

Cliente



01-05-2020 10:00 02-05-2020 10:00 03-05-2020 10:00 04-05-2020 10:00 05-05-2020 10:00

Il controllo di gestione (parte teorica)

Il sistema dei centri di costo e del margine di contribuzione

Sommario

INTRODUZIONE AL CONTROLLO DI GESTIONE	1
Perché implementare un sistema di controllo di gestione	1
Le variabili ambientali	1
Obiettivi del controllo di gestione.....	1
LA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO.....	3
I costi di prodotto e la classificazione dei costi	3
Definizione del costo di prodotto.....	3
I criteri di classificazione dei costi	5
Costi diretti e costi indiretti.....	5
Costi variabili, costi fissi e costi semivariabili	6
Una classificazione dei costi aziendali.....	10
Il costo standard	12
Le procedure aziendali a supporto del controllo di gestione.....	13
Organigramma aziendale	13
Codifica dei materiali.....	14
Gestione dei magazzini	14
Listini di vendita	15
Piano dei centri di costo.....	15
Distinta base dei prodotti e cicli di lavorazione.....	17
Rilevazione ore lavorate	18
LA SCELTA DELLA CONFIGURAZIONE DI COSTO.....	19
I sistemi di configurazione dei costi.....	19
Full costing: il sistema dei costi pieni	19
Direct costing: il sistema dei costi diretti.....	20
Costi variabili e costi fissi specifici	20
L' Activity Based Costing	20
Modalità di produzione e costificazione del prodotto.....	21
I risultati del controllo di gestione	22
Il margine di contribuzione (MdC)	22
Conto economico scalare a MdC	23
Il punto di pareggio.....	25
GLOSSARIO	27
BIBLIOGRAFIA.....	29

INTRODUZIONE AL CONTROLLO DI GESTIONE

Il controllo di gestione, in virtù anche dei nuovi strumenti informatici, sta diventando un elemento di grande attualità anche nelle aziende di piccola/media dimensione; questo perché ci si è accorti che, date le numerose variabili da prendere in considerazione per la corretta gestione aziendale, il “fiuto imprenditoriale” spesso non è sufficiente a trasformare un’idea in un’iniziativa di successo.

Perché implementare un sistema di controllo di gestione

Le variabili ambientali

Analizzare in modo rigoroso i vari indicatori aziendali sta diventando per le aziende un’azione strategica per il successo; questo ha ancora più senso nei mercati attuali caratterizzati da ambienti notevolmente complessi e dinamici:

Accorciamento del ciclo di vita del prodotto

Il prodotto attraversa tipicamente alcune fasi identificabili in:

- introduzione
- crescita
- maturità
- declino

Lo spazio temporale che va dall’ingresso del prodotto sul mercato alla fase di declino, con conseguente riduzione delle vendite e dei margini, si è notevolmente ridotto. A differenza di epoche passate la crescente competizione obbliga le imprese a rivedere costantemente la propria offerta sia in termini di prodotti che di prezzi; non compiere questi sforzi di miglioramento/adattamento può comportare per l’azienda anche l’esclusione dal mercato.

Evoluzione delle condizioni ambientali

L’impresa, anche quella che negli anni passati lavorava in condizioni relativamente stabili, opera oggi in condizioni ambientali incerte e fortemente instabili; a tal proposito basti pensare alle innovazioni ed ai progressi apportati dalle nuove tecnologie informatiche che permettono una competizione a livello globale.

Diminuzione dei margini di guadagno

La concorrenza accentuata porta come prima conseguenza la calmierazione dei prezzi; le imprese che non accettano i prezzi imposti dal mercato, a parità di prodotto/servizio offerto, sono destinate a scomparire. Tutto questo “obbliga” l’azienda a rivolgere la propria attenzione al controllo dei costi al fine di evitare sprechi, inefficienze, dispersioni produttive o organizzative.

Obiettivi del controllo di gestione

Spesso le aziende si accontentano dei dati rilevati dalla contabilità generale e dal bilancio d’esercizio per elaborare strategie o per valutare i risultati raggiunti; da questo strumento l’azienda ricava l’informazione di quanto utile (o perdita) ha generato ma non riesce ad individuare i prodotti/servizi

che hanno contribuito al raggiungimento del risultato; sapere quali sono i margini di contribuzione dei singoli prodotti risulta importante per l'azienda al fine di elaborare strategie di vendita.

Gli obiettivi

Gli obiettivi del controllo di gestione sono quelli di poter rispondere, con ragionevole certezza, alle seguenti domande:

- quali sono i prodotti migliori?
- quali sono le attività da privilegiare e quelle invece da eliminare?
- cosa accade se i prezzi di mercato diminuiscono?
- quale sarà il fabbisogno di risorse (uomini e materiali) per far fronte ad una certa produzione?
- quale sarà il volume minimo di vendite necessario per raggiungere il pareggio economico?
- quali sono i fabbisogni finanziari e gli investimenti da effettuare?

La contabilità direzionale ha lo scopo di fornire informazioni utili alla direzione per realizzare il controllo dell'azienda; questa nasce per integrare/sostituire, per il tramite di opportune riclassificazioni, le informazioni della contabilità generale prodotte dallo "Stato Patrimoniale" e dal "Conto Economico".

La contabilità direzionale si avvale di questi strumenti di riclassificazione integrandoli con un altro di grande importanza: il budget (economico, finanziario, patrimoniale, ...).

Gli strumenti

E' ovvio che questi quesiti necessitano di risposte tempestive e non possono essere risolti se non si dispone di opportuni strumenti informatici; occorre comunque ricordare che l'informatica è solo uno strumento, mai un obiettivo; in altri termini, prima di meccanizzare le procedure ed elaborare i dati, bisogna valutare attentamente le esigenze dell'azienda per poi decidere cosa meccanizzare e quali dati produrre. Questa analisi deve essere fatta allo scopo di evitare l'errore che spesso compiono le aziende che implementano un sistema di controllo di gestione: produrre montagne di documenti non strategici al fine del controllo.

L'informatica risulta essere uno strumento indispensabile per ottimizzare e velocizzare il flusso informativo. E' fondamentale per qualsiasi impresa disporre di dati in modo tempestivo; ai fini del controllo di gestione è preferibile disporre di informazioni tempestive anche se con possibili margini di errore piuttosto che esatte ma in tempi lunghi e non più utili per correggere gli andamenti aziendali.

A livello di sistema informativo la contabilità direzionale ingloba i seguenti strumenti:

- contabilità generale (CO.GE.)
- contabilità analitica (CO.AN.)
- budget aziendale (BDG)
- reporting

LA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO

I costi di prodotto e la classificazione dei costi

Definizione del costo di prodotto

Conoscere il costo sostenuto per realizzare un certo prodotto è per l'imprenditore un'informazione essenziale. Non esiste un imprenditore che non abbia una "qualche idea" su quanto costi produrre un suo prodotto; va comunque detto che tale informazione deve essere precisa e questo soprattutto qualora un'azienda avesse a listino un numero molto elevato di prodotti o lavorasse su commessa.

Saper il costo del prodotto serve all'imprenditore in svariati casi:

Determinazione del prezzo di vendita e del margine di utile

Se la realizzazione di un prodotto comporta costi per un totale di 1.000 è chiaro che per avere un profitto sarà necessario venderlo ad un prezzo superiore a 1.000; questa ipotesi è realizzabile nel caso in cui l'azienda possa liberamente determinare il prezzo in quanto si trova ad operare in un mercato oligopolistico o caratterizzato da bassissima concorrenza (es: il suo prodotto differisce notevolmente da quello dei concorrenti). Solo in questo caso l'imprenditore può fissare un prezzo più alto degli altri senza per questo correre il rischio di vedere ridotte le proprie vendite.

Valutazione della convenienza a produrre

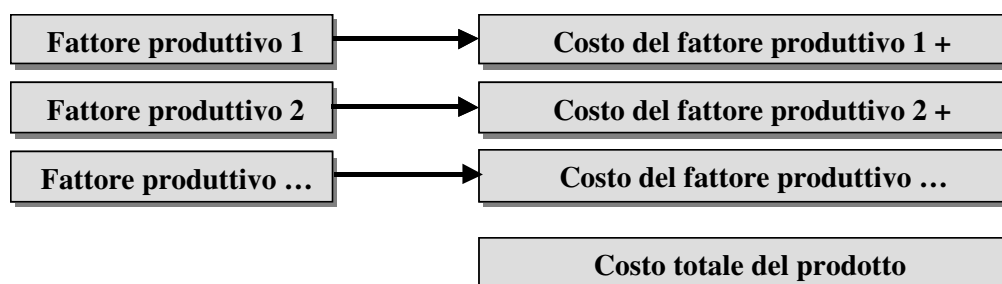
Se si opera in un mercato in cui il prezzo di vendita non si può variare (anche operando delle differenziazioni di qualità del prodotto rispetto ai concorrenti) sapere il costo preciso del prodotto e come questo è stato ottenuto diventa un elemento importante per decidere se continuare la produzione o meno.

