

Analisi e Contabilità dei Costi (1)

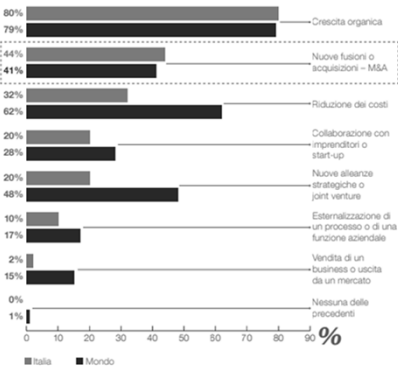
Prof. Maurizio Marano
Corso AGCI

1

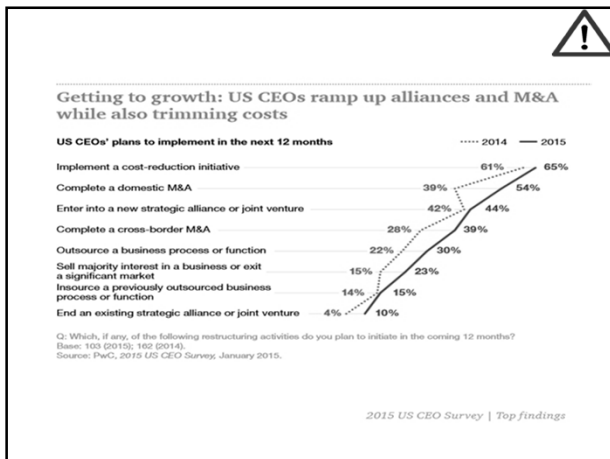
Il rilievo strategico del controllo dei costi

2

Figura 5: Iniziative per aumentare la redditività
D: Quali delle seguenti attività intende avviare nei prossimi 12 mesi per fare crescere la Sua azienda o aumentare la redditività?



3



4

La Contabilità analitica (CoA) all'interno del sistema informativo direzionale

5

Il Sistema informativo direzionale

- È dato dall'insieme coordinato degli strumenti informativi per la direzione
- L'aggettivo **"direzionale"** identifica destinatari e funzioni dell'informazione
- **Destinatari:** management
- **Funzioni:** direzionali: sinteticamente **"monitoraggio"** e **"processi decisionali"**
- **E' parte del sistema di "controllo direzionale"** (da intendersi come sistema/meccanismo organizzativo e attività direzionale orientata all'efficienza e all'efficacia nell'implementazione delle strategie)

6

Strumenti informativi

Uno strumento informativo è una **procedura**, solitamente accompagnata da un **supporto informatico**, che **elabora dati per produrre informazioni**



7

Nozione di Contabilità Analitica (CoA)

La CoA misura costi, ricavi e margini relativi a specifici segmenti aziendali

In quanto tale è uno strumento informativo:

- **parte da dati elementari** (es. costi dei servizi acquistati)
- **segue una determinata procedura di analisi** (es. full costing, variable costing, ABC, etc.)
- **giunge ad output informativi** (es. il costo del prodotto)

8

Approfondiamo la nozione di CoA

- **Contabilità**: ha carattere **sistematico**, in quanto **insieme ordinato di rilevazioni** (*con o senza partita doppia*)
- **Analitica**: gli oggetti di riferimento sono **segmenti** aziendali
- Il **segmento primario** è rappresentato dai **prodotti/servizi**, ma possono utilizzarsene anche altri
- **Output**: **costi, ricavi e margini** relativi a detti segmenti
- **Sintesi** con **periodicità infrannuale**
- **Struttura** tipica delle sintesi: **conto economico multimarginale**

9

Conto economico multimarginale: un esempio

	Prodotto A	Prodotto B	Totale
Ricavi	100	350	450
Costi diretti industriali	15	75	90
Costi indiretti industriali	25	100	125
Risultato lordo industriale	60	175	235
Costi commerciali	15	70	85
Risultato lordo industriale-commerciale	45	105	150
Costi amministrativi e generali	20	70	90
Risultato netto	25	35	60

10

Conto economico multimarginale: un altro esempio

	Prodotto A	Prodotto B	Totale
Ricavi	100	350	450
Costi variabili	20	85	105
Margine lordo di contribuzione	80	265	345
Costi fissi specifici	30	125	155
Margine di contribuzione di secondo livello	50	140	190
Costi fissi comuni			130
Risultato operativo			60

11

Contabilità analitica: le funzioni

- **Monitoraggio** andamenti economici: analisi delle aree di formazione dei risultati economici
- Razionalizzare le **decisioni** in ottica di convenienza economica e supportare la **programmazione** (redazione del budget)
- **Valutazioni di bilancio** (nel sistema del reddito)

12

CoA e responsabilizzazione

Si aggiunge poi dal punto di vista teorico la nozione di **Responsibility accounting**.

Se ne parla quando la Co.A. produce informazioni economiche per la valutazione delle performance manageriali

13

La contabilità analitica come necessità se la contabilità obbligatoria segue il sistema del reddito

- Nelle aziende che adottano sistemi amministrativi orientati alla comunicazione obbligatoria fondati sul sistema del reddito, **la contabilità analitica si rende necessaria per consentire il controllo direzionale**
- Nel caso della tenuta della contabilità (obbligatoria) secondo il **sistema patrimoniale**, la **contabilità analitica è parte integrante del sistema contabile**

14

Il sistema del reddito

Sistema del reddito: **sistema contabile**

- orientato ad un primario **obiettivo informativo: determinare il reddito d'esercizio** (al quale la misurazione del patrimonio è conseguente)
- mediante scritture in **partita doppia**
- che rilevano costi e ricavi (determinanti del reddito) sulla base delle variazioni finanziarie che si producono nelle **operazioni di gestione esterna**
- **senza** procedere a rilevazioni dei valori nascenti dai **fatti interni di gestione** (es. variazione del magazzino materie; es. consumo di materie nella produzione del lotto 129)

15

Contabilità generale e bilancio: alcuni limiti a fini di controllo direzionale

- adottano uno specifico oggetto di analisi: la **gestione esterna** ("Black Box")
- forniscono un'informativa a carattere **globale**
- producono un'informativa **neutrale**
- producono un'informativa sulla base di **criteri civilistici e di principi contabili (OIC / IFRS)**
- la **periodicità delle sintesi** è annuale

16

Confronto tra Co.Ge. e Co.A. (a)

	CO.GE.	CO.A.
1	Obbligatoria	Facoltativa, salvo eccezioni (PP.AA., ecc.)
2	Esistono principi contabili	Non esistono principi contabili «simil OIC/IFRS»
3	Rileva valori consuntivi	Rileva valori consuntivi (oppure valori consuntivi e preventivi-standard)
4	Rileva valori economici e finanziari	Rileva valori economici
5	Rileva valori nascenti da fatti esterni di gestione	Misura l'utilizzazione delle risorse nei processi operativi (fatti interni)

17

Confronto tra Co.Ge. e Co.A. (b)

	CO.GE.	CO.A.
6	Classifica i costi per natura	Classifica i costi secondo una pluralità di criteri
7	Sebbene in crescita per effetto degli IFRS, bassa articolazione dell'informazione	Elevata articolazione dell'informazione
8	Focus sulla precisione	Focus su rilevanza e tempestività
9	Uso direzionale saltuario	Uso direzionale continuo
10	Fa uso della partita doppia	Partita doppia non indispensabile

18

Articolazione dell'informazione di bilancio: la relazione sulla gestione ex art. 2428¹ c.c.

«Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente **un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato**, anche attraverso imprese controllate, **con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti**, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta».

