

Scuola di formazione alla professione di Dottore Commercialista



## **STRATEGIA E CONTROLLO DI GESTIONE**

### **LA PREDISPOSIZIONE DEL BUDGET**

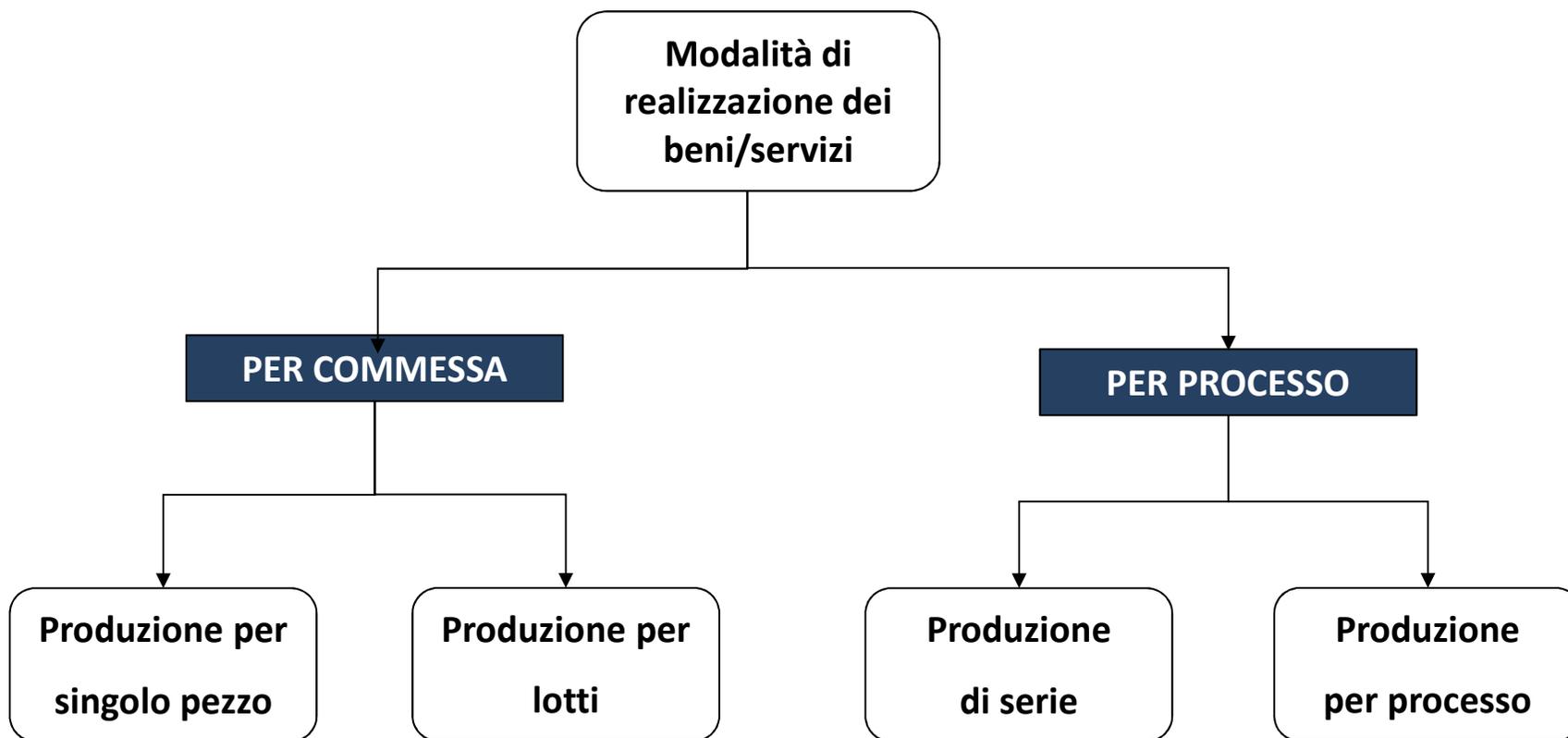
### **L'UTILIZZO DELLA CONTABILITÀ ANALITICA NELL'ANALISI DEI COSTI**

**(parte seconda)**

*A cura di Marco Malizia*



**Produzioni per commessa o per processo**







## PRODUZIONE PER COMMESSA

AZIENDE CHE NON LAVORANO SU PRODUZIONI IN "SERIE" MA "SU PROGETTI" CON:

- SCARSA RIPETITIVITA'** (O ADDIRITTURA UNICITA') DEL PRODOTTO: Esiste una specifica progettazione prodotta (anche dalla stessa impresa) che deve essere rispettata per realizzare l'opera/servizio;
- NOTEVOLE DIMENSIONE DEI PROGETTI** (importo rilevante rispetto al volume totale prodotto in un anno);
- DURATA SPESSO PLURIENNALE.**

ESEMPI:

- IMPRESSE COSTRUTTIVE DI GRANDI OPERE EDILI;
- CANTIERI NAVALI;
- PRODUTTORI DI GRANDI MACCHINARI, IMPIANTI ETC;
- IMPRESSE DI ENGINEERING;



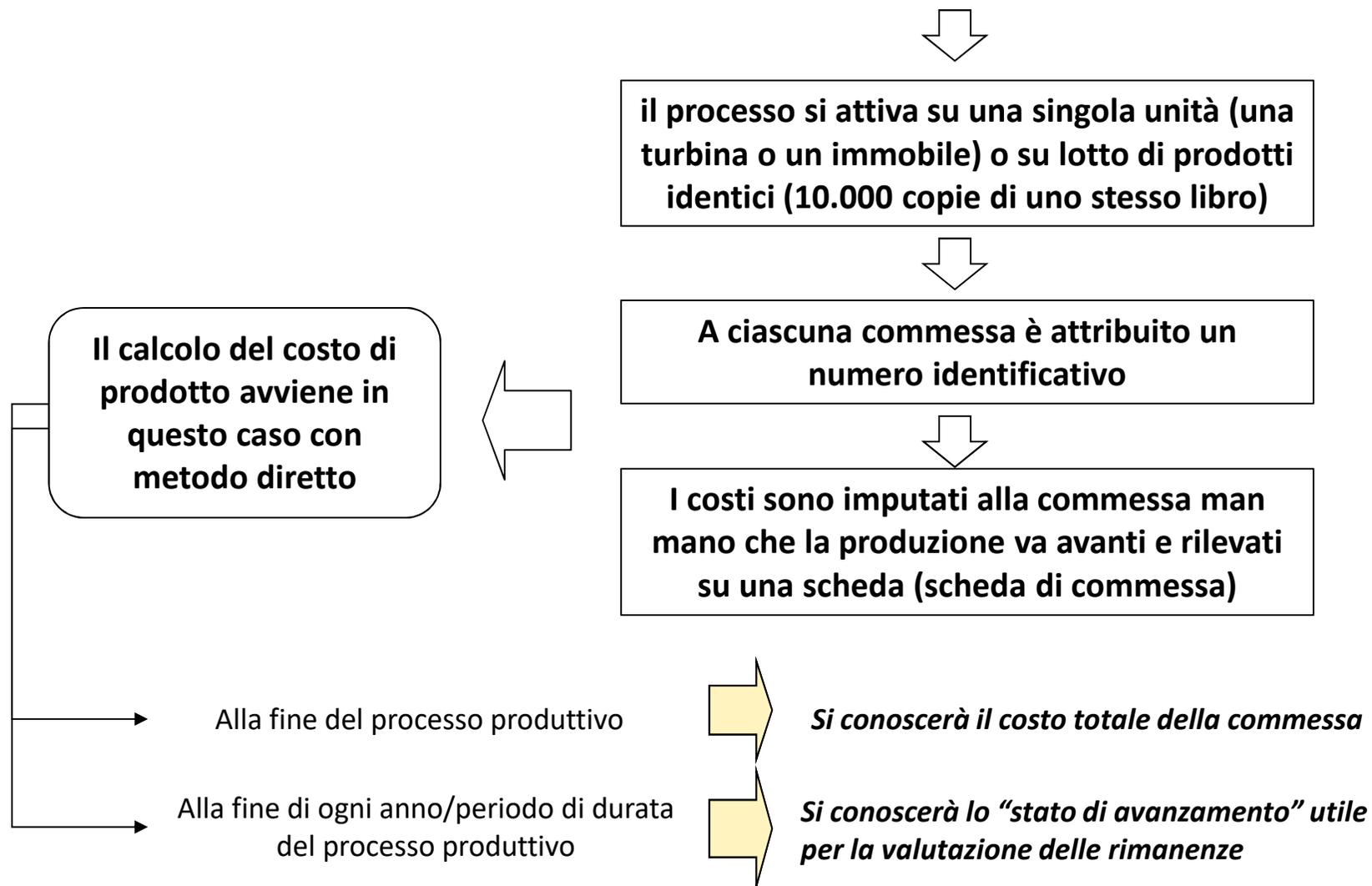
## Controllo in serie e su commessa

Produzioni su commessa	Produzioni di serie
1. Enfasi sulle commesse	1. Enfasi sui centri di responsabilità
2. Impiego di «preventivi» di costo	2. Impiego dei costi standard
<b>3. Rilevanza analisi dei costi diretti e indiretti</b>	3. Rilevanza analisi dei costi fissi e variabili
4. Analisi scostamenti ad intervalli periodici regolari con problemi di confrontabilità	4. Analisi scostamenti ad intervalli periodici regolari senza problemi di confrontabilità
5. Meccanismo di controllo molto «orientato al futuro»	5. Meccanismo di feed-back sostanzialmente accettabile
6. Corresponsabilità piuttosto spinta	6. Responsabilità relativamente univoca
7. Controllo integrato costi-tempi-qualità	7. Controllo dei costi relativamente indipendente da altre «dimensioni»



**Focus sul prodotto finale**

**Sistema per commessa**





**Focus sul processo**

**Sistema per processo**



**il processo si attiva su un flusso continuo di produzione di prodotti tra loro omogenei e sostanzialmente indifferenziati**



**Sono contabilizzati i costi sostenuti in un certo periodo di tempo**

**Il costo del prodotto si ottiene dividendo i costi complessivamente sostenuti ed imputati al periodo per il numero delle unità prodotte nello stesso periodo**

**Il costo del prodotto è quindi, in questo caso, un costo medio unitario**

**Si tratta di quindi di un metodo indiretto di determinazione del costo di prodotto**



# LAVORAZIONI PER COMMESSA



## PROJECT MANAGEMENT

Il Project Management è un particolare approccio alla gestione delle commesse (inizialmente sviluppatosi in ambito militare) che ha come obiettivo principale la gestione del progetto in modo da garantirne il completamento nel rispetto dei **tempi**, dei **costi** e delle **prestazioni** tecnico-qualitative definite contrattualmente con il committente e nel rispetto delle norme.

E' un insieme di regole di buon senso per gestire le attività di pianificazione e controllo di un progetto e indirizzare tutte le risorse al raggiungimento degli obiettivi in termini di rispetto dei tempi e dei costi pianificati e di soddisfacimento dei requisiti.

TEMPI

QUALITA'

COSTI

GESTIONE  
FINANZIARIA



## ALCUNI ESEMPI

Imprese che producono in piccoli lotti, operano su commessa o lavorano a unità singole. L'impresa viene suddivisa in job, cioè in diversi output generati dall'azienda.

– Cantieri navali

(es. Cantieri Navali Rodriguez – [www.rodriquez.it](http://www.rodriquez.it))

– Produttori di macchine automatiche su commessa

(es. CMS per le macchine di lavorazione del legno – [www.cms.it](http://www.cms.it))

– Produttori di film

– Studi legali e società di consulenza

(es. Kpmg nelle attività di auditing – [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com))

– Agenzie di pubblicità

(es. Armando Testa – [www.armandotesta.it](http://www.armandotesta.it))

– Case di cura e ospedali

(es. Cliniche Humanitas Gavazzeni – [www.gavazzeni.it](http://www.gavazzeni.it))



## ALCUNI CONCETTI

Il rapporto con il cliente non è impersonale (è possibile una vera e propria negoziazione di prezzo rispetto alla quantità);

L'azienda non ha una produzione standardizzata (per il magazzino) ma realizza prodotti secondo le specifiche indicazioni dei clienti;

In condizioni di capacità produttiva non satura l'interesse aziendale è quello di vendere il più possibile fino a saturare la capacità produttiva a condizione che il margine lordo sia positivo

Per aumentare la quantità venduta deve concedere ribassi di prezzo che saranno diversamente convenienti a seconda del livello dei margini lordi

Se la capacità produttiva è satura si tenderà ad ottimizzare le commesse selezionando quelle più convenienti



## COSTI

**Come strutturare i costi di commessa, ai fini del monitoraggio dei risultati aziendali**

Ricavi		
Ricavi		0%
<b>Totale Ricavi</b>	-	0%
<b>Costi diretti industriali</b>		
B – Materiali		0%
C 1- Subappalti/lavorazioni di terzi		0%
C2 -Nol. Esterni		0%
D – Manodopera		0%
E - spese varie		0%
<b>F – TOTALE COSTI DIRETTI</b>	-	0%
<b>G= VALORE AGGIUNTO</b>	-	0%
<b>Costi indiretti industriali</b>		
H1 - Costi industriali: Noli interni/manutenzioni/riparazioni		0%
H2- Altri costi industriali		0%
<b>TOTALE H: COSTI INDUSTRIALI</b>	-	0%
<b>I = Margine industriale di cantiere(RV - Costi )</b>	-	0%
L - Costi Fissi		
<b>M- = Utile Netto Commessa</b>	-	0%

**E' fondamentale scomporre i costi di una determinata commessa in modo tale da rappresentare l'effettiva incidenza delle varie componenti di costo.**

**Ciò consente di effettuare delle considerazioni sull'effettiva redditività della commessa e sulla capacità della stessa di coprire i costi fissi.**

NB. L'elenco dei costi diretti/indiretti dipende dallo specifico settore/tipologia di bene da realizzare



**Calcolo dei costi per una produzione su commessa**

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

**1° FASE**

**CALCOLO DEI COSTI DIRETTI DI COMMESSA**

**2° FASE**

**INDIVIDUAZIONE COSTI INDIRETTI DA RIPARTIRE**

**3° FASE**

**SCELTA DELLA BASE O DELLE BASI *DI RIPARTO***

**4° FASE**

**RIPARTIZIONE COSTI INDIRETTI SULLE COMMESSE**

**5° FASE**

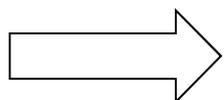
**CALCOLO DEL COSTO TOTALE DI COMMESSA**



## **APPROFONDIMENTI : come monitorare l'esecuzione della commessa**

### **PREVENTIVI DI COMMESSA**

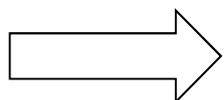
**E' IL PREVENTIVO DEI COSTI, ARTICOLATO NELLE PARTI ELEMENTARI, CHE VIENE ELABORATO PRIMA DI AVVIARE IL PROCESSO PRODUTTIVO. ESSO, IN GENERE, ACCOMPAGNA L'OFFERTA COMMERCIALE.**



#### **PREVENTIVO INIZIALE D'OFFERTA (O BUDGET ZERO)**

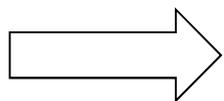
**AVVIENE PRIMA DELLA STIPULAZIONE DEL CONTRATTO CON IL CLIENTE, E' RIFERIMENTO PER IL PREZZO.**

PRESUPPONE CONTATTI CON IL CLIENTE E L'ELABORAZIONE DI UN PRIMO PROGETTO. CONSENTE LA VALUTAZIONE ECONOMICA DELL'OPERA.



#### **PREVENTIVO ESECUTIVO**

**AVVIENE DOPO L'ACQUISIZIONE DEL CONTRATTO e PRIMA DELL'INIZIO DEI LAVORI.** SI BASA SU UN PROGETTO ESECUTIVO. PIU'AGGIORNATO E ANALITICO DI QUELLO INIZIALE, E' IL BUDGET DI RIFERIMENTO(OBIETTIVI). PUO'VENIRE MODIFICATO PER MODIFICHE DEL PROGETTO CONCORDATE CON IL CLIENTE



#### **PREVENTIVO AGGIORNATO**

COMBINA COSTI CONSUNTIVI E COSTI PREVENTIVI.

PREVENTIVO AGGIORNATO = COSTI CONSUNTIVI FINO DATA X + COSTI PREVENTIVI A FINIRE.



**PREVENTIVO INIZIALE D'OFFERTA (O BUDGET ZERO)/PREVENTIVO ESECUTIVO: REDATTO PRIMA DI AVVIARE L'ESECUZIONE DELL'OPERA. (Ipotesi di lavoro: impresa edile che realizza un'opera pubblica).**

Commessa 01		
Resp. Cantiere:	Data fine lavori .....	
Data di analisi: 31/12/2016	Budget iniziale	%
<b>Ricavi</b>		
Ricavi SAL EMESSI		0%
Ip. Importo Varianti		0%
Produzione maturata S I L (produzione realizzata ma non fatturata)		0%
<b>Totale Ricavi</b>	-	0%
<b>Costi</b>		
B – Materiali		0%
C 1- Subappalti		0%
C2 -Nol. Esterni		0%
D – Manodopera		0%
E - spese varie		0%
<b>F – TOTALE COSTI DIRETTI</b>	-	0%
<b>G= VALORE AGGIUNTO</b>	-	0%
H1 - Costi industriali: Noli interni		0%
H2- Altri costi industriali		0%
<b>TOTALE H: Costi industriali</b>	-	0%
I = Margine industr. di cantiere(RV - Costi )	-	0%
L - Costi Fissi		
<b>M- = Utile Netto Commessa</b>	-	0%



Commessa 01		
Resp. Cantiere:	Data fine lavori .....	
Data di analisi: 31/12/2016	Budget iniziale	%
<b>Ricavi</b>		
Ricavi SAL EMESSI	1.000.000	100%
Ip. Importo Varianti		0%
Produzione maturata S I L (produzione realizzata ma non fatturata)		0%
<b>Totale Ricavi</b>	1.000.000	100%
<b>Costi</b>		
B – Materiali	300.000	30%
C 1- Subappalti	150.000	15%
C2 -Nol. Esterni		0%
D – Manodopera	350.000	35%
E - spese varie		0%
<b>F – TOTALE COSTI DIRETTI</b>	800.000	80%
<b>G= VALORE AGGIUNTO</b>	200.000	20%
H1 - Costi industriali: Noli interni	50.000	0%
H2- Altri costi industriali	50.000	0%
<b>TOTALE H: Costi industriali</b>	900.000	90%
I = Margine industr. di cantiere(RV - Costi )	100.000	10%
L - Costi Fissi	100.000	10%
<b>M- = Utile Netto Commessa</b>	0	0%



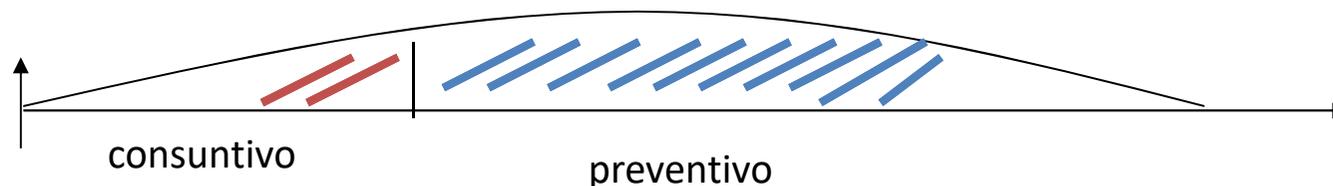
**PREVENTIVO AGGIORNATO: redatto in corso di esecuzione del contratto.** In caso di tempi lunghi di realizzazione della commessa è necessario monitorare l'andamento economico dell'opera ad ogni periodo temporale prefissato. Il preventivo aggiornato è composto sia da dati ancora previsionali (per le opere ancora da completare al momento di osservazione), che da dati consuntivi (relativi alle parti di opere già realizzate).

**Esempio: realizzazione di un'opera in 18 mesi.**

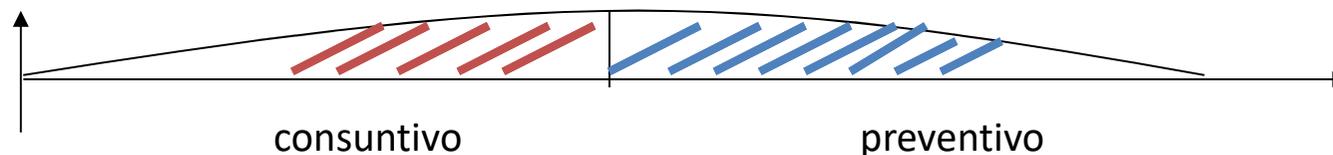
Tempo 0. inizio dell'opera.  
Elaborazione del preventivo iniziale (d'offerta o esecutivo).



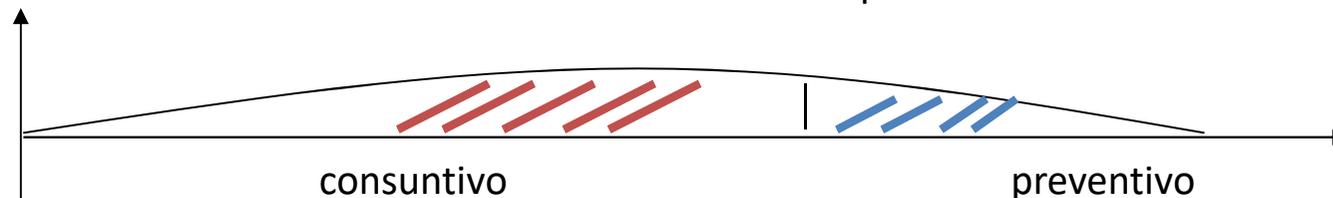
Tempo 1. 6 mesi dall'avvio dell'opera.



Tempo 2. 12 mesi dall'avvio dell'opera.



Tempo 3. 18 mesi dall'avvio dell'opera. Conclusione.





Tempo 1.: 6 mesi dall'avvio dell'opera. Valutazione redditività della commessa

consuntivo



preventivo



totale



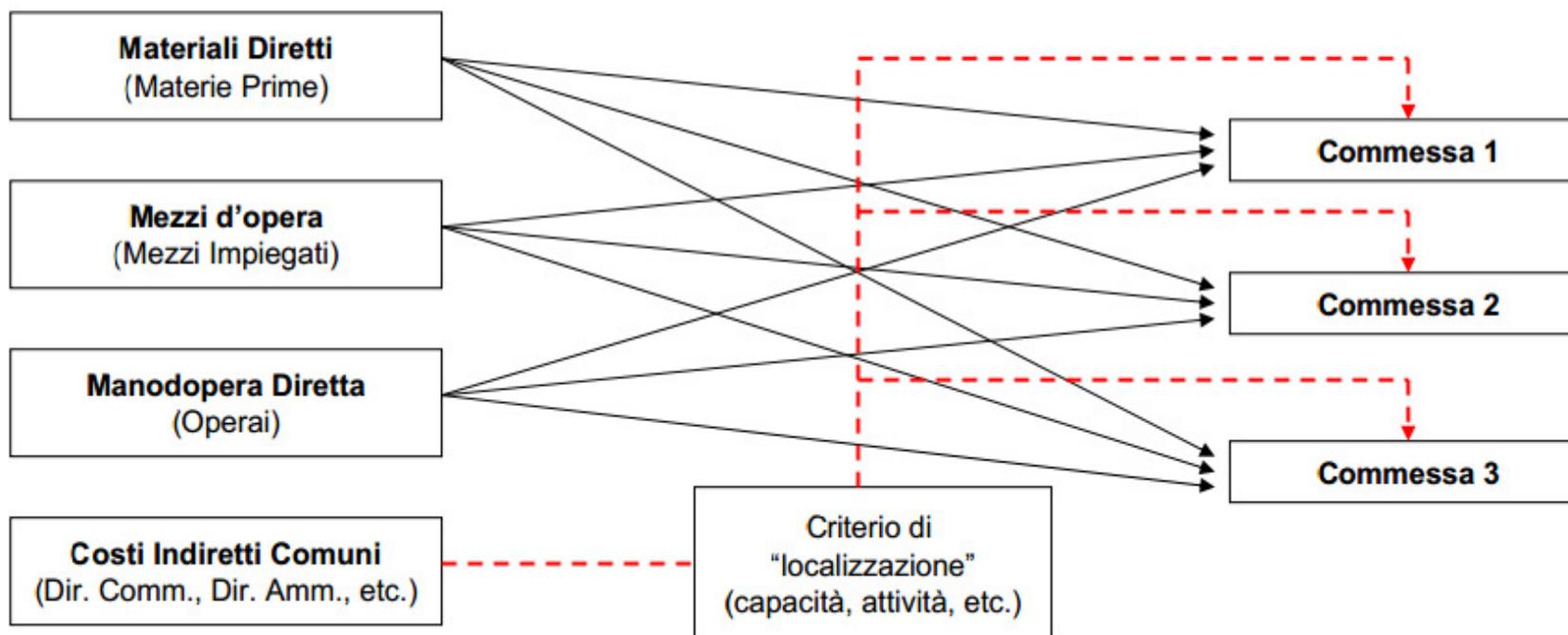
Commessa 01						
Resp. Cantiere:	Data fine lavori .....		Data prevista per il fine lavori .....			
Data di analisi: 31/12/2012	Budget iniziale	%	Consuntivo al 31/12/2015	Stima a Finire Attuale (Produzione 2016)	Totale a Finire	%
			A	B	C=A+B	
<b>Ricavi</b>						
Ricavi SAL EMESSI	1.000.000	100%	333.333	666.667	1.000.000	100%
Ip. Importo Varianti		0%				0%
Produzione maturata S I L (produzione realizzata ma non fatturata)		0%				0%
<b>Totale Ricavi</b>	<b>1.000.000</b>	<b>100%</b>	<b>333.333</b>	<b>666.667</b>	<b>1.000.000</b>	<b>100%</b>
<b>Costi</b>						
B – Materiali	300.000	30%	100.000	200.000	300.000	30%
C 1- Subappalti	150.000	15%	50.000	100.000	150.000	15%
C2 -Nol. Esterni		0%				0%
D – Manodopera	350.000	35%	50.000	250.000	300.000	30%
E - spese varie		0%				0%
<b>F – TOTALE COSTI DIRETTI</b>	<b>800.000</b>	<b>80%</b>	<b>200.000</b>	<b>550.000</b>	<b>750.000</b>	<b>75%</b>
<b>G= VALORE AGGIUNTO</b>	<b>200.000</b>	<b>20%</b>	<b>133.333</b>	<b>116.667</b>	<b>250.000</b>	<b>25%</b>
H1 - Costi industriali: Noli interni	50.000	5%				0%
H2- Altri costi industriali	50.000	5%				0%
<b>TOTALE H: Costi industriali</b>	<b>900.000</b>	<b>90%</b>	<b>200.000</b>	<b>550.000</b>	<b>750.000</b>	<b>75%</b>
I = Margine industr. di cantiere(RV - Costi )	100.000	10%	133.333	116.667	250.000	25%
L - Costi Fissi	100.000	10%	33.333	66.667		0%
<b>M- = Utile Netto Commessa</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>	<b>100.000</b>	<b>50.000</b>	<b>150.000</b>	<b>15%</b>



## APPROFONDIMENTI: ATTRIBUZIONE COSTI DI COMMESSA

Come già ribadito in precedenza, la contabilità di commessa è necessaria sia per la formulazione di offerte economico – finanziarie adeguate, sia per scopi di controllo delle performance realizzate (confronto preventivo/consuntivo). Come visto, il criterio metodologico utilizzato per la costruzione della budgetizzazione di commessa è il cosiddetto criterio del *job costing* che viene illustrato nel grafico seguente.

### Determinazione del costo industriale di commessa





## **ATTRIBUZIONE COSTI DI COMMESSA**

### **DETERMINAZIONE DEL COSTO INDUSTRIALE DI COMMESSA**

<b>MATERIALI DIRETTI</b>	<b>IDENTIFICAZIONE DI FATTURA/BOLLA DEL CANTIERE/LAVORO/OPERA A CUI E' NECESSARIA LA MATERIA PRIMA:</b> Il sistema gestionale attribuisce per ogni commessa, i materiali acquistati e conteggia il volume complessivo dei materiali necessari per quella determinata opera.
<b>SERVIZI DI TERZI/subappalti</b>	<b>IDENTIFICAZIONE DI FATTURA/BOLLA DEL CANTIERE/LAVORO/OPERA A CUI E' NECESSARIA LA MATERIA PRIMA:</b> Il sistema gestionale attribuisce per ogni commessa i servizi di terzi acquistati e conteggia il volume complessivo dei materiali necessari per quella determinata opera.
<b>MEZZI D'OPERA</b>	<b>ATTRIBUZIONE DEL COSTO GRAZIE ALLA RILEVAZIONE DELLE QUANTITA' UTILIZZATE RACCOLTE GRAZIE AD UNA RENDICONTAZIONE GIORNALIERA DELLE ATTIVITA' (Rapportini)</b>
<b>MANODOPERA DIRETTA</b>	<b>ATTRIBUZIONE DEL COSTO GRAZIE ALLA RILEVAZIONE DELLE QUANTITA' UTILIZZATE RACCOLTE GRAZIE AD UNA RENDICONTAZIONE GIORNALIERA DELLE ATTIVITA' (Rapportini)</b>



**MANODOPERA  
DIRETTA**



**Attribuzione del costo grazie alla rilevazione delle quantità utilizzate raccolte grazie ad una rendicontazione giornaliera delle attività' (rapportini)**



Sulla base della rilevazione delle ore lavorate in una singola commessa, viene determinato il costo della manodopera grazie al prodotto delle ore lavorate con il valore del costo orario medio

DIPENDENTE		MESE		
GIORNO	DESCRIZIONE DEL LAVORO	SETTORE	dalle ore	alle ore

Il calcolo del costo orario medio deve essere effettuato in ragione dei costi annuali storici o stimati e della percentuale di inefficienza (ore prodotte/ore pagate) secondo il rapporto di seguito indicato:

Costo orario= costo totale manodopera /  
ore lavorate nel periodo.

**NB: le ore lavorate debbono tener conto  
della percentuale di inefficienza.**

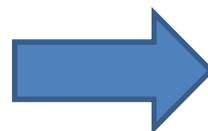
## APPROFONDIMENTI

### A. ATTRIBUZIONE COSTI DI COMMESSA: come imputare costi fissi/spese generali

#### ATTRIBUZIONE ex-ante:

1. Redazione budget previsionale dell'anno;
2. Identificazione incidenza dei costi fissi (non attribuibili direttamente)

Budget 2016		
Produzione:	3.900.000	100%
Costi diretti	3.400.000	87%
Margine industriale	500.000	13%
Costi fissi	480.000	12%
Utile netto	20.000	1%



Considerando una incidenza media del 12%, tutti i preventivi formulati dall'azienda debbono essere elaborati applicando una percentuale del 12% al valore della produzione per considerare i costi fissi.

#### VERIFICA EX-POST

In caso di minori volumi sviluppati oppure in caso di incremento significativo dei costi fissi, la percentuale di incidenza dei costi fissi (sul totale della produzione) potrebbe determinare significativi scostamenti dal dato iniziale.

#### IPOTESI UNO:

- Riduzione del volume dei lavori da 3,9 a 3,5 mil di €;
- Mantenimento della marginalità industriale.

Consuntivo 2016: ipotesi uno		
Produzione:	3.500.000	100%
Costi diretti	3.051.282	87%
<b>Margine industriale</b>	<b>448.718</b>	<b>13%</b>
Costi fissi	480.000	14%
Utile netto	-31.282	-1%



#### IPOTESI DUE:

- Mantenimento del volume dei lavori a 3,9 €;
- Mantenimento della marginalità industriale;
- Aumento dei costi fissi.