Stabilire il prezzo minimo di vendita

Ridurre al minimo il prezzo di vendita può incentivare le vendite e far conquistare nuovi spazi di mercato occupati dalla concorrenza; può essere comunque uno strumento pericoloso se non si conosce perfettamente il costo di produzione, si rischia infatti di vendere il prodotto sotto costo andando ad incidere negativamente sull'utile aziendale.

Una delle migliori definizioni di costo del prodotto è quella che lo fa coincidere con "il costo dei fattori produttivi utilizzati/consumati per ottenere il prodotto".

Questa definizione può essere rappresentata come segue:



Supponiamo ad esempio che un'azienda per produrre un certo articolo utilizzi delle materie prime X ed Y, alcuni materiali di consumo e della manodopera; il costo del prodotto viene calcolato nel seguente modo:

<i>Fattore Produttivo</i>	<i>Quantità per ogni prodotto</i>	<i>Costo unitario</i>	<i>Costo complessivo</i>
Materia prima X	2 kg	2.000 al kg	4.000
Materia prima Y	3 kg	2.500 al kg	7.500
Manodopera	1 ora	16.000 L/h	16.000
Materiali di consumo	2 kg	500 al kg	1.000
Costo del prodotto			28.500

Dall'esempio mostrato in figura sembra che l'imprenditore possa trarre un utile vendendo il prodotto a £ 30.000; non è però detto che sia così in quanto non sono stati considerati i costi fissi aziendali (ammortamento dei macchinari, illuminazione del capannone, spese di riscaldamento, stipendi degli impiegati amministrativi, ...). Per questa tipologia di costo non è immediato vedere un collegamento con il prodotto, si tratta comunque di costi che l'imprenditore deve in ogni caso sostenere e coprire con gli utili generati dai prodotti venduti.

A questo punto dobbiamo chiederci se il costo del prodotto deve essere la somma di tutti i fattori produttivi o solo di alcuni; a questo riguardo vi sono differenti modi di operare:

FULL COSTING Il costo del prodotto risulta dalla somma di tutti i fattori della produzione; costi variabili e costi fissi (anche quelli "lontani" dal prodotto)

FULL FACTORY COSTING Il costo del prodotto risulta dalla somma di solo alcuni fattori della produzione; costi variabili e costi fissi specifici (si tratta di costi fissi "vicini" al prodotto e che possono essere imputati allo stesso senza procedere a ripartizioni)

DIRECT COSTING Il costo del prodotto viene ottenuto considerando i soli costi variabili

ABC Si tratta di un full costing fatto però considerando i costi legati alle "attività" che generano valore per il cliente

A tale riguardo, al fine di analizzare meglio le diverse tipologie, dobbiamo stabilire dei criteri di classificazione dei costi.

I criteri di classificazione dei costi

Classificare i costi significa raggruppare una serie di costi in categorie omogenee ovvero caratterizzate da elementi comuni. Il criterio di classificazione che utilizzeremo si baserà sul fatto che i costi variano o meno al variare di determinati parametri.

Tale classificazione è importantissima in quanto le varie tipologie di costo hanno un peso diverso nello stabilire il costo del prodotto.

Costi diretti e costi indiretti

Sono definiti costi diretti quei costi specificamente ed esclusivamente riferibili all'oggetto di costo, ovvero a quell'elemento di cui si vuole calcolare il costo; l'oggetto di costo può essere il prodotto, il servizio, il reparto o anche l'intera azienda.

Un esempio tipico di costo diretto di prodotto (e forse il costo diretto per eccellenza) è la materia prima, infatti la materia prima che viene utilizzata per un prodotto non può essere utilizzata per un altro; non è invece un costo diretto di prodotto, ma indiretto, quello relativo agli impianti utilizzati per fabbricare quel prodotto. Un altro esempio di costo indiretto è quello relativo agli operai che durante le loro fasi lavorative si muovono su più reparti.

Le tipologie di costi diretti più ricorrenti in ambito produttivo sono:

- materie prime acquistate
- prodotti finiti acquistati
- manodopera diretta (attribuibile alla fabbricazione di una singola unità di prodotto)
- lavorazioni di terzi
- forza motrice (consumo relativo alla singola unità di prodotto)
- provvigioni e sconti

I costi assumono anche una classificazione diversa a seconda di come vengono imputati; il costo dell'operaio addetto alla manutenzione è un costo indiretto se si fa riferimento al costo del prodotto, diventa invece un costo diretto se viene imputato al reparto manutenzione in cui l'operaio lavora in modo esclusivo.

Le tipologie di costi indiretti più ricorrenti in ambito produttivo sono:

- ammortamenti
- stipendi degli addetti alla supervisione
- costi di manutenzione degli impianti
- costi di promozione e pubblicità
- costi del personale commerciale
- stipendi del personale amministrativo, consulenze
- costi telefonici
- costi collegati all'EDP

Diversamente dai costi diretti, facilmente imputabili ai prodotti, i costi indiretti devono avvalersi di determinati criteri per poter essere imputati al prodotto; la ripartizione di tali costi può essere effettuata utilizzando due diversi metodi, entrambi comunque si avvalgono di parametri di imputazione chiamati drivers:

Metodi che usano criteri “quantitativi”

I costi vengono distribuiti in base a parametri quantitativi quali:

- le ore di manodopera diretta utilizzata per il prodotto nel centro di costo
- la quantità di materia prima utilizzata per il prodotto
- le ore macchina necessarie per la fabbricazione
- il numero di prelievi da magazzino che il prodotto subisce durante le fasi di lavorazione
- ...

Metodi che usano criteri “di valore”

La ripartizione avviene in base al valore di un dato parametro:

- costo della manodopera diretta utilizzata per il prodotto o nel centro di costo
- costo della materia prima utilizzata per il prodotto
- ...

In ogni caso la quota di costo indiretto da attribuire sarà determinata in base alla seguente formula:

Quota del costo indiretto da attribuire a CDC	=	$\frac{\text{Totale costo indiretto}}{\text{Totale ore di manodoperadiretta utilizzate in tutti i CDC}}$	X	Ore di manodopera diretta utilizzate nel CDC
--	---	--	---	---

Particolare attenzione deve poi essere rivolta alla scelta dell'elemento in base al quale eseguire la ripartizione; si deve infatti scegliere un parametro significativo che può variare a seconda del costo che si deve ripartire; ad esempio il costo di manutenzione delle macchine può essere ripartito in base alle ore di lavorazione delle macchine all'interno dei singoli reparti mentre i costi dell'ufficio paghe possono essere imputati in base alle ore lavorate per reparto.

Molte aziende utilizzano un “*sistema unico*” per la ripartizione dei costi basato sull'integrazione fra piano dei conti di Co.Ge. e piano dei conti di Co.An.; tale sistema ha il vantaggio di essere molto semplice e veloce, pecca però in attendibilità e precisione.

Costi variabili, costi fissi e costi semivariabili

I costi aziendali possono essere classificati in costi fissi, costi variabili e costi semivariabili (o semifissi):

Costi variabili

I *costi variabili* (CV) sono quei costi il cui importo varia al variare della quantità prodotta; se la quantità prodotta aumenta anche i costi variabili aumentano, se la quantità prodotta diminuisce anche i costi variabili diminuiscono.

I costi tipicamente classificabili come variabili rispetto ai livelli di attività sono:

- consumo di materie prime, ausiliarie, semilavorati
- consumo di prodotti finiti da incorporare nel prodotto finale

- lavorazioni esterne
- energia per forza motrice
- provvigioni pagate ai rappresentanti
- manodopera diretta
- costi di trasporto (sia sulle vendite che sugli acquisti)
- costi relativi agli interessi passivi di conto corrente

Costi fissi

Sono invece *costi fissi* (CF) quei costi che non variano al variare della quantità prodotta, ovvero rimangono stabili per determinate quantità prodotte; superato tale limite anche i costi fissi aumentano rimanendo però stabili fino a che non si raggiunge l'ulteriore nuovo limite; i CF non hanno dunque un legame con il singolo prodotto ma con la capacità produttiva, indipendentemente dal fatto che questa venga realizzata o meno (se la produzione fosse pari a zero l'impresa dovrebbe comunque sostenere questi costi).

