



**Università degli Studi *Mediterranea* di Reggio Calabria**  
**Dipartimento di Giurisprudenza, Economia e Scienze Umane (DIGIES)**

## **Lezione 3**

# **Contabilità analitica e Analisi dei costi**

**DOTT. GIUSEPPE VALENZA**

**Assegnista di Ricerca**

[giuseppe.valenza@unirc.it](mailto:giuseppe.valenza@unirc.it)

Corso di Controllo di gestione

Corso di Laurea in Scienze Economiche (L-33)

# La contabilità analitica (CO.AN.)



***Di cosa si occupa la contabilità analitica? Qual è il suo obiettivo?***

**Obiettivo: Determinazione dei costi, dei ricavi e dei risultati riferiti a particolari «oggetti»**

**Costi:** rappresentano un *assorbimento/consumo di risorse economiche*

**Ricavi:** rappresentano una *generazione di utilità economica/ricchezza*

**Risultati:** derivano dalla differenza fra ricavi e costi, e *rappresentano la ricchezza netta generata*

*Quali tipologie di «oggetti» è possibile prendere in considerazione nel controllo di gestione?*

- prodotti
- linee di prodotto
- categorie di clienti
- reparti, officine, laboratori
- rami, divisioni
- Aree Strategiche d’Affari (ASA)

L’azienda stessa è un «oggetto» (intesa come l’oggetto di massima ampiezza)

In estrema sintesi, la contabilità analitica non guarda all’intera azienda, ma alle sue parti (c.d. «segmenti»)

## Contabilità analitica (CO.AN.) (segue)



***Perché è utile monitorare i risultati di aree circoscritte dell'azienda? Perché si guarda alle parti anziché al tutto?***

### Per esprimere giudizi di efficienza interna

Ad esempio:

- I macchinari funzionano efficientemente?
- Quante risorse assorbono le officine?
- Quali sono i reparti più virtuosi?
- Quali unità organizzative non hanno sufficienti dotazioni di risorse?

### Per prendere decisioni aziendali basate su processi razionali

Ad esempio:

- È necessario sostituire gli impianti in quanto troppo obsoleti ed inefficienti?
- È necessario sostituire il responsabile di un'officina in quanto non in grado di gestire le risorse in dotazione?
- Si dovrebbe premiare il reparto più virtuoso per stimolare la performance degli altri reparti meno virtuosi?
- Si dovrebbero fornire maggiori risorse economiche a specifiche unità organizzative?
- Il prezzo di un prodotto garantisce adeguati margini di profitto?
- Conviene puntare esclusivamente sui prodotti che realizzano maggiori profitti?

# Contabilità analitica e contabilità generale: differenze

## CONTABILITÀ "GENERALE"



Classificazione dei costi che privilegia la *natura dei fattori produttivi* che li generano

In CO.GE. i costi si riferiscono a tutta l'azienda, cioè non fanno riferimento a specifiche "partizioni" di essa

In un certo senso, è come se l'azienda fosse una grande partizione di se stessa, ossia l'oggetto di imputazione dei costi non è una parte dell'azienda ma l'azienda stessa

In CO.GE., pertanto, non si ha la necessità di classificare i costi per destinazione, essi semplicemente vengono classificati **per natura**

(vedere bilancio civilistico)

## CONTABILITÀ "ANALITICA"



Classificazione dei costi che privilegia la *destinazione del fattore produttivo*

In CO.AN. i costi non si riferiscono all'intera azienda, ma a singole "partizioni" di essa (es. prodotti, reparti, aree, etc.)

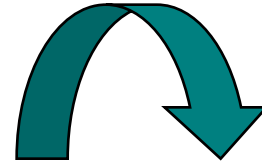
Pertanto si ha la necessità di classificare i costi **per destinazione**, in modo da attribuirli/imputarli a specifici "oggetti" da monitorare



# Costo di acquisto e costo di produzione: differenze

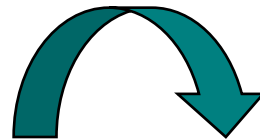


## Costo di acquisto



“la quantità che ha origine in uno scambio monetario posto in essere per **acquisire** un fattore produttivo a date condizioni di negoziazione” (Coda, 1968)

## Costo di produzione



“il valore monetario delle **risorse impiegate** per la realizzazione dei processi di produzione economica messi in atto dalle aziende” (Ceccherelli, 1936)