Consuntivo 2016: ipotesi due		
Produzione:	3.900.000	100%
Costi diretti	3.400.000	87%
<b>Margine industriale</b>	<b>500.000</b>	<b>13%</b>
Costi fissi	550.000	14%
Utile netto	-50.000	-1%



**B. ATTRIBUZIONE COSTI DEI COSTI FISSI/SPESE GENERALI COMMESSA:** come considerare i costi fissi (costi emergenti-costi cessanti). Primo esempio

Esempio: Esercizio 2018. L'impresa ha a disposizione la capacità produttiva di sviluppare al massimo 1.000 € l'anno. Poco prima dell'inizio dell'esercizio può contrattualizzare la commessa ABC/XYZ. Si propone una riflessione sull'opportunità di realizzare l'opera.

**PREVENTIVO COMMESSA ABC**

Preventivo iniziale	
<b>Ricavi</b>	<b>900</b>
Manodopera	250
Materie prime e lavoraz. accessorie	350
Altri costi industriali	150
<b>Margine della Commessa</b>	<b>150</b>
<b>Costi fissi attribuibili</b>	<b>100</b>
<b>Utile netto</b>	<b>50</b>

**DOMANDA: dare esecuzione al contratto ABC??**

**SI**

**NO**

**PREVENTIVO COMMESSA XYZ**

Preventivo iniziale	
<b>Ricavi</b>	<b>1000</b>
Manodopera	300
Materie prime e lavoraz. accessorie	400
Altri costi industriali	250
<b>Margine della Commessa</b>	<b>50</b>
<b>Costi fissi attribuibili</b>	<b>100</b>
<b>Utile netto</b>	<b>- 50</b>

**DOMANDA: dare esecuzione al contratto XYZ??**

**SI**

**NO**



## COMMESSA XYZ: APPROFONDIMENTO

### COMMESSA XYZ: IPOTESI DI SVOLGIMENTO

Preventivo iniziale	
Ricavi	1000
Manodopera	300
Materie prime e lavoraz. ni accessorie	400
Altri costi industriali	250
<b>Margine della Commessa</b>	<b>50</b>
<b>Costi fissi attribuibili</b>	<b>100</b>
<b>Utile netto</b>	<b>- 50</b>

### COMMESSA XYZ: IPOTESI DI NON SVOLGIMENTO

Ricavi	
Manodopera	
Materie prime e lavoraz. ni accessorie	
Altri costi industriali	
<b>Margine della Commessa</b>	
<b>Costi fissi attribuibili</b>	<b>100</b>
<b>Utile netto</b>	<b>- 100</b>

Nel caso in cui si abbia una capacità produttiva limitata (max 1.000 € all'anno) e non si abbiano alternative alla realizzazione della commessa xyz, lo svolgimento della commessa in questione garantirebbe quantomeno la copertura parziale dei costi fissi.

Tale ragionamento presuppone che anche la manodopera sia variabile, altrimenti il costo opportunità di non realizzare la commessa potrebbe essere significativamente più elevato (400 €).



**B. ATTRIBUZIONE COSTI DEI COSTI FISSI/SPESE GENERALI COMMESSA:** come considerare i costi fissi (costi emergenti-costi cessanti). Secondo esempio

La commessa 3 è in perdita.

Quali sono gli effetti economici della decisione di eliminare la commessa 3 (in perdita) ?

	COMMESSE	COMMESSA 1	COMMESSA 2	COMMESSA 3	TOTALE
	COSTI E RICAVI				
<b>A</b>	<b>RICAVI DI VENDITA</b>	<b>22.800</b>	<b>19.680</b>	<b>22.440</b>	<b>64.920</b>
	COSTI VAR. DIRETTI				
	Materie prime	10.200	9.120	13.860	33.180
	MOD	4.667	3.733	5.133	13.533
<b>B</b>	<b>TOTALE COSTI VAR. DIRETTI</b>	<b>14.867</b>	<b>12.853</b>	<b>18.993</b>	<b>46.713</b>
	COSTI VAR. INDIRETTI				
	Energia elettrica	30	24	33	87
	Combustibile	54	45	57	156
	Materiale di consumo	27	21	30	78
	Provvigioni di vendita	601	519	591	1.711
<b>C</b>	<b>TOTALE COSTI VAR. INDIRETTI</b>	<b>712</b>	<b>609</b>	<b>711</b>	<b>2.032</b>
<b>D=B+C</b>	<b>TOTALE COSTI VARIABILI</b>	<b>15.579</b>	<b>13.462</b>	<b>19.704</b>	<b>48.745</b>
<b>E=A-D</b>	<b>MARGINE LORDI</b>	<b>7.221</b>	<b>6.218</b>	<b>2.736</b>	<b>16.175</b>
<b>F</b>	<b>COSTI FISSI</b>	<b>4.019</b>	<b>3.216</b>	<b>4.421</b>	<b>11.656</b>
<b>G=E-F</b>	<b>UTILE DI COMMESSA /GENERALE</b>	<b>3.202</b>	<b>3.002</b>	<b>-1.685</b>	<b>4.519</b>



Se non si procede alla realizzazione della commessa tre, l'Utile complessivo si riduce della marginalità generata (seppur minima) dalla commessa tre che contribuiva a coprire, almeno in parte i costi fissi generali.

La commessa 3, infatti, pur essendo in perdita dopo l'attribuzione dei costi fissi, presentava un margine lordo positivo il che significa che contribuisce alla copertura dei costi fissi.

Senza la realizzazione della commessa numero 3, l'utile netto si riduce da 4.500 € a 1.800 €.

COMMESSE	COMMESSA 1	COMMESSA 2	COMMESSA 3	TOTALE
COSTI E RICAVI				
<b>RICAVI DI VENDITA</b>	<b>22.800</b>	<b>19.680</b>		<b>42.480</b>
COSTI VAR. DIRETTI				
Materie prime	10.200	9.120		19.320
MOD	4.667	3.733		8.400
<b>TOTALE COSTI VAR. DIRETTI</b>	<b>14.867</b>	<b>12.853</b>		<b>27.720</b>
COSTI VAR. INDIRETTI				
Energia elettrica	30	24		54
Combustibile	54	45		99
Materiale di consumo	27	21		48
Provvigioni di vendita	601	519		1.120
<b>TOTALE COSTI VAR. INDIRETTI</b>	<b>712</b>	<b>609</b>		<b>1.321</b>
<b>TOTALE COSTI VARIABILI</b>	<b>15.579</b>	<b>13.462</b>	<b>0</b>	<b>29.041</b>
<b>MARGINI LORDI</b>	<b>7.221</b>	<b>6.218</b>	<b>0</b>	<b>13.439</b>
<b>COSTI FISSI</b>	<b>4.019</b>	<b>3.216</b>	<b>4.421</b>	<b>11.656</b>
<b>UTILE DI COMMESSA /GENERALE</b>	<b>3.202</b>	<b>3.002</b>	<b>-4.421</b>	<b>1.783</b>



### C. ESIGENZA DI EFFETTUARE UNA QUADRATURA FINALE: Come effettuare una quadratura finale

Per effettuare una giusta imputazione di tutti i costi aziendali, deve essere persistere una quadratura tra i costi imputati nella contabilità analitica, con i costi rilevati in contabilità generale

Commessa A		
Produzione:	1.000.000	100%
Costi diretti	870.000	87%
Margine ind.le	130.000	13%
Costi fissi	200.000	20%
Utile netto	-70.000	-7%

 + 

Commessa B		
Produzione:	900.000	100%
Costi diretti	783.000	87%
Margine ind.le	117.000	13%
Costi fissi	80.000	9%
Utile netto	37.000	4%

 = 

Contabilità generale		
Produzione:	1.900.000	100%
Costi diretti	1.653.000	80%
Margine ind.le	244.000	20%
Costi fissi	280.000	15%
Utile netto	-33.000	5%

Commessa A		
Produzione:	1.000.000	100%
Costi diretti	870.000	87%
Margine ind.le	130.000	13%
Costi fissi	200.000	20%
Utile netto	-70.000	-7%

 + 

Commessa B		
Produzione:	900.000	100%
Costi diretti	783.000	87%
Margine ind.le	117.000	13%
Costi fissi	80.000	9%
Utile netto	37.000	4%

 ≠ 

Contabilità generale		
Produzione:	1.900.000	100%
Costi diretti	1.850.000	97%
Margine ind.le	50.000	3%
Costi fissi	320.000	17%
Utile netto	(270.000)	-14%



# LAVORAZIONI PER PROCESSO



## PRODUZIONE PER PROCESSO

### ATTRIBUZIONE DEI COSTI ALLE PRODUZIONI PER PROCESSO

Sistema per processo



il processo si attiva su un flusso continuo di produzione di prodotti tra loro omogenei e sostanzialmente indifferenziati



Sono contabilizzati i costi sostenuti in un certo periodo di tempo



Il costo del prodotto si ottiene dividendo i costi complessivamente sostenuti ed imputati al periodo per il numero delle unità prodotte nello stesso periodo

Il costo del prodotto è quindi, in questo caso, un costo medio unitario



Si tratta di quindi di un metodo indiretto di determinazione del costo di prodotto



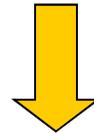
L'impresa viene divisa per processi, cioè per singoli step della lavorazione (continua) che porta al prodotto finito:

- Raffinerie  
(es. Raffinerie Sarde – [www.saras.it](http://www.saras.it))
- Impianti chimici  
(es. per la chimica del fluoro Ausmont – [www.ausimont.it](http://www.ausimont.it))
- Imprese alimentari  
(es. Barilla – [www.barilla.com](http://www.barilla.com))
- Imprese tessili  
(es. Industrie Marzotto – [www.marzotto.it](http://www.marzotto.it))
- Imprese cartarie  
(es. Cartiere Burgo – [www.burgo.it](http://www.burgo.it))
- Produttori di vetro  
(es. Saint Gobain - [www.saint-gobain.com](http://www.saint-gobain.com))



## **FASI ATTUATIVE DEL PIANO DI CONTABILITA' INDUSTRIALE**

- SUDDIVISIONE DELL'AZIENDA IN UN CERTO NUMERO DI CENTRI DI COSTO
- ISTITUZIONE DI UN PIANO DI CONTI DI SPESA
- REVERSIONE DELLE SPESE DEI CENTRI AUSILIARI SUI CENTRI PRODUTTIVI
- VALORIZZAZIONE DELLA PRODUZIONE DEI CENTRI PRODUTTIVI E CALCOLO DEI RELATIVI INDICI DI COSTO
- RILEVAZIONE DELLE SPESE GENERALI, SPESE DI VENDITA, ETC.
- DETERMINAZIONE DELLE SPESE DA ADDEBITARE DIRETTAMENTE AL PRODOTTO O ALLA FAMIGLIA DI PRODOTTI



**DETERMINAZIONE COSTO DI PRODOTTO O DI FAMIGLIA DI PRODOTTI**



## **DEFINIZIONE CENTRI DI COSTO**

### **CENTRI PRODUTTIVI**

LAVORANO DIRETTAMENTE SUL PRODOTTO DESTINATO ALLA VENDITA

I COSTI SONO ATTRIBUIBILI DIRETTAMENTE AI PRODOTTI ATTRAVERSO LE ORE DI M.O.D.

### **CENTRI AUSILIARI**

LAVORANO PER I CENTRI PRODUTTIVI

I COSTI SONO SOLITAMENTE RIPARTIBILI SUI CENTRI PRODUTTIVI CON CRITERI (QUASI) OGGETTIVI

### **CENTRI COMUNI (O A SPESE GENERALI)**

LAVORANO PER L'AZIENDA

I COSTI NON APPAIONO IMMEDIATAMENTE RIPARTIBILI SECONDO CRITERI OGGETTIVI SUI CENTRI PRODUTTIVI



## **CRITERI DI SCELTA DEI CENTRI DI COSTO**

I CENTRI DEVONO ESSERE:

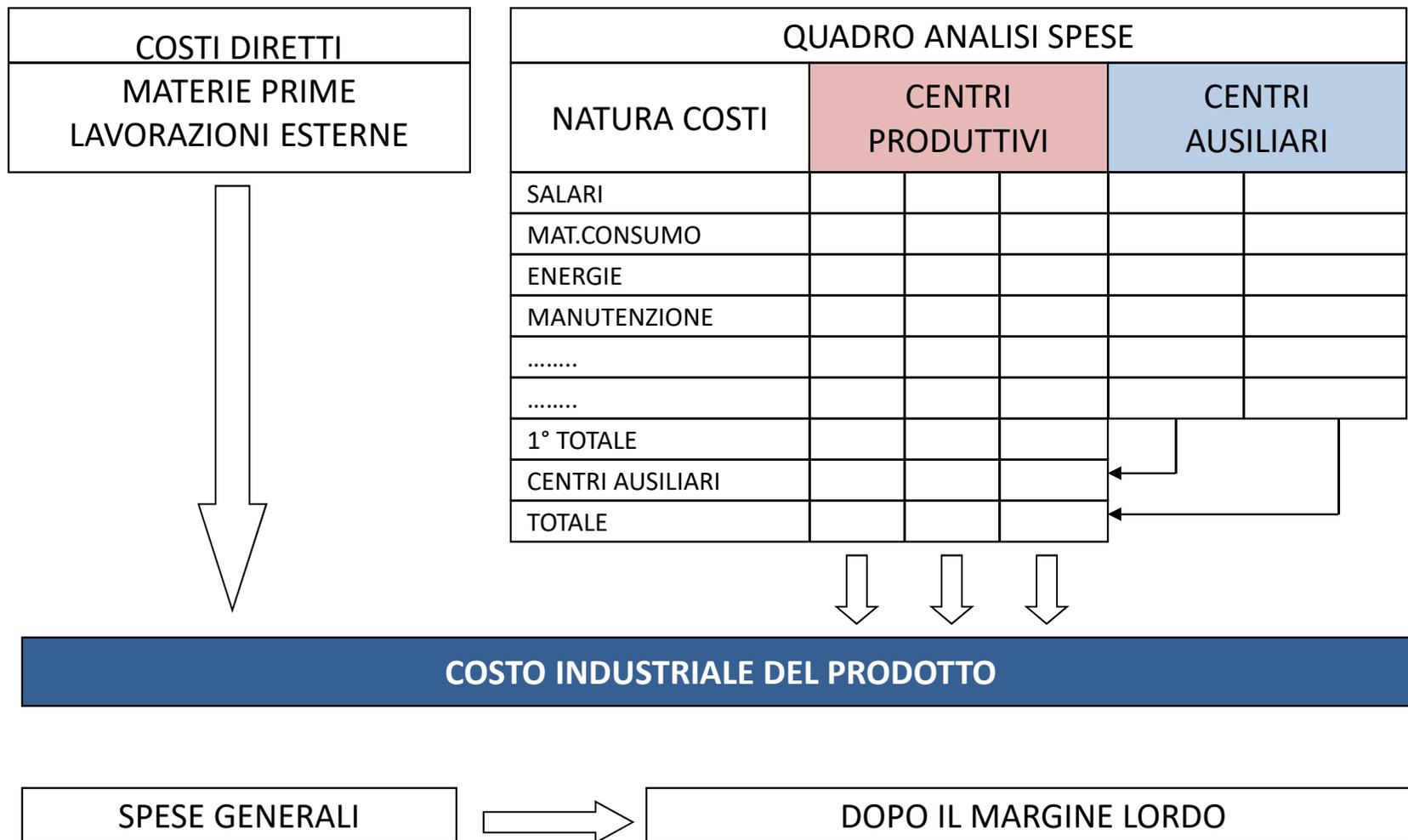
- OMOGENEI
- POCHI
- AFFIDATI AD UN RESPONSABILE

N.B.:NON ESISTONO CRITERI UNIVERSALI APPLICABILI AD OGNI TIPO DI AZIENDA PER LA SUDDIVISIONE IN CENTRI.

I CENTRI PRODUTTIVI POSSONO ESSERE IDENTIFICATI DAI REPARTI DI LAVORAZIONE INSERITI ALL'INTERNO DI UN COMPLESSO AZIENDALE.