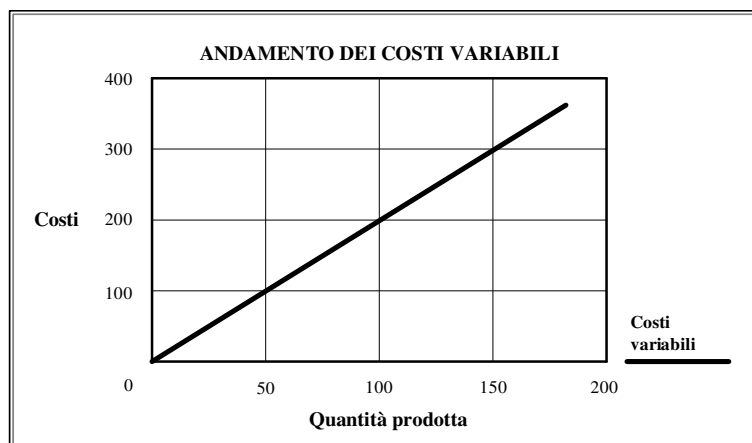
I costi tipicamente classificabili come fissi rispetto ai livelli di attività sono:

- costi della manodopera indiretta
- ammortamenti di impianti e macchinari
- costi di pulizia
- costi di vigilanza
- stipendio del direttore di produzione
- manutenzione degli stabili
- costi per spese legali, consulenze, tenuta dei libri contabili
- costi di assicurazione
- interessi passivi sui mutui
- affitti, stipendi del personale amministrativo e commerciale, pubblicità

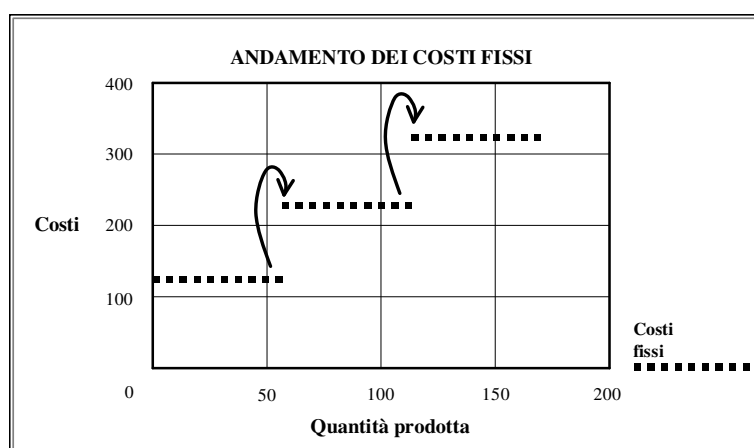
La distinzione tra CV e CF è fondamentale per l'applicazione del metodo del "*direct costing*".

ESEMPIO: Se per produrre il prodotto A si deve utilizzare la materia prima X e Y ed un certo numero di ore di manodopera diretta, nel caso in cui si decidesse di eliminare la produzione di tale prodotto non si sosterebbero più costi legati a questi fattori produttivi (costi variabili); si continuerebbero invece a sostenere sempre i costi di ammortamento dei macchinari, l'affitto del capannone, gli stipendi del personale amministrativo, etc ... (costi fissi).

L'andamento dei CV e dei CF in funzione del volume di produzione può essere ben compreso con le seguenti rappresentazioni grafiche.

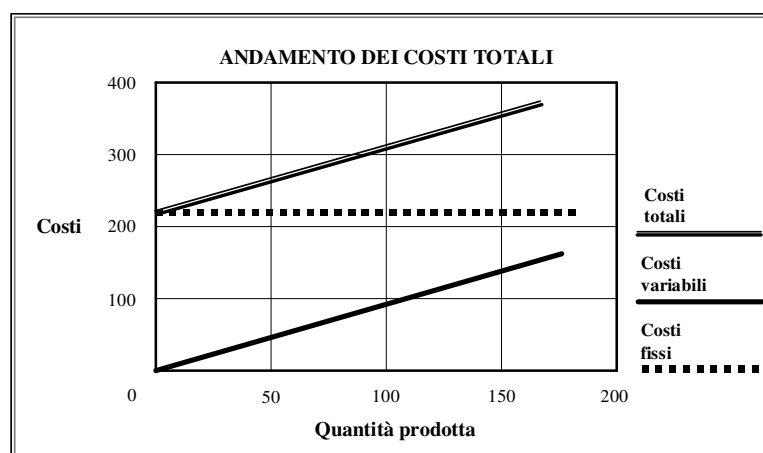


La rappresentazione dei CV è una retta uscente dall'origine; infatti se la produzione è pari a zero anche i costi variabili sono nulli.



Caratteristica dei CF è quella di non variare fintantoché i volumi di produzione si mantengono entro un certo limite di capacità produttiva; si può osservare che anche per produzioni pari a zero l'impresa deve sostenere tali costi.

Sommando i CV ai CF si ottengono i costi totali.



Esempio numerico:

<i>Volumi di produzione</i>	<i>Costi fissi</i>	<i>Costi variabili unitari</i>	<i>Costi variabili totali</i>	<i>Costi totali</i>
0	1.000	5	0	1.000
100	1.000	5	500	1.500
500	1.000	5	2.500	3.500

Costi semivariabili (o semifissi)

I costi semivariabili sono costituiti da una componente variabile e da una fissa, presentano pertanto caratteristiche comuni ai CF ed ai CV. Un esempio di costo semivariabile è rappresentato dalle utenze (spesa per energia elettrica, telefono, ...), queste sono costituite da una componente fissa (il canone) e da una componente variabile (i consumi).

I metodi utilizzati per determinare la quota di CV e di CF dei costi semivariabili sono:

- metodo dei volumi di attività
- metodo dell'interpolazione

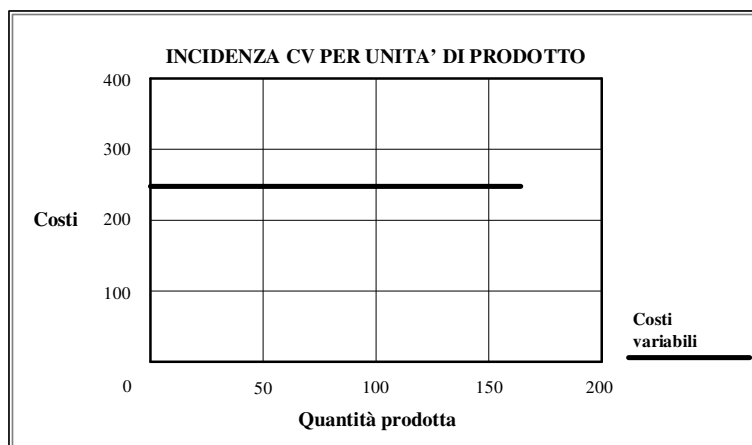
Fin qui ci siamo occupati dell'andamento dei CV e dei CF totali; ciò che invece risulta più interessante è considerare l'andamento di tali costi per ogni singolo prodotto fabbricato, questo infatti permette di comprendere come CV e CF incidono nel determinare il costo di prodotto e di elaborare delle politiche legate alla produzione ed al prezzo.

<i>Volume di produzione</i>	<i>Costi fissi unitari</i>	<i>Costi variabili unitari</i>	<i>Costi variabili totali</i>	<i>Costi totali</i>	<i>Costo unitario</i>
1	1.000	5	5	1.005	1.005
100	1.000	5	500	1.500	15
500	1.000	5	2.500	3.500	7

Dalla tabella si può notare che il costo unitario di ogni prodotto diminuisce all'aumentare della produzione effettuata, si passa infatti da un costo di 1.005 quando si produce un'unica unità ad uno di 7 quando si producono 500 unità di prodotto.