## Costo di acquisto e costo di produzione (segue)



Fra costo di acquisto e costo di produzione vi sono differenze non soltanto in termini concettuali, ma anche in termini di calcolo

### **La determinazione del costo d'acquisto è relativamente semplice**

Ciò perché il costo d'acquisto deriva da uno scambio monetario con terzi soggetti (es. fornitori di materie prime, prestatori di lavoro), pertanto la «misurazione» del costo è immediata ed attendibile soprattutto per via di un riferimento documentale (es. fatture d'acquisto, buste paghe dei dipendenti)

### **La determinazione dei costo di produzione è più complessa**

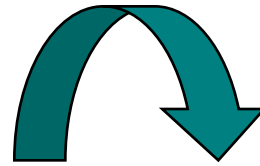
Ciò perché:

- il costo di produzione è connesso ai processi di impiego dei fattori produttivi
- i fattori produttivi vengono consumati/assorbiti per la realizzazione di un determinato prodotto o processo
- determinare il costo di produzione significa attribuire valori monetari di consumo delle risorse all'oggetto di calcolo attraverso procedimenti accurati e basati su ipotesi

➤ **Quindi, a differenza del costo d'acquisto, il costo di produzione è soggetto ad arbitrarietà ed incertezza nella determinazione**

# Gli oggetti di calcolo del costo di produzione

L'**oggetto** del costo di produzione è l'**entità** a cui viene riferito il calcolo del costo: esso può essere costituito da un'attività produttiva o da un risultato fisico tecnico parziale di un'attività produttiva (Coda, 1968)



Esempi di oggetti di calcolo del costo di produzione:

- **oggetti finali:** *prodotti/servizi*
- **oggetti intermedi:**
  - *unità produttive* (es. stabilimenti, reparti, officine, impianti di produzione, etc.)
  - *fasi in cui si articola il processo produttivo* (assemblaggio, verniciatura, imballaggio, stoccaggio, etc.)
  - *funzioni aziendali* (es. produzione, logistica, ricerca & sviluppo, amministrazione, vendita, etc.)
  - *classi di clienti* (es. costi di produzione clienti nazionali vs. clienti esteri, costi di produzione clienti fascia medio-alta vs. clienti fascia bassa, etc.)
  - *aree geografiche* (es. costi di produzione area asiatica vs. area europea)
  - *ASA (Aree Strategiche d'Affari)* (es. confronti fra costi delle diverse ASA)

# La classificazione dei costi

- *costi diretti e costi indiretti*
- *costi variabili e costi fissi*
- *costi fissi specifici e costi fissi comuni*
- *costi indiretti comuni e costi indiretti congiunti*
- *costi di prodotto e costi di periodo*
- *costi eliminabili e ineliminabili*
- *costi rilevanti, costi irrilevanti e costi figurativi*
- *costi di breve e costi di lungo periodo*
- *costi out of pocket, costi contabili e costi opportunità*
- *costi controllabili e non controllabili*

Categorie che trovano largo utilizzo per la **conoscenza del costo di produzione di un prodotto**

Categorie che trovano largo utilizzo per l'**orientamento delle decisioni del management**



## La classificazione dei costi *(segue)*

### ***Costi diretti e costi indiretti***

I **costi diretti** di un prodotto sono costi direttamente imputabili al prodotto, in quanto connessi a quei fattori produttivi che sono impiegati *in via esclusiva* per l'ottenimento del prodotto

Es. se il prodotto è una camicia, sono costi diretti i costi del tessuto, del filo, dei bottoni, delle ore di manodopera diretta delle operaie impiegate nella produzione e confezionamento

Esiste quindi una relazione diretta, oggettivamente misurabile, fra fattore produttivo e unità di prodotto: conoscendo gli standard di produzione, è possibile sapere che per realizzare una camicia sono necessari tot. metri quadrati di tessuto, tot. metri di filo, tot. numero di bottoni, tot. ore di MOD, etc.

