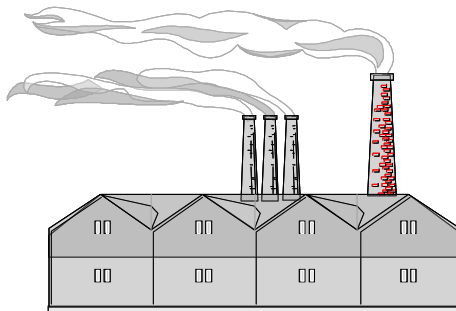


# Oggetto della lezione

## Costi speciali e comuni Costi diretti ed indiretti Le configurazioni di costo

(sezione 7.6.3, 7.6.4, 7.6.5 e 7.6.6 del libro di testo)



# Obiettivo della lezione



Capire come calcolare il **costo** di un prodotto o di un servizio

# Costi speciali e costi comuni

La realizzazione di un prodotto richiede l'impiego di diversi fattori produttivi (FP).

Il contributo apportato dai singoli FP può essere misurato in modo oggettivo o soggettivo, a seconda che sia possibile o meno determinare con precisione la quantità fisica del FP consumata per la realizzazione di una unità di prodotto.

Pertanto, è possibile distinguere **costi speciali** e **costi comuni**.



# Costi speciali e costi comuni

## Costi speciali

Sono quelli per i quali si può determinare con precisione la quantità di FP consumata per ottenere un determinato prodotto poiché il FP è impiegato esclusivamente per la realizzazione di quel bene oppure perché è utilizzato per più produzioni ma è possibile misurare in modo oggettivo quanto FP è stato impiegato per realizzare il prodotto (*criterio tecnico-contabile*).

**Es. Manodopera diretta che lavora solo su un certo prodotto**





# Costi speciali e costi comuni

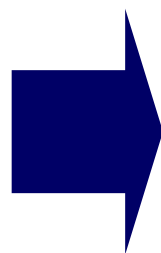
## Costi comuni

Sono quelli per i quali non è possibile determinare con precisione la quantità di FP consumata per ottenere un determinato prodotto poiché il FP partecipa a più produzioni e non è possibile determinarne con precisione la quantità consumata per ottenere quel bene (*criterio tecnico-contabile*).

**Es. Servizio di pulizia, Illuminazione**

# Attenzione, perché...

...la distinzione fra costi speciali e comuni  
**è relativa**: dipende dall'oggetto di riferimento!



Oggetto di riferimento

reparto

prodotto



Tipo di costo

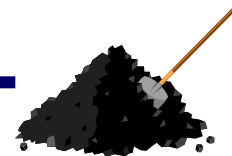
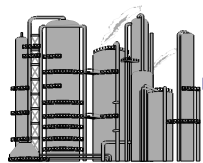
speciale

comune

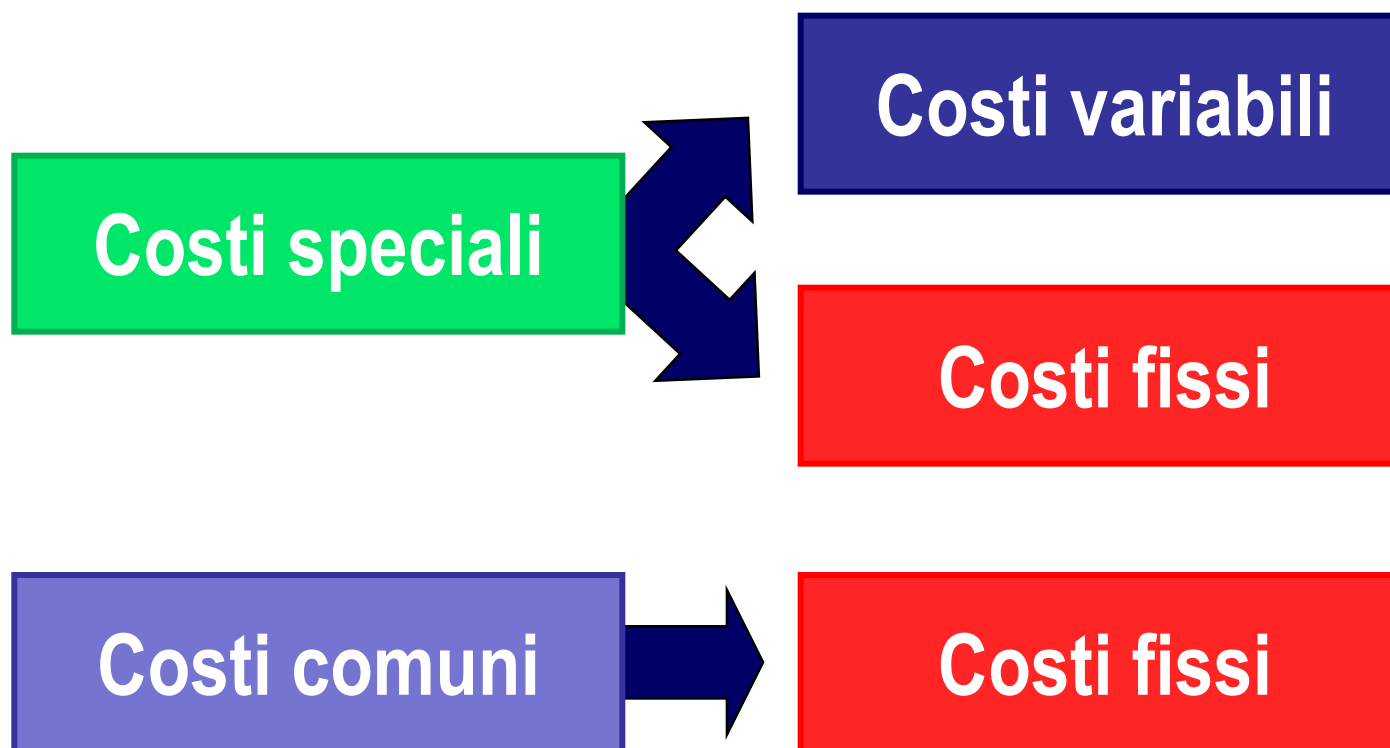
# Ovviamente...