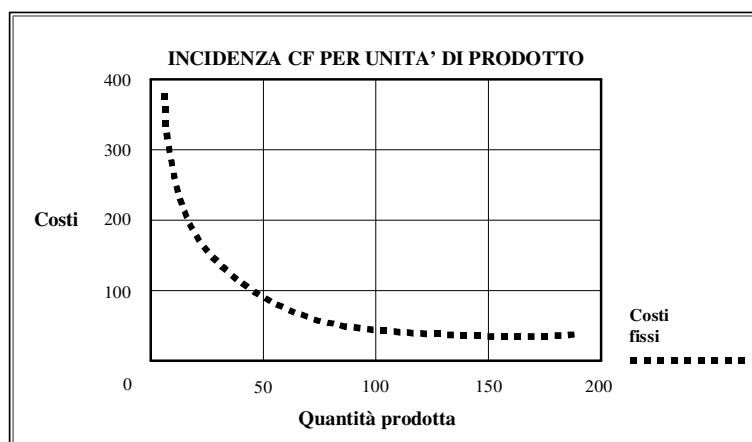
Dall'esempio si deduce che la convenienza a produrre volumi elevati è tanto maggiore quanto maggiori sono i CF (bisogna in ogni caso sempre tenere presente l'andamento dei CF in funzione della capacità produttiva).

A livello di prodotto i grafici che rappresentano l'andamento dei costi sono notevolmente diversi da quelli visti in precedenza per il totale della produzione ottenuta.



Il grafico dei CV per unità di prodotto è una retta parallela all'asse delle ascisse: il CV unitario non varia al variare della quantità prodotta.

Diverso è il grafico dei CF per unità di prodotto, questi infatti diminuiscono all'aumentare della quantità prodotta.



Per analogia anche i costi totali (CT) per unità di prodotto diminuiscono all'aumentare della quantità prodotta; il grafico è simile a quello relativo ai costi fissi.

Una classificazione dei costi aziendali

Al fine di meglio comprendere la classificazione dei costi aziendali e di vedere i costi in un'ottica leggermente diversa proponiamo le seguenti tabelle riassuntive:

Costi direttamente attribuibili ai CDC

Manodopera diretta

L'elenco degli operai permette di individuare il reparto di appartenenza e

	di attribuire ad esso il relativo costo; se l'operaio lavora in due o più reparti il costo deve essere ripartito fra gli stessi utilizzando una percentuale legata all'effettivo tasso di utilizzazione per reparto/CDC
<i>Manodopera indiretta</i>	Tale costo del lavoro viene imputato in modo diretto al reparto indiretto senza procedere a ripartizioni; tale ripartizione ai CDC diretti verrà effettuata successivamente in funzione dell'effettiva utilità ad essi apportata
<i>Impiegati di produzione</i>	Il costo viene attribuito, a seconda della funzione svolta, ai reparti diretti (impiegati che lavorano esclusivamente per un certo reparto) o indiretti (direttore della produzione, addetto ai tempi e metodi di lavorazione)
<i>Materiali di consumo</i>	Se il materiale di consumo viene richiesto da un reparto in modo specifico (es: bolla di prelievo) viene ad esso attribuito in modo esclusivo; se invece il materiale viene utilizzato per più reparti si deve ripartire fra gli stessi utilizzando un opportuno driver
<i>Ammortamento macchine</i>	Siccome ogni macchina è installata in un ben preciso reparto il relativo ammortamento viene ad esso attribuito; fanno eccezione gli impianti che recano utilità a tutti i reparti (es: impianto elettrico, impianto di condizionamento o di aspirazione fumi, ...)
<i>Spese postali, telefoniche, di viaggio, di pubblicità, provvigioni</i>	E' chiaro che tali costi non possono essere imputati ai reparti produttivi; saranno invece imputati ai reparti indiretti quali: <ul style="list-style-type: none"> ➤ amministrazione ➤ ufficio commerciale ➤ ...

Costi non direttamente attribuibili ai CDC

<i>Ammortamento dei fabbricati</i>	Si tratta della perdita di valore alla quale è sottoposto il fabbricato a causa dell'uso che si fa dello stesso; tale valore identifica il costo della superficie occupata dal fabbricato. Tale costo viene attribuito ai CDC in funzione dello spazio occupato dagli stessi (mq)
<i>Forza motrice</i>	Si tratta di un costo caratterizzato da una componente fissa e da una variabile; la ripartizione fra i CDC viene fatta generalmente in funzione del totale degli ammortamenti delle macchine per reparto, oppure (se si dispone di tale dato) in funzione dell'energia elettrica assorbita per CDC
<i>Costi imputati ai reparti indiretti</i>	Si tratta della mole dei costi che non sono stati attribuiti ai CDC diretti; tali costi vengono ribaltati ai reparti utilizzando "basi multiple", ovvero una combinazione di drivers

Costi fissi, costi variabili e costi semivariabili

<i>Costi fissi</i>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ manodopera indiretta ➤ costi degli impiegati ➤ impianto di riscaldamento e illuminazione, pulizia, vigilanza ➤ manutenzione del fabbricato ➤ spese legali e consulenze fiscali ➤ spese postali e telefoniche
--------------------	---

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ assicurazioni ➤ canoni di locazione ➤ ammortamenti e leasing ➤ interessi passivi su mutui
Costi variabili	<ul style="list-style-type: none"> ➤ materie prime e materiali sussidiari ➤ manodopera diretta ➤ lavorazioni presso terzi ➤ manutenzione delle macchine e degli automezzi ➤ carburanti, trasferte, spedizioni, trasporti ➤ interessi passivi di conto corrente ➤ provvigioni a rappresentanti ed agenti
Costi semivariabili	<ul style="list-style-type: none"> ➤ consumi di energia elettrica ➤ consumi di acqua

Il costo standard

La determinazione del costo del prodotto può essere fatta in tempi diversi:

Consuntivo

Il costo del prodotto viene calcolato una volta che i fattori produttivi sono stati utilizzati e consumati per produrlo; questo calcolo consente all'imprenditore di avere una conoscenza esatta del costo del prodotto. E' chiaro che conoscere solo alla fine del processo produttivo quanto il prodotto è costato è molto riduttivo ed è valido solo per le aziende che lavorano in economia su commessa o non dispongono di listini di vendita fissando il prezzo solo una volta che il prodotto è stato realizzato.

Preventivo

Più significativo è il calcolo del costo del prodotto a preventivo; tale costo stimato prende il nome di costo standard.

Il costo STD fa riferimento sia alla quantità dei fattori produttivi (dato tecnico) da consumare che al loro valore (dato amministrativo). In tal senso i tecnici della produzione devono dare una quantificazione dell'occorrente per fabbricare il prodotto (materiali, ore di lavoro, ...) e gli addetti al controllo di gestione conferire a tali fattori un valore.

Per determinare il costo standard l'azienda deve disporre di precisi strumenti:

- distinta base dei prodotti
- sistema di analisi dei tempi di lavorazione
- sistemi di analisi dei dati storici per poter fare delle attendibili proiezioni future

A livello di usabilità e rilevanza del dato i costi standard sono sicuramente da preferire a quelli rilevati a consuntivo; se l'impresa utilizza i costi a consuntivo non può far altro che prendere atto dei risultati raggiunti, infatti non può più modificarli al fine di correggere la rotta aziendale, gli utili o le perdite conseguite non possono essere cambiati.

Le procedure aziendali a supporto del controllo di gestione

Prima di realizzare un sistema di controllo di gestione è necessario che l'azienda si doti di una serie di procedure e strumenti senza i quali non è possibile la messa in pratica di nessun sistema di valutazione dei costi aziendali.

Le procedure necessarie per realizzare un sistema di controllo di gestione sono:

- definizione di un organigramma aziendale
- codifica dei materiali
- codifica e gestione dei magazzini
- creazione listini di vendita
- costruzione del piano dei centri di costo
- distinta base dei materiali
- definizione dei cicli di lavorazione e costificazione
- rilevazione ore lavorate per centro di costo

Organigramma aziendale

Definire l'organigramma aziendale significa strutturare il personale per funzione aziendale attribuendo ad esso responsabilità, compiti e poteri.

A titolo esemplificativo le principali funzioni aziendali sono le seguenti:

Ufficio acquisti

Gestisce per il tramite di ordini di beni e lavorazioni l'approvvigionamento dei fattori produttivi necessari alla produzione. In particolar modo cura la scelta dei fornitori in base ai seguenti elementi:

- prezzo
- qualità dei materiali forniti
- tempi di consegna

I presenti elementi vanno considerati congiuntamente; la fornitura migliore sarà quella di un prodotto di qualità a prezzo contenuto e consegnato in tempi ragionevoli.

L'ufficio acquisti è spesso collegato a quello tecnico.

Ufficio vendite

Gestisce i rapporti con i clienti: predispone i listini di vendita, prepara le offerte, definisce tutti gli elementi dell'ordine cliente, cura la distribuzione del prodotto sul mercato (nelle imprese di grande dimensione tale funzione è assolta dall'ufficio marketing).

Produzione

Si compone in realtà di numerose funzioni fra loro integrate che seguono parte del ciclo di vita del prodotto:

- *Ufficio tecnico*: progetta il prodotto e ne definisce i fabbisogni sia in termini di materiali che di ore di lavorazione; in molti casi si occupa anche di costificare un prodotto a livello di puro costo di produzione
- *Ufficio programmazione della produzione*: cura la gestione degli ordini di produzione, gli avanzamenti di produzione ed i fabbisogni di materiali ed ore di lavoro

- **Produzione:** cura la realizzazione fisica del prodotto

Ufficio del personale

Si occupa della selezione, dell'assunzione, dell'amministrazione e della gestione del personale (retribuzioni, incentivi, ferie, ...).

Ufficio amministrativo

Effettua tutte le registrazioni contabili/fiscali relative al funzionamento dell'azienda.

Ufficio finanziario

Reperisce e gestisce i finanziamenti necessari per il funzionamento dell'impresa curando anche i rapporti con le banche.

Definire un preciso organigramma è importante per l'azienda in quanto solo con esso si riescono ad individuare in modo preciso le responsabilità (chi fa che cosa); inoltre solo dividendo le varie funzioni si riesce ad attribuire ad esse i costi sostenuti dall'azienda.

Codifica dei materiali

Codificare i materiali significa attribuire ad essi un codice univoco al fine di identificarli con precisione durante tutto il percorso all'interno dell'azienda (dall'ordine fatto al fornitore sino alla successiva consegna al cliente sotto forma di prodotto finito).

Tale codifica può avvenire in due diversi modi a seconda che dal codice si riesca ad individuare o meno l'articolo; avremo dunque "codici parlanti" e "codici sequenziali puri".

I codici parlanti sono preferibili ai secondi in quanto dagli stessi sono ricavabili dati preziosi a fini statistici.

Un esempio di codifica può essere la seguente.

Codice			Identificativo del codice
XX.			Categoria in inventario (materia prima, semilavorato, prodotto finito, ...)
	XX.		Categoria merceologica (carpenteria, viti, motori, cavi acciaio, ...)
		XX.	Sottocategoria merceologica (viti in acciaio, bronzo, ...)
			XX Variante (colore, finitura, dimensioni, peso, ...)

Gestione dei magazzini

Lo scopo della gestione dei magazzini è quello di poter tracciare il posizionamento dei materiali nelle diverse locazioni fisiche all'interno ed all'esterno dell'azienda; si tratta dunque d'impostare delle opportune schede che registrino le entrate e le uscite dei materiali.

L'informazione relativa al prodotto deve riguardare:

- **Quantità:** dato fondamentale ai fini produttivi
- **Prezzo:** dal quale si ricavano i valori d'inventario

Queste informazioni risultano utili al controllo di gestione al fine di calcolare in tempi brevi il consumo effettivo delle materie prime utilizzate durante i vari processi produttivi e le quantità/giacenze ottenute di prodotti finiti.

Listini di vendita

Consiste nell'elenco totale o parziale dei prodotti venduti con l'indicazione del relativo prezzo di vendita e degli eventuali sconti concessi.

Ai fini del controllo di gestione il prezzo di listino consente di:

- valutare l'effettivo utile generato dalla vendita di ogni singolo prodotto
- valutare l'andamento delle vendite
- decidere le politiche di prezzo da adottare

Il prezzo di listino deriva dall'analisi e combinazione di un numero molto elevato di variabili sia interne all'azienda (costi imputati al prodotto) che esterne (prezzo fatto dai concorrenti).

Piano dei centri di costo

A livello di definizione il centro di costo può essere definito come:

“l'unità elementare in cui confluiscono i costi prima di essere imputati ai prodotti”

L'identificazione del centro di costo (CDC) è abbastanza libera pur riconoscendosi il fatto che un numero troppo elevato di CDC finisce per rendere poco significativi e troppo macchinoso l'intero sistema di controllo di gestione; a livello di esempio i CDC possono essere:

- i reparti
- un settore aziendale
- un impianto
- un gruppo di macchine
- la singola macchina

Sostanzialmente ad ogni singola lavorazione può essere associato un CDC.

Per ogni CDC viene poi individuato un responsabile al quale viene affidato il compito di controllare e gestire l'attività del centro rispettando anche i dati di budget stabiliti.

I CDC tipici di un'azienda manifatturiera sono i seguenti:

Area produttiva

Sono i centri in cui viene materialmente realizzato il prodotto. Generalmente all'interno di tale area vengono identificati tanti CDC quanti sono i reparti ovvero quante sono le fasi di lavorazione che subisce il prodotto durante tutto il ciclo produttivo.

Esempio: CDC montaggio, fusione, trattamento galvanico, verniciatura, ...

Area servizi ausiliari

Sono anch'essi CDC dell'area produttiva, si differenziano però da questi in quanto non servono direttamente il prodotto ma sono di ausilio ai CDC diretti

Esempio: CDC gruppo elettrogeno, manutenzione macchinari, ...

Area servizi generali

Sono CDC tipici dell'area amministrativa.

Esempio: CDC ufficio contabilità, ufficio acquisti/vendite, direzione del personale, ...

Area commerciale

Sono CDC connessi all'attività di vendita

Esempio: CDC direzione commerciale, marketing, trasporto per vendite, ...

Per calcolare i costi del prodotto con il metodo dei CDC bisogna utilizzare in modo sequenziale le seguenti fasi:

1. **Assegnazione risorse al CDC:** ad ogni CDC è necessario assegnare ogni risorsa che direttamente o indirettamente genera dei costi: dipendenti e collaboratori, macchinari, impianti, attrezzature, ...
2. **Calcolo costo per risorsa ed assegnazione a CDC:** in tal modo si calcola il costo globale per ogni singolo CDC
3. **Ripartizione costi dei CDC ausiliari:** utilizzando opportuni parametri di ripartizione (driver) i costi dei CDC ausiliari o serventi vengono ribaltati sui CDC produttivi
4. **Attribuzione costi dei CDC ai prodotti:** il costo dei CDC viene ribaltato sui prodotti in base ai tempi di lavorazione definiti in distinta base.

I costi degli altri CDC indiretti (quali l'amministrazione, l'ufficio commerciale, ...) possono o meno essere imputati ai CDC produttivi a seconda che si segua una logica di "full costing" o di "direct costing".

Lo schema mostra le fasi di valorizzazione dei centri e dell'imputazione dei costi al prodotto:

ATTRIBUZIONE COSTI A CDC E RIBALTAMENTI:

Tipologia del costo	CDC produttivi			CDC di servizi		Totale CDC produttivi
	1	2	3	A	B	
Salari ed oneri	20	30	40	8	2	100
Materiali di consumo	50	80	100	30	40	300
Energia elettrica	10	20	15	3	2	50

P
R
O
D
O
T
T
O
-
C

Manutenzioni	5	10	12	1	2	30
Stipendi tecnici	10	20	20	5	5	60
Spese generali	5	10	15	5	5	40
Ammortamenti	4	6	8	1	1	20
TOTALE	104	176	210	53	57	600
Costi ribaltati da CDC "A"	15	18	20			
Costi ribaltati da CDC "B"	20	22	15			
TOTALE	139	216	245			

IMPUTAZIONE DIRETTA DEI COSTI AL PRODOTTO:

Tipologia di costo	Costo attribuito
Materie prime	14
Manodopera diretta	4
Lavorazioni esterne (terzisti)	1
Altri costi diretti	1

Distinta base dei prodotti e cicli di lavorazione

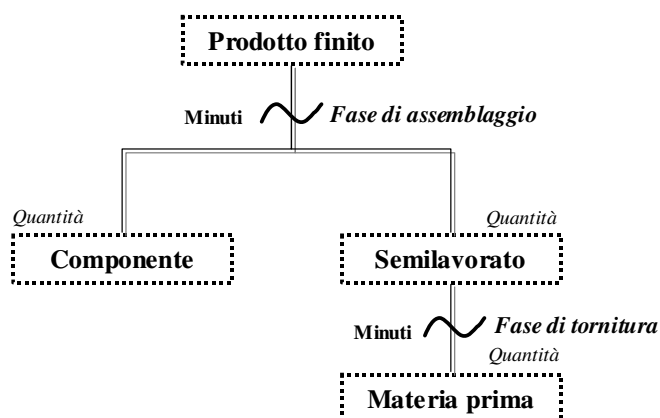
La distinta base (Di.Ba.) è uno strumento tecnico che viene predisposto da chi ha curato la progettazione e produzione del prodotto e che ha come scopo quello di identificare i fabbisogni di risorse necessarie per la realizzazione del prodotto.