I **costi indiretti** di un prodotto sono costi non direttamente imputabili al prodotto, in quanto connessi a fattori produttivi impiegati per la realizzazione di più produzioni

Es. se un'azienda produce camicie e cravatte, i costi dell'affitto del magazzino in cui vengono stoccati i due prodotti rappresentano costi indiretti per entrambi i prodotti

Es. ammortamento degli impianti

## La classificazione dei costi *(segue)*

### ***Costi variabili e costi fissi***

I **costi variabili** sono costi che variano in funzione del volume di produzione (es. materie prime, manodopera diretta)

I **costi fissi** sono costi che non variano al variare del volume di produzione (es. stipendi direzionali e impiegatizi, costi di illuminazione, costi del servizio di vigilanza dei magazzini, assicurazioni, canoni di locazione)

A ben vedere, si hanno anche dei **costi semi-variabili (o costi misti)** (Brusa, 2012), che sono in parte variabili e in parte fissi (es. energia elettrica per forza motrice, dove i costi sono legati ad un canone fisso e ad una parte variabile in base al consumo), anche se parte della dottrina non riconosce questa categoria, preferendo trattare separatamente la parte fissa come costo fisso e la parte variabile come costo variabile

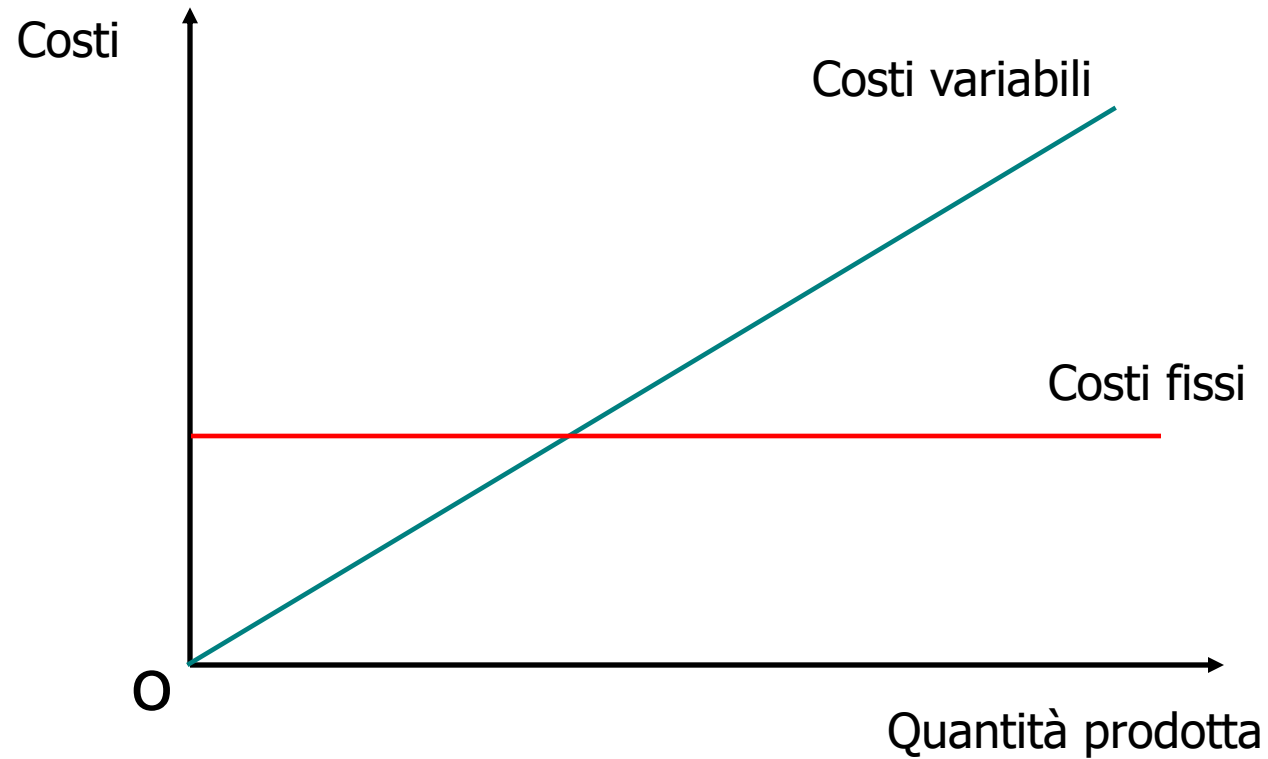
*Che relazione c'è fra costi diretti/indiretti e variabili/fissi?*

- tutti i costi diretti sono anche variabili (es. materie prime, manodopera diretta)
- i costi indiretti possono variabili (es. costi di energia elettrica per gli impianti) oppