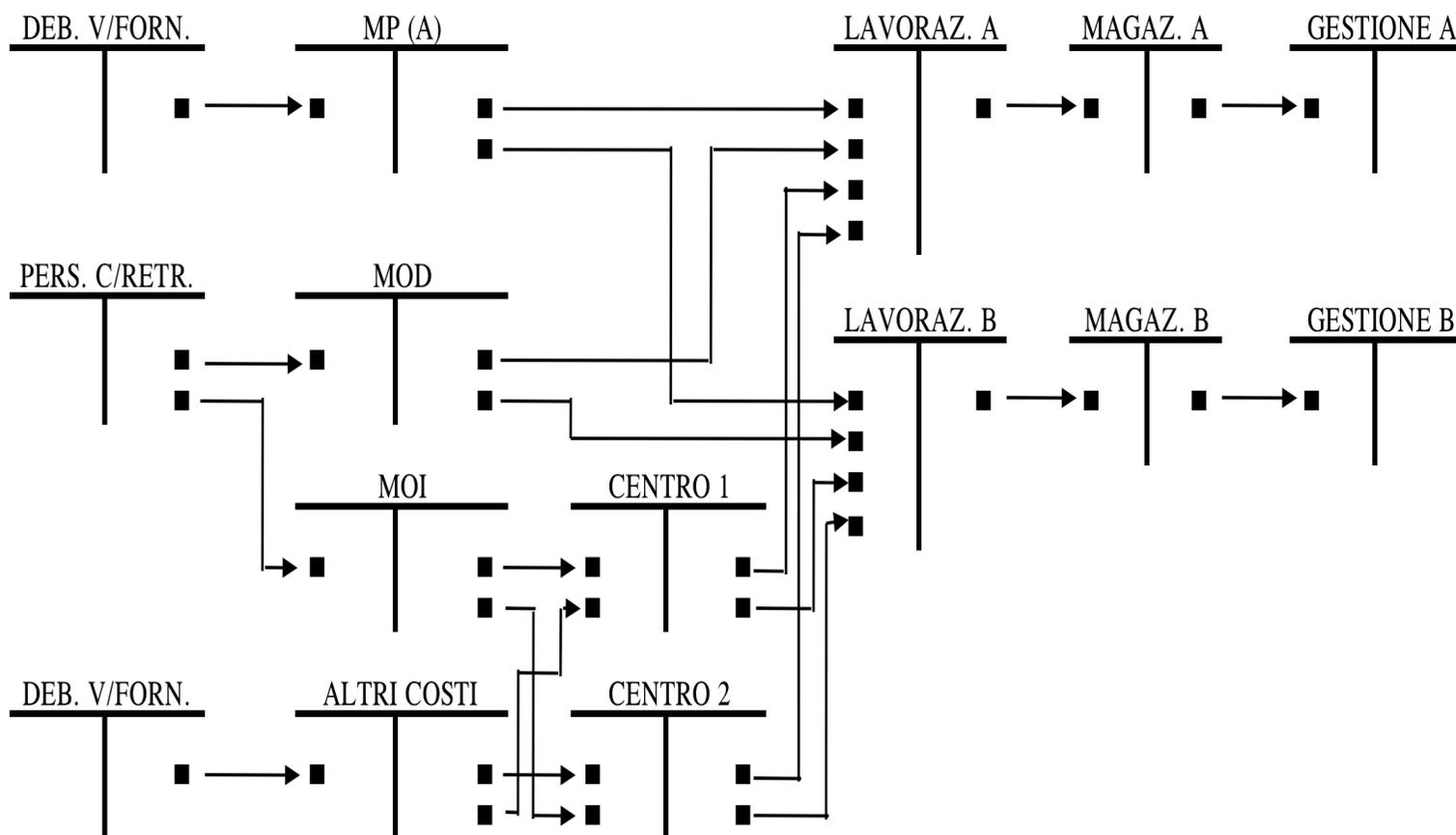


Il sistema unico contabile

Adottando un *sistema unico*, si procede ad un unico ordine di scritture che viene impiegato sia per gli adempimenti civilistici connessi alla valutazione della misura di reddito da assegnare all'esercizio, sia per le necessità gestionali relative alla valorizzazione dei costi e dei risultati parziali



Il sistema unico contabile





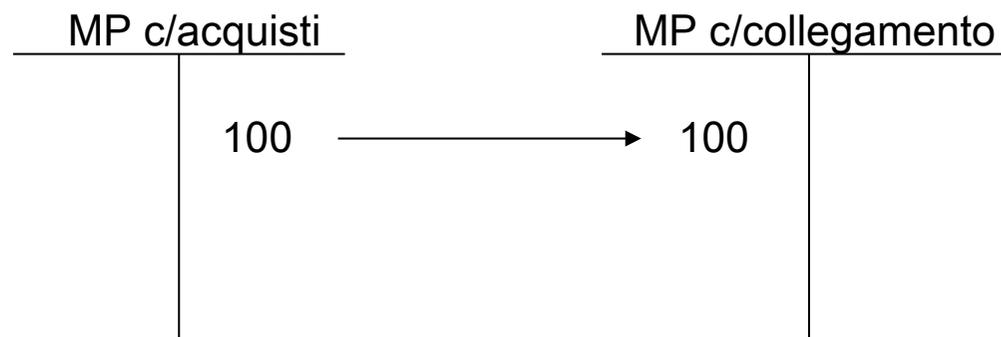
Il sistema duplice contabile

- Prevede due ordini di scritture svolti in modo autonomo secondo il metodo della partita doppia;
- È possibile evidenziare sei classi di conti:
 - 1) Conti di collegamento o di ripresa;
 - 2) Conti transitori;
 - 3) Conti magazzini;
 - 4) Conti accesi agli altri elementi di costo e centri di costo;
 - 5) Conti accesi ai conti lavorazione;
 - 6) Conti di gestione.



Il sistema duplice contabile: 1) I conti di collegamento o ripresa

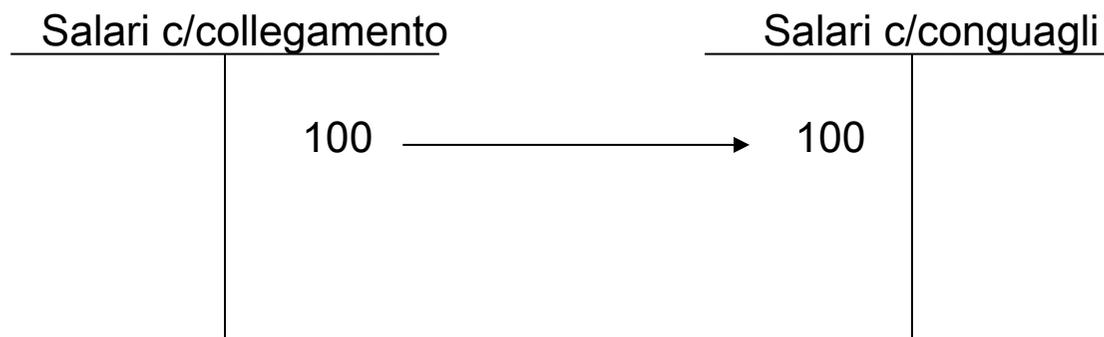
- Hanno la funzione di “riprendere” i conti registrati nella co.ge.
- I componenti negativi di reddito vengono registrati nella sezione “avere”, mentre i componenti positivi trovano appostazione nella sezione “dare”.