La Di.Ba. si compone di:

MATERIALI Materie prime, materiali di consumo, componenti, ...

CICLI Lavorazioni, sia interne che esterne, necessarie per la produzione: tornitura, verniciatura, assemblaggio, ...

La presenza della distinta è fondamentale per poter calcolare il costo del prodotto:



Rilevazione ore lavorate

Si tratta della rilevazione, in forma documentale o al livello informatico, delle ore impiegate dal singolo operaio all'interno del CDC; è chiaro che se l'operaio lavora su più centri la rilevazione delle ore deve essere fatta per ciascun CDC.

La tipologia di attività svolta influenza in modo diverso la classificazione delle ore dando luogo alla seguente distinzione:

ORE DIRETTE Si tratta di ore dedicate esclusivamente alla produzione di un determinato prodotto

ORE INDIRETTE Sono ore dedicate ad altre attività di supporto alla produzione: supervisione, magazzinaggio, attrezzaggio/disattrezzaggio macchinari, ...

Tale distinzione assume rilevanza a seconda che le ore di lavorazione siano state considerate in distinta base o meno.

ESEMPIO: se nei cicli di lavorazione non è stato considerato l'attrezzaggio del macchinario, tali ore devono essere considerate come indirette; se invece l'attività di attrezzaggio è stata prevista in distinta, tali ore sono dirette.

LA SCELTA DELLA CONFIGURAZIONE DI COSTO

Prima di procedere al calcolo del costo del prodotto è necessario valutare attentamente due elementi che influiranno notevolmente sia sull'organizzazione dell'azienda che sui risultati ottenuti:

- i sistemi di configurazione dei costi
- modalità di produzione

I sistemi di configurazione dei costi

Quando si implementa un sistema di controllo di gestione uno degli elementi più importanti da definire è la scelta del metodo di configurazione dei costi; i sistemi a disposizione sono diversi a seconda che si imputino tutti i costi ovvero solo una parte di essi.

I metodi più utilizzati sono i seguenti:

- *full costing*
- *direct costing*
- *a costi variabili e a costi fissi specifici*

Full costing: il sistema dei costi pieni

Con questo metodo il costo della produzione del singolo prodotto risulta dalla sommatoria, opportunamente ripartita ed imputata, di tutti i costi aziendali; concorrono alla formazione del costo del prodotto:

- costi diretti
- costi indiretti
- costi variabili
- costi fissi

Utilizzando questo metodo l'utile conseguito dal prodotto risulta essere la differenza fra il prezzo di vendita ed il costo di prodotto calcolato.

Dal punto di vista del risultato appare evidente che tale metodo risulta essere molto interessante, vi sono però alcuni problemi che non si possono trascurare:

- procedendo all'imputazione a prodotto di tutti i costi aziendali compresi quelli indiretti risulta difficile, per la loro stessa natura e manifestazione, imputare con precisione tale tipologia di costi; in tal senso si può notare che utilizzando basi diverse di imputazione dei costi indiretti al prodotto, i costi del prodotto variano notevolmente (a questo punto ci si chiede se non sia meglio non procedere all'imputazione di tali tipi di costi pur di avere risultati più attendibili)
- si tratta di un sistema laborioso, alquanto complesso e caratterizzato da ampia facoltà discrezionale da parte del singolo

Collegato al sistema del "*full costing*" c'è quello del "*full factory costing*", si differenzia però da questo in quanto non vengono considerati tutti i costi indiretti ma solo quelli relativi alla fase produttiva; i centri di costo indiretti, quali l'amministrazione e l'ufficio commerciale, verranno valorizzati ma non saranno imputati al prodotto. In questo caso la differenza fra il prezzo di vendita ed

Il costo di prodotto calcolato non è l'utile aziendale ma quel "margine" che verrà parzialmente utilizzato per la copertura dei costi indiretti non imputati al prodotto. Il vantaggio di questo sistema di configurazione del costo del prodotto è quello di considerare solo i costi "vicini" al prodotto ovvero quelli che sono stati realmente sostenuti per la fabbricazione.

Direct costing: il sistema dei costi diretti

Come visto, uno dei principali problemi che viene attribuito al metodo del "full costing" è quello che vengono imputati al prodotto tutti i costi aziendali, anche quelli lontani per i quali vi sono delle obiettive difficoltà di imputazione; al fine di dare al sistema del controllo di gestione un maggior grado di oggettività ed attendibilità in termini di risultati si rende necessario operare una sorta di scrematura dei costi che si devono imputare al prodotto.

Proprio da questo concetto nasce il sistema del "direct costing".

Con tale metodo vengono imputati al prodotto i soli costi variabili, viene dunque eliminato alla base il problema del "full costing" ovvero la ricerca di attendibili parametri di imputazione dei costi indiretti.

In tal senso vengono imputati al prodotto i soli costi che hanno attinenza con esso.

Il sistema del "direct costing" ha sicuramente il pregio di rendere più attendibile il calcolo del costo di prodotto, è pur vero comunque che anche con tale sistema non si elimina completamente il problema legato alla ripartizione dei costi indiretti variabili (es: manutenzioni fatte da manutentori esterni al raggiungimento di determinati quantitativi prodotti da una certa macchina, ...).

Ulteriore vincolo del "direct costing" è quello di escludere completamente i costi fissi; tale sistema è valido in imprese caratterizzate da bassi CF, è invece sicuramente da scartare in aziende ad elevato contenuto tecnologico o con macchinari particolarmente costosi, si andrebbe infatti a non considerare una larga fetta di costi (ciò che nelle aziende moderne crea valore per il prodotto non è più la materia prima o il lavoro, come lo era una volta, ma la tecnologia utilizzata per la fabbricazione).

Costi variabili e costi fissi specifici

I due sistemi visti precedentemente costituiscono una sorta di visione estrema del controllo di gestione; una via di mezzo è costituita dal sistema dei "costi variabili e costi fissi specifici".

In base a questo sistema vengono imputati al prodotto:

- tutti i costi variabili
- i costi fissi specifici di prodotto ovvero quei CF che possono essere imputati al prodotto senza che si debba procedere a ripartizione degli stessi (es: ammortamenti dei macchinari utilizzati in modo esclusivo per la produzione di quel particolare prodotto)

Questo, fra tutti i metodi utilizzati, è il più valido; consente infatti di ottenere risultati sufficientemente precisi con sforzi non particolarmente elevati.

L'Activity Based Costing

I sistemi di controllo dei costi visti precedentemente sono da considerarsi come sistemi tradizionali che hanno trovato applicazione nella maggioranza delle imprese e che ancora oggi hanno grande validità. Vi sono però imprese che per la particolare tipologia di prodotto, metodo produttivo utilizzato o rapporto con i clienti hanno delle necessità gestionali che non possono essere soddisfatte con i sistemi tradizionali.

La predominanza in azienda dei costi indiretti rispetto a quelli di immediata imputazione al prodotto ha messo in crisi i sistemi tradizionali dando origine a nuove teorie di calcolo dei costi di produzione.

Il sistema dell'**A.B.C.** considera l'attività quale fattore determinante della nascita della spesa; in tal senso grande attenzione viene posta al valore che essa riesce a creare per i propri clienti.

Le attività aziendali sono suddivise in :

- **Attività primarie:** sono attività legate direttamente al ciclo produttivo (es: acquisto di materie prime, passaggio fra i vari cicli di lavorazione, ...)
- **Attività ausiliarie:** sono attività a supporto delle precedenti (es: sviluppo nuovo prodotto, gestione risorse umane, ...)

Nell'ottica dell'**A.B.C.** l'impresa è vista come un'insieme di attività e sotto-attività in grado di conferire al prodotto/servizio valore per il cliente; diversamente dai sistemi tradizionali, che hanno validità nel breve-medio termine, l'**A.B.C.** ha una visione più a lungo termine.

Modalità di produzione e costificazione del prodotto

Il sistema da utilizzare per il calcolo del costo del prodotto dipende anche dal tipo di produzione dell'azienda (legato principalmente alla tipologia di clienti e di prodotto).

La produzione può essere :

- **per commessa**
- **per processo**
- **a lotti**

La produzione per commessa

E' la produzione tipica delle aziende che vendono prodotti tutti diversi gli uni dagli altri; tale produzione è non continua e generalmente avviene su ordinazione specifica del cliente. In tal senso ogni prodotto ha una storia a sé sia per quanto riguarda la produzione vera e propria che per quanto riguarda i costi che vengono sostenuti in capo alla commessa; ad ogni rilevazione di un costo a livello aziendale si procede anche all'imputazione dello stesso all'articolo/commessa.