...se l'impresa produce **un solo PD**, non esistono costi comuni! **Tutti i costi sono speciali rispetto a quell'unico PD...**

*In altri termini:*



## ...inoltre, generalmente...



# Utilità della distinzione



La distinzione tra costi speciali e costi comuni è uno strumento concettuale che aiuta a prendere decisioni razionali ed economiche in quanto consente il **calcolo del costo del prodotto o di qualsiasi altro oggetto (reparto, ufficio, ecc.)**

In questo senso, essa può aiutare a capire dove è possibile intervenire per tagliare i costi superflui e le inefficienze senza ledere l'efficacia della produzione e la continuità aziendale.



# Costi diretti e costi indiretti

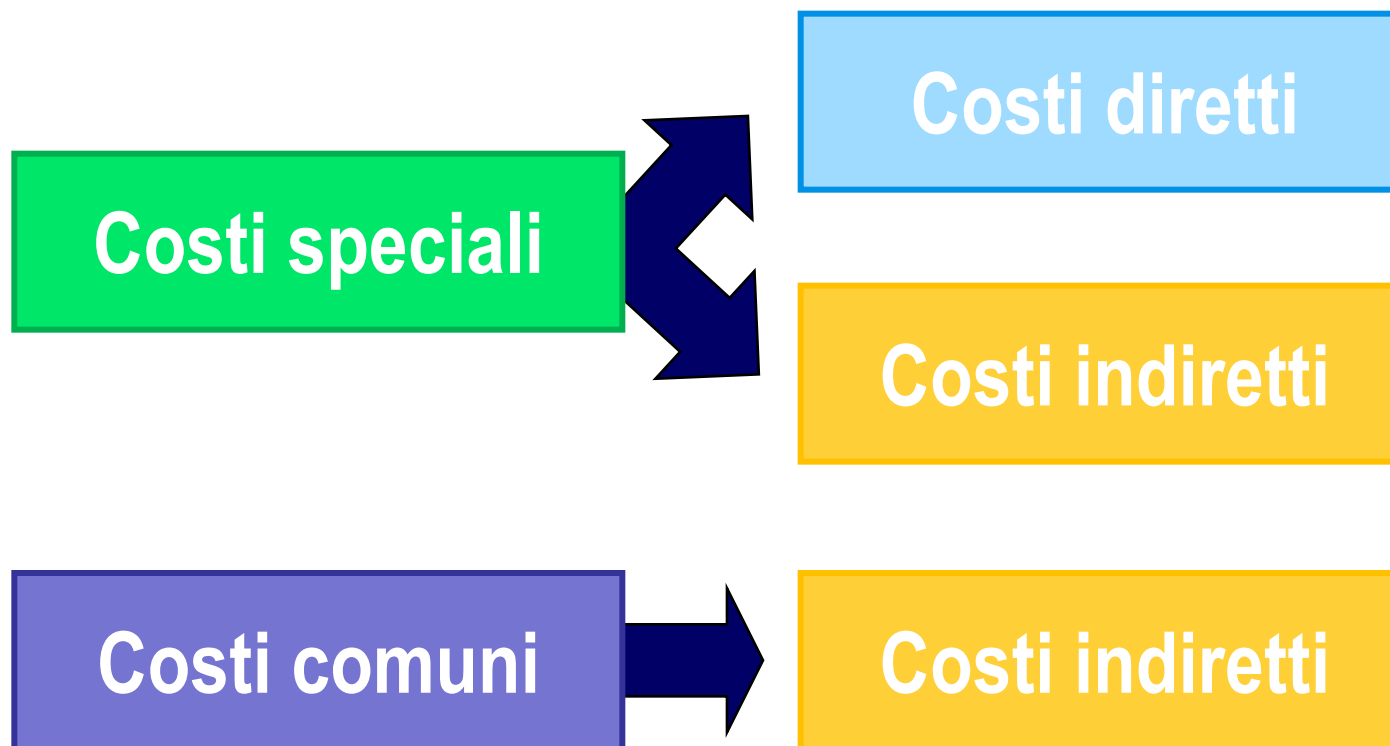
## Costi diretti

Sono quelli per i quali si può (*criterio tecnico-contabile*) ed allo stesso tempo si reputa conveniente misurare in modo oggettivo il consumo del FP rispetto al prodotto.

## Costi indiretti

Sono quelli per i quali non si può (*criterio tecnico-contabile*) oppure non si reputa conveniente (in un rapporto costi-benefici) misurare in modo oggettivo il consumo del FP rispetto al prodotto.



# Costi diretti e costi indiretti



# Il costo di un prodotto

Lasciamo un attimo da parte la distinzione tra costi diretti e costi indiretti e rifocalizziamoci sulla distinzione tra costi speciali e costi comuni, con l'obiettivo di calcolare il **costo di un prodotto**.

Riepilogando, **alla realizzazione di un prodotto concorrono tutti i FP**, il cui costo può essere attribuito al prodotto stesso:

- in modo oggettivo  **costi speciali;**
- in modo soggettivo  **costi comuni.**



# Come attribuire i costi speciali?



Per quanto riguarda l'attribuzione dei **costi speciali**, è sufficiente ricorrere alla seguente formula:



Q.tà del FP impiegata  
X  
Costo unitario del FP

# Come attribuire i costi comuni?



I **costi comuni**, invece, devono essere attribuiti al prodotto mediante una **ripartizione soggettiva**.

In tal senso, è necessario trovare una **base di ripartizione** che permetta di stimare – in modo plausibile – il contributo offerto dal FP comune alla realizzazione del prodotto.

Tale base di ripartizione deve essere:

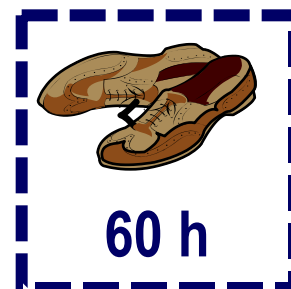
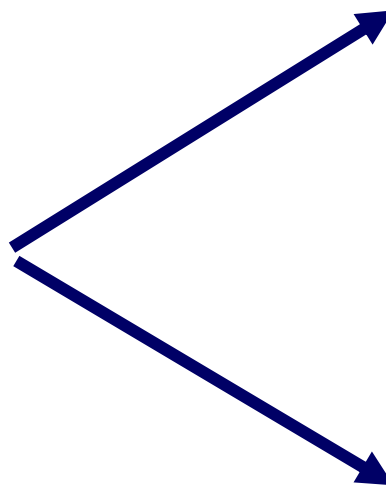
- *razionalmente* individuabile e misurabile;
- capace di esprimere una *relazione causale* tra FP e prodotto.

# Come attribuire i costi comuni?



**Esempio** *Si consideri il caso di un'azienda che produce due prodotti: scarpe e portafogli.*

  
Energia: € 1000



# Come attribuire i costi comuni?

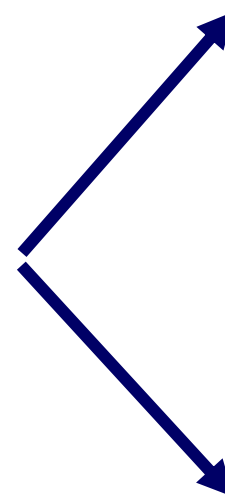


*Esempio* Si consideri il caso di un'azienda che produce due prodotti: scarpe e portafogli.

  
Energia: € 1000



$\frac{€ 1000}{100 h}$




$60 h \times 10 € / h$   
 $= € 600$



$40 h \times 10 € / h$   
 $= € 400$

# Come attribuire i costi comuni?



Quando i costi comuni sono numerosi, la loro ripartizione può essere effettuata impiegando:

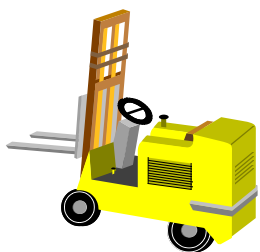
- **una sola base di ripartizione**, per tutti i costi comuni;
- **più basi di ripartizione**, una per ciascuna voce di costo comune.

# Come attribuire i costi comuni?

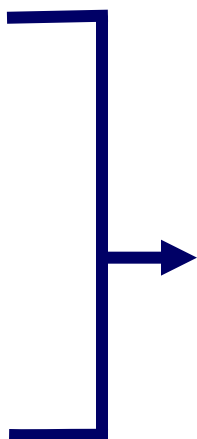


## Base unica

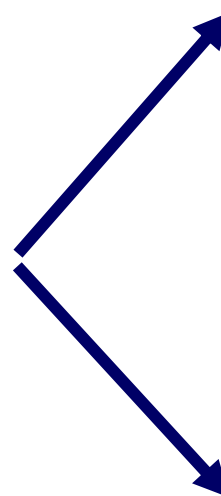
**enel**  
Energia: € 1000



Ammortamento  
attrezzatura: € 500



$\frac{€ 1500}{100 h}$



# Come attribuire i costi comuni?




## Base multipla

  
Energia: € 1000



 60 h x 10 €/h  
60 h = € 600

 40 h x 10 €/h  
40 h = € 400

  
Ammortamento  
attrezzatura: € 500



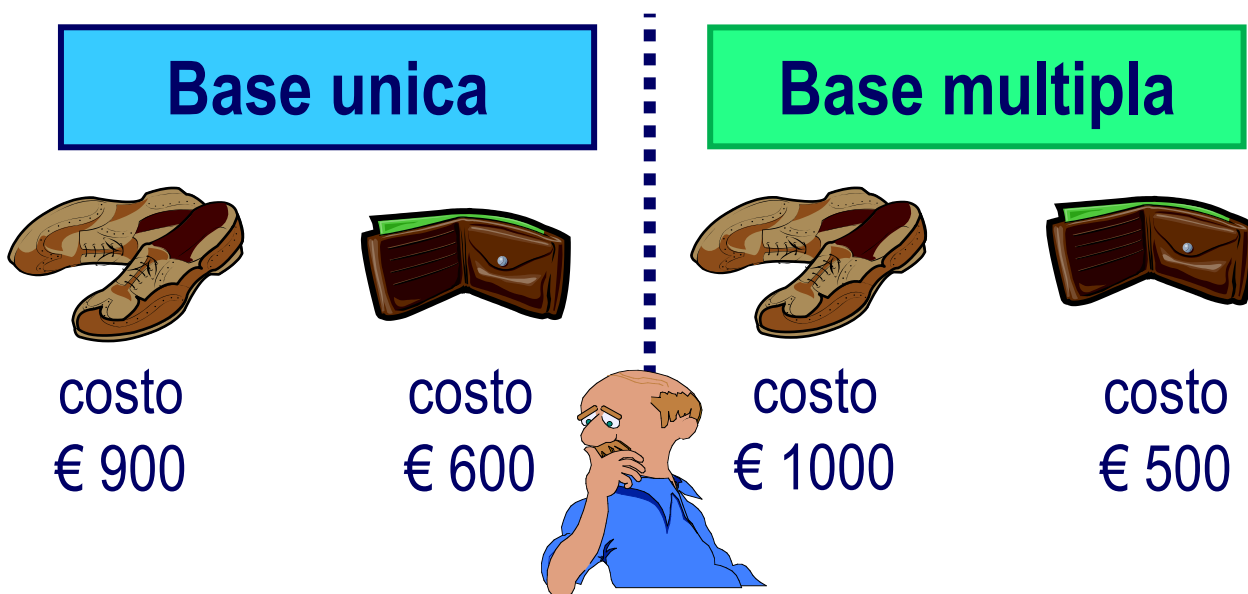
 100 h x 4 €/h  
100 h = € 400

 25 h x 4 €/h  
25 h = € 100

# Come attribuire i costi comuni?



**I risultati non coincidono!**



**N.B.** Ovviamente si tratta di valori totali periodici da suddividere per il numero di pezzi prodotti nel periodo!



# Come attribuire i costi comuni?



È chiaro che ricorrendo alla base multipla le relazioni causali fra FP e prodotti diventano più stringenti e, di conseguenza, la ripartizione dei costi comuni tra i diversi prodotti è più logica!

