RIASSUNTO PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO 2° MODULO : DISPENSE CORSO

CAP 1 Scopo della contabilità dei costi, nozioni preliminari di costo e configurazioni di costo

La contabilità dei costi ha principalmente i seguenti scopi:

- Supportare il processo di controllo di gestione. In particolare la contabilità dei costi deve fornire informazioni che consentano le formulazioni di giudizi sulla condizione di efficienza gestionale;
- Supportare le decisioni manageriali;
- Nelle imprese industriali, fornire le informazioni necessarie alla valutazione delle rimanenze di semilavorati e prodotti finiti.

Costo elementare: è il valore monetario relativo all'utilizzo di un elemento o fattore produttivo nell'arco di un dato periodo per il conseguimento di un dato risultato. (costo materie prime utilizzate nel primo trimestre).

Sintesi di costo: il valore monetario relativo all'utilizzo dell'insieme dei fattori produttivi impiegati in un certo periodo per il conseguimento di un dato risultato (costo produzione venduta durante un esercizio).

Nella contabilità dei costi a differenza della contabilità generale un dato costo elementare si riferisce al valore monetario relativo alla quantità di un fattore *impiegato* e non acquisito.

L'insieme dei costi elementari che compongono una sintesi di costo si chiamerà **configurazione di costo**.

Possiamo distinguere varie configurazioni di costo, a seconda dei costi elementari che si includono.

Costo primo: materie prime + mano d'opera diretta + altri costi diretti (lavorazione esterne)

Costo fabbricazione: materie prime + mano d'opera diretta + altri costi diretti (lavorazione esterne)+ quota costi indiretti fabbricazione

Costo di fabbricazione e commercializzazione: materie prime + mano d'opera diretta + altri costi diretti (lavorazione esterne)+ quota costi indiretti fabbricazione + costi generali commerciali

Costo pieno aziendale: materie prime + mano d'opera diretta + altri costi diretti (lavorazione esterne)+ quota costi indiretti fabbricazione + costi generali commerciali + costi generali amministrativi e di politica + oneri finanziari

La scelta di quale configurazione di costo adottare dipende da vari fattori, per semplificare distingueremo le varie configurazioni in **configurazioni a costo parziale** (costo primo) e a **costi pieni** (costo pieno aziendale).

Per effettuare la scelta è necessario distinguere i costi aziendali in **costi di capacità** come canone di affitto, e **costi di utilizzo** della capacità come costi per materie prime.

Analisi breve periodo: considerando che nel breve periodo i costi di capacità siano costi fissi (visto che nel breve periodo non si modifica la capacità produttiva) è più opportuno utilizzare una configurazione di **costo parziale**.

Analisi lungo periodo: nel lungo periodo costi di capacità e costi di utilizzo della capacità sono entrambi variabili, per questo è più conveniente adottare una configurazione di **costo pieno**.

CAP 2 Il processo di calcolo costi

La misurazione dei costi elementari può riguardare:

- **Quantità oggettive:** che si determinano tramite valori monetari
- **Quantità approssimate:** che fanno riferimento ad ipotesi di approssimazione, in quanto il loro vero valore è ancora indefinito al momento della determinazione (spese energia)
- **Quantità congetturate:** che fanno riferimento a ipotesi di soggettiva interpretazione di un valore che non può mai essere verificato, tali sono le quote dei costi comuni nel tempo (ammortamento) calcolate sulla base dell'adozione di presunzioni

Il processo di elaborazione dei costi è scomponibile in quattro fasi:

- **Classificazione:** i costi elementari, sulla base delle particolari esigenze conoscitive, vengono raccolti in gruppi omogenei secondo criteri coerenti rispetto alla configurazione di costo di prodotto a cui si vuole giungere.
- **Inclusione:** ha lo scopo di identificare i costi elementari che partecipano alla determinazione del costo oggetto di calcolo.
- **Addensamento:** ha lo scopo di identificare i costi elementari che partecipano alla determinazione del costo dell'oggetto di calcolo.
- **Raggruppamento:** attiene infine all'aggregazione dei costi attribuiti all'oggetto di calcolo coerentemente alla configurazione di costo desiderata.

CAP 3 La contabilità a costi pieni

Secondo la logica del costo pieno, alla determinazione del costo del prodotto partecipano tutti i costi elementari, in base alla convinzione che il costo di tale oggetti deve riflettere il contributo di tutti i fattori impiegati per il suo ottenimento. Ciò richiede la classificazione dei costi elementari in base al tipo di relazione che esiste tra i connessi fattori produttivi e il prodotto. Ciò porta a distinguere i costi in due categorie: *diretti e indiretti*.

Costi diretti: i costi elementari che presentano una relazione specifica con il prodotto, cioè quei fattori produttivi il quale è stato possibile determinare la quantità impiegata in quel prodotto.

Costi indiretti: presentano una relazione comune a più prodotti e pertanto devono essere ripartiti tra gli stessi prodotti.

Per essere correttamente classificati, i costi elementari vanno analizzati singolarmente.

L'ammortamento di un macchinario è un costo diretto relativamente ad un dato prodotto se il macchinario partecipa alla realizzazione di quel solo prodotto, è invece un costo indiretto se con quel macchinario si realizzano più prodotti.

L'addensamento dei costi

Dopo averli classificati e selezionati, i costi elementari vanno attribuiti ai prodotti, I costi diretti visti la relazione diretta che hanno col prodotto sono attribuibili all'oggetto di calcolo mediante il prodotto tra volume di fattore impiegato e prezzo unitario(costo materia prima), oppure attribuiti in modo esclusivo (costi pubblicitari).

Per i costi indiretti l'imputabilità ai prodotti è più difficile. La logica è quella di ammettere, in mancanza di una relazione specifica dei costi indiretti col prodotto, che via siano uno o più parametri in grado di esprimere l'utilità che i vari prodotti hanno avuto dai costi indiretti da imputare. Detti parametri prendono il nome di **basi di imputazione o ripartizione**.

L'imputazione può avvenire su base unica aziendale, cioè adottando un '**unica base di ripartizione** (casi imprese con processi produttivi semplici), o su **base multipla** cioè adottando basi di imputazione differenziate.

Full costing – Centri di costo

L'imputazione a base multipla può avvenire secondo l'approccio ai **centri di costo** che in genere coincidono con unità operative con rispettivo responsabile, proprio per questo si parla di **centri di responsabilità**. Il piano dei centri di costo prevede nella prima fase la definizione delle unità operative (centri di costo), che costituiranno gli oggetti di costo "intermedi" rispetto all'oggetto di costo finale cioè il prodotto. Il piano dei centri di costo deve rappresentare correttamente il processo produttivo dell'azienda. I centri si distinguono:

Centri produttivi: rappresentano il luogo in cui viene realizzato il processo produttivo dell'azienda (officina, reparto assemblaggio)

Centri ausiliari: svolgono una funzione di supporto alla produzione (manutenzione, magazzino)

Centri di struttura: svolgono attività utili per il funzionamento dell'azienda anche se non direttamente riferibili alla produzione (area commerciale)

I costi diretti di centro sono attribuibili al centro di costo mediante il prodotto tra volume di fattore impiegato e prezzo unitario, oppure attribuiti in modo esclusivo.

Per i costi indiretto chiaramente essendo costi comuni l'attribuzione è più difficile, in quanto si tratta di risorse utilizzate in diversi centri. La loro imputazione avviene per quote calcolate attraverso l'individuazione di basi di ripartizione in grado di esplicitare la misura in cui ogni centro di costo utilizza le risorse comuni.

L'operazione principale consiste nel “**ribaltare**”, cioè imputare, i costi dei centri ausiliari e di struttura ai centri produttivi, e successivamente ribaltare i costi dei centri di produttivi ai prodotti.

Vantaggi: prendendo in considerazione tutti i costi, permette di giungere alla determinazione del costo pieno del prodotto, informazione importante visto che un'impresa riesce a vivere e svilupparsi solo se riesce a coprire non solo tutti i costi sostenuti, ma se ottiene margini di profitto soddisfacenti.

Limiti: Il full costing è caratterizzato da un alto grado di soggettività nella determinazione del costo pieno, si pensi alla scelta delle basi di ripartizione.

L'activity Based Costing – ABC

La contabilità per centri di costo, se ben progettata e realizzata, consente di applicare il principio causale meglio di altre modalità di calcolo. Questa constatazione non è sufficiente però a fare della contabilità per centri di costo il modello di cost accounting valido in assoluto, perché è essa stessa, di per sé, una metodologia che lascia irrisolti alcuni problemi fondamentali di corretto calcolo del costo di prodotto. I fenomeni che hanno condotto ad un ripensamento delle metodologie degli strumenti di controllo possono ricondursi ai seguenti:

- Importanza assunta dalla “*differenziazione*” come vantaggio competitivo sui cui fare leva nella formulazione di scelte strategiche
- Progressivo diffondersi di logiche gestionali e organizzative orientate verso la “*qualità totale*”
- Evoluzione tecnologica e organizzativa della funzione di produzione
- Ricorso al decentramento produttivo
- Modalità gestionali e organizzative di governo dell'azienda aventi come oggetto di riferimento i processi ed i progetti.

L'impatto dei fenomeni può così sintetizzarsi:

- Cambia la struttura del costo di prodotto, con una riduzione del peso della mano d'opera diretta e un aumento del peso dei costi indiretti, di conseguenza si rende ancora più necessario che in passato imputare e controllare correttamente i costi indiretti
- I tradizionali oggetti di misurazione e monitoraggio non sono sufficienti ai fini della corretta gestione delle aziende, occorre rivolgere attenzione anche alle attività e i processi.

E' riguardo i centri ausiliari (supporto) che occorre concentrare l'attenzione, perché essi accolgono i costi indiretti che le strategie di differenziazione e la filosofia della qualità totale fanno lievitare e perché la loro imputazione ai prodotti con il meccanismo delle ore si rivela spesso una palese incongruenza.

La metodologia più innovativa che ha cercato di porre soluzioni a questi problemi di contabilità è **l'activity based costing (ABC)**, una contabilità dei costi basata sulle attività aziendali che mira a determinare un costo pieno di prodotto:

- Evitando distorsioni provocate da una ripartizione spesso semplicistica dei costi indiretti:
- Evidenziando a livello di prodotto fenomeni di *rilevanza manageriale*
- Individuando il determinante di costo (**costo driver**) relativo alle suddette attività.

L'ABC si propone come una contabilità che si mette “*dalla parte del manager operativo*”.

L'iter procedurale è il seguente:

1. I costi delle varie risorse sono imputati in primo luogo alle specifiche attività
2. I costi delle attività sono imputati ai prodotti.

Tutta la metodologia come si nota fa perno sul concetto di attività, concetto che fa riferimento teorico al modello del vantaggio competitivo di M.Porter la cosiddetta “*Catena del valore*”.

Le fasi che caratterizzano la metodologia ABC possono essere elencate così:

1. Imputazione costi diretti ai prodotti
2. Imputazione costi indiretti alle attività che ne determinano il sostenimento
3. Individuazione del *cost driver* immediato di ciascun tipo di attività
4. Quantificazione attraverso tale unità di misura (cost driver) del “volume” di attività
5. Calcolo del costo per unità di attività
6. Imputazione dei costi delle attività ai prodotti, in base al fabbisogno di attività che ciascuno di essi manifesta.