Il sistema duplice contabile: 2) I conti transitori (o di conguaglio)

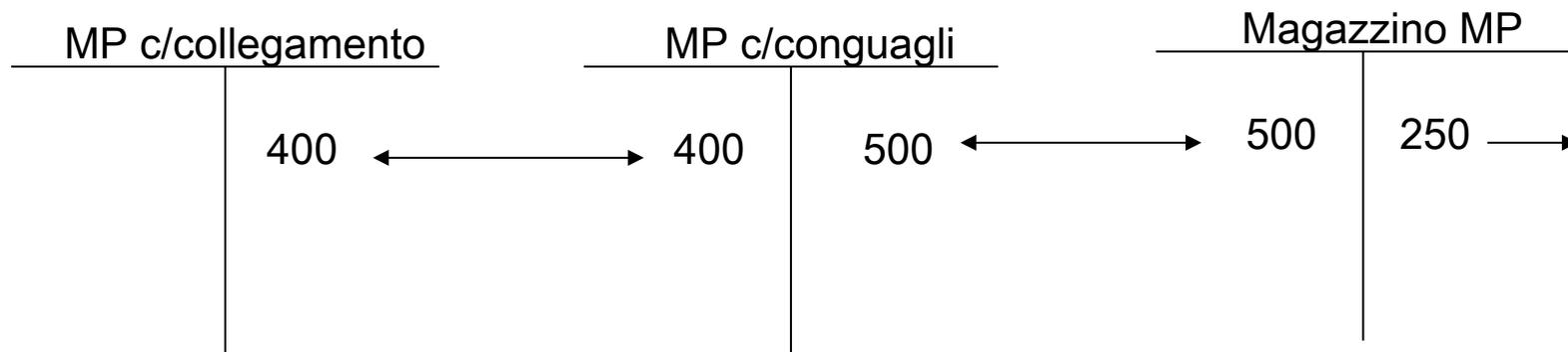
- Operano in posizione intermedia tra i conti di collegamento ed i conti tipici di contabilità analitica.
- I componenti negativi di reddito vengono registrati nella sezione “dare”, mentre i componenti positivi nella sezione “avere”.





Il sistema duplice contabile: 3) I conti di magazzino

- Seguono la movimentazione dei flussi di entrata e di uscita dal magazzino consentendo la valorizzazione delle giacenze;
- Possono essere preceduti da conti di collegamento o da conti di conguaglio.





Il sistema duplice contabile: 4) I conti accesi ai centri di costo

- Vengono valorizzati in via diretta o in via indiretta, periodicamente, mediante l'applicazione di un coefficiente.

DARE	AVERE
Costi relativi al centro per fattori impiegati	Costi attribuiti ad altri centro o ai conti lavorazione



Il sistema duplice contabile: 5) I conti lavorazione

- Accolgono i costi sostenuti ed imputati in base alle configurazioni prescelte e vengono scaricati, a lavorazione ultimata, ad altro conto lavorazione, a magazzino o a “conto gestione” se la vendita è immediata.



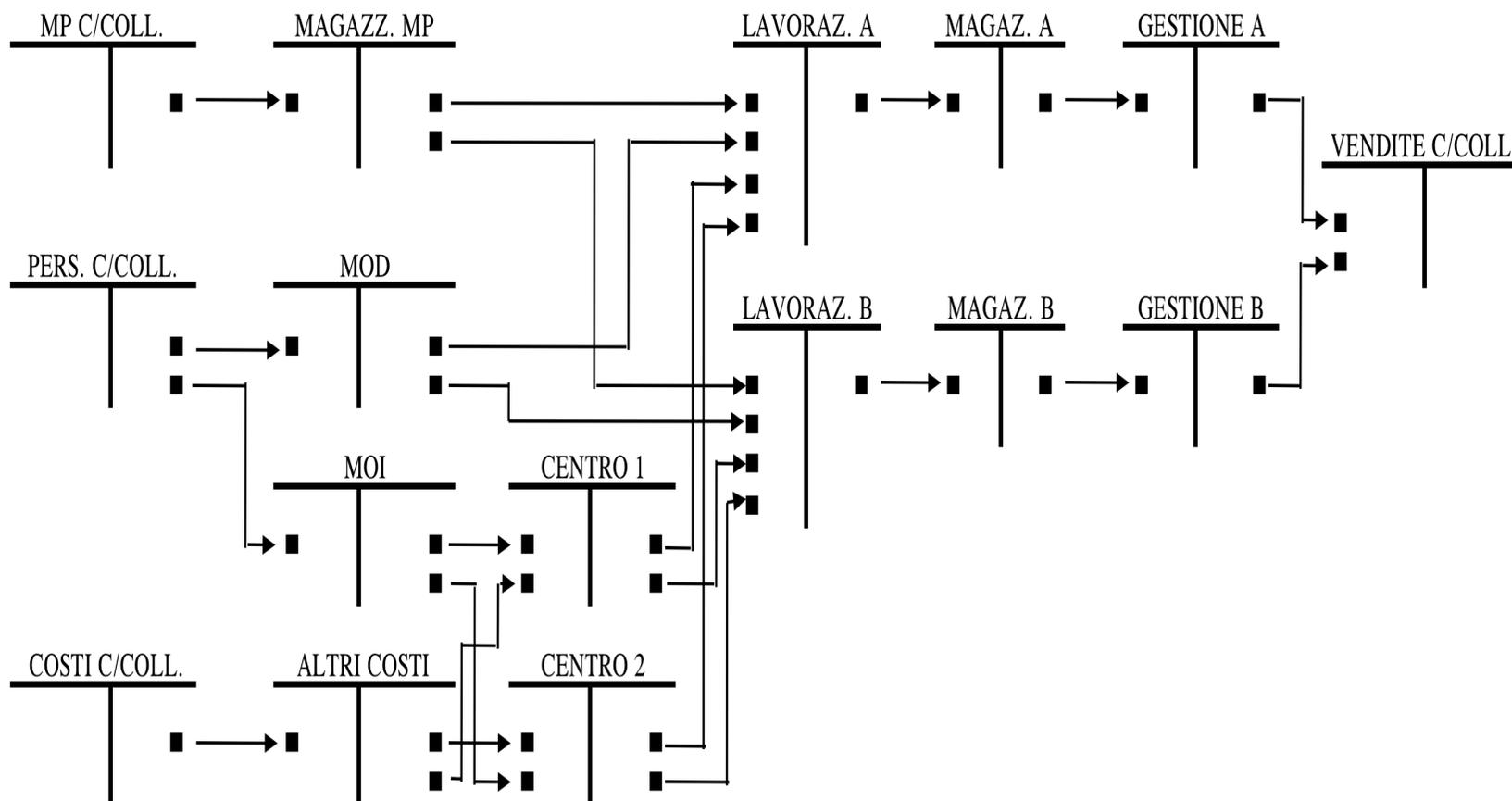
Il sistema duplice contabile:

6) I conti di gestione (risultati parziali)

- Evidenziano i risultati secondo un grado di analiticità coerente con la complessità aziendale.
- Si hanno conti di gestione di carattere parziale riferiti a prodotti, servizi, aggregazioni di prodotti/ servizi, clienti. Il C/E di CoA presenta il risultato complessivo come insieme dei risultati parziali.

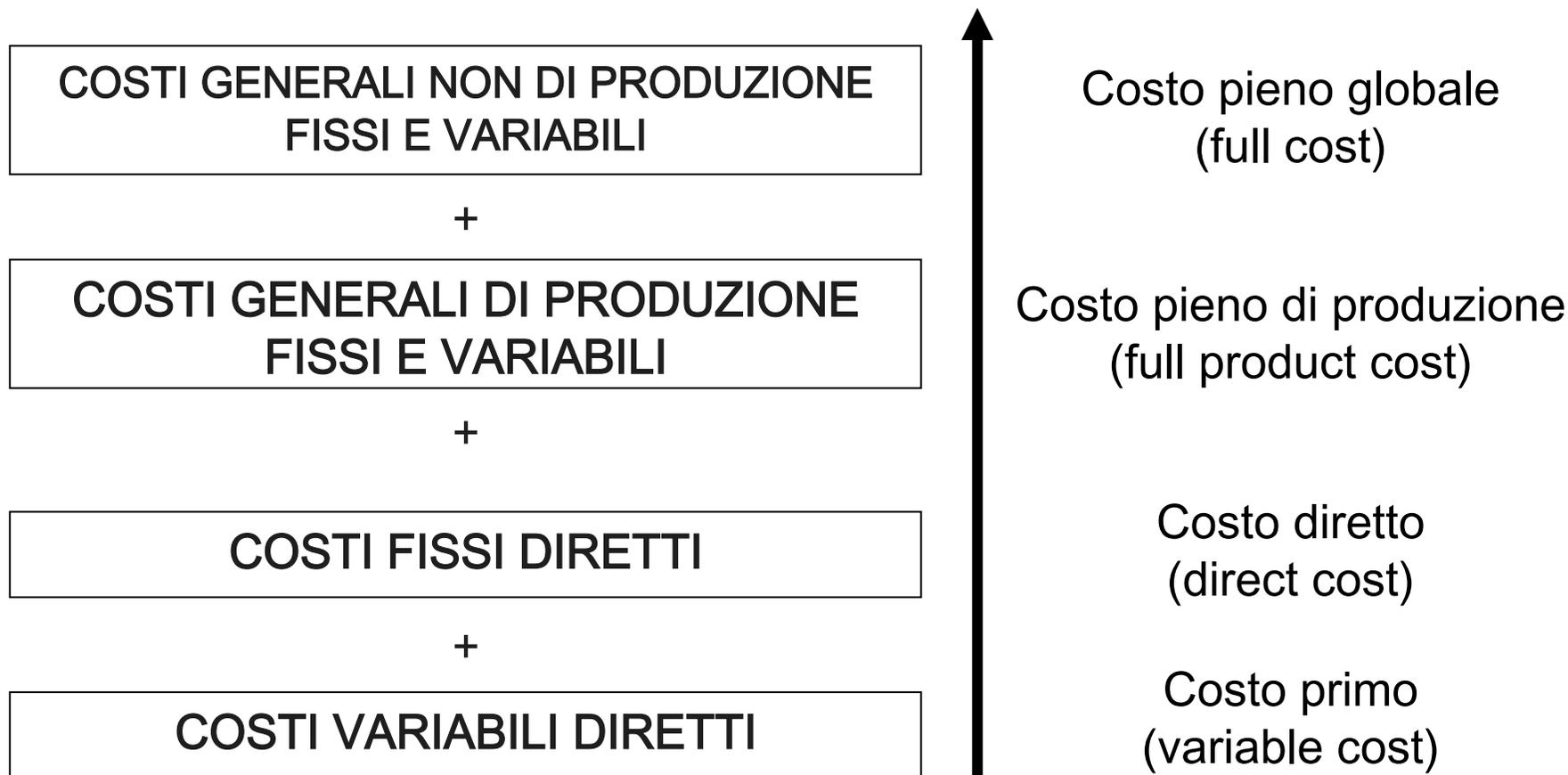


Il sistema duplice contabile





Le configurazioni del costo di produzione





Il riflesso delle tipicità tecnico-produttive sulle logiche di analisi dei costi

1. **Produzione in serie**

La produzione in serie implica un procedimento di computo “per divisione”, ovvero la raccolta dei dati relativi ai costi di impiego sostenuti e l’individuazione della quota relativa alla singola unità di prodotto come rapporto tra i costi totali ed il numero di unità ottenute. Il costo così ricavato assume la natura di costo medio unitario

2. **Produzione su commessa**

La lavorazione su commessa implica un procedimento di calcolo “per aggiunta” nel senso che una volta individuato l’oggetto di assegnazione (commessa di lavorazione) occorre attribuire ad essa, in maniera progressiva, i costi sostenuti. Il costo ricavato non assume la natura di valore medio unitario poiché riferito ad un bene realizzato in esemplare unico



In verità le forme tecnico-produttive sono molteplici

- ***Produzione su progetto (Project)***, tipica della produzione artigianale o artistica. In questo tipo di attività le risorse umane sono altamente qualificate, le attrezzature sono caratterizzate da un utilizzo polivalente, i flussi produttivi sono discontinui ed irregolari ed il prodotto viene fornito in un unico esemplare;
- ***Produzione su commessa (Job shop)***, caratterizzante la fabbricazione di un'ampia varietà di modelli forniti in quantità limitate. In tale modello si ravvisa una specializzazione delle diverse fasi del processo di trasformazione. I prodotti attraversano reparti di lavorazione differenziati secondo una sequenza determinata;
- ***Produzione a lotti (Batch flow process)***, in cui la varietà dei modelli è contenuta e la produzione viene svolta secondo una sequenza "a lotti". I flussi produttivi, di norma standard, vengono programmati per ciascuno dei diversi lotti allo scopo di minimizzare i costi e tempi di set-up;



- ***Produzione in linea*** (Line flow process), caratterizzata da standardizzazione dei prodotti e rigidità dei flussi produttivi. Il layout coincide di solito con una linea a flusso in cui i macchinari vengono posti in sequenza così da formare una linea di produzione;
- ***Produzione a flusso continuo*** (Continuous flow process), che rappresenta la tipologia produttiva delle industrie di processo. In tali circostanze il ciclo di trasformazione è quasi sempre obbligato, il livello di automazione è considerevole e la fabbrica si presenta come complesso tecnico unitario attraversato da un flusso produttivo ininterrotto.

La produzione su commessa





La produzione su commessa

Il sistema di costi per commessa deve venire adottato ogni volta che la differenza tra ciascun prodotto o lotto è tale per cui qualsiasi tentativo di computo di valori medi di costo produrrebbe risultati non significativi.



La produzione su commessa

Le fasi del processo amministrativo di gestione di una commessa possono venire così generalizzate:

- Ricezione dell'ordine;
- Realizzazione del progetto ed analisi del fabbisogno di fattori produttivi;
- Emissione dell'ordine di lavorazione (*commessa*);
- Prelievo dei materiali (compilazione *bolla di prelievo*) e lavorazione (compilazione *bolla di lavorazione*);
- Raccolta ed elaborazione dati.



La produzione su commessa: L'imputazione dei costi diretti

Tale processo richiede in via preventiva l'accertamento dell'utilità rilasciata dai fattori produttivi utilizzati e direttamente attribuibile alla specifica commessa:

Tali fattori vengono individuati in:

1. *materie prime*
2. *manodopera diretta*



La produzione su commessa: L'imputazione dei costi di materia prima

L'attribuzione del costo di materia prima alla singola commessa necessita di dati circa:

- i) i volumi fisici di impiego,
- ii) i costi di acquisizione della materia.

Il problema consiste nella valorizzazione degli impieghi e richiede:

- *Un sistema di rilevazione dei prelievi da magazzino;*
- *La scelta di un criterio di valorizzazione (Identificazione specifica, FIFO, LIFO, Media ponderata, valore standard, HIFO, LOIFO, NIFO).*
- *La scelta di valorizzare i prelievi per periodo o per movimento.*



La produzione su commessa: L'imputazione dei costi di materia prima

I costi di acquisizione delle materie prime

- Costo di fattura (compresi oneri accessori addebitati)
- + costo oneri accessori (trasporto, assicurazione, ecc.)
- detrazioni dal costo (sconti, abbuoni)
- = **Costo primo delle materie prime**
- + quota costi accessori d'acquisto comuni
- + quota di costi comuni di magazzinaggio
- = **Costo complessivo delle materie prime**



La produzione su commessa: L'imputazione dei costi di materia prima

I costi di prelievo delle materie prime

RI	1.200 q	€ 10
A	800 q	€ 12
A	200 q	€ 11
Prelievo	600 q	
A	200 q	€ 12
Prelievo	900 q	



La produzione su commessa: I buoni di prelievo della materia prima

Figura 4-5 - Esempio di buono di prelievo

BUONO		a			
N°		per il Lavoro			
Articolo	DESCRIZIONE	Quantità		RISERVATO ALLA CONTABILITÀ	
		Richiesta	Consegnata	Prezzo	IMPORTO
.....
.....
.....
.....
Osservazioni:	
RICHIEDENTE.			CONSEGNANTE	RICEVENTE	
Data		Firma	Data		Firma
Firma	Firma
				CONTABILITÀ	
				N°	
				Data	
				Firma	

REGISTRI BUFFETTI - ROMA-MILANO-NAPOLI - Mod. 6199



La produzione su commessa: L'imputazione dei costi di manodopera

I costi di manodopera vengono considerati come costi diretti poiché la loro imputazione al prodotto o alle lavorazioni si fa direttamente, normalmente su basi di tempo o di quantità di lavoro compiuto.

I sistemi di remunerazione della manodopera si distinguono in:

- Sistema salariale a tempo;
- Sistema salariale a cottimo;
- Sistema salariale a premio



La produzione su commessa: L'imputazione dei costi di manodopera

L'attribuzione del costo di manodopera alla singola commessa necessita di dati circa:

- i) le ore di lavoro impiegate per la commessa**
(ordinarie e straordinarie),
- ii) il costo orario del lavoro.**

Le maggiori criticità riguardano:

1. *La valorizzazione del costo orario del lavoro (ex contratto);*
2. *La scelta di computo del costo del lavoro "esuberante".*



La produzione su commessa: Il costo orario della manodopera

Il costo di un'ora lavorata è composto da:

- i) retribuzione diretta (paga base, premi, incentivi, scatti);
- ii) retribuzione differita (TFR, ferie, gratifica, festività);
- lii) contributi a carico dell'impresa (enti previdenziali ed assistenziali).

Le ore di lavoro potrebbero venire valorizzate a:

- i) costo orario medio aziendale;
- ii) costo orario medio di categoria contrattuale;
- lii) costo orario individuale.



La produzione su commessa: Il lavoro esuberante

Il computo del costo orario per le decisioni di prezzo può venire eseguito:

sulla base delle ore contrattuali;
sulla base delle ore lavorate;
sulla base delle ore produttive lavorate.



La produzione su commessa: esempio (ore lavorate)

Ore retribuite	+ 2.076
- festività	-136
- ferie	-144
- permessi	- 26
TOTALE ore lavorabili	1.770
- malattia	- 270
Ore ordinarie lavorate	= 1.500
straordinario	+ 100
Totale ore lavorate	= 1.600



La produzione su commessa: esempio (costo orario)

Retribuzione diretta		+16.395
Ordinaria (€ 7,5 * 2.070)	- 15.570	
Straordinaria (€ 8,25 * 100)	- 825	
Retribuzione indiretta		+ 1.500
- tredicesima	1.500	
TOTALE		= 17.895
Contributi (35%)		+ 6.263
TFR maturato		+ 1.350
Totale costo annuo		= 25.508
Costo orario manodopera	25.508 / 1.600	= € 15,9

Inattività ?



La produzione su commessa: La bolla di lavorazione

Bolla di Lavorazione N.
(a tempo)

Commessa N.

Operaio N. — Macchina N.

Lavorazione — iniziata il d) ; terminata il d)

Oggetto		Materiale prelevato		Ore di lavoro										Osservazioni							
Denominazione	Quantità dei pezzi	Specie	Quantità	Giov.		Ven.		Sab.		Dom.		Lun.			Mart.		Mero.		Totale		
				Ord.	Strao.	Ord.	Strao.	Ord.	Strao.	Ord.	Strao.	Ord.	Strao.		Ord.	Strao.	Ord.	Strao.	Ord.	Strao.	

Riassunto :

Materiali kg. a L. L.		
Mano d'op. (ore) {	ord. a L. L.	
	str. a L. L.	
Spese generali % L.		
Totale L.		



La scelta della base di computo

Retribuzione lorda (€)	2.400
Ore contrattuali	170A
Ore disponibili	150B
Ore prestate	135C

Nel periodo vengono realizzate tre commesse

Tariffa	
A	14,12
B	16,00
C	17,78



La scelta della base di computo

	Ore rilevate	Contratt.	Disponib.	Prestate
Commessa 1	40	564,7058824	640	711,1111111
Commessa 2	52	734,1176471	832	924,4444444
Commessa 3	43	607,0588235	688	764,4444444
Totali	135	1905,882353	2160	2400
Differenza		494,1176471	240	0



L'attribuzione dei costi comuni

“Intorno al nucleo costituito dai costi speciali vanno poi via via stratificandosi quote di quelle spese o di quei costi elementari che non possono integralmente riferirsi al singolo oggetto

”
...



I costi comuni: classificazione funzionale

- spese generali di produzione;
- spese generali amministrative;
- spese generali commerciali;
- spese generali aziendali.



I costi comuni: classificazione funzionale

- **Le spese generali di produzione**, inglobate nel costo pieno di fabbricazione, riguardano generalmente materiali indiretti, lavoro indiretto, servizi generali, manutenzioni ordinarie, spese per uffici tecnici (studi, progetti, disegni), spese per direzione tecnica (retribuzioni ai dirigenti tecnici), oneri ed assistenze sociali, ammortamenti di fattori produttivi durevoli.
- **Le spese generali amministrative** comprendono le retribuzioni dei dirigenti, gli stipendi degli impiegati, i contributi sociali delle due categorie, le spese di cancelleria, postali e telegrafiche, le spese legali e professionali, le spese bancarie ed i crediti inesigibili (ciò nel caso in cui esista un apposito ufficio “crediti e fidi);



I costi comuni: classificazione funzionale

- **Le spese generali commerciali** comprendono stipendi di dirigenti ed impiegati, retribuzioni dei venditori, spese di pubblicità e di propaganda, spese per depositi e magazzini, spese di viaggio e di trasferta, spese per studi e ricerche di mercato;
- **Le spese generali aziendali** vengono ricondotti gli emolumenti alla direzione generale, le competenze del collegio sindacale, le spese generali di segreteria, oneri finanziari, imposte e tasse, servizi sociali (bar aziendale, dopolavoro), spese di rappresentanza.