# Guardando agli esempi proposti...

...tutti i coefficienti di ripartizione utilizzati hanno

**natura volumetrica**

Vengono cioè determinati a partire da volumi di input (es. MOD, h macchina) o da volumi di output (unità prodotte)

Ci sono, però, costi comuni (es. MOI) che hanno un collegamento troppo labile con certi coefficienti volumetrici e mal si prestano ad essere così ripartiti...

Si può ricorrere allora all'ABC...

## Activity Based Costing

Tre passaggi per l'applicazione di questa logica:

- 1. identificazione delle attività e dei relativi costi;**
- 2. individuazione dei cost driver;**
- 3. attribuzione dei costi delle attività ai prodotti mediante l'utilizzo dei cost driver.**



## Un esempio per capire...

*Si consideri l'esempio dell'impresa Alfa che produce 3.200 prodotti mediante due linee di produzione: X e Y.*

*La linea X realizza due prodotti (A e B), ciascuno nella misura di 1.300 unità; la linea Y, invece, realizza tre prodotti (C, D e E) nella misura di 200 unità ciascuno.*



## Un esempio per capire...

*I costi della MOI ammontano a 960 e sono causati dalle attività di riattrezzaggio delle linee produttive per il cambio dei prodotti. In particolare, ciascun prodotto della linea X viene immesso in produzione 24 volte in un anno, mentre ciascun prodotto della linea Y viene messo in produzione 48 volte, per un totale complessivo di 192 riattrezzaggi.*



# Un esempio per capire...

Se l'attribuzione della MOI avvenisse mediante l'impiego di un coefficiente volumetrico, come ad esempio le unità prodotte, il risultato sarebbe il seguente:

	A	B	C	D	E	tot
Quantità prodotte	1.300	1.300	200	200	200	3.200
Costo MOI attività di riattrezzaggio			960			
Coefficiente di ripartizione			$960 \div 3.200 = 0,3$			
Ripartizione della MOI	390	390	60	60	60	960

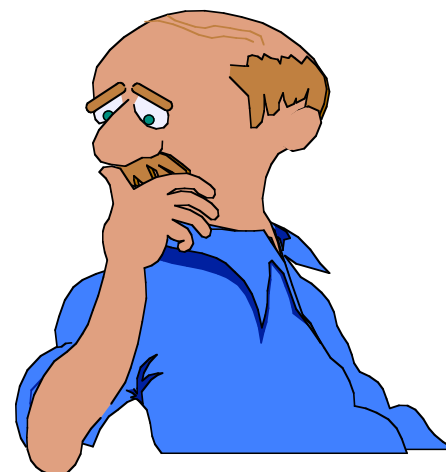
# Un esempio per capire...

Se, invece, utilizziamo l'**ABC**, individuando nell'attività di riattrezzaggio l'origine dei costi della manodopera indiretta e nel numero di riattrezzaggi il cost driver per la sua ripartizione:

	A	B	C	D	E	tot
Quantità prodotte	1.300	1.300	200	200	200	3.200
Costo MOI attività di riattrezzaggio				960		
Costo della singola attività			$960 \div 192 = 5$			
Cost Driver	24	24	48	48	48	192
Ripartizione della MOI	120	120	240	240	240	960

# Un esempio per capire...

**L'esempio evidenzia che l'utilizzo di una base di ripartizione volumetrica, in luogo di una legata alle attività, sposta il peso dei costi comuni da una linea di produzione all'altra...**





# Un esempio per capire...

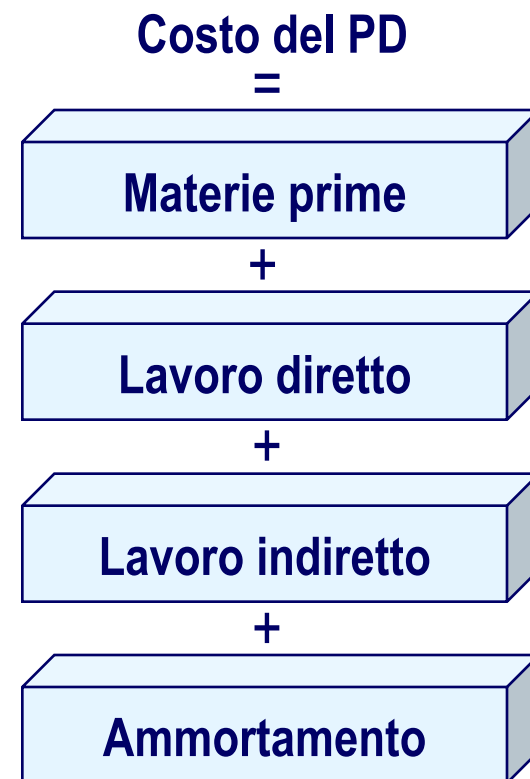
I costi comuni che generano maggiori problematiche sono quelli connessi alle attività di supporto.

