

In sintesi:

- l'attribuzione dei soli costi variabili genera una configurazione denominata "Direct Costing" ed un risultato intermedio che evidenzia la capacità del prodotto di produrre un margine sufficiente a contribuire alla copertura dei costi fissi direttamente imputabili al prodotto e naturalmente dei restanti costi aziendali;
- l'attribuzione, in aggiunta, dei costi diretti fissi genera una configurazione di costo denominata "Direct Costing evoluto" ed un risultato intermedio che può essere definito Margine "Netto" in quanto, poiché è al netto dei costi diretti¹, segnala la capacità del prodotto di contribuire alla copertura dei restanti costi indiretti aziendali;
- l'attribuzione di tutti i costi aziendali al prodotto genera una configurazione denominata full costing che implica, naturalmente, la definizione di algoritmi di imputazione dei costi indiretti al prodotto.

La scelta di una delle tre configurazioni è determinata da fattori quali:

- ✓ la struttura dei costi dell'azienda: nel caso di presenza di valori elevati nei costi indiretti è opportuno porsi il problema dell'imputazione al prodotto; viceversa, nel caso di preponderanza di costi variabili. La struttura di costo è influenzata naturalmente non solo da scelte aziendali ma dalla stessa tipologia del mercato in cui opera l'impresa;
- ✓ il grado di conoscenza delle logiche del cost accounting: la contabilità a full costing implica la padronanza delle tecniche di contabilità analitica ed industriale;
- ✓ le caratteristiche del sistema informativo aziendale;
- ✓ aspetti organizzativi su cui torneremo nel seguito.

La logica tradizionale.

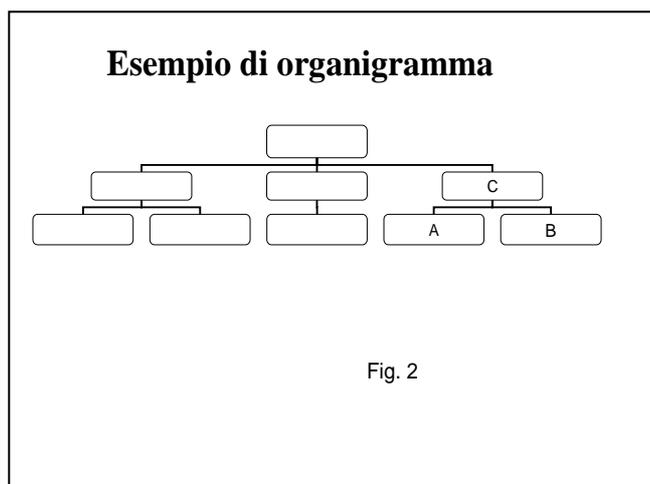
Risulta quindi evidente che, nel caso di full costing, occorre individuare un criterio di imputazione dei costi indiretti ai prodotti.

Si tratta, in altre parole, di individuare il principio causale in grado di spiegare gli assorbimenti di costi indiretti da parte dei prodotti. Per fare un esempio, un criterio di

¹ I costi diretti sono quei costi che è *possibile e conveniente* imputare al prodotto. La convenienza deve essere determinata valutando i ritorni in termini di maggiori informazioni che si possono ottenere imputando al prodotto, in aggiunta ai costi variabili, i costi fissi specifici. Sono esempi di costi fissi specifici gli ammortamenti di una linea produttiva dedicata o i costi di marketing sostenuti specificamente per il prodotto.

imputazione del costo "affitti industriali" che comprende i costi delle locazioni degli stabili in cui è svolta la produzione, potrebbe essere imputato ai prodotti in base allo spazio occupato dalle linee produttive all'interno dello stabilimento.

La logica tradizionale di imputazione prevede l'attribuzione dei costi indiretti a "contenitori" definiti centri di costo.



Un centro di costo è un'unità fisica dell'organigramma aziendale identificabile con un reparto, un ufficio o un ente, presieduta da un responsabile, che ha come obiettivo primario l'ottimizzazione delle risorse assegnate (uomini, impianti, ecc.). Tradizionalmente, si suddividono i centri di costo in: produttivi (centri/reparti in cui si svolge l'attività di trasformazione industriale), ausiliari (centri che svolgono servizi di supporto ai centri produttivi) e funzionali o di struttura (centri in cui sono svolte le attività relative ai servizi generali di amministrazione, gestione delle risorse umane, marketing, ecc.).

La rappresentazione dell'azienda come aggregato di centri di costo è l'organigramma all'interno del quale:

- ✓ il processo di delega è compiutamente definito;
- ✓ il responsabile del centro ha piena discrezionalità nell'utilizzo delle risorse che gli sono assegnate e solo su quelle;
- ✓ la visione del funzionamento dell'azienda è verticale/gerarchica.