19

Il segmento UGC nelle valutazioni di bilancio - OIC 9 (Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali)

Con riferimenti a singole immobilizzazioni o **UGC**, Impairment test ad ogni data di bilancio, col confronto tra:

- Valore contabile
- Maggiore tra «fair value» e «valore d'uso»

UGC possono essere **oggetti analitici come rami d'azienda**

20

Il principio IFRS8 e l'articolazione del bilancio

Il primo principio contabile internazionale a prevedere una informativa per segmenti (segmental reporting) è stato lo IAS 14

Oggi si applica l'IFRS8 che dispone una «informativa di settore»

21

IFRS8: definizione di settore operativo

«Un settore operativo è una componente di un'entità:
a) che intraprende **attività imprenditoriali generatrici di ricavi e di costi** (compresi i ricavi e i costi riguardanti operazioni con altre componenti della medesima entità);
b) **i cui risultati operativi sono rivisti periodicamente al più alto livello decisionale** operativo dell'entità ai fini dell'adozione di decisioni in merito alle risorse da allocare al settore e della valutazione dei risultati;
[...]

Un settore operativo può intraprendere attività imprenditoriali dalle quali non ha ancora avuto ricavi: le attività in fase di avviamento o startup

22

Sintesi

- IFRS e OIC “spingono” verso analisi di segmenti per specifici fini di comunicazione aziendale o di valutazione
- Tuttavia le analisi per segmenti cui si dà luogo in Co.A. sono significativamente più articolate

23

Il costo di produzione

24

Definizione di Costo di produzione

E' il valore
delle risorse impiegate
nello svolgimento di una data produzione

25

Il Costo di produzione è distinto dal Costo d'acquisto

Il **costo d'acquisto** è rappresentato dalle **unità monetarie corrisposte** per ottenere una data risorsa o fattore produttivo **in uno scambio di mercato** (ed è misurato da dette unità monetarie)

Il **costo di produzione** misura il valore delle risorse impiegate (e quindi "consumate") per una produzione

26

Il Costo di produzione come informazione

Il **Costo d'Acquisto** è un **dato**
E' rilevabile dalle fatture d'acquisto

Il **Costo di produzione** è un'informazione,
non un dato.

Infatti, è calcolato mediante la **somma** dei
valori attribuiti ai fattori o risorse impiegate
nello svolgimento di un'attività produttiva

27

Costo “di produzione”?

La parola “produzione” non deve trarre in inganno.

Non si fa necessariamente riferimento ad un’attività di fabbricazione (trasformazione fisico-tecnica)

Il costo di produzione può essere riferito ad una **molteplicità di oggetti di analisi**

Può **ad esempio** calcolarsi il costo di produzione relativamente ad un **centro** di responsabilità economica che si occupa della gestione commerciale o ad un’**attività** amministrativa o ad un servizio formativo

28

Oggetti di riferimento dell’analisi dei costi

Oggetti di analisi del calcolo dei costi possono infatti essere:

- (singoli) Prodotti / Servizi
- Linee di prodotto o di servizio
- Commesse
- Business
- Categorie di clienti
- Aree di mercato
- Canali di distribuzione
- Unità organizzative (Centri)
- Attività (NB insiemi di operazioni con comuni input ed output)

29

Oggetti finali di analisi

Oggetti finali: oggetti rispetto ai quali si intende calcolare il costo di produzione

Il principale oggetto finale è rappresentato dai **prodotti** (o **servizi**)

Vi sono oggetti finali alternativi e complementari (es. Linee di prodotto, aree geografiche di mercato, ecc.)

30

Oggetti intermedi

Oggetti di analisi strumentali rispetto al calcolo del costo (ad esempio di prodotto)

Tipicamente si tratta di

- **centri**
- **attività**

Le determinazioni relative a tali oggetti sono condotte nella

- Contabilità per centri di costo
- Contabilità ABC (Activity Based Costing).

31

Oggetti intermedi

Il costo relativo al centro o all'attività assume comunque **rilevanza direzionale**

Esempi:

- **Controllo dei costi** del centro logistico di un'azienda commerciale
- Utilità dell'informazione di costo relativo ad un'attività di distribuzione come punto di partenza ai fini della valutazione della **convenienza** dell'outsourcing

32

Il Principio di relativismo contabile

Posto che è possibile individuare **diverse configurazioni di costo**

- 1) **non vi è una configurazione in assoluto superiore** alle altre
- 2) **ciascuna configurazione è rilevante** rispetto ad uno **scopo** conoscitivo

33

Le diverse configurazioni di costo Un esempio: i fattori inclusi nel calcolo

Nel calcolo del costo di produzione **dobbiamo includere il valore di tutti i fattori** coinvolti in una produzione?

In particolare si tratta di considerare:

- il Valore dei fattori che si consumano in **un'unica produzione** o anche il valore dei fattori che si consumano in **più produzioni**?
- il Valore delle risorse che si impiegano nella **trasformazione** o anche di quelle che si impiegano nella **commercializzazione**?

34

Le diverse configurazioni di costo Un esempio: i fattori inclusi nel calcolo

Non c'è una risposta giusta ed una sbagliata!

Quali fattori includere nella configurazione di costo **dipende dallo scopo dell'analisi**

Si avranno pertanto **configurazioni di costo complete** (costo pieno complessivo o costo pieno aziendale; costo economico-tecnico) e **configurazioni non complete** (ad esempio, costo primo)

35

Tradizionali scopi conoscitivi dell'analisi dei costi

- Giudizi di efficienza
- Giudizi di redditività
- Formazione dei prezzi
- Scelte di convenienza economica
- Valutazioni di bilancio

Monitoraggio

Decisioni

36

I criteri di classificazione dei costi

37

I criteri di classificazione dei costi in CO.A. e nell'analisi dei costi

I componenti elementari
del costo di produzione
possono essere classificati
secondo **molteplici criteri**

38

I criteri di classificazione dei costi

1. per natura
2. per destinazione
3. secondo l'inerenza all'oggetto di analisi
4. secondo le modalità di riferimento all'oggetto di analisi
5. Secondo il grado di variabilità rispetto ai volumi di produzione
6. secondo il momento di formazione
7. secondo il grado di effettività
8. secondo il grado di controllabilità
9. secondo le modalità di programmazione

39

I criteri di classificazione dei costi

1. Classificazione per natura

40

1. La classificazione per natura

- Secondo origine (causa di sostenimento del costo)
- Applicazione: rilevazioni di Co.Ge. e conto economico civilistico
- Esempi:
 - ✓ costi d'acquisto materiali
 - ✓ salari e stipendi
 - ✓ quote di ammortamento
 - ✓ oneri finanziari
- Rilievo in Co.A.: fondamentale per l'identificazione delle risorse impiegate

41

I criteri di classificazione dei costi

2. Classificazione per destinazione

42

2. La Classificazione per destinazione

- I componenti elementari del costo di produzione sono distinti in funzione dell'area funzionale all'interno della quale sorgono.
- Secondo l'area funzionale si distinguono:
 - ✓ costi industriali
 - ✓ costi commerciali
 - ✓ costi amministrativi
 - ✓ costi generali

43

I criteri di classificazione dei costi

3. Classificazione secondo inerenza (C. speciali e C. comuni)

44

3. La classificazione in base all'inerenza del costo all'oggetto di analisi

Secondo la **relazione tra costo e combinazione produttiva**

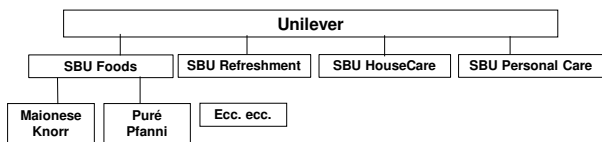
1. i costi **speciali** sono relativi a fattori che partecipano **in modo esclusivo** ad una singola combinazione produttiva
2. i costi **comuni** sono relativi a fattori che partecipano a **più combinazioni produttive**