Un criterio volumetrico porta ad attribuire maggiori costi alle produzioni numericamente più consistenti, ancorché meno complesse, rispetto a quelle numericamente più contenute, ma più complesse in termini di attività di supporto.

**L'effetto è quello di far apparire queste ultime più redditizie (poiché gravate di minori costi) di quanto non lo siano realmente!**

# Da quanto detto, emerge che...

Il **costo di un prodotto** è il risultato della graduale **«stratificazione»** di tanti **costi elementari**, ciascuno inerente i diversi FP impiegati per realizzare e vendere il prodotto.

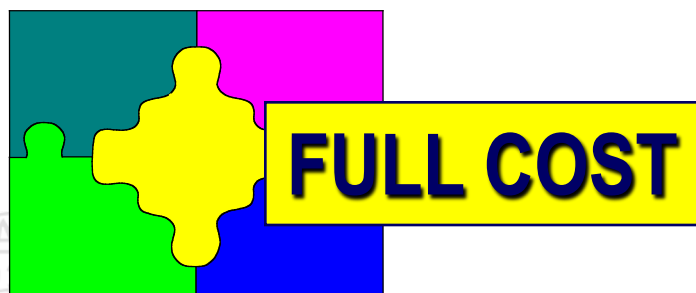


## ...e quindi per ogni prodotto...

Con riferimento ad un prodotto, il processo di stratificazione può essere completo oppure solo parziale. Si distinguono così:



Si considerano **solo alcune voci** di costo del prodotto.



Si considerano **tutte le voci** di costo del prodotto.

# Le configurazioni di costo

Quanto appena detto, ci induce a parlare delle diverse **configurazioni di costo**, intese come **aggregazioni successive di costi su un singolo oggetto** (*prodotto, servizio, reparto, ecc.*).

Hp di **azienda industriale**

**Costo primo industriale**

**Costo industriale**

**Costo complessivo**

**Costo economico-tecnico**



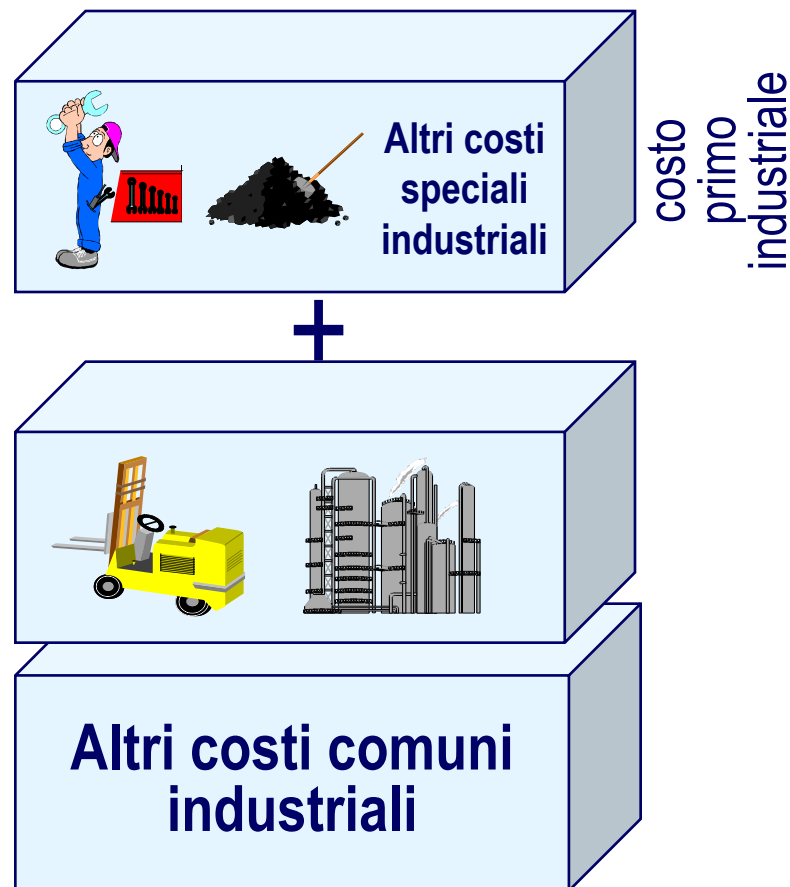
# Costo primo industriale

Esso raccoglie tutti i **costi speciali di natura industriale**, cioè legati al processo di trasformazione.