L'attribuzione dei costi comuni

Le logiche perseguibili in funzione degli obiettivi conoscitivi concernono:

- Criteri funzionali (logica del servizio);
- Criteri di copertura;

L'attribuzione dei costi comuni può avvenire:

- Su base unica aziendale;
- Su basi multiple



L'attribuzione dei costi comuni: le basi di riparto

Metodo	Formula	Casi
1) Costo del lavoro diretto	$\frac{\text{Costi comuni}}{\text{Costo in euro del lavoro diretto}}$	= % di costi comuni per euro di lavoro diretto Quando il lavoro è il fattore produttivo più importante e non vi sono differenze rilevanti di qualifica e salario degli operai
2) Ore di lavoro diretto	$\frac{\text{Costi comuni}}{\text{Ore di lavoro diretto}}$	= % di costi comuni per ora di lavoro diretto Quando il lavoro è il fattore produttivo più importante e non vi sono differenze rilevanti di qualifica e salario degli operai
3) Ore-macchina	$\frac{\text{Costi comuni}}{\text{Ore-macchina}}$	= % di costi comuni per ora-macchina Quando le macchine rappresentano il fattore produttivo più importante e non vi è relazione uniforme tra tempo di lavoro operaio e tempo di lavoro delle macchine
4) Unità di prodotto	$\frac{\text{Costi comuni}}{\text{Numero di unità di prodotto (peso, numero, ...)}}$	= Quota di costi comuni per unità di prodotto Quando si produce un solo tipo di prodotto o pochi prodotti di grande uniformità che possono essere ragguagliati (ad es. per il peso)

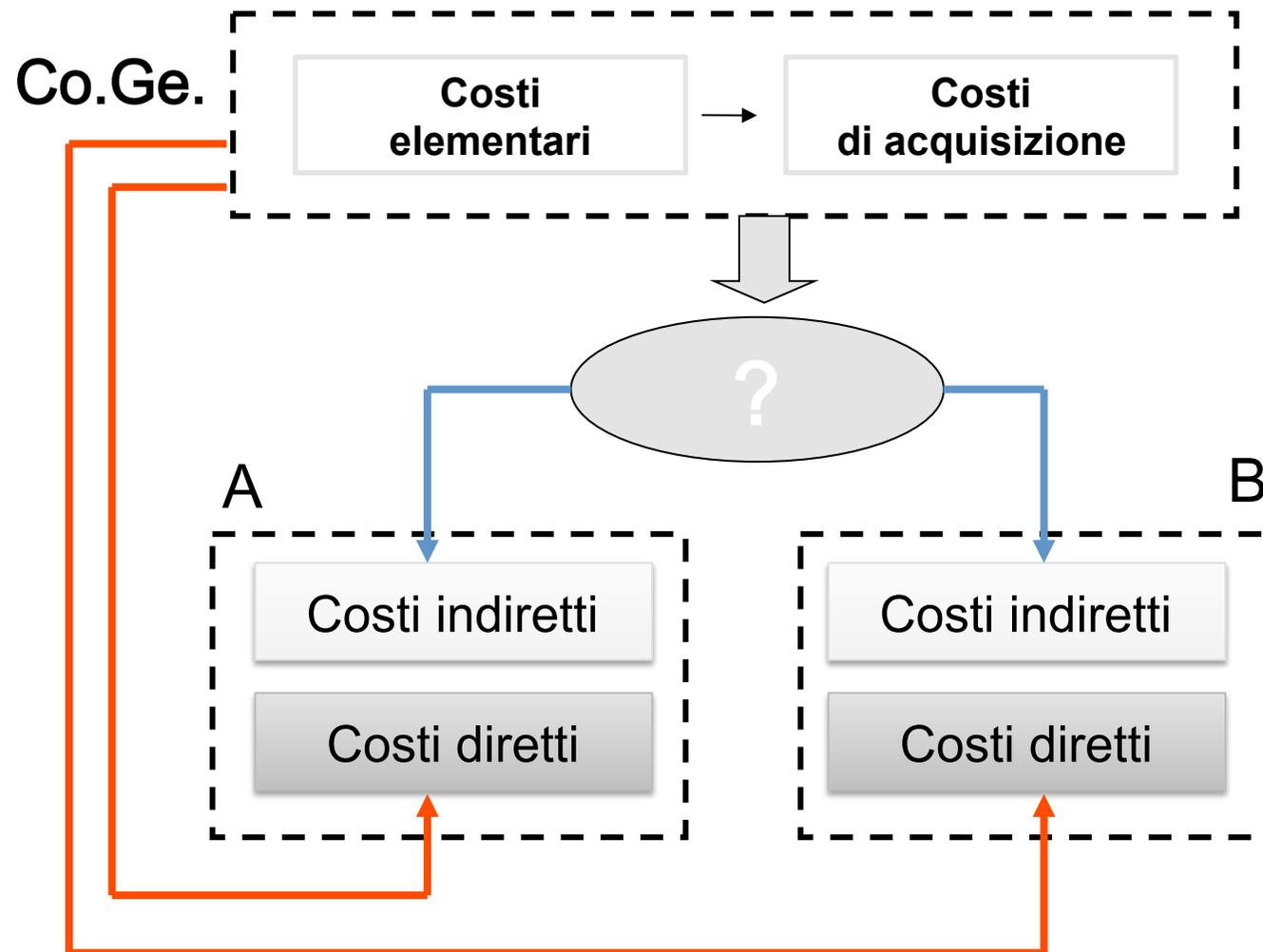


L'attribuzione dei costi comuni: le basi di riparto ...

5) Costo della materia prima	$\frac{\text{Costi comuni}}{\text{Costo in euro delle materie prime}}$	= % di costi comuni per euro di materia prima	Quando il lavoro il processo è strutturato in maniera da generare una correlazione tra consumo di materie prime e costi comuni
6) Costo primo	$\frac{\text{Costi comuni}}{\text{Costo diretto della materia prima} + \text{Costo diretto della manodopera}}$	= % di costi comuni per euro di costo primo	Da utilizzare solo in casi speciali. Materie e lavoro dovrebbero seguire un andamento uniforme. Già negli anni cinquanta veniva considerato un metodo antiquato



La scelta della logica di riparto





La base unica di riparto

Una volta attribuiti i costi diretti, gli altri costi di impiego vengono aggregati in un unico oggetto ed allocati ai prodotti sulla base di un coefficiente unico.

La tradizionale base “unica” è rappresentata dalle ore di manodopera diretta. Tale fattore è stato per lungo tempo “significativo” nella logica causale data la scarsa incidenza dei costi comuni sui costi totali.

NB: è possibile distinguere costi comuni industriali da quelli connessi ad altre funzioni.