45

3. La classificazione in base all'inerenza del costo all'oggetto di analisi.

Una distinzione relativa

- La classificazione non ha valore assoluto, poiché **dipende dall'oggetto di riferimento**
- Esempio:



46

I criteri di classificazione dei costi

4. Secondo le modalità di riferimento

47

4. La classificazione dei costi sulla base delle modalità di riferimento del costo all'oggetto di analisi

- Guarda alle **modalità concretamente utilizzate per riferire** i componenti elementari di costo agli oggetti di analisi
- Distingue i costi **diretti** dai costi **indiretti**

48

4. I costi diretti

I **costi diretti (CD)** sono **riferiti direttamente** all'oggetto di analisi ("procedimento diretto"):

- fattori esclusivi (specifici): per **attribuzione immediata**, oppure
- fattori non esclusivi (comuni): attraverso la **valorizzazione delle dosi del fattore produttivo consumate** per quella combinazione produttiva e **misurate oggettivamente**

49

Un esempio e una precisazione

Quest'ultimo caso può essere ad **esempio** quello della manodopera diretta (**mod**) impiegata per scelta organizzativa su più produzioni.

Come misurare direttamente il costo della mod riferibile direttamente al prodotto «h31»?

NB Per il testo, anche questi ultimi sono costi relativi a fattori esclusivi.

C'è contraddizione? No, il testo implicitamente parla della parte di mod impiegata per h31

50

I costi indiretti

I **costi indiretti (CI)** sono i costi relativi a fattori che partecipano a più combinazioni produttive per i quali:

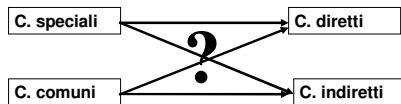
- **non è possibile o**
- **non è conveniente**

la **misurazione** delle dosi del fattore consumate per ciascuna combinazione produttiva

51

Relazioni tra costi speciali/comuni e costi diretti/indiretti

- Che relazione c'è tra la classificazione che distingue i costi speciali dai costi comuni e la classificazione che distingue i costi diretti dai costi indiretti?



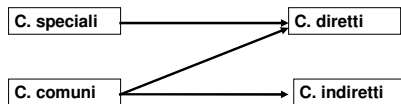
52

Relazioni tra costi speciali/comuni e costi diretti/indiretti - segue

I costi speciali sono sempre diretti

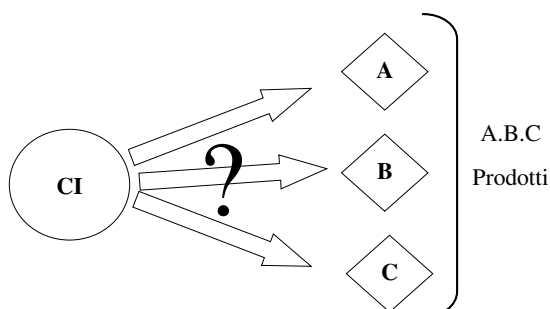
I costi comuni sono diretti o indiretti

(a seconda che sia possibile e conveniente la misurazione oggettiva dei consumi dei fattori)



53

Come imputare i costi indiretti?



54

L'imputazione dei costi indiretti

- Mediante **ripartizione tra gli oggetti** ai quali sono relativi (es. prodotti)
- Si tratta di una **ripartizione nello spazio**
- La ripartizione richiede una **base di riparto**

55

Un esempio (I parte)

- **Oggetto di riferimento: prodotti (a, b, c)**
- **Costo indiretto: forza motrice** reparto K, mese gennaio (800 €)
- **Criterio di riparto** prescelto: **h macchina**
- Ore macchina utilizzate nel reparto K:
 - 60 ore per A
 - 30 ore per B
 - 70 ore per C

56

Il coefficiente di imputazione

Data la base di riparto, si calcola il
coefficiente di imputazione

$$\frac{\text{CI}}{\text{Somma base di riparto}}$$

57

Un esempio (II parte)

Calcolo del **coefficiente di imputazione**:

$$\frac{800 \text{ €}}{(60+30+70)}$$

Coefficiente di imputazione = 5 € per h macchina

58

Un esempio (III parte)

Dato il coefficiente di imputazione, si calcolano le **quote di costo indiretto da imputare** a ciascun prodotto:

Prodotto A: 5 €/h x 60 h = 300 €

Prodotto B: 5 €/h x 30 h = 150 €

Prodotto C: 5 €/h x 70 h = 350 €

59

La scelta della base di riparto

Nell'esempio la base di riparto era già definita

Nella realtà le basi di riparto devono essere scelte

La scelta della base di riparto dovrebbe seguire il **principio causale**

60

Il principio causale

Applicando il principio causale

- ✓ si ricerca una base di riparto che esprima la **causa di sostenimento del CI** («determinante del CI»)
- ✓ si imputano **quote di CI che esprimono il contributo del fattore indiretto** alle diverse produzioni

61

Applichiamo il principio causale

Contesto:

- azienda che gestisce autolinee di trasporto persone su gomma impiegando in modo indistinto gli autobus
- oggetti di riferimento: servizi (linee)

CI: manutenzione automezzi

Base di riparto causale?

62

È sempre possibile applicare il principio causale?

In svariati casi non è possibile identificare una base causale.

Esempio

Contesto:

- azienda industriale multiprodotto
- oggetto di analisi: prodotti

CI: pubblicità al marchio aziendale

63

Come ripartire i CI in assenza di basi causali?

Ricorso a basi

- Convenzionali
- di capacità contributiva

Esiti:

- ✓ si determinano le quote di CI da imputare ai prodotti
- ✓ le quote di CI imputate non esprimono necessariamente il fabbisogno di risorse richiesto dai prodotti («spalmatura» dei costi)

64

I costi indiretti e la soggettività del costo di produzione

- La presenza di CI manifesta la **soggettività** del costo di produzione che include quote di CI
- La scelta delle basi di riparto influenza l'entità del costo di produzione alla quale si perviene
- Il grado di soggettività è diverso a seconda della configurazione di costo (*rinvio*)

65

Il rapporto tra costi diretti e costi indiretti

- Come per il rapporto tra costi speciali e costi comuni, anche il rapporto tra CD e CI è legato all'**ampiezza dell'oggetto** di riferimento
- Il rapporto è diverso a seconda della **funzione di gestione** (ad esempio, nelle funzioni commerciale e amministrativa dell'impresa industriale si ha una minore presenza di fattori esclusivi rispetto alla funzione di produzione)
- Il rapporto risente delle **tecnologie** esistenti
- Il rapporto risente delle **modalità organizzative** adottate

66

I costi congiunti

- Costi legati alle “produzioni congiunte”
- Si tratta di produzioni dalle quali derivano inevitabilmente, per vincoli tecnici, diversi output
- Esempio: raffinazione del petrolio greggio (conduce a: benzina, gasolio, cherosene, nafta, oli lubrificanti, bitumi, paraffine, ecc.)
- Esistono anche produzioni congiunte per opportunità economica: impianti di cogenerazione di energia elettrica ed acqua calda
- Non si possono identificare CD, per cui si tratta dei costi di produzione caratterizzati dalla massima soggettività