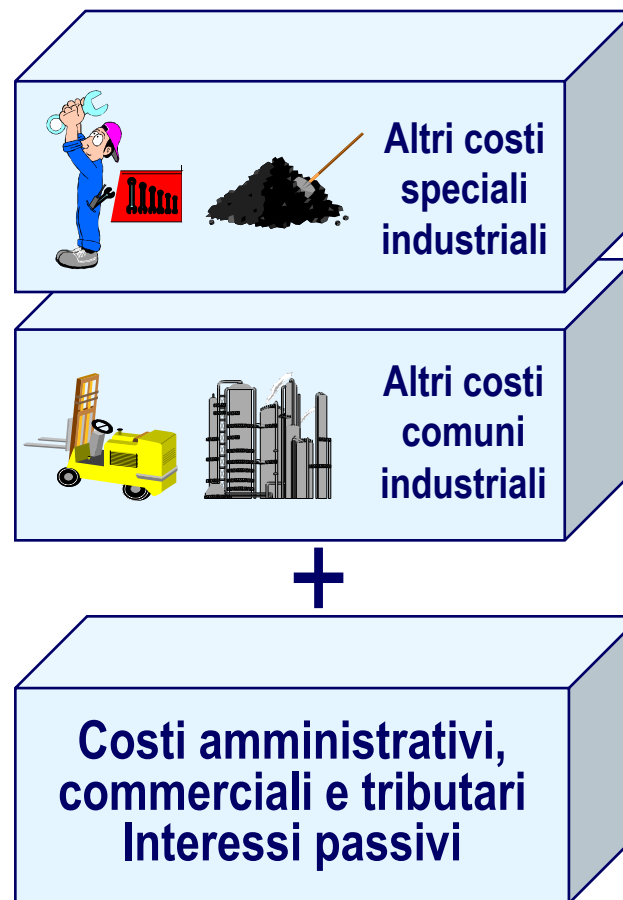


# Costo industriale

Esso raccoglie tutti i **costi speciali e comuni** di natura industriale.



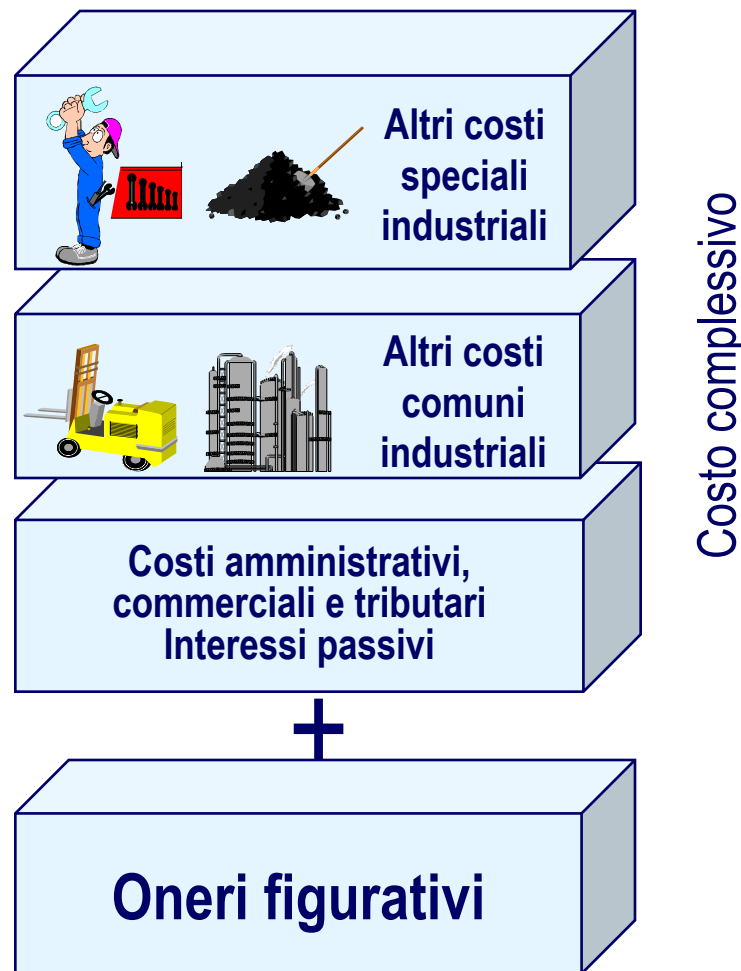
# Costo complessivo



Esso raccoglie tutti i **costi speciali e comuni** di natura industriale e non industriale.