Con il calcolo ABC il management aziendale può disporre di informazioni utili per raggiungere una molteplicità di scopi:

- Per formulare secondi criteri di convenienza economica una pluralità di decisioni aventi per oggetto i prodotti, specie se queste hanno una rilevanza strategica
- Per controllare l’economicità dei singoli prodotti e intraprendere eventuali azioni di miglioramento idonee a ridurre i corrispondenti costi
- Per programmare secondo criteri più razionali i fabbisogni di risorse indirette ed i corrispondenti costi e così facilitare la pianificazione, il budgeting e il controllo di aree di responsabilità dove è massiccia la presenza di costi *non parametrici*

Vantaggi: consistono nella possibilità di determinare in modo più attendibile il costo di prodotto, di ottenere una chiave di lettura della struttura economica più utile ai fini manageriali e di facilitare così la formulazione di importanti decisioni e il monitoraggio mirato al miglioramento dell’efficienza gestionale

Limiti: in primo luogo, per quanto intenso sia lo sforzo di misurazione “oggettiva” del fabbisogno di attività e di risorse manifestato da un prodotto, resta pur sempre arduo e a volte impossibile attribuire attività e costi che con il prodotto in questione non hanno significativi legami. In secondo luogo, in sede di utilizzazione dell’ ABC a scopi manageriali, la pretesa di riflettere costi variabili nel lungo periodo ne fa uno strumento di decisione strategica (esempio scelta di mix) che solo limitatamente può sostituirsi a metodi corretti dal punto di vista della valutazione economica (metodi flussi finanziari).

CAP 4 La contabilità a costi pieni basata sul tempo di attraversamento

Nell'attuale sistema competitivo, fondamentale per l'impresa è la velocità nel ciclo produttivo, nonché velocità nella soddisfazione del cliente. Per soddisfare tempestivamente il cliente, l'azienda cerca di ridurre i tempi critici relativi:

1. Allo sviluppo di nuovi prodotti
2. Alla consegna del prodotto al cliente
3. Al tempo di attraversamento, cioè il tempo necessario a produrre un prodotto

Proprio sul tempo di attraversamento (throughput time) si approfondisce l'analisi, esso comprende le seguenti durate parziali:

- Tempo di lavorazione: tempo utile per la realizzazione del prodotto
- Tempo di attesa: è la quantità di tempo che il prodotto deve aspettare per essere sottoposto alla successiva trasformazione
- Tempo di movimentazione: tempo richiesto per trasferire il prodotto da una postazione all'altra
- Tempo di ispezione: tempo speso nell'accertarsi che il prodotto sia esente di difetti

La tecnica Just-in-time sposa perfettamente l'idea di ridurre al massimo il tempo di attraversamento.

Throughput time based costing

Tra i metodi che utilizzano come unica base di imputazione dei costi indiretti di prodotto il tempo di attraversamento è il Throughput time based costing. La logica è: quanto più velocemente i prodotti sono realizzati e venduti, tanto minori sono i costi di produzione che essi generano. Quindi un prodotto con un lungo ciclo di lavorazione genera costi maggiori rispetto uno con un ciclo breve. Il TTBC valorizza il tempo di attraversamento tenendo conto del volume di produzione e del prezzo di mercato del prodotto.

Il valore totale del tempo di attraversamento è infatti dato dal prodotto proprio del tempo di attraversamento, del prezzo e dalla quantità del prodotto.

Vantaggi: Il TTBC visto produce l'effetto di caricare i costi indiretti soprattutto sui prodotti con maggiore tempo di attraversamento, ciò è positivo in quanto richiama l'attenzione dei manager sulla necessità di attivarsi affinché tale tempo sia ridotto, riducendo il tempo di attraversamento l'azienda può conseguire contemporaneamente obiettivi di produttività, qualità, contrazione delle scorte e razionalizzazione dei processi.

Limiti: Il TTBC essendo un full costing a base unica, assorbe i limiti di tale metodologia per quanto riguarda il rispetto del principio causale nell'imputazione dei costi. Inoltre reggendosi sul tempo di attraversamento, cioè sul tempo necessario per produrre un prodotto, consente il solo calcolo del costo pieno di produzione e non del costo pieno aziendale.

CAP 5 La contabilità a costi parziali- Direct costing

La contabilità a costi variabili si effettua tramite l'approccio **Direct costing**. E' una metodologia alternativa a quella del costo pieno, visto che il *direct costing tiene conto solo dei costi variabili (costi di utilizzo di capacità) che partecipano alla determinazione del costo del prodotto*. Il direct costing è chiaro che viene adottato in un'analisi di breve periodo, dove appunto rilevanti sono solo i costi variabili. I costi fissi con questo approccio non vengono ripartiti, ma assegnati nella loro globalità all'esercizio, quali costi di periodo.