67

I criteri di classificazione dei costi

5. Secondo il comportamento al variare dei volumi di produzione

68

La classificazione secondo il comportamento al variare dei volumi di produzione

Questa classificazione analizza il **comportamento** dei costi **al variare del volume** di produzione

Si tratta di operare lo studio di uno **specifico comportamento** dei costi

Vi sono altri studi del comportamento dei costi di grande rilevanza: al variare dei livelli di **complessità** aziendale

69

Le tre categorie di costi secondo il comportamento al variare dei volumi di produzione

Si distinguono:

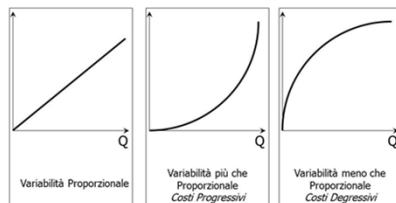
1. costi **variabili**
2. costi **fissi** (o **costanti**)
3. costi **semivariabili** (o semifissi)

Il terzo caso può essere ricondotto ai primi due attraverso scomposizioni dei componenti di costo

70

I costi variabili (CV)

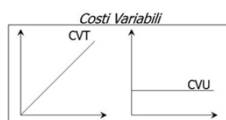
- I **costi variabili** sono i costi la cui entità complessiva **aumenta al crescere** delle quantità prodotte
- Costi variabili **proporzionali, progressivi e degressivi**



71

I costi variabili unitari (CVu)

- Oltre al CV, può studiarsi il CV unitario (CVu)
- Nel caso di CV proporzionale, il CVu è una costante



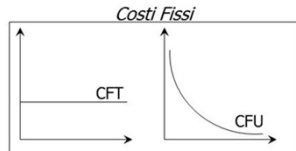
- Nell'intervallo di volumi rilevante, la proporzionalità è un'ipotesi dotata di significatività

72

I costi fissi (CF)

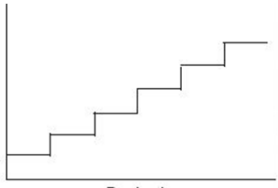
- I **costi fissi** sono quei costi che **non variano** al variare delle quantità prodotte.
- Ciò nei **limiti** di un dato intervallo di capacità produttiva
- Rappresentazione grafica: retta parallela all'asse delle ascisse
- NB Le funzione a gradini
- Il costo fisso **unitario**:

$$CFu = CF / Q$$



73

I costi fissi a gradini



74

Due tipologie di Costi fissi

Costi fissi **di struttura** (o “di capacità” o “vincolati”)

Costi fissi **discrezionali**

75

I costi fissi di struttura o vincolati

- Riflettono la **struttura** dell'azienda
- Dipendono da **decisioni** in materia di capacità produttiva **assunte nel passato**
- **Non sono modificabili nel breve** termine

Esempio: quota di ammortamento fabbricati industriali

76

I costi fissi discrezionali

- Discendono da **decisioni manageriali di breve** periodo
- Discendono in particolare da decisioni concernenti le **politiche di sviluppo** aziendale
- **Non sono legati al volume** di produzione.
- **Non sono legati alla capacità** produttiva.
- **Non creano vincoli per il futuro**, in quanto sono **modificabili nell'esercizio successivo**.
- Sono **modificabili prima del loro sostenimento**, con tagli del budget
- Esempi: costi programmi di formazione del personale o costi di analisi delle preferenze del consumatore

77

CV e CF: implicazioni gestionali

- Costi variabili come vettore di **flessibilità**: possibilità di adattare i costi all'andamento del mercato
- Costi fissi come fattore di **rigidità** aziendale
- Costi fissi come **spinta alla produttività**
- Indice di rigidità della struttura dei costi: se $CT = CV + CF$, l'indice è CF / CT
- La tendenza all'**incremento** dei costi fissi nell'impresa moderna
- Strategie per ridurre l'indice di rigidità: outsourcing

78

La MOD: CF o CV?

- Il problema della Manodopera diretta (MOD) (*direct labor*): costo variabile o costo fisso?
- Le variabili esterne: il diritto del lavoro
- Le variabili interne: l'oggetto di analisi

79

I costi fissi e i costi variabili Procedura di programmazione

- Dato: i Costi fissi di struttura
- Obiettivo: grado di utilizzo della capacità produttiva
- Conseguente determinazione dei costi a gradini
- Conseguente determinazione dei CV ("nel continuo")
- Determinazione dei costi fissi discrezionali sulla base di politiche aziendali

80

I costi semivariabili o semifissi

- I costi **semivariabili** o semifissi sono formati da una **componente fissa** e da una **componente variabile**:
 - per effetto di clausole contrattuali
 - per modalità di uso delle risorse

Il caso viene affrontato scomponendo il costo nelle sue componenti

Nel caso di costi semivariabili per effetto di clausole contrattuali, la scomposizione è di immediata attuazione

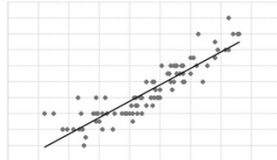
81

I costi semivariabili o semifissi

- Nell'altro caso, sorge il problema della **determinazione delle due componenti** (fissa e variabile)

I metodi di riferimento:

- Metodo dell'interpolazione grafica
- Metodo dei minimi quadrati (regressione)



82

La classificazione sulla base del comportamento al variare dei volumi di produzione: utilità e limiti

Utilità della classificazione

Analisi a **variable costing** e variable costing evoluto

Budget flessibile

Scelte aziendali (BEP o relazioni P-C-V)

Limiti:

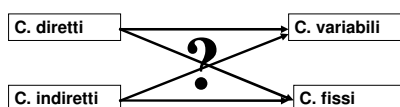
Analisi di **breve**

Altre forme di variabilità dei costi

83

Relazioni tra costi variabili/fissi e costi diretti/indiretti

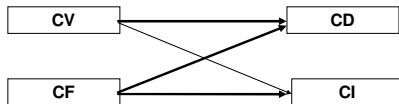
- Che relazione c'è tra la classificazione che distingue i costi variabili dai costi fissi e la classificazione che distingue i costi diretti dai costi indiretti?



84

Relazioni tra costi variabili/fissi e costi diretti/indiretti

- Che relazione c'è tra la classificazione che distingue i costi variabili dai costi fissi e la classificazione che distingue i costi diretti dai costi indiretti?



85

CF specifici e comuni

Nelle analisi che si denomineranno a variable costing evoluto si distinguerà tra

- CF specifici (direttamente imputabili)
- CF comuni (non direttamente imputabili)

Si anticipa che i CF comuni non saranno imputati alle produzioni, ma trattati come "costi di periodo aziendali"

86

I criteri di classificazione dei costi

6. Costi di prodotto e costi di periodo

87

Costi di prodotto e costi di periodo

Costi di prodotto: sono i costi riferiti al prodotto

Costi di periodo: costi non allocati al prodotto

Ma perché "di periodo"?

In quanto, i costi non riferiti al prodotto, non saranno oggetto di sospensione e rinvio al futuro per effetto della valutazione delle rimanenze finali di prodotti

Pertanto, concorreranno necessariamente al calcolo del reddito di periodo

88

I criteri di classificazione dei costi

7. I costi differenziali

89

Costi differenziali

Costi che variano in più o in meno nell'ipotesi di variazione delle condizioni gestionali rispetto ad una situazione predefinita (es. situazione attuale).

Si tratta di:

- Costi emergenti (in più)
- Costi cessanti (in meno)

Ma quali sono i costi cessanti?