# Costo economico-tecnico



Si ottiene aggiungendo al costo complessivo gli **oneri figurativi**.



# Nelle aziende mercantili...

...le configurazioni devono essere «adattate» come segue:

- **costo mercantile**: composto da **costi speciali e comuni relativi all'acquisto della merce** (sia presenti in fattura che non presenti);
- **costo complessivo**: si ottiene **aggiungendo al costo mercantile i costi speciali e comuni di natura non mercantile** (costi amministrativi, di promozione, assicurativi, oneri finanziari, imposte e tasse);
- **costo economico-tecnico**: **si sommano al costo complessivo gli oneri figurativi**.

Ciò significa che **nelle aziende mercantili manca una configurazione: il costo primo!**

# Due osservazioni



- **Per ogni prodotto (o qualunque altro oggetto) è possibile individuare diverse configurazioni di costo**, ognuna delle quali si ottiene sommando determinati costi elementari.
- **L'espressione «costo di un prodotto» è vaga e molto relativa**, in quanto dipende dalla configurazione di costo alla quale si fa riferimento, cioè da quali e quanti costi elementari si considerano come componenti di quella configurazione.

## Un'ultima distinzione...

**Considerando le determinanti di un costo in sede di programmazione è possibile distinguere fra:**

- **Costi tecnici**, per i quali è possibile individuare un legame di tipo strettamente tecnico con l'attività aziendale da cui essi derivano (es. MP);
- **Costi discrezionali**, che non possono essere determinati istituendo un preciso rapporto tecnico fra una quantità in input e un risultato atteso (es. pubblicità, formazione personale, r&s);
- **Costi vincolati**, conseguenti a scelte pregresse concernenti la struttura aziendale (es. quote ammortamento)

# Le parole chiave

**Costo del prodotto**

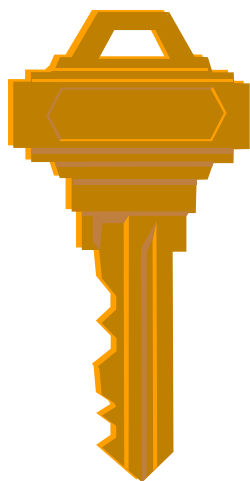
**Costi speciali e costi comuni**

**Costi diretti ed indiretti**

**Costi parziali e *full cost***

**Le configurazioni di costo**

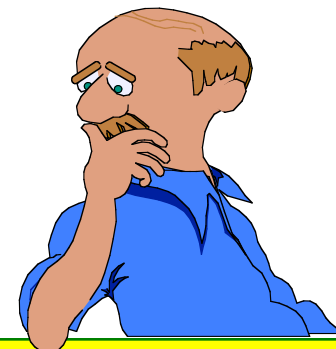
**Costo primo, costo pieno industriale, costo complessivo, costo economico-tecnico**



# Esercitazione:

La società Quadrifoglio produce e vende giacche e gonne per donna.  
I dati economici mensili riferiti alle due produzioni sono:

- *Quantità produzione/vendita, prezzi unitari e ricavi* :
  - giacche n. 4.000 x € 25 = € 100.000
  - gonne n. 6.000 x € 15 = € 90.000
- *Materie prime impiegate* :
  - tessuto per una giacca mq. 2 x € 2,00 al mq
  - tessuto per una gonna mq. 1 x € 1,80 al mq
- *Manodopera* :
  - MOD per una giacca h 3 x € 3,00/h
  - MOD per una gonna h 2 x € 3,00/h
- *Costi comuni alle due produzioni* :
  - ammortamenti industriali € 480
  - spese generali di produzione € 7.000
  - costi commerciali e amministr. € 38.000



Ai fini del calcolo del costo di prodotto, la società Quadrifoglio utilizza un sistema a base multipla, secondo il quale:

- ammortamenti, ripartiti in base alla MOD
- SGP, ripartite in base alla quantità di tessuto
- Costi commerc.& amm., in base ai ricavi dei due prodotti

**Si calcolino, per i due prodotti, i costi pieni unitari**