La scelta della base di computo

	COSTO MP	COSTO LAV.	COSTO PRIMO	ORE LAV.
Commessa 1	12000	640	12640	40
Commessa 2	14300	832	15132	52
Commessa 3	22000	688	22688	43
TOTALI	48300	2160	50460	135



La scelta della base di computo

COSTI COMUNI

12000

	COSTO MP	Quota	
Commessa 1	12000	0,25	2981,36646
Commessa 2	14300	0,30	3552,795031
Commessa 3	22000	0,45	5465,838509
TOTALI	48300		12000

	COSTO LAV.	Quota	
Commessa 1	640	0,30	3555,555556
Commessa 2	832	0,39	4622,222222
Commessa 3	688	0,32	3822,222222
TOTALI	2160		12000



La scelta della base di computo

COSTI COMUNI

12000

	COSTO PRIMO	Quota	
Commessa 1	12640	0,25	3005,945303
Commessa 2	15132	0,30	3598,573127
Commessa 3	22688	0,45	5395,48157
TOTALI	50460		12000

	ORE LAV.	Quota	
Commessa 1	40	0,30	3555,555556
Commessa 2	52	0,39	4622,222222
Commessa 3	43	0,32	3822,222222
TOTALI	135		12000



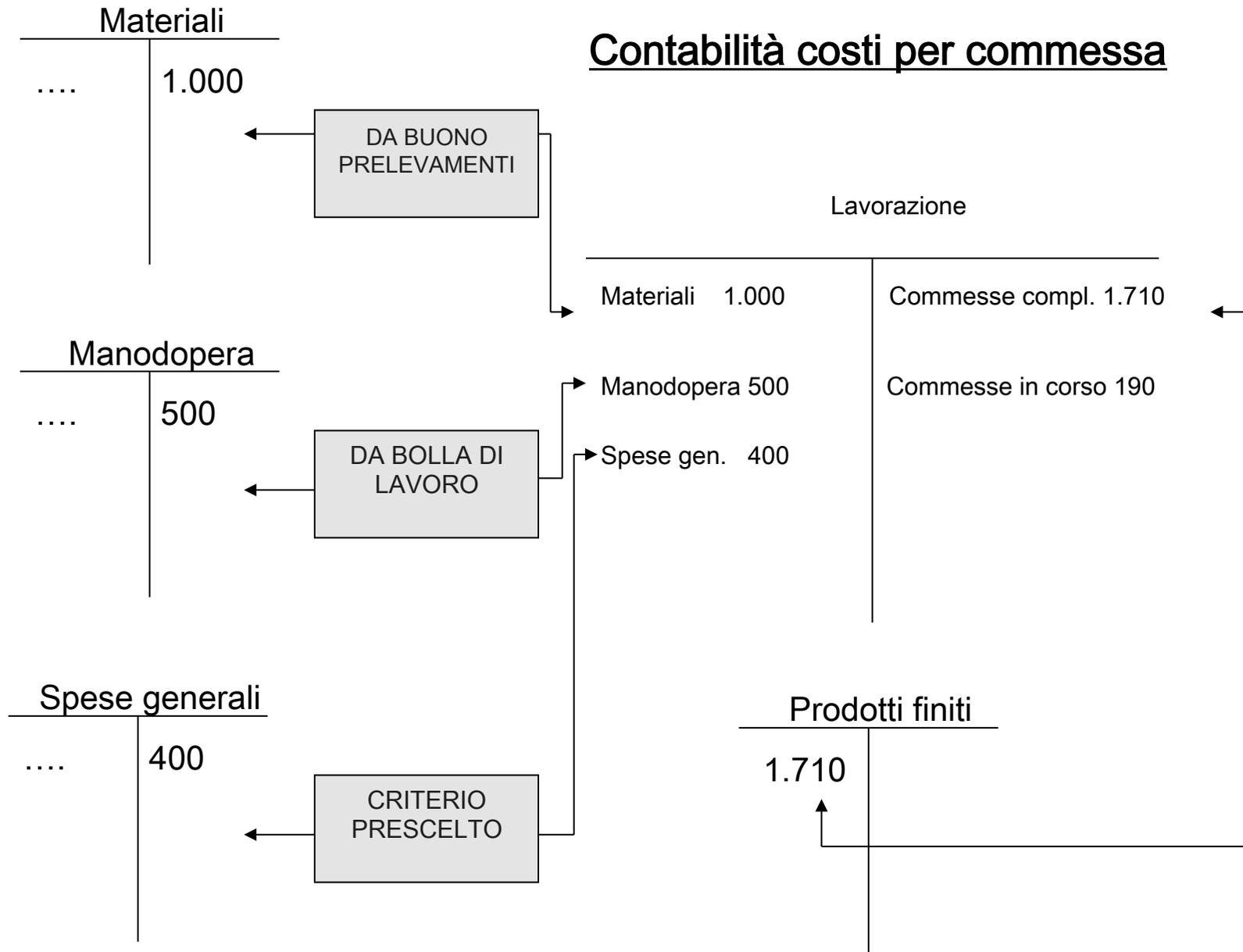
Le basi multiple di riparto

La configurazione di costo pieno secondo la logica delle basi multiple prevede la preventiva localizzazione dei costi comuni alle produzioni, a prescelti “centri di costo” e la successiva allocazione di tali centri ai prodotti sulla base di coefficienti differenti.

Un centro di costo è un aggregato di costi di impiego rappresentativi del consumo di utilità generato da funzioni o attività omogenee.

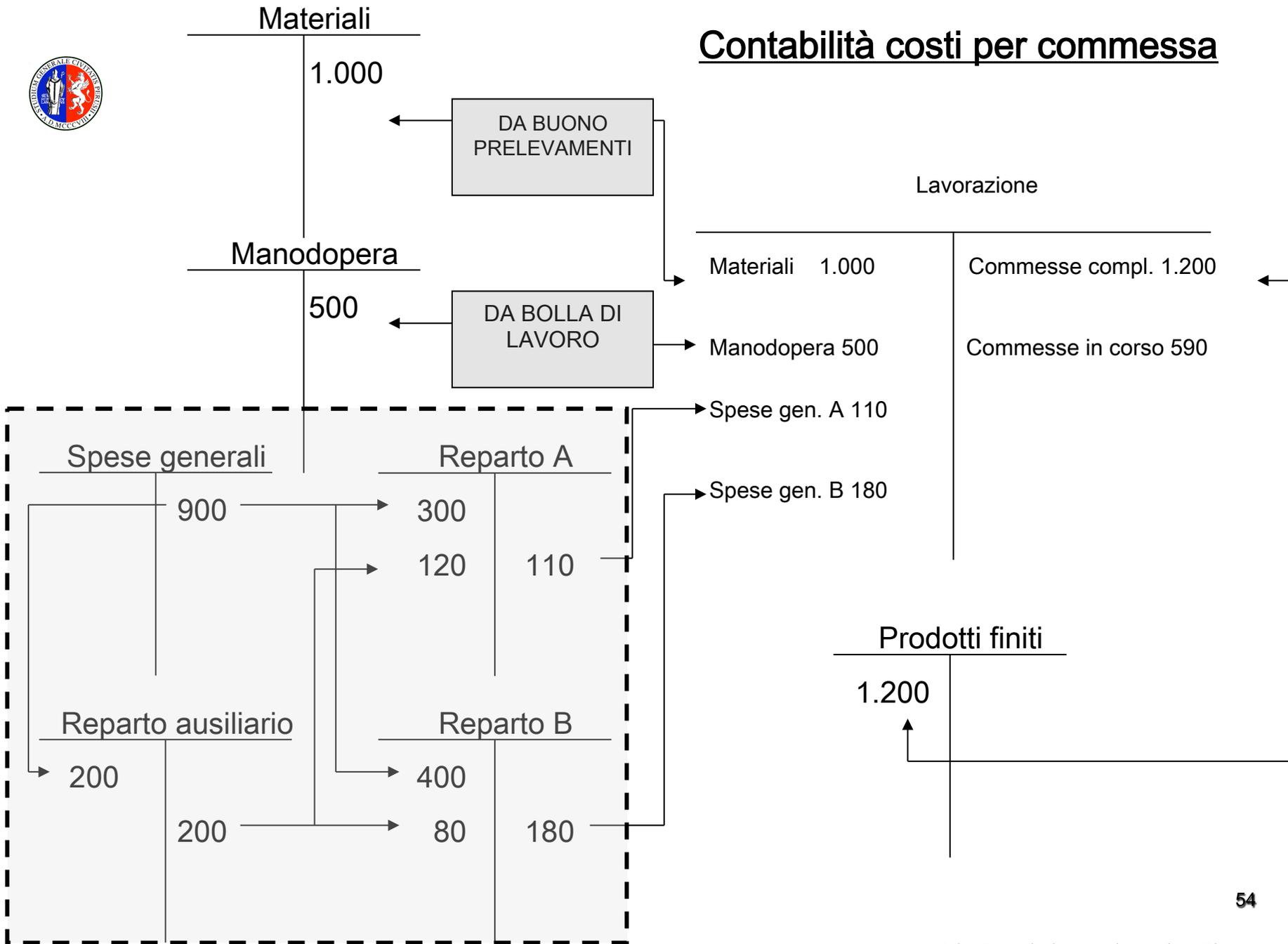


Contabilità costi per commessa





Contabilità costi per commessa



La produzione in serie





La produzione in serie

- Il sistema di costi per processo si applica alle aziende a lavoro continuo o per serie di prodotti omogenei.
- Costo unitario di prodotto si ottiene “per divisione”.
- può riguardare valori consuntivi o preventivi.



La produzione in serie

Se si considera una imprese che realizza una produzione indifferenziata, allora, stabilito un orizzonte temporale, il costo medio di produzione si computa come:

$$\frac{\text{Costi totali di impiego}}{\text{Volume produttivo}}$$



Criticità del sistema di produzione in serie

Uno dei principali problemi attiene l'assegnazione di un valore ai prodotti in corso di lavorazione.

- Si ricorre generalmente alle “**Unità di produzione equivalente**”, ovvero ad una unità equivalente ad una completa.
- Frequentemente si considera che le unità di lavorazione a fine periodo siano completate al 50%.



Criticità del sistema di produzione in serie

Per calcolare in numero di unità equivalenti realizzate nel periodo si procede nel modo seguente:

- A ciascuna unità completata, quindi trasferita al magazzino prodotti finiti viene assegnato un valore pari a 1.
- A ciascuna unità in corso di lavorazione alla fine del periodo viene assegnato un valore pari a 0,5.
- I valori così ottenuti sono sommati per ottenere il numero totale di unità equivalenti.



Criticità del sistema di produzione in serie

Il costo medio per unità viene quindi calcolato come:

$$\frac{\text{Costo RI} + \text{Costo di impiego del periodo}}{\text{Unità di produzione equivalenti realizzate nel periodo}}$$



La produzione in serie

La significatività del valore di costo medio unitario ricavato dipende:

- i) dalle fluttuazioni cui è soggetto il processo produttivo in termini di volumi;
- ii) dall'arco temporale considerato.



I centri di costo

- In presenza di una organizzazione complessa dei processi produttivi, allo scopo di pervenire a misure del costo pieno di produzione maggiormente attendibili vengono individuate “aggregazioni intermedie di costo” (centri di costo).
- L’individuazione di centri di costo ha l’obiettivo di *“evitare di raccogliere tutti quei costi in unico coacervo al quale non potrebbe applicarsi un unico, comune criterio di imputazione”* utile alle esigenze conoscitive perseguite.



I principi di selezione dei centri di costo

- I centri di costo dovrebbero venire scelti in modo da rappresentare compiutamente le varie fasi in cui si sviluppa il ciclo di trasformazione e consentire l'esplicitazione di relazioni significative tra le modalità di impiego delle risorse e l'ottenimento dei risultati.
- L'articolazione delle componenti del costo pieno di produzione dovrebbe evidenziare la particolare configurazione del processo di trasformazione e consentire il vaglio di configurazioni alternative.



I principi di selezione dei centri di costo

- omogeneità delle operazioni compiute, per individuare una comune “unità di produzione” ossia un’unità di misura alla quale commisurare i costi;
- omogeneità della dotazione dei fattori produttivi, ossia della composizione dei relativi costi;
- significatività (in termini di importo) dei costi sostenuti in un dato centro. Ciò può comportare l’accorpamento di più centri;
- individuazione del responsabile, affinché sia possibile svolgere una attività di controllo.



I principi di selezione dei centri di costo

L'individuazione dei centri di costo può seguire diverse logiche:

- funzionale (per aree funzionali)
- gerarchico-causale (per unità organizzative);

Esiste un turnover tra massimizzazione della rilevanza delle informazioni (analiticità) ed incremento della difficoltà di valorizzazione per fenomeni di comunanza (arbitrarietà).



La logica gerarchico-causale:

- **Centri di costo di produzione**, relativi ad unità operative al cui interno si svolgono processi di trasformazione (possibile stabilire relazioni misurabili tra risorse impiegate e livelli operativi);
- **Centri di costo ausiliari**, relativi ad unità operative che forniscono servizi al processo produttivo;
- **Centri di costo di servizi**, la cui attività non riguarda il processo di trasformazione ed i cui risultati sono difficilmente misurabili in termini di volume di attività.
- **Centri di costo fittizi**, chiamati ad accogliere elementi di costo che non possono trovare adeguata collocazione all'interno degli altri centri.



La metodologia di calcolo dei costi pieni di produzione “per centri”

1. Individuazione e scelta dei centri di costo;
2. Localizzazione (attribuzione dei costi di impiego, **speciali e comuni**);
3. “Ribaltamento”/allocazione dei centri ausiliari e di servizi (centri generalmente intermedi) ai centri produttivi;
4. Imputazione dei centri produttivi (maggiormente vicini alle logiche causali) ai prodotti.
5. Possibile imputazione ai prodotti di centri non “ribaltati” (es. attività commerciale).



La localizzazione dei costi di impiego

I costi che risultano indiretti rispetto ai prodotti devono venire attribuiti ai centri.

Tale attribuzione, secondo la logica causale, può avvenire con criteri di comunanza o specialità.

Esempio:

Affitti	Spazio occupato
Ammortamento fabbricato	Spazio occupato
Ammortamento impianti	Possibile localizzazione diretta
Assicurazione impianti	Valore impianti
Materiale di consumo	Localizzazione diretta
Riscaldamento/pulizia/vigilanza	Spazio/volume (in assenza di centro)
Manodopera diretta	n. operai/costo/ore MOD



Il ribaltamento dei centri di costo

Il ribaltamento dei centri di costo avviene su “basi multiple”, utilizzando coefficienti diversi secondo basi di ripartizione variamente definite.

$$\text{Coefficiente di allocazione} = \frac{\text{Costi attribuiti al Centro di costo}}{\text{Base di ripartizione}}$$

La logica consiste nel rendere esplicite le relazioni causali tra i diversi centri individuati.



Il ribaltamento dei centri di costo

Il ribaltamento dei centri di costo può presentare problemi nel caso in cui si rilevino dei rapporti reciproci. In tal caso i metodi sono i seguenti:

- metodo diretto (vengono ignorati tali rapporti);
- metodo a cascata (stabilendo la successione delle allocazioni);
- metodo di allocazione reciproca (attraverso un sistema di equazioni).