- CV
- CF specifici, se eliminabili

90

NB I costi eliminabili e i costi sommersi

Una differenza: per il nostro testo "tutti i costi fissi specifici sono da considerarsi eliminabili" (p. 22).

Si concorda tendenzialmente, ma con l'esigenza di accertarsi che tra i CF specifici non sussistano dei **costi sommersi**, detti anche sunk costs

Costi sommersi: costi **sostenuti nel passato e non più recuperabili** (es. quote di ammortamento di un impianto usato esclusivamente per la produzione oggetto di eliminazione, in assenza di adeguate possibilità di realizzo)

91

I criteri di classificazione dei costi

8. Secondo il momento di formazione

92

La classificazione secondo il momento di formazione

Si distinguono:

- **Costi preventivi**
- **Costi consuntivi**
- **Costi correnti**

I **costi consuntivi** sono costi calcolati con riferimento a produzioni già completate

I **costi preventivi** sono costi calcolati con riferimento a produzioni da svolgere

I **costi correnti** sono calcolati con riferimento a produzioni in corso

93

I criteri di classificazione dei costi

9. Secondo il grado di effettività

94

La classificazione secondo il grado di effettività

Distingue i

- costi **ipotetici** dai
- costi **effettivi**
- I costi ipotetici sono calcolati sulla base di ipotesi gestionali che si discostano rispetto a quelle effettivamente vigenti (ad esempio, maggiore efficienza produttiva, aumento dei prezzi di acquisto delle materie prime)
- I costi effettivi tengono conto delle condizioni gestionali reali
- Classificazione da non sovrapporre a quella "preventivi/consuntivi"

95

I criteri di classificazione dei costi

10. Costi sostenuti e costi figurativi

96

Gli oneri figurativi

Sono costi non sostenuti e quindi non contabilizzati

Esprimono remunerazioni teoricamente spettanti a fattori produttivi usati a titolo gratuito

Riguardano:

- Capitale di rischio
- Lavoro imprenditoriale (se non oggetto di remunerazione su base contrattuale)
- Immobili di proprietà dei soci ma in uso gratuito all'impresa

97

Rilevanza degli oneri figurativi

- Valutazione della congruità del reddito aziendale
- Pricing
- Decisioni di convenienza economica

98

I criteri di classificazione dei costi

11. Secondo il grado di controllabilità

99

La classificazione secondo la controllabilità

Si distinguono:

- costi **controllabili**
- costi **non controllabili**
- Riferimento al I modulo: il principio di controllabilità.
- Tale distinzione ha infatti rilievo nel campo della definizione delle aree di responsabilità e nella valutazione delle performance manageriali sulla base delle risultanze della responsibility accounting.

100

La classificazione secondo la controllabilità Una precisazione

Come nel caso dei costi speciali e dei costi comuni, anche tale distinzione non è assoluta, ma dipende dal livello organizzativo considerato.

Esempio: quota ammortamento impianti utilizzati dalla Business Unit Z

101

I criteri di classificazione dei costi

12. Secondo le modalità di programmazione

102

La classificazione secondo le modalità di programmazione

Si distinguono:

- i **costi parametrici**
- i **costi vincolati o di capacità**
- i **costi discrezionali**

103

La classificazione secondo le modalità di programmazione: i costi parametrici

Il caso da analizzare è quello dei **costi parametrici**:

- si riferiscono a quei fattori dei quali è nota la dose *necessaria* all'ottenimento di una unità di output
- E' dunque possibile predeterminare il costo d'impiego del fattore produttivo relativo ad un dato volume di output, secondo il prodotto:

*Volume output x coefficiente unitario d'impiego del
fattore produttivo x prezzo unitario del fattore*

104

I metodi di costing

Le configurazioni del costo di produzione e del risultato economico (sezionale)

1. Il full costing

105

Le configurazioni del costo di produzione e del risultato economico sezionale

- Esistono diverse configurazioni di costo di produzione e del risultato economico sezionale.
- La varietà discende
 - sia dalla possibilità di utilizzare diversi metodi di analisi dei costi
 - sia dal fatto che ciascun metodo può portare a diverse configurazioni di costo e di risultato economico

106

I metodi di costing

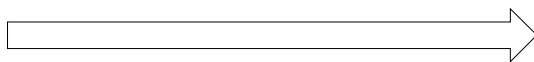
Secondo un criterio cronologico, nel tempo sono stati proposti i seguenti metodi:

Full Costing

Variable costing

Variable Costing evoluto

Activity Based Costing



107

Il full costing

108

Il Full costing (o “Absorption costing”)

- Costing: calcolo di costi, metodo di analisi dei costi
- Due criteri classificatori dei componenti elementari di costo
 - costi diretti (CD) e costi indiretti (CI)
 - per destinazione
- Full cost = Costo pieno: comprende sia CD che quote di CI

109

Il full costing e le configurazioni di costo

Costi di materie dirette

Costo Primo

+ costi di M.o.d.
+ altri CD industriali

CD di trasformazione

**= Costo diretto industriale
(o di fabbricazione)**

110

Il full costing e le configurazioni di costo (2)

**= Costo diretto industriale
(o di fabbricazione)**

+ quote di CI industriali

= Costo pieno industriale

+ CD commerciali
+ quote di CI commerciali

**= Costo pieno industriale-
commerciale**

111

Il full costing e le configurazioni di costo (3)

= Costo pieno industriale-
commerciale

+ CD amministrativi (*se presenti*)
+ quote di CI amministrativi
+ quote di costi generali
operativi

= costo pieno complessivo

+ quote Costi generali
non operativi
+ Oneri figurativi

= costo economico-tecnico

112

Il processo di stratificazione dei costi

Il full costing consente dunque l'individuazione di
diverse **configurazioni** di costo di produzione, via
via **più complete**, attraverso un processo di
stratificazione dei costi

113

I costi pieni

L'espressione "costo pieno" (*full cost*) non
indica un'unica configurazione di costo, ma
può comprendere diverse configurazioni di
costo:

- costo pieno industriale (o di fabbricazione)
- costo pieno industriale-commerciale
- costo pieno complessivo
- costo economico-tecnico

114

Non esiste una configurazione di costo ideale od ottimale

- La necessità di individuare una pluralità di configurazioni di costo di prodotto riflette il principio di relativismo.
- Non vi è in assoluto una configurazione migliore delle altre: la scelta della configurazione dipende dagli scopi conoscitivi perseguiti

115

Scopi conoscitivi e configurazioni di costo. Alcune relazioni ispirate al principio di relativismo

Scopo conoscitivo:

1. analisi di efficienza
2. valutazione delle rimanenze di prodotti
3. determinazione del prezzo di vendita



Configurazione di costo:

- costo diretto industriale
- costo pieno industriale
- costo complessivo;
costo economico-tecnico

116

Aree di incertezza nel calcolo dei costi pieni

Occorre tuttavia ricordare che esiste una relazione inversa fra:

- grado di completezza del costo;
- grado di "oggettività" del costo stesso.