Esempio: imprese edili, navali

Come in ogni altro sistema di produzione anche nelle commesse si possono rilevare dei costi indiretti di produzione (es: manutenzioni), questi vengono imputati a commessa seguendo le regole ed i parametri di imputazione/ribaltamento visti in precedenza.

La produzione per processo

Con questo sistema di produzione l'azienda ottiene dal proprio processo produttivo dei prodotti tutti uguali; la produzione per processo viene anche chiamata "lavorazione continua".

Esempio: aziende chimiche, raffinerie

In tale contesto non ha senso calcolare il costo di ogni singolo prodotto, risulta invece più significativo calcolare il costo per intere fasi lavorative.

La produzione a lotti

La produzione a lotti è tipica delle imprese che realizzano prodotti distinti in classi/famiglie all'interno delle quali vi appartengono prodotti uguali.

Esempio: un'impresa che produce rubinetti produce diverse tipologie di rubinetto diverse a seconda dell'uso che se ne intende fare: per lavabo, per cucina, per doccia, ... ogni modello costituisce un lotto di serie di produzione

La produzione per lotti ha dunque elementi comuni alla produzione per commessa ed a quella per processo ed è anche quella che più frequentemente trova applicazione nelle aziende manifatturiere.

I risultati del controllo di gestione

Il margine di contribuzione (MdC)

A completamento dell'analisi dei sistemi di configurazione dei costi merita un cenno il sistema del "Margine di contribuzione".

E' dato dalla seguente formula:

$$\text{Margine di contribuzione} = \text{Prezzo di vendita} - \text{CV di prodotto}$$

Il MdC esprime quanto ogni singolo prodotto contribuisce al recupero dei CF.

E' questo un elemento di massima importanza in quanto, al di là delle possibili politiche di marketing, permette all'azienda di valutare l'opportunità di produrre o meno determinati prodotti.

In tale ottica, con il sistema del MdC l'impresa decide la produzione di quei prodotti che le permettono una copertura dei CF; con il sistema del "full costing" invece l'impresa sceglie quei prodotti in grado di garantirle un utile. La scelta del secondo metodo piuttosto che del primo potrebbe indurre l'azienda ad eliminare un prodotto che invece le garantisce la copertura di alcuni costi, quelli fissi appunto.

Un esempio può chiarire l'argomento; considerando il metodo del MdC otteniamo i seguenti risultati:

	<i>Prodotto A</i>	<i>Prodotto B</i>	<i>Prodotto C</i>	<i>Totale</i>
Materie prime	1.000	2.000	1.5000	
Manodopera diretta	1.500	2.100	3.000	
Totale CV	2.500	4.100	4.500	
Prezzo di vendita	8.000	14.000	5.000	
Totale CV	2.500	4.100	4.500	
Margine di contribuzione	5.500	9.900	500	15.900
CF				12.000
Utile				3.900

Utilizzando gli stessi dati in un ottica di "full costing" notiamo che esiste un prodotto che non porta utile all'impresa.

	<i>Prodotto A</i>	<i>Prodotto B</i>	<i>Prodotto C</i>	<i>Totale</i>
Materie prime	1.000	2.000	1.5000	
Manodopera diretta	1.500	2.100	3.000	
Totale CV	2.500	4.100	4.500	
Quota dei CF	2.700	4.400	4.500	12.000
Costo totale del prodotto	5.200	8.500	9.400	
Prezzo di vendita	8.000	14.000	5.000	
Costo totale del prodotto	5.200	8.500	9.400	
Utile	2.800	5.500	-4.400	3.900

Dai risultati ottenuti da questa seconda tabella si potrebbe essere portati ad eliminare il prodotto “C”; la soluzione adottata è comunque sbagliata in quanto tale prodotto è in grado di garantire all’azienda un margine di contribuzione positivo utile per la copertura dei CF.

Se l’azienda optasse per l’eliminazione del prodotto, si andrebbe incontro alla seguente situazione:

	<i>Prodotto A</i>	<i>Prodotto B</i>	<i>Totale</i>
Materie prime	1.000	2.000	
Manodopera diretta	1.500	2.100	
Totale CV	2.500	4.100	
Quota dei CF	4.545	7.455	12.000
Costo totale del prodotto	7.045	11.555	
Prezzo di vendita	8.000	14.000	
Costo totale del prodotto	7.045	11.555	
Utile	955	2.445	3.400

Eliminando “C” non si ottiene un maggior utile ma al contrario una diminuzione dello stesso; tale diminuzione di utile è pari al MdC del prodotto “C”.

Dall’esempio fatto si nota quanto importante sia scegliere e valutare correttamente il sistema di configurazione dei costi da utilizzare.

Conto economico scalare a MdC

Se l’impresa utilizza un sistema di calcolo dei costi basato sulla distinzione fra CV e CF è allora possibile redigere un “Conto Economico Aziendale”, diverso da quello stabilito dalla normativa civilistico-fiscale, molto utile ai fini direzionali dell’impresa.

Tale “Conto Economico” potrà essere fatto a preventivo (ed in tal caso si parla di budget) oppure a consuntivo.

Il CE a MdC può essere fatto a livello aziendale oppure, se l’azienda possiede adeguati strumenti gestionali, anche per classe merceologica o addirittura per singolo articolo.

Un esempio di “Conto Economico a MdC” chiarisce meglio i concetti:

1	Ricavi netti di vendita	1.000
2	CV di produzione dei prodotti venduti	650
3	MdC di I° livello	350
4	CV di distribuzione	50
5	MdC di II° livello	300
6	CF industriali	100
7	Margine lordo	200
8	CF di amministrazione e generali	60

9	CF commerciali	40
10	Margine operativo	100
11	Oneri finanziari	30
12	Proventi finanziari	2
13	Risultato prima delle imposte e dei componenti straordinari	72
14	Oneri straordinari	3
15	Proventi straordinari	1
16	Risultato prima delle imposte	70
17	Imposte sul reddito d'esercizio	35
18	Reddito d'esercizio	35

Al fine di comprendere meglio le singole voci della tabella viene data una breve spiegazione delle stesse:

1	Ricavi netti di vendita	Si tratta dei ricavi totali ottenuti dalla vendita dei prodotti al netto di eventuali sconti, resi ed abbuoni concessi ai clienti.
2	CV di produzione dei prodotti venduti	Si tratta dei CV di produzione più i CF specifici industriali (legati dunque al ciclo produttivo); per determinare tale costo è necessario effettuare alcune operazioni di valutazione delle rimanenze.
3	MdC di I° livello	Questo valore rappresenta quanto resta del prezzo di vendita dopo aver recuperato i CV sicuramente attribuibili al prodotto. Tale valore permette valutazioni in merito a: politica dei prezzi di vendita da adottare, consumo delle risorse utilizzate.
4	CV di distribuzione	Sono i CV legati alla distribuzione del prodotto (provvigioni di vendita, costi di distribuzione dei prodotti); tale importo varia al variare della quantità venduta.
5	MdC di II° livello	Rappresenta quanto resta del prezzo di vendita per la copertura dei CF, degli oneri finanziari e delle imposte.
6	CF industriali	Sono tutti i CF connessi alla fase di produzione
7	Margine lordo	E' quanto resta dopo aver coperto tutti i costi di produzione sia fissi che variabili
8	CF di amministrazione e generali	Si tratta dei CF connessi alla fase amministrativa, generalmente vengono compresi anche i costi generali per i quali si rende difficile una precisa attribuzione (stipendi, ammortamento macchine ufficio, mobili ed arredamento ufficio amministrativo)
9	CF commerciali	CF connessi all'area commerciale (stipendi ufficio assistenza clienti, spese pubblicitarie, costi per fiere)
10	Margine operativo	E' il risultato della gestione ordinaria dell'impresa. E' un risultato importante almeno quanto il MdC.
11	Oneri finanziari	Si tratta degli interessi passivi che l'azienda sostiene per poter accedere a finanziamenti di terzi. Considerazioni sull'impatto di tale valore su vari margini aziendali permette di valutare se continuare ad accedere a capitali esterni oppure apportare capitale proprio.