L'imputazione dei centri produttivi ai prodotti

Si tratta di esplicitare le relazioni attraverso le quali i singoli prodotti concorrono ad assorbire la capacità produttiva dei centri di costo finali.

Le basi di ripartizione devono rappresentare le diverse intensità con cui ciascun prodotto contribuisce ad occupare la capacità disponibile.



L'imputazione dei centri produttivi ai prodotti

In riferimento ai centri produttivi:

1. Se le operazioni si riferiscono ad un prodotto omogeneo (produzione a flusso continuo), allora le relative unità rappresentano una base adeguata.
2. Se i prodotti sono sottoposti a differenti intensità e tempi di esecuzione, allora è necessario impiegare coefficienti di utilizzo (es. ore macchina o ore lavoro);

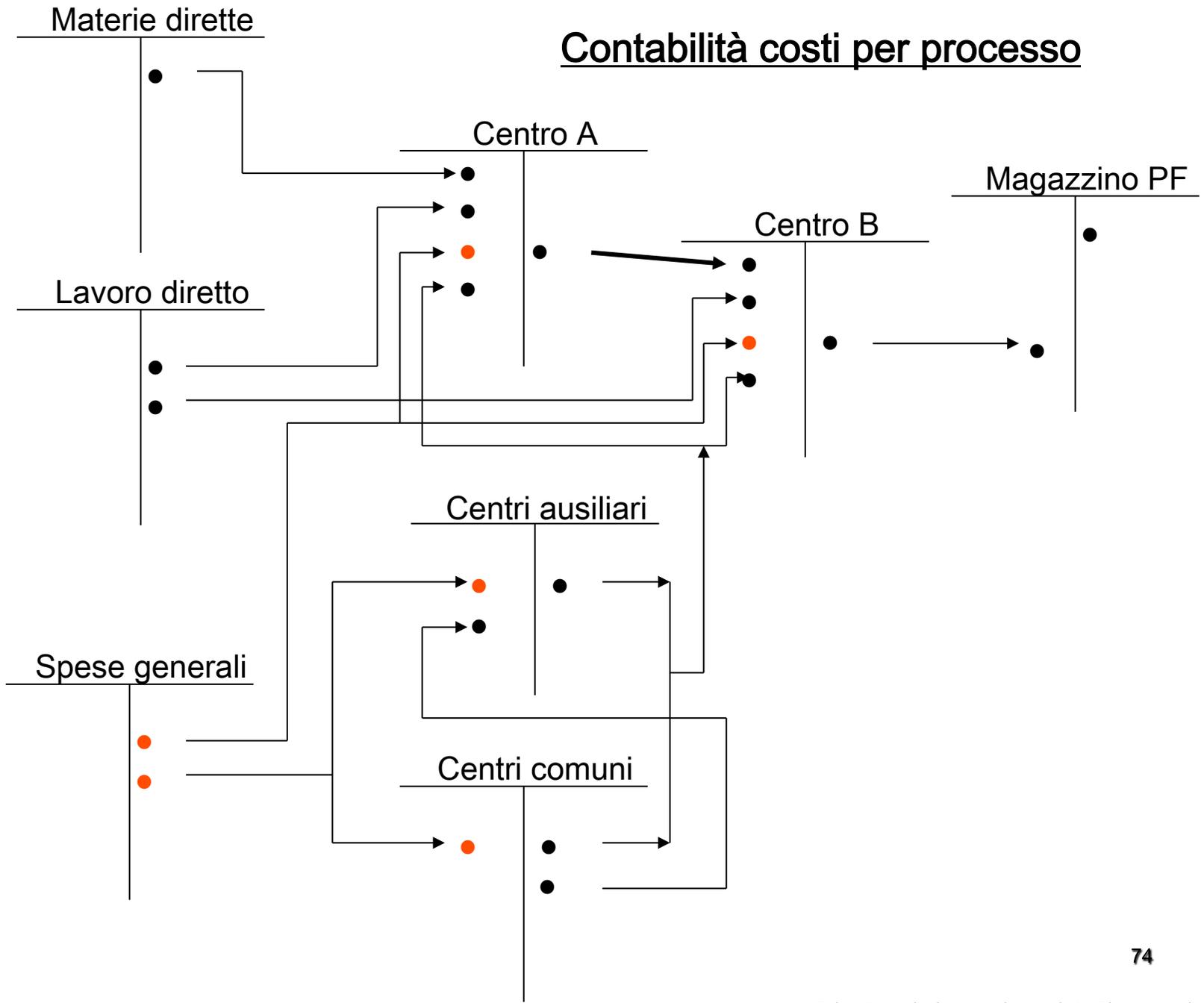


Il quadro analisi costi

Centri di costo Voci di costo	Costi di competenza	CENTRI PRODUTTIVI					CENTRI AUSILIARI				CENTRI DI SERVIZIO			
		A	B	C	D	E	1	2	3	4	F	G	H	I
Manodopera														
Stipendi														
Energia														
Spese commerciali														
.....														
TOTALE														
(4)														
(3)														
(2)														
(1)														
TOTALE FINALE														



Contabilità costi per processo





Basi multiple per centri di costo: un caso

	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C
Consumo unitario materiale	0,2 kg	0,5 kg	1 kg
Costo materiale	2 euro/kg	2 euro/kg	2 euro/kg
MOD (ore)	0,4 ore	0,2 ore	0,5 ore
MOD (tariffa oraria)	18 euro/ora	18 euro/ora	18 euro/ora
Ore macchina reparto A	0,1	0,3	0,2
Ore macchina reparto B	0,2	0,1	0,5
Quantità prodotta	100.000	200.000	250.000



	A	B	C
Costo MP	0,4	1	2
Costo MOD	7,2	3,6	9
CVD	7,6	4,6	11



	Importi	Rep a	Pep b	Magazz	Serv. Ind
Stipendi tecnici	90.000,00	24.631,58	33.868,42	9.000,00	22.500,00
Energia elettrica	100.000,00	42.857,14	57.142,86		
Ammortamenti reparto A	180.000,00	180.000,00			
Ammortamenti reparto B	240.000,00		240.000,00		
Manodopera indiretta	160.000,00	56.000,00	56.000,00	32.000,00	16.000,00
Spese generali industriali	120.000,00	25.714,29	34.285,71		60.000,00
Materiale di consumo	116.000,00	39.073,68	53.726,32	23.200,00	
TOTALE	1.006.000,00	368.276,69	475.023,31	64.200,00	98.500,00
Servizi industriali	98.500,00	41.473,68	57.026,32	0,00	
Magazzino	64.200,00	25.680,00	38.520,00		
TOTALE	1.006.000,00	435.430,38	570.569,62		



			TOT	UNIT.
PRODOTTO A	36.285,86	69.159,95	105.445,82	1,05446
PRODOTTO B	217.715,19	69.159,95	286.875,14	1,43438
PRODOTTO C	181429,3233	432249,7152	613.679,04	2,45472
	435.430,38	570.569,62		



	A	B	C
MP	0,40	1,00	2,00
MOD	7,20	3,60	9,00
CVD	7,60	4,60	11,00
C INDIRETTO	1,05	1,43	2,45
COSTO UNIT. COMPLESS.	8,65	6,03	13,45



I bisogni informativi in tema di analisi e contabilità dei costi

- A. Supporto alle politiche di prezzo;
- B. Valutazione delle rimanenze;
- c. Scelte di convenienza economica;
- D. Giudizi di efficienza e produttività.