117

Incertezza indotta dalla ripartizione dei CI

Infatti, tanto più è completa la configurazione di costo di produzione

- tanto maggiore è l'incidenza dalla componente dei costi indiretti imputati al prodotto
- tanto maggiore è l'effetto derivante dalla scelta fra le diverse modalità di imputazione dei costi indiretti

118

Il full costing e le configurazioni di risultato

Ricavi

- costo primo (costo diretto materie)

Valore aggiunto lordo

- costo diretto di trasformazione

«Margine di contribuzione» industriale

- quote di costi indiretti industriali

Risultato lordo industriale

119

Il full costing e le configurazioni di risultato – 2

Risultato lordo industriale

- CD e quote di CI commerciali

Risultato lordo industriale-commerciale

- Quote di CI amministrativi
- Quote costi generali operativi

Reddito operativo

120

Il full costing e le configurazioni di risultato - 3

Reddito operativo
- Quote costi generali non operativi
Reddito netto
- Oneri figurativi
Profitto

121

Il full costing e la ripartizione dei costi indiretti

122

L'imputazione dei costi indiretti Ambito di applicazione

- L'imputazione dei CI è un problema tipico delle analisi a costi pieni (full costing)

123

L'imputazione dei costi indiretti Basi uniche e multiple

- Base **unica** aziendale
- Base **multipla aziendale**
- Base **multipla di centro**

124

Base unica di riparto

125

La base unica aziendale

- Comporta la costruzione di un unico raggruppamento o "pool" di costi, attraverso la somma di tutti i CI che si imputano al prodotto
- Il valore complessivo dei CI è imputato ai prodotti secondo un'unica base di riparto

126

Pro e contro della base unica aziendale

- L'approccio a base unica comporta una marcata semplificazione dei processi di costing
- Tuttavia esso implica di fatto la rinuncia all'applicazione del principio causale
- Sono perciò ovvie le conseguenze in termini di distorsione dell'informazione di costo di produzione
- Pertanto si tratta di una soluzione metodologica generalmente da respingere

127

Contesti di applicazione della base unica aziendale

- Può risultata adeguata in limitati casi:
 - aziende nelle quali i CI siano particolarmente esigui
 - a condizione che non siano esigue anche le marginalità

128

Base multipla aziendale

129

La base multipla aziendale

- Intende rimuovere i limiti di attendibilità dell'informazione di costo di produzione cui va usualmente soggetta la base unica
- Comporta l'adozione di più basi di riparto, con la possibilità di seguire più decisamente il principio causale rispetto alla base unica
- Può attuarsi secondo due diversi orientamenti:
 - ai fattori produttivi
 - funzionale

130

L'orientamento ai fattori produttivi

- Si procede dando luogo a **raggruppamenti di fattori produttivi omogenei** (lavoro indiretto, immobilizzazioni materiali, ecc.)
- **Per ciascun gruppo di fattori omogenei si ricerca un criterio causale**
- Esempio
 - Lavoro indiretto
 - Quote di ammortamento
 - Locazioni e affitti
 - Ecc.

131

L'orientamento ai fattori produttivi. Un esempio

Nell'azienda industriale Kappa, *dove prevalgono i costi delle materie*, si costruisce un raggruppamento di costi relativi al lavoro indiretto:

- Retribuzione caporeparto "montaggio" (reparto non specializzato per produzione)
- Retribuzione caporeparto "verniciatura" (idem)
- Ecc.

Si tratta di ricercare una base causale per i CI del raggruppamento: _____

132

L'orientamento funzionale

- Si costruiscano diverse aggregazioni o pool di CI accomunati dall'area funzionale nella quale sono sostenuti.
- Esempio:
 - CI industriali
 - CI commerciali
 - CI amministrativi
- Comporta una semplificazione rispetto all'orientamento precedente, in quanto si riducono le basi di riparto e le imputazioni

133

L'orientamento funzionale

- Il trattamento dei costi indiretti di fabbricazione citati per l'esempio Kappa sarà in questo caso diverso
- Quei costi saranno aggregati a tutti gli altri CI industriali (manutenzioni, quote di ammortamento, ecc.)
- Si adotterà una diversa base di riparto per questo più ampio raggruppamento

134

La base multipla aziendale. Una sintesi.

- Perfeziona l'analisi rispetto alla base unica
- Consente soluzioni più o meno evolute (ad esempio, incrociando i due orientamenti)
- È tuttavia adeguata a contesti semplici con prevalenza dei costi diretti e bassa articolazione organizzativa
- In questi contesti, consente efficacia nelle analisi di valutazione delle rimanenze di prodotti e di pricing
- In realtà più strutturate non agevola il controllo sull'uso delle risorse nelle unità organizzative

135

**Base multipla di centro
La Co.A. per centri di costo**

136

**La Contabilità analitica
per centri di costo**

Tra i modelli di Co.A. *tradizionali*,
costituisce la soluzione più sofisticata
per l'imputazione dei costi indiretti

137

I centri di costo

138

La nozione di centro di costo

- In Co.A. è un'entità contabile: centro di **aggregazione** e di **trasferimento** dei costi
- Usualmente corrisponde ad un'unità organizzativa
- Può quindi corrispondere ad un "centro di responsabilità economica"
(responsabilizzazione del management intermedio)

139

Più centri di costo per una singola unità organizzativa?

Poiché il centro di costo è un' **Unità organizzativa** caratterizzata

- da un certo ammontare di **risorse** assegnate,
- una data **tecnologia**,
- un insieme omogeneo di **risultati**

in certi casi può essere opportuno **scomporre una singola unità organizzativa in più centri** di costo.

140

Una diversa nozione di centro di costo

Il centro di costo come entità contabile non corrisponde concettualmente alla nozione di centro di costo quale centro di responsabilità economica:

- **Centri di costo**
- Centri di spesa
- Centri di ricavo
- Centri di profitto
- Centri di investimento

141

Le funzioni della localizzazione dei costi nei centri

1. **Razionalizzare l'imputazione dei CI** ai prodotti, accrescendo l'attendibilità dell'informazione di costo
2. Consentire il controllo sull'**impiego delle risorse nelle unità organizzative**
3. In presenza di un sistema di controllo direzionale, rendere la Co.a. per centri di costo una **contabilità per la responsabilizzazione**

142

Full Costing o anche Variable Costing per centri?

Sebbene l'adozione dei centri di costo si accompagni usualmente alla Co.A. a full costing (funzione 1), le funzioni 2 e 3 spiegano perché possano essere utilizzati anche in una **Co.A. a variable costing**

143

Un modello delle relazioni risorse-prodotti

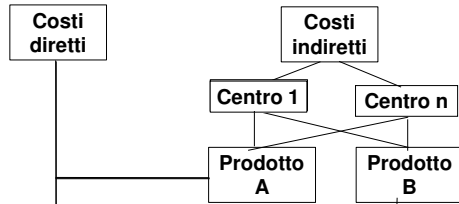
- La realizzazione dei prodotti richiede l'intervento dei centri
- I centri impiegano risorse
- L'impiego di risorse genera costi
- Ai prodotti vanno imputate quote di costi relative al funzionamento dei centri



144

I centri di costo nel processo di elaborazione Co.A.

Costituiscono **oggetti di riferimento intermedi** rispetto agli oggetti finali di riferimento



145

Come assicurare il controllo dei costi della manodopera diretta e di altri CD ?

- In quanto costi diretti, possono essere riferiti in modo immediato alle produzioni
- I CD sono spesso riferiti ai centri di costo ai fini di controllo dell'efficienza della manodopera o dell'impiego dei materiali all'interno dei reparti

146

Fasi di svolgimento della Co.A.

147

Le fasi di svolgimento della Co.A. per centri di costo

1. Inizialmente

- **ripresa dei valori** dalla Co.Ge.
- **classificazione** dei componenti elementari di costo
- **attribuzione dei CD** agli oggetti finali di analisi (salvo diverso trattamento)

2. Localizzazione dei CI nei centri di costo

3. Trasferimento dei costi indiretti tra centri ("Ribaltamento")

4. Imputazione dei costi indiretti agli oggetti finali di riferimento

148

Fasi di svolgimento della Co.A.