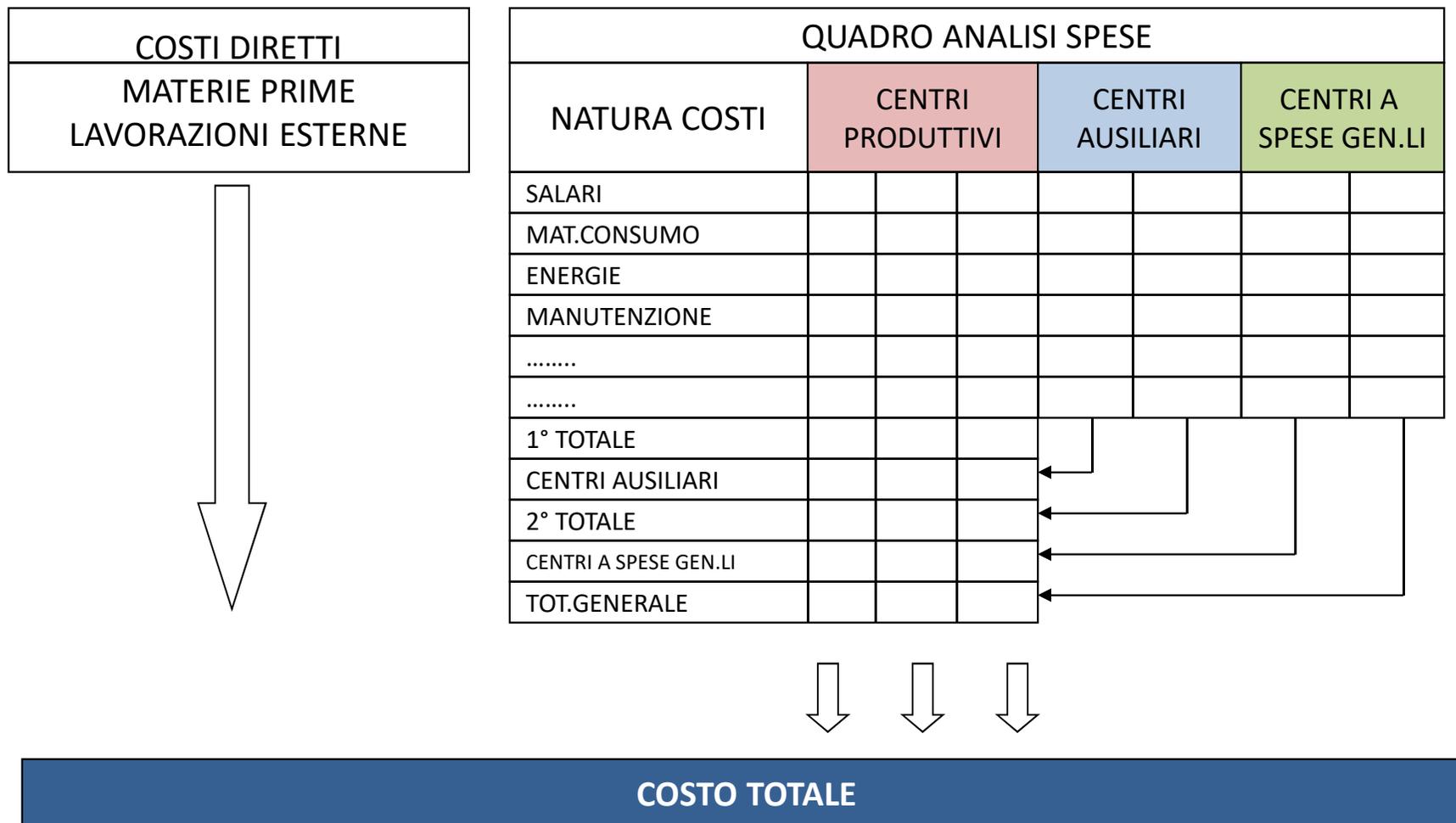


### DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODOTTO(METODO DIRECT COSTING)





### DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODOTTO (METODO FULL COSTING)





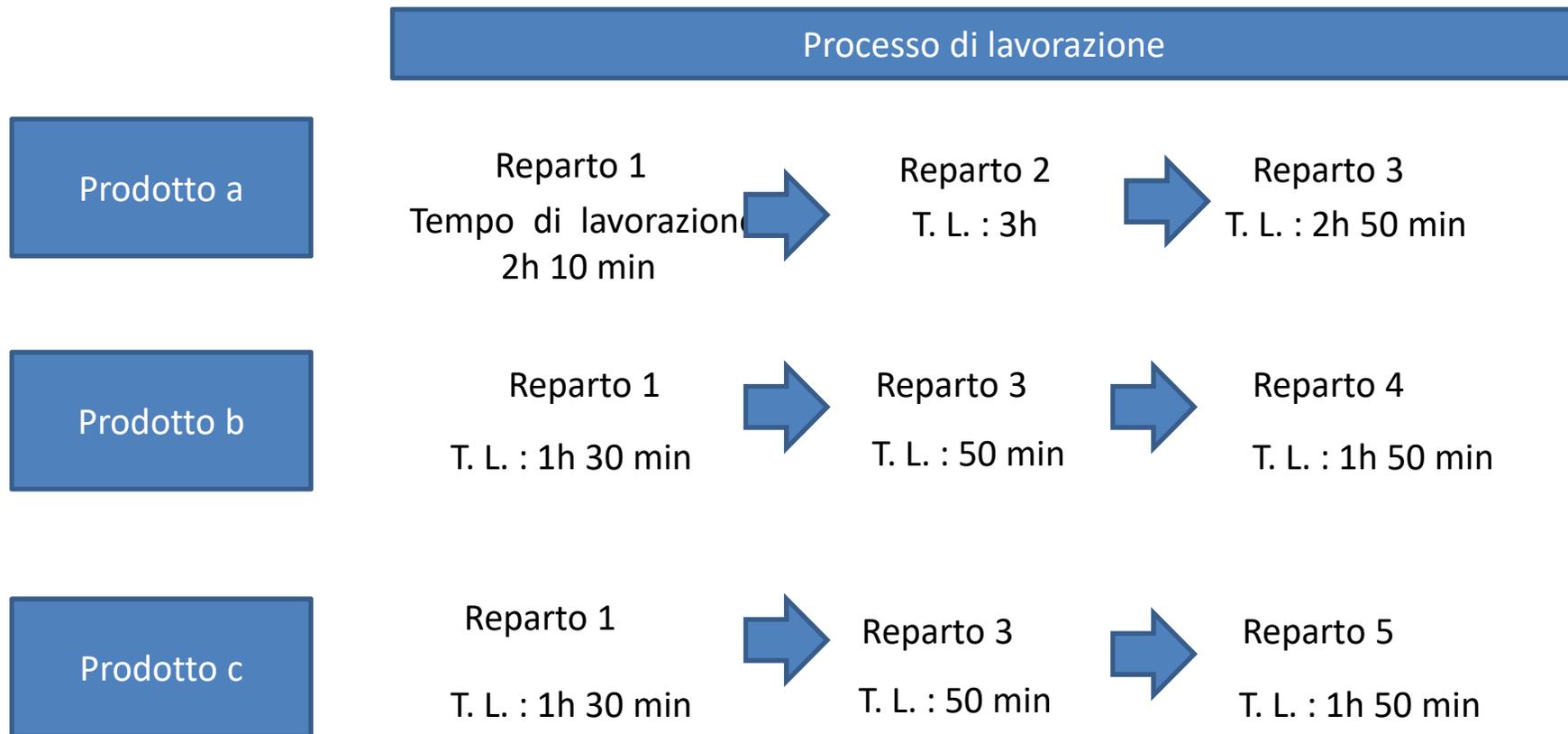


In presenza di un processo di lavorazione strutturato, ovvero composto da molti reparti, le lavorazioni successive aumenteranno progressivamente il costo di lavorazione del prodotto.





Successivamente sarà importante individuare e quantificare i tempi di lavorazione di ciascun reparto (in modo tale da attribuire i costi di ogni singolo processo a secondo dell'intervallo temporale fatto registrare dai prodotti che vogliamo prezzare). Ad esempio:





A. COSTO MATERIALE ED ALTRI COSTI DIRETTI

- MATERIE PRIME
- IMBALLAGGI
- TRASPORTI
- LAVORAZIONI ESTERNE
- ETC.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

TOTALE \_\_\_\_\_

B. COSTI DI TRASFORMAZIONE			
	VARIABILI	INDUSTRIALI	PIENI
- C.D.C. 1: ... H x ... H			
- C.D.C. 2 ... H x ... H			
- C.D.C. 1: ... H x ... H			
TOTALE	B1	B2	B3

C. COSTI DI PRODOTTO

- C1 COSTO VARIABILE (A + B1)
- C2 COSTO INDUSTRIALE (A + B2)
- C3 COSTO PIENO ( A + B3)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

TOTALE \_\_\_\_\_

UTILIZZO DELLE DIVERSE CONFIGURAZIONI DI COSTO



In definitiva, grazie ai dati rilevati precedentemente, potremo costruire questo schema, tramite la composizione dei seguenti passaggi logici:

**FASE UNO:** individuare (quantificare) analiticamente i costi diretti (ed indiretti) di ogni singolo reparto.

Descrizione costi orari	Reparto uno	Reparto due	Reparto tre
manodopera	240	450	260
impianti	180	300	200
<b>Totale costi diretti</b>	<b>420</b>	<b>750</b>	<b>460</b>
Manutenzioni e riparazioni	168	299	183
Altri costi indiretti	129	230	141
Costi di magazzino	103	184	113
<b>Totale costi per centro di costo</b>	<b>820</b>	<b>1463</b>	<b>897</b>

**FASE DUE:** individuare (quantificare) analiticamente i tempi di lavorazione dei prodotti (e/o lotti di produzione) per i vari reparti .

Ore di lavorazioni nei vari centri	Reparto uno	Reparto due	Reparto tre
Prodotto A	15	10	8
Prodotto B	24	25	17

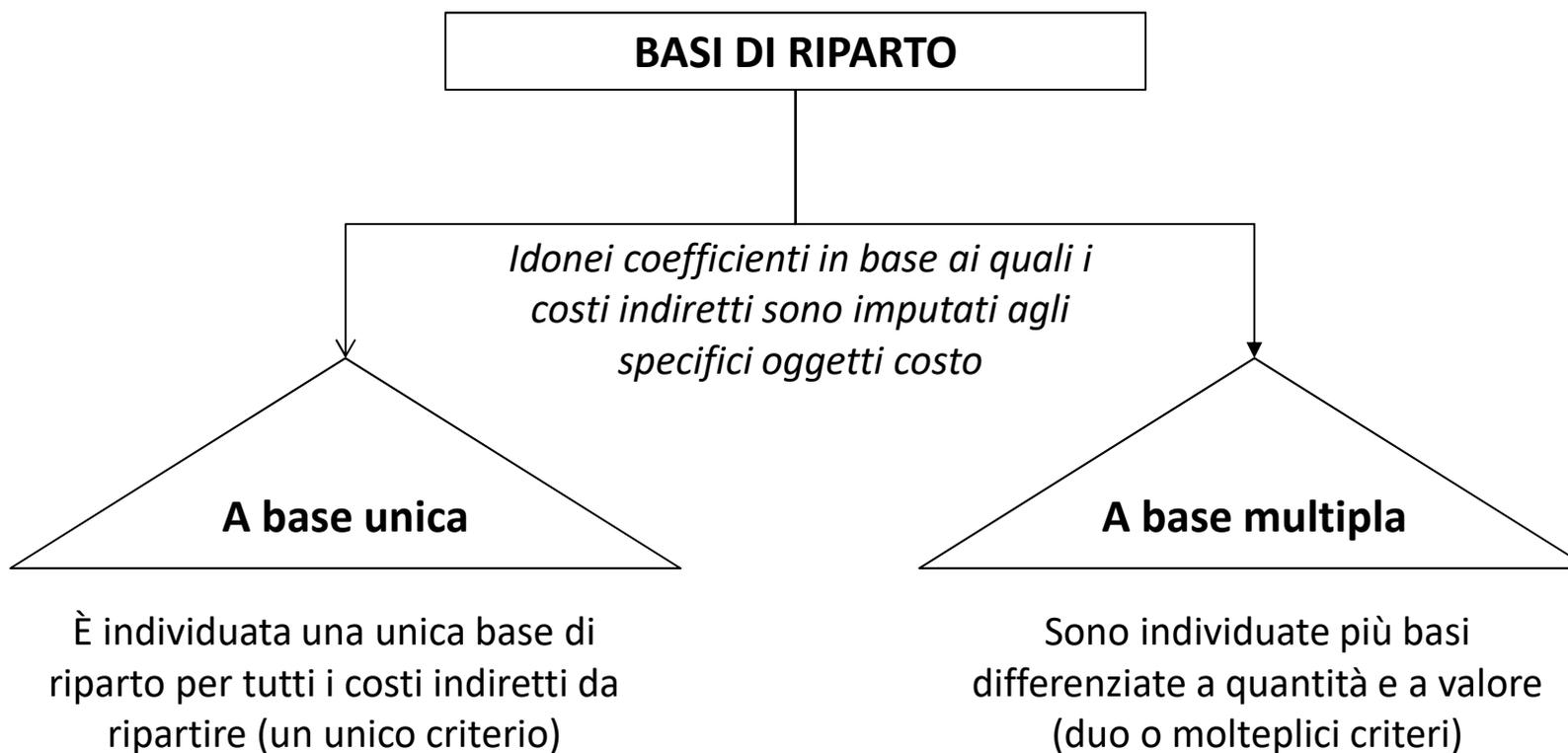
**FASE TRE:** in base ai risultati della **FASE UNO e DUE**, determinare il costo industriale di ciascun prodotto e/o lotto di produzione.

Pricing prodotti	Prodotto A	Prodotto B
Materie prime	20.000	30.000
Costo reparto uno	12.300 (15*820)	19.680 (24*820)
Costo reparto due	14.630 (1463*10)	36.575 (1463*25)
Costo reparto tre	7.176 (8*897)	15.249 (897*17)
<b>Costo industriale</b>	<b>54.106</b>	<b>101.504</b>



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

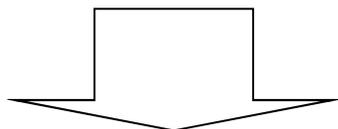
L'attribuzione delle quote ritenute "eque" di costi indiretti ai singoli oggetti di costo,  
avviene utilizzando le





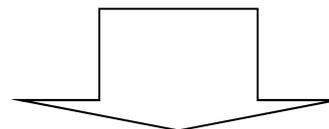
Talune categorie di costo possono, però, non essere **direttamente** attribuibili all'oggetto di costo. Ciò per le seguenti motivazioni:

**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)*

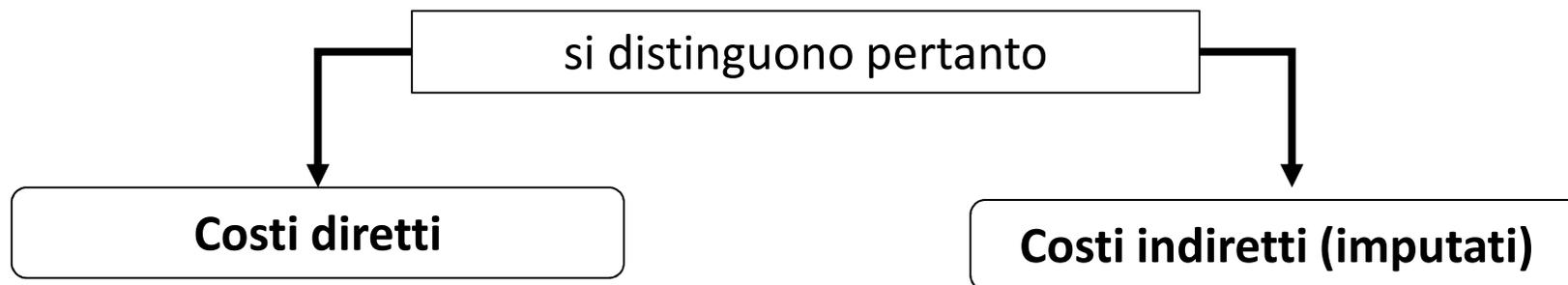


**... costi diretti e costi indiretti**

**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

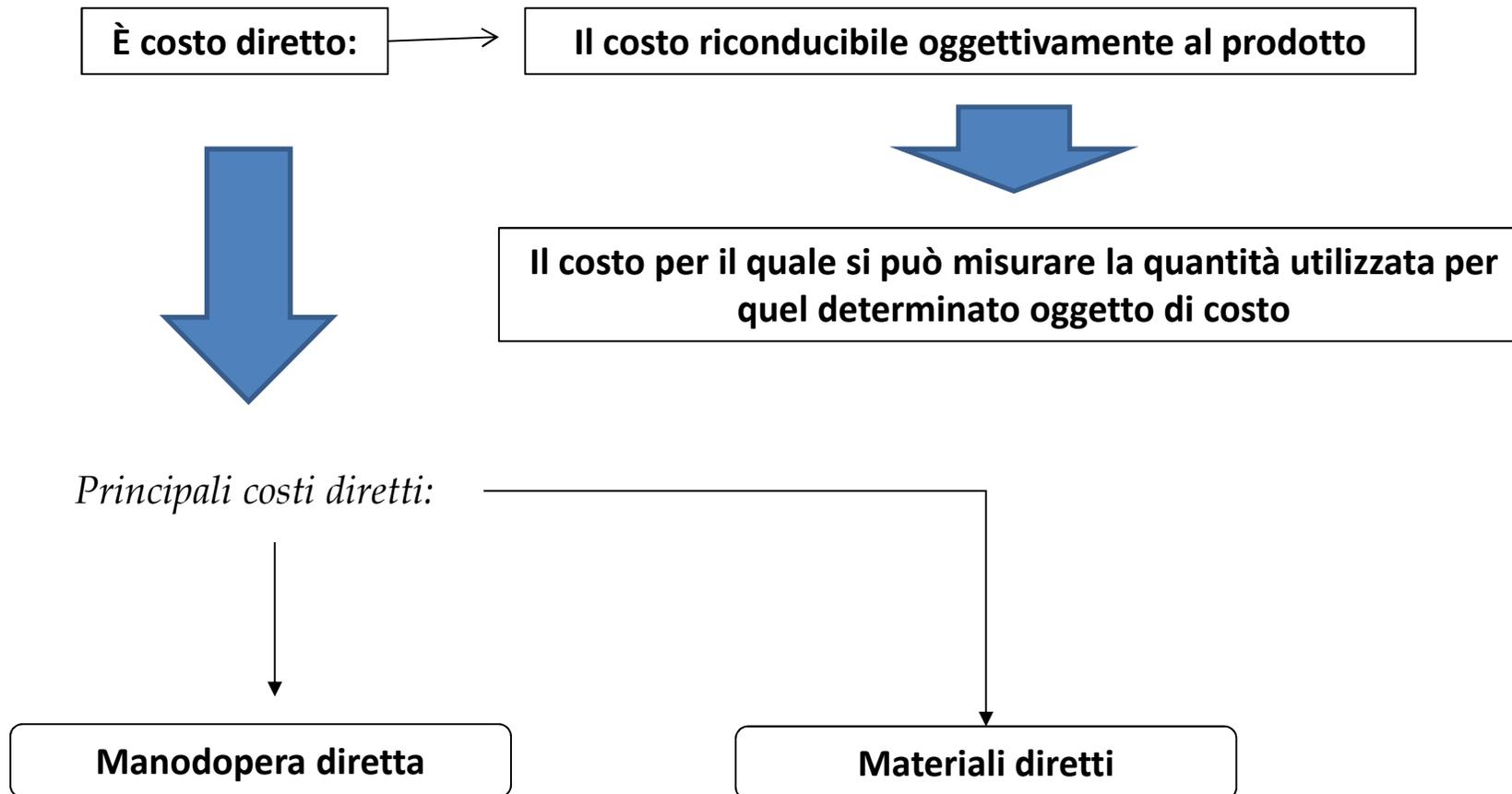


Costi riconducibili in maniera non equivoca e non ambigua all'oggetto del costo in quanto da esso causato