Addensamento e imputazioni

Selezionati i costi variabili (eventualmente divisi i costi semivariabili nella loro parte di fissi e variabili), è necessario classificarli in relazione alla modalità con cui vanno addebitati al prodotto. Si distinguono costi variabili diretti e indiretti.

Costi variabili diretti: la loro attribuzione è semplice essendo collegati al prodotto da una relazione diretta

Costi variabili indiretti: la loro attribuzione avviene tramite un processo di ripartizione attraverso l'impiego di una o più basi di ripartizione. L'imputazione pertanto avviene con la stessa logica e procedura usata dall'approccio full costing. La differenza tra direct e full costing consiste solo nell'estensione dell'area dei costi da imputare, che nel direct costing è limitata solo ai costi variabili indiretti e nel full costing estesa anche ai costi fissi.

Le fasi di determinazione del costo del prodotto pertanto sono le seguenti:

- Relativamente a ciascun prodotto individuare costi variabili e fissi;
- Suddividere i costi variabili in diretti e indiretti;
- Attribuire al singolo prodotto i costi variabili diretti;
- Imputare al singolo prodotto la quota di costi variabili indiretti;
- Determinare il costo variabile totale del singolo prodotto attraverso la somma dei costi variabili diretti e le quote dei costi variabili indiretti
- Se si osservano i ricavi è possibile calcolare a livello del prodotto il margine di contribuzione e a livello aziendale l'utile o perdita, ciò avviene sottraendo ai ricavi netti relativi al singolo prodotto i costi variabili del singolo prodotto (**margine di contribuzione**), in seguito sommando i margini di contribuzione dei vari prodotti e sottraendoli ai costi fissi si ottiene il reddito aziendale.

Il margine di contribuzione: indica il contributo offerto dal singolo prodotto alla copertura dei costi fissi e per la parte residua alla formazione dell'utile (perdita) aziendale.

Direct costing evoluto: la metodologia del direct costing, col tempo è stata costretta ad essere ridisegnata allo scopo di tener conto una caratteristica che si è consolidata nelle aziende: l'esistenza di costi fissi collegati a dei prodotti in particolare, i cosiddetti **costi specifici (speciali)**. Visto l'importanza di questi costi specifici non potendo farne al meno di considerarli, l'approccio del direct costing semplice ha subito cambiamenti, diventando il cosiddetto **direct costing evoluto** che da una visione più chiara e completa della realtà aziendale.

Metodo di calcolo del direct costing: Il metodo di calcolo si basa sulla stessa logica del direct costing semplice, con la differenza però che oltre la distinzione fra costi variabili e fissi, è opportuno individuare nell'ambito di quest'ultima categoria quali sono costi comuni e quali specifici rispetto al prodotto. Ciò in fase di determinazione del costo del prodotto, determina la nascita del **margine di contribuzione di secondo livello**, che si ottiene dalla differenza tra il margine di contribuzione di primo livello e i costi specifici relativi ai prodotti. E' chiaro come con il direct costing evoluto si abbia delle informazioni sul costo del prodotto più complete e meno generiche.

Vantaggi e limiti: Il direct costing semplice è utilmente applicabile nelle aziende caratterizzate da un ridotto numero di prodotti, in queste realtà operative la scelta di considerare i costi fissi solo a livello aziendale è da ritenersi corretta, perché in tale contesto i costi fissi si riferiscono a risorse utilizzate da tutti i prodotti. I vantaggi del direct costing semplice sono quelli di essere un ottimo strumento per supportare il processo decisionale di breve periodo, e per controllare l'efficienza produttiva, cioè rapporto tra output (prodotto) e input (risorse impiegate per ottenere il prodotto). Il direct costing inoltre spiega con semplicità il processo di formazione dei risultati reddituali ed in particolare del reddito della gestione caratteristica.