Fase 1

149

Fase 1 Ripresa dei valori Co.Ge. Classificazione. Attribuzione dei CD agli oggetti finali

Si tratta di fasi che non comportano
particolari difficoltà concettuali.

150

Fasi di svolgimento della Co.A.

Fase 2

151

Fase 2 Localizzazione dei CI

1. Comporta preliminarmente la costruzione della mappa dei centri di costo
2. La progettazione della mappa dei centri fa usualmente leva sull'organigramma aziendale
3. Date unità organizzative potrebbero però essere ulteriormente scomposte per esigenze di controllo
4. Inoltre può prevedersi la costruzione di centri fittizi o "virtuali"

152

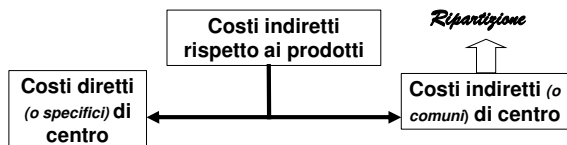
I centri fittizi

Centri ai quali non corrispondono
unità organizzative
(o segmenti di unità organizzative)
nelle quali sia svolta **un'attività**

153

La localizzazione dei costi indiretti

- Comporta un'analisi dei costi secondo l'inerenza all'oggetto di riferimento intermedio "centro di costo"
- Si distinguono i costi diretti di centro, immediatamente riferiti al centro, dai costi indiretti di centro, da ripartire tra i centri



154

La ripartizione dei CI tra i centri

Riguarda costi non riferibili immediatamente ai centri

Comporta la scelta di basi di ripartizione

Es. canone di locazione capannone industriale

155

Quali costi non si localizzano nei centri?

Molte Co.A. non localizzano

a) i costi non caratteristici

- oneri accessori
- oneri finanziari
- oneri tributari

b) i costi indiretti non coinvolti nei processi operativi dei centri finali (ad es., costi di spedizione delle commesse)

156

Si localizzano i costi diretti?

I CD possono essere riferiti immediatamente agli oggetti finali a fini di «product costing» (calcolo del costo di prodotto)

Devono invece essere localizzati nei centri a fini di controllo dell'efficienza

Conclusione: il trattamento dei CD dipende dalle finalità perseguite dalla Co.A. per centri di costo

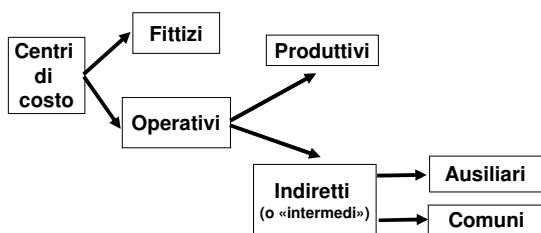
157

La classificazione dei centri di costo

- I centri di costo possono essere classificati secondo l'**attività** svolta dal centro
- A tal fine ci si può porre le seguenti domande:
 - Nel centro si svolge un'attività?
 - Se sì, quale?

158

Le tipologie dei centri di costo: uno schema di sintesi



159

Le tipologie di centri di costo Centri Operativi e Centri Fittizi

1. **Fittizi** (o “**virtuali**”): ad essi non corrispondono organi che svolgono attività; sono mere entità contabili, che hanno usualmente la funzione di raccogliere costi indiretti generali non riferibili a specifiche unità organizzative
Possono anche riguardare oggetti pluriennali o temporanei
2. **Operativi**, vi si svolgono attività mediante l'impiego di risorse umane, tecnologie, ecc.

160

Le tipologie dei Centri Operativi

- 2.1. **Produttivi**, vi si svolgono le attività di produzione degli output aziendali. E' possibile misurare le risorse consumate e metterle in relazione con la produzione
- 2.2. **Ausiliari**, centri della funzione Produzione ma che svolgono un'attività di **supporto**, prevalentemente a favore dei centri produttivi.
“Lavorano” per altri centri, non per le produzioni
- 2.3. **Comuni** o “**di servizi**”, svolgono un'attività di supporto a favore di tutti gli altri centri operativi. Si situano al di fuori della funzione Produzione.

161

Fasi di svolgimento della Co.A.

Fase 3

162

Fase 3 Ribaltamento («Gerarchizzazione»)

- È la **terza fase** del processo di rilevazione in Co.A.e la seconda relativa all'elaborazione dei costi indiretti
- Il ribaltamento è dato dal **trasferimento di costi** dai centri fittizi, comuni ed ausiliari **ai centri produttivi**

163

Il quadro di analisi dei centri di costo

Le elaborazioni riguardanti i centri di costo vengono sintetizzate in un apposito **prospetto tabellare**, detto quadro di analisi dei centri di costo

In questo prospetto i **centri di costo** vengono

- indicati sulle **colonne**
- organizzati secondo un **preciso ordine**

164

Il quadro di analisi dei centri di costo

Centri di costo							
Operativi						Fittizi	
Produttivi			Indiretti (o intermedi)				
			Ausiliari	Comuni			

← RIBALTAMENTO

165

Scopo del ribaltamento

- I centri produttivi o finali sono in relazione col prodotto (oggetto finale)
- I centri indiretti o intermedi non sono considerati in relazione col prodotto (Es.: Manutenzioni, Amministrazione)
- Il ribaltamento serve per riferire al prodotto i costi indiretti dei centri non produttivi, imputandoli prima ai centri finali

166

Quali centri sono oggetto di ribaltamento?

Il ribaltamento viene effettuato con riferimento ai centri

- contenenti costi che si vogliono far affluire agli oggetti finali
- per i quali non sussista una relazione col prodotto

167

Quali sono i centri che non sono oggetto di ribaltamento?

Non si ribaltano i

- Costi dei centri che non si vogliono riferire al prodotto
- Costi dei centri che si possono riferire al prodotto senza passare per i centri finali (es. costi indiretti direzione vendite)

168

Il ribaltamento dei costi dei centri comuni

- Non è necessariamente attuato
- Tale scelta è legata alla definizione delle configurazioni di costo di produzione alle quali il sistema di Co.A. deve giungere
- È il caso di una CO.A. che con riguardo ai prodotti voglia costruire una configurazione meno completa rispetto al costo pieno complessivo

169

Il ribaltamento: metodologie

- Il processo di ribaltamento può essere condotto secondo differenti modalità
- I metodi alternativi di ribaltamento si differenziano
 - per la possibilità di tenere conto di tutti i flussi di servizi tra i centri
 - per la complessità

170

Il ribaltamento: tre metodologie

1. Ribaltamento parallelo ("Metodo diretto")
2. Sequenziale ("per passaggi")
3. Sistemico ("reciproco")

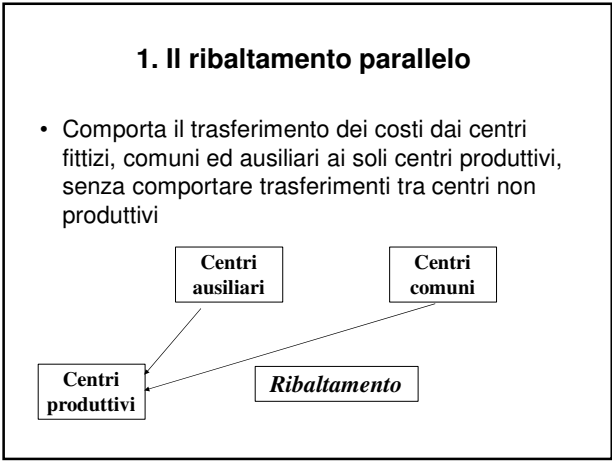
171

1. Il ribaltamento parallelo

- Comporta il trasferimento dei costi dai centri fittizi, comuni ed ausiliari ai soli centri produttivi, senza comportare trasferimenti tra centri non produttivi

Il diagramma illustra il processo di ribaltamento parallelo. Sono presenti quattro rettangoli: "Centri ausiliari" e "Centri comuni" in alto, "Centri produttivi" in basso a sinistra, e un rettangolo con la parola "Ribaltamento" in basso al centro. Una freccia punta da "Centri ausiliari" a "Centri produttivi". Un'altra freccia punta da "Centri comuni" a "Centri produttivi".