In questa logica, l'iter di calcolo del costo di prodotto è rappresentato nella figura 2. ed è articolato come segue:

- ✓ imputazione primaria: in questa fase, normalmente tramite un sistema di contabilità analitica, i costi sono attribuiti ai centri di diretta imputazione, cioè che li hanno

generati. Si può trattare di costi industriali imputabili ai centri produttivi (ad esempio, consulenze tecniche specifiche), di costi industriali imputabili a centri ausiliari (ad esempio, manutenzioni su attrezzature utilizzate da un centro di manutenzione industriale) e di costi generali attribuibili a centri non facenti parte della struttura industriale dell'azienda;

- ✓ imputazione dei costi ai centri produttivi: in sede di "chiusura" mensile, i costi imputati ai centri di costo ausiliari e funzionali vengono attribuiti ai centri produttivi mediante la scelta di "basi di ripartizione" definite cost driver. Ad esempio, il costo del controllo qualità può essere imputato ai centri produttivi in base al numero di controlli richiesti dai centri stessi. La fase di imputazione dei costi ai centri produttivi, detta anche ribaltamento, può seguire un iter differente in base alla necessità o meno di ottenere dei risultati intermedi quali il costo di un centro ausiliario comprendente anche alcuni costi generali, ecc. Tale eventualità spiega le frecce punteggiate della figura 3.;

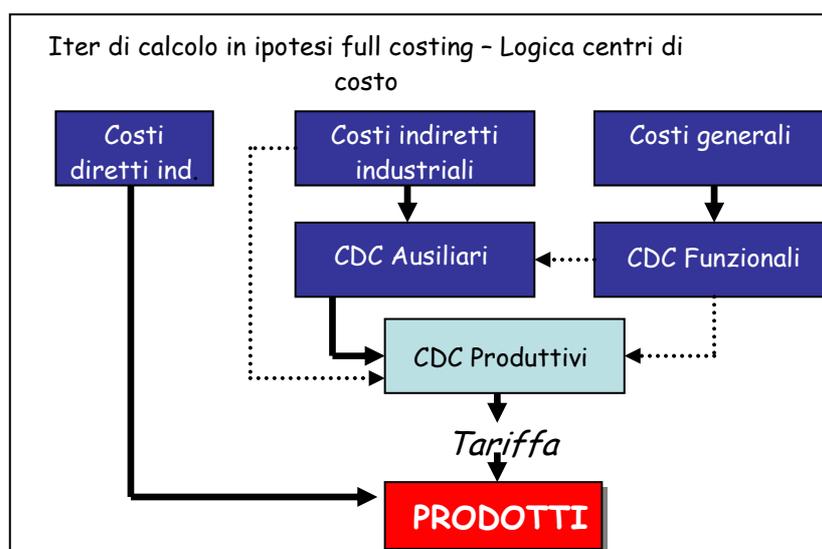


figura 3

- ✓ calcolo della tariffa dei centri di costo produttivi: dividendo dei costi totali diretti ed indiretti dei centri per la produzione del centro stesso origina il calcolo della tariffa. Ad esempio, se i costi di un centro produttivo al termine del periodo di ammortamento sono pari a 1.500.000 euro ed il centro ha prodotto 150.000 ore di manodopera, si otterrà che ogni ora di manodopera del centro costa 10 euro;
- ✓ infine, calcolo del costo di prodotto; il calcolo prevede l'imputazione dei costi indiretti tramite il ciclo o la distinta base. Nel caso precedente, se un prodotto ha

assorbito unitariamente 1,5 ore del centro produttivo in questione, si vedrà attribuiti costi per 15 euro (1,5 per 10).

I punti critici.

La metodologia evidenziata presenta i seguenti punti di attenzione:

scelta dei driver di ribaltamento: la scelta deve essere compiuta considerando i seguenti aspetti:

- principio causale: il criterio di ribaltamento deve rappresentare nel miglior modo possibile l'assorbimento di risorse da parte dei centri di costo e dei prodotti;
- aspetti organizzativi: il driver deve focalizzare l'attenzione dei responsabili dei centri di costo sui costi il cui controllo è ritenuto strategico;
- semplicità: il risultato del calcolo deve essere comprensibile e trasparente.
- rappresentazione dell'azienda:

il modello per centri di costo sottintende una rappresentazione dell'azienda simile a quella riportata nella fig.2. Tale rappresentazione implica che il funzionamento dell'organizzazione avvenga per linee gerarchiche; ad esempio, il responsabile del centro di costo B non può disporre delle risorse del centro di costo A se non risalendo al responsabile comune C. Quindi, la logica tradizionale tende a rappresentare un modello di assorbimento delle risorse che, non corrispondendo con la realtà operativa, può generare un costo del prodotto distante dalla realtà.

Nel prossimo contributo, analizzeremo logiche evolute del calcolo del costo di prodotto finalizzate a superare i limiti del sistema descritto.

www.phedro.it – info@phedro.it