Di contro le informazioni ottenute dal direct costing non sono utili nel supportare decisioni di lungo periodo, che richiedono l'esame dell'intera struttura dei costi, inoltre il direct costing semplice non tiene conto dei costi fissi specifici per prodotto. Tale limite è superato dal direct costing evoluto che fornisce quindi un'informazione più completa. Ma con il trascorrere del tempo anche il direct costing evoluto ha presentato dei limiti legati ai cambiamenti intervenuti nell'azienda, non tenendo conto dell'importanza delle attività e della gestione dei processi, il direct costing si focalizza troppo sui prodotti.

CAP 6 Le decisioni aziendali

La gestione aziendale trova il suo fondamento nelle capacità del management di prendere decisioni tempestive ed adeguate al conseguimento degli obiettivi dell'azienda. Per decisione si intende la scelta tra possibili comportamenti, alternative, finalizzata a far fronte ad una situazione problematica le cui conseguenze future sono incerte. Le decisioni aziendali come detto già si distinguono in decisioni di breve periodo (make or buy) o lungo periodo (investimenti disinvestimenti).

Analisi differenziale

L'analisi differenziale supporta le decisioni di breve periodo evidenziando il risultato economico incrementale (differenziale) derivante dalla scelta di un'alternativa rispetto ad un'altra. La logica differenziale procede osservando le grandezze economiche che variano da un'alternativa all'altra, escludendo quindi costi e/o ricavi che restano invariati qualunque sia l'alternativa scelta.

L'alternativa migliore pertanto sarà quello che presenta una differenza maggiore tra vantaggi (in termini maggiori ricavi e minori costi) e svantaggi (minori ricavi e maggiori costi)

La scelta di mix

Una delle importanti decisioni di breve periodo è quella della definizione del mix di fabbricazione/vendita più conveniente, data una certa capacità produttiva.

1) Immaginando che la capacità produttiva dell'azienda sia sufficiente a produrre qualunque quantità l'azienda voglia vendere, e che la quantità vendibili sia elevata ma comunque limitata, la scelta di mix diviene essenziale. Si dovrà capire quale prodotto sarà più conveniente produrre, ciò si può desumere dal margine di contribuzione unitario del prodotto, che si ottiene dalla differenza dei Ricavi unitari attesi (vantaggi) e dai costi variabili unitari di produzione (svantaggi).

2) Quando invece la capacità produttiva è scarsa, e quindi non sufficiente a soddisfare la domanda di tutti i prodotti, il prodotto più conveniente è quello che sfrutta meglio tale capacità, cioè che genera il margine di contribuzione più elevato per ogni unità di fattore produttivo scarso impiegato (es per ogni ora).

La scelta di make or buy

L'analisi differenziale è utile anche per le scelte di make or buy, cioè scegliere se produrre internamente un prodotto (make) o acquistarlo da terzi (buy). I costi d'acquisto conseguenti all'alternativa buy sono tutti differenziali, poiché si sostengono solo nel caso in cui si decida di acquistare all'esterno. I costi di produzione sono invece in parte differenziali e in parte non differenziali.

Differenziali: i costi variabili e fissi specifici eliminabili

Non differenziali: i costi fissi comuni e specifici non eliminabili.

Per costo eliminabile si intende un costo che cessa se si interrompe la produzione di un bene, mentre il concetto è chiaro per i costi variabili, qualche precisazione è d'obbligo per i costi fissi specifici. Infatti affinché possano effettivamente essere eliminati, è necessario non solo la rimozione del fattore produttivo dal processo di fabbricazione, ma anche la loro estinzione in via diretta (venir meno affitto, licenziamento del supervisore) o indiretta mediante l'ottenimento di un compenso (derivante da un affitto a terzi).

Individuati i costi rilevanti l'alternativa sarà quella con costi differenziali minori.

Vantaggi Make: evitare costi di acquisto **Svantaggi Make:** sostenere costi di produzione

Vantaggi Buy: non si sostengono costi di produzione **Svantaggi Buy:** sostenere costi d'acquisto.

Realizzato da: **alby91ct**