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

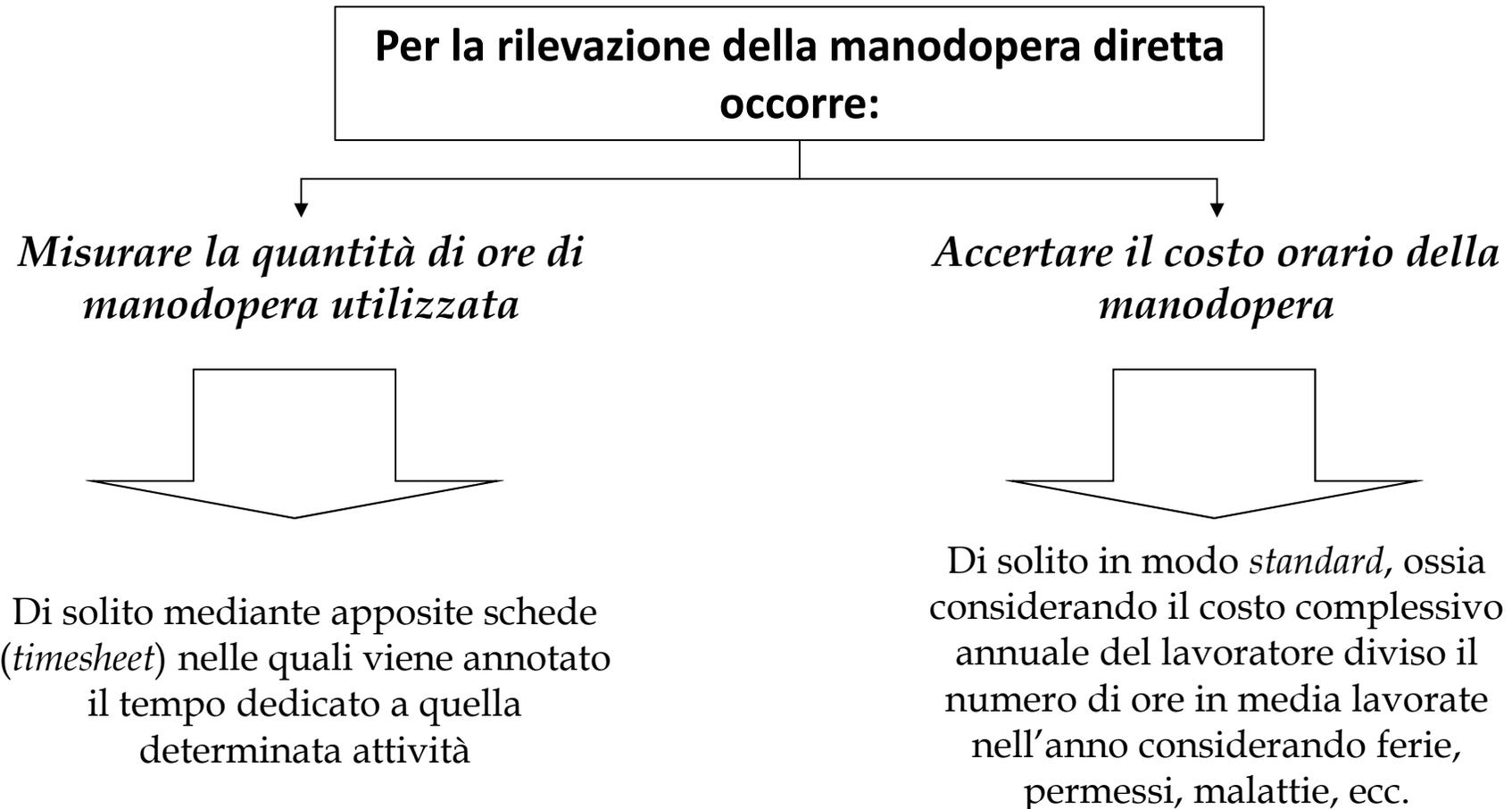


### Attribuzione dei costi diretti



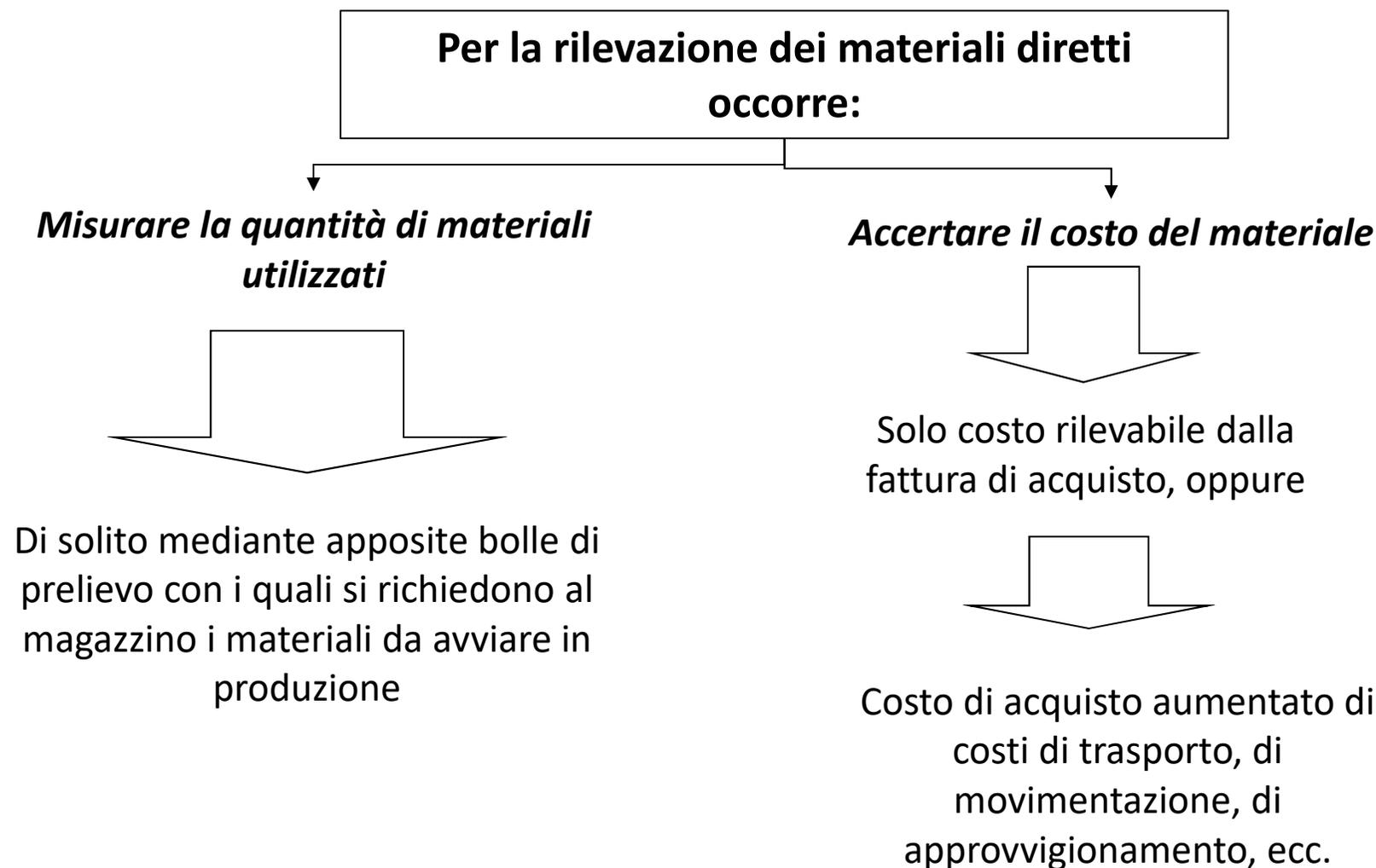


**Attribuzione dei costi diretti: manodopera diretta**



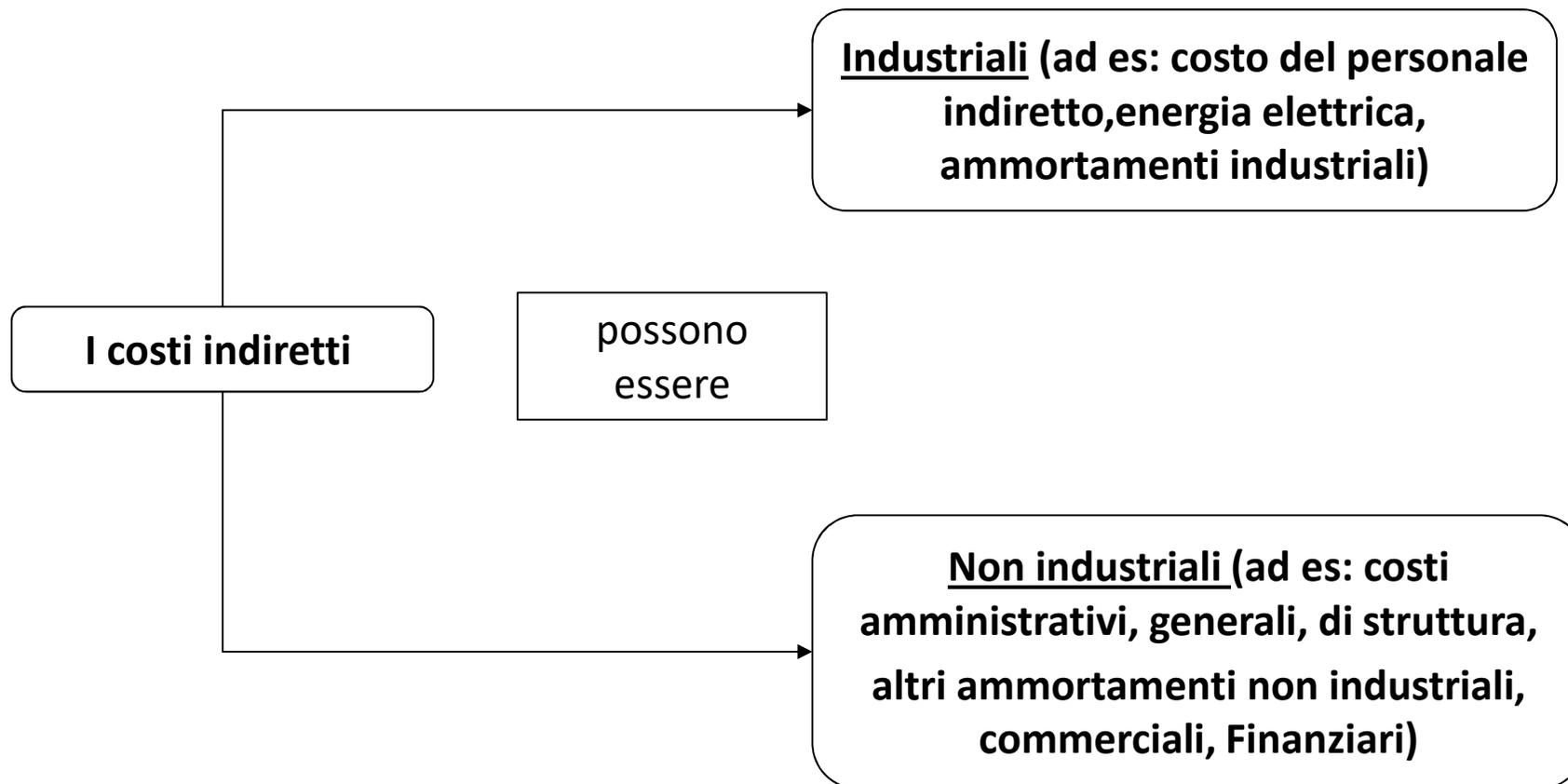


**Attribuzione dei costi diretti: materiali diretti**



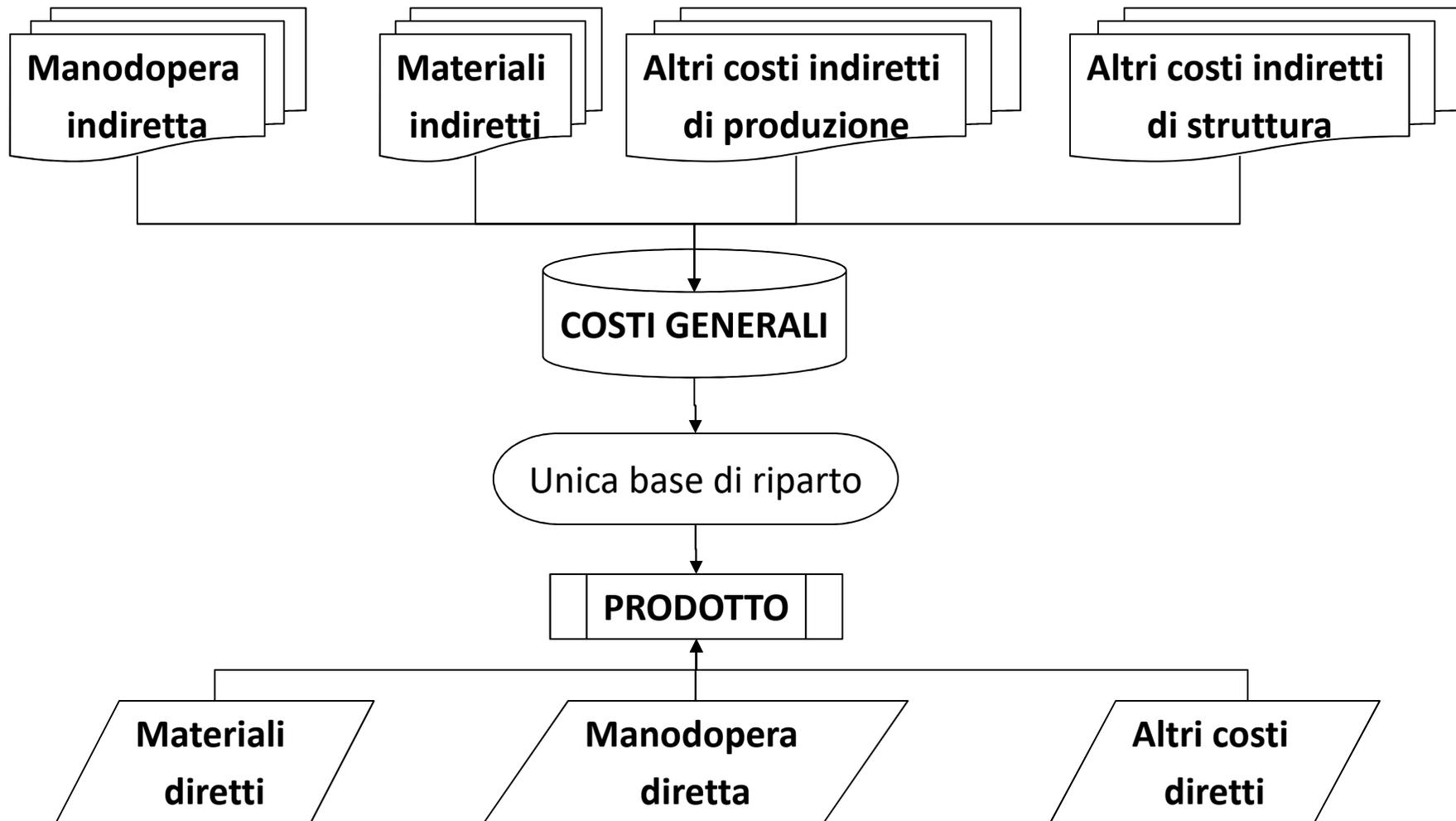


## Imputazione dei costi indiretti





**Diagramma di full costing a base unica**





**Esempio attribuzione costi 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
<b>Costi indiretti</b>			
		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		



**Esempio attribuzione costi a base multipla**

	<b>Commessa A</b>	<b>Commessa B</b>	<b>P.U. Euro</b>
<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
<b>Costi indiretti</b>			
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		



### Esempio full cost a base unica: calcolo dei costi diretti e indiretti

#### Prima fase: calcolo costi diretti di commessa

##### Commessa A - Costi diretti

<i>Materie</i>		<i>Manodopera</i>		<i>Totale</i>
Plastica	18.240,00	Interna	40.500,00	
Materiali metallici	18.000,00	Esterna	806,40	
Materie varie	6.400,00			
	<u>42.640,00</u>		<u>41.306,40</u>	<b>83.946,40</b>

##### Commessa B - Costi diretti

<i>Materie</i>		<i>Manodopera</i>		<i>Totale</i>
Plastica	39.840,00	Interna	55.350,00	
Materiali metallici	15.000,00	Esterna	1.344,00	
Materie varie	8.800,00			
	<u>63.640,00</u>		<u>56.694,00</u>	<b>120.334,00</b>

#### Seconda fase: Individuazione dei costi indiretti da ripartire

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
	<u>236.600,00</u>



## Esempio full cost a base unica: imputazione su base unica m.o.d. (h)

### Terza fase: Scelta della base di riparto e calcolo del coefficiente di riparto

Base	Commessa		
Ore MOD	A	$(300 * 30) + (24 * 8)$	9.192
	B	$(410 * 30) + (40 * 8)$	12.620
			<b>21.812</b>
Coefficiente di riparto:		Costi indiretti ----- Ore MOD	= 10,84724005

### Quarta fase: Ripartizione dei costi indiretti sulle commesse

Coeff. di riparto x MOD	Commessa A	99.707,83
	Commessa B	136.892,17
		<b>236.600,00</b>

### Quinta fase: Calcolo del costo totale di commessa

	Diretti	Indiretti	Totale
<b>Commessa A</b>	83.946,40	99.707,83	183.654,23
<b>Commessa B</b>	120.334,00	136.892,17	257.226,17
			<b>440.880,40</b>