12	<i>Proventi finanziari</i>	E' voce di importo generalmente molto basso; difficilmente le aziende prestano a terzi denaro
13	<i>Risultato prima delle imposte e dei componenti straordinari</i>	E' in risultato avente valore fiscale
14	<i>Oneri straordinari</i>	Sono costi legati ad eventi eccezionali oppure costi manifestatisi in esercizi precedenti ma non registrati in bilancio.
15	<i>Proventi straordinari</i>	Sono ricavi legati ad eventi eccezionali oppure ricavi manifestatisi in esercizi precedenti ma non registrati in bilancio.
16	<i>Risultato prima delle imposte</i>	E' il reddito conseguito dall'azienda prima del pagamento delle imposte
17	<i>Imposte sul reddito d'esercizio</i>	Carico fiscale del periodo preso in esame (generalmente l'anno solare)
18	<i>Reddito d'esercizio</i>	E' il risultato complessivo conseguito dall'azienda.

Il punto di pareggio

Il punto di pareggio, denominato anche BEP (break-even point), indica la quantità minima di produzione/vendita che l'azienda deve attuare al fine di coprire con i ricavi conseguiti i costi totali (CT), sia fissi che variabili; al di sotto del BEP l'azienda produce perdite.

La formula del BEP trae origine dalla considerazione che i ricavi totali ed i costi totali devono essere uguali (RT=CT):

$$\text{Punto di pareggio o break-even point} = \frac{\text{Costi fissi}}{\text{Prezzi unitari} - \text{Costi variabili}} = \frac{\text{Costi fissi}}{\text{Margine di contribuzione unitario}}$$

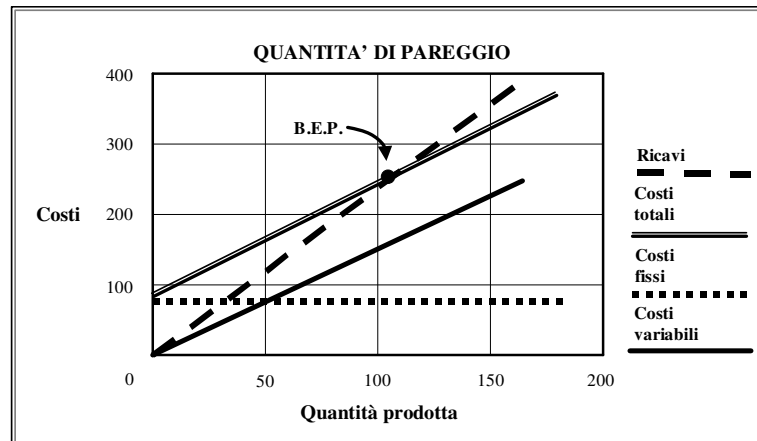
in simboli:

$$\text{BEP} = \frac{\text{CF}}{(\text{R unitari} - \text{CV unitari})}$$

Dalla formula si deduce che:

1. minore è il livello dei costi fissi e più bassa è la quantità che l'impresa deve produrre e vendere per chiudere il bilancio in pareggio
2. maggiore è il MdC unitario e minori sono le vendite che l'impresa deve attuare per raggiungere il punto di equilibrio

Dal punto di vista grafico il B.E.P. si individua nel modo seguente:



Da tutte le considerazioni fatte si deduce che obiettivo di ogni imprenditore è quello di ridurre al minimo i CF pur mantenendo inalterata la struttura produttiva.

GLOSSARIO

<i>Activity based costing</i>	A.B.C.	Sistema di rilevazione dei costi basato sulle attività aziendali generatrici di valore per il cliente
<i>Ammortamento</i>	-	Sistema per il tramite del quale determinati costi aziendali vengono ripartiti su più anni in base al principio di competenza; l'ammortamento calcolato ai fini del controllo di gestione può essere diverso da quello fiscale
<i>Base multipla</i>	-	Utilizzo di più parametri (drivers) per l'imputazione dei costi indiretti al prodotto o al centro di costo
<i>Base unica</i>	-	Utilizzo di un solo parametro (driver) per l'imputazione dei costi indiretti al prodotto o al centro di costo
<i>Budget</i>	BDG	Strumento per la programmazione economico/produttiva dell'attività aziendale; ha generalmente valenza annuale ma può essere suddiviso in periodi anche più brevi
<i>Centro di costo</i>	CDC	Unità elementare in cui vengono convogliati i costi aziendali; coincide solitamente con un reparto, un ufficio, o una fase di lavorazione
<i>Cicli di lavorazione</i>	-	Fasi produttive attraverso le quali si procede alla trasformazione di un prodotto (materia prima, componente, prodotto finito) in un altro
<i>Commessa</i>	-	Sistema di produzione che prevede la configurazione di un prodotto in base alle esigenze specifiche del cliente
<i>Costo consuntivo</i>	-	Costo effettivamente sostenuto per la produzione di un certo bene; viene calcolato successivamente alla manifestazione dei costi
<i>Costo diretto</i>	-	Costo specifico ed esclusivo per un prodotto o per un centro di costo
<i>Costo fisso</i>	CF	Costo che, entro determinati limiti dell'attività produttiva, non varia al variare della quantità prodotta
<i>Costo fisso specifico</i>	CFS	Si tratta di un costo sostenuto interamente ed esclusivamente per un determinato prodotto; tale costo non varia al variare della produzione
<i>Costo indiretto</i>	-	Costo comune a più prodotti, reparti o centri di costo; tale tipologia di costo, a seconda del metodo utilizzato, viene ripartita sui centri di costo diretti produttivi
<i>Costo preventivo</i>	-	Costo stimato in base ad opportune analisi storiche di costo
<i>Costo semivariabile</i>	CSV	Costo caratterizzato contemporaneamente da una componente fissa

		ed una variabile
Costo standard	Cstd	Costo calcolato a priori in base alle risorse che si prevede di utilizzare durante il ciclo produttivo (materiali, ore, ...)
Costo totale	CT	Sommatoria di tutti i CV e CF di prodotto
Costo variabile	CV	Costo che varia al variare della quantità prodotta
Direct costing	-	Sistema di calcolo del costo di prodotto in base al quale vengono imputati i soli costi variabili
Direct costing + costi fissi specifici	-	Sistema di calcolo del costo di prodotto in base al quale vengono imputati i costi variabili ed i costi fissi specifici
Distinta base	Di.Ba.	Documento di carattere tecnico che individua le risorse necessarie per la fabbricazione di un prodotto; le risorse sono i materiali e le lavorazioni
Full costing	-	Sistema di calcolo del costo di prodotto in base al quale vengono considerati tutti i costi, sia diretti che indiretti
Full factory costing	-	Sistema di calcolo del costo di prodotto in base al quale vengono considerati tutti i costi, sia diretti che indiretti, relativi solo alla fase industriale
Imputazione dei costi	-	Sistema utilizzato per la suddivisione tra vari prodotti o centri di costo di un costo comune
Lotto	-	Sistema produttivo con il quale si ottengono prodotti identici all'interno di una determinata categoria di appartenenza
Make or buy	-	Tecnica di calcolo dei costi con la quale si decide se è più conveniente produrre internamente un prodotto oppure acquistarlo dal mercato
Margine di contribuzione	MdC	Differenza fra il prezzo di vendita di un prodotto ed i suoi costi variabili
Produzione per processo	-	Tecnica produttiva con la quale si ottengono prodotti tutti identici fra di loro
Punto di equilibrio	B.E.P.	Indica la quantità minima di produzione/vendita che l'azienda deve attuare al fine di coprire con i ricavi conseguiti i costi totali (CT), sia fissi che variabili; al di sotto del BEP l'azienda produce perdite.

BIBLIOGRAFIA

Al fine di approfondire gli argomenti trattati nella presente dispensa si consiglia la consultazione dei seguenti testi:

Testo

P.F. Correggioli, R. Moroni, Milano, 1999. Contabilità e controllo di gestione. De Vecchi Editore

G. Lo Martire, Milano, 1999. Il controllo di gestione. Franco Angeli

S. Baraldi, C. Devecchi, Torino, 1995. I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo.

G. Giappichelli Editore

S. Baraldi, C. Teodori, Torino, 1994. Esercizi svolti di programmazione e controllo.

G. Giappichelli Editore

F. Amigoni, Milano, 1989. Misurazioni d'azienda - Programmazione e Controllo. Giuffrè Editore - Università Bocconi

Luigi Brusa, Milano, 1983. L'Amministrazione e il Controllo. Etas Libri

Utile sarebbe anche la visione dei seguenti siti internet:

Sito

<http://www.sorma.com/STcontI.htm>

<http://bgame.uni-bocconi.it/amministrazione/glossariom.html>

<http://milliways.stat.unipd.it/marketing/6lez.htm>

<http://www.dpmpe.unifi.it/qualita/analisi%20dei%20costi.htm>