- ## 1. Il ribaltamento parallelo
- Comporta il trasferimento dei costi dai centri fittizi, comuni ed ausiliari ai soli centri produttivi, senza comportare trasferimenti tra centri non produttivi
-
- Il diagramma illustra il processo di ribaltamento parallelo. Sono presenti quattro rettangoli: "Centri ausiliari" e "Centri comuni" in alto, "Centri produttivi" in basso a sinistra, e un rettangolo con la parola "Ribaltamento" in basso al centro. Una freccia punta da "Centri ausiliari" a "Centri produttivi". Un'altra freccia punta da "Centri comuni" a "Centri produttivi".



172

[illegible]

2. Il ribaltamento sequenziale (“per passaggi”)

Comporta il trasferimento progressivo di costi dai centri più “esterni” (centri fittizi), poi dai centri comuni e, infine, dai centri ausiliari.

All'interno di una data categoria, si comincia da quelli che hanno il maggior sbilancio tra servizi ceduti e servizi ricevuti.

A differenza del metodo parallelo o diretto, si attuano trasferimenti di costi tra centri non produttivi

2. Il ribaltamento sequenziale (“per passaggi”)

Comporta il trasferimento progressivo di costi dai centri più “esterni” (centri fittizi), poi dai centri comuni e, infine, dai centri ausiliari.

All'interno di una data categoria, si comincia da quelli che hanno il maggior sbilancio tra servizi ceduti e servizi ricevuti.

A differenza del metodo parallelo o diretto, si attuano trasferimenti di costi tra centri non produttivi

2. Il ribaltamento sequenziale (“per passaggi”)

Comporta il trasferimento progressivo di costi dai centri più “esterni” (centri fittizi), poi dai centri comuni e, infine, dai centri ausiliari.

All'interno di una data categoria, si comincia da quelli che hanno il maggior sbilancio tra servizi ceduti e servizi ricevuti.

A differenza del metodo parallelo o diretto, si attuano trasferimenti di costi tra centri non produttivi

2. Il ribaltamento sequenziale (“per passaggi”)

Comporta il trasferimento progressivo di costi dai centri più “esterni” (centri fittizi), poi dai centri comuni e, infine, dai centri ausiliari.

All'interno di una data categoria, si comincia da quelli che hanno il maggior sbilancio tra servizi ceduti e servizi ricevuti.

A differenza del metodo parallelo o diretto, si attuano trasferimenti di costi tra centri non produttivi

173

2. Limiti del ribaltamento sequenziale

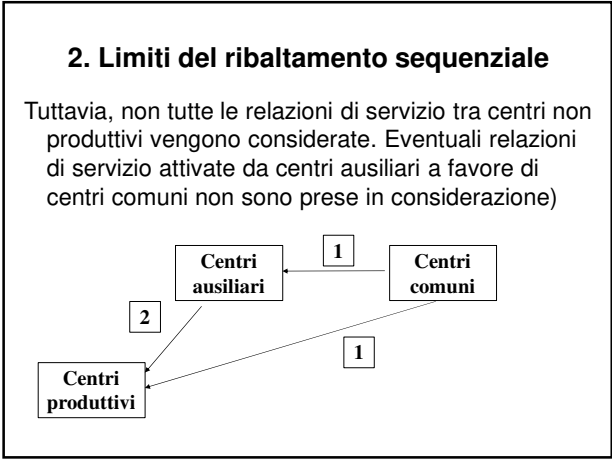
Tuttavia, non tutte le relazioni di servizio tra centri non produttivi vengono considerate. Eventuali relazioni di servizio attivate da centri ausiliari a favore di centri comuni non sono prese in considerazione)

```
graph TD; CA[Centri ausiliari] -- 1 --> CC[Centri comuni]; CA -- 1 --> CP[Centri produttivi]; CC -- 1 --> CP; style CA fill:#fff,stroke:#000; style CC fill:#fff,stroke:#000; style CP fill:#fff,stroke:#000;
```

2. Limiti del ribaltamento sequenziale

Tuttavia, non tutte le relazioni di servizio tra centri non produttivi vengono considerate. Eventuali relazioni di servizio attivate da centri ausiliari a favore di centri comuni non sono prese in considerazione)

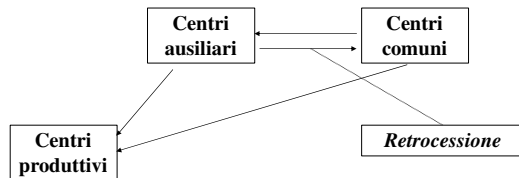
```
graph TD; CA[Centri ausiliari] -- 1 --> CC[Centri comuni]; CA -- 1 --> CP[Centri produttivi]; CC -- 1 --> CP; style CA fill:#fff,stroke:#000; style CC fill:#fff,stroke:#000; style CP fill:#fff,stroke:#000;
```



174

3. Il ribaltamento sistemico ("metodo reciproco")

- Tiene conto di tutti i flussi di servizi tra centri non produttivi
- Comporta la costruzione di un sistema di equazioni



175

Il ribaltamento: aspetti tecnici

Nella più parte dei casi si fonda:

- sulla **misurazione dei servizi** resi dai centri ausiliari o comuni ("indicatori di impiego")
- sull'applicazione di **basi relative al centro utente** ("indicatori di attività")
- sull'applicazione di **basi relative al centro «fornitore»** («indicatori di capacità assorbita»)

176

Fasi di svolgimento della Co.A.

Fase 4

177

Fase 4
Imputazione dei CI

1. **Per ciascun centro** dal quale si effettua l'imputazione sugli oggetti finali (centri produttivi finali ed eventuali altri centri finali non produttivi), di norma si usa **una sola base di imputazione**
2. Usualmente si sceglie una base rappresentativa della **risorsa principale** usata nel centro finale (h mod, h macchine)
3. Tali **basi** di imputazione hanno usualmente carattere **volumetrico**, cioè sono rappresentate da grandezze positivamente correlate ai volumi di produzione

178

**Imputazione dei CI mediante
misurazione dell'output**

Se l'output del centro finale è rappresentato da prodotti diversi ma omogenei, il volume degli output può essere usato come base di imputazione

179

Imputazione dei CD

I **CD** di prodotto – **se riferiti ai centri produttivi** - per esigenze di controllo dell'efficienza **non vengono imputati secondo le basi di riparto**, ma riferiti direttamente ed oggettivamente

180

**La struttura del costo pieno di prodotto
nella Co.A. a base unica aziendale**

C.D. materiali
+ C.D. manodopera diretta
+ altri C.D.
+ quota C.I.

181

**La struttura del costo pieno di prodotto
nella Co.A. a base multipla aziendale**

C.D. materiali
+ C.D. manodopera diretta
+ altri C.D.
+ quote C.I. (distinte per categoria di fattori o funzione)

182

**La struttura del costo pieno di prodotto
nella Co.A.
per centri di costo**

C.D. materiali
+ C.D. manodopera diretta
+ altri C.D.
+ quote Costi di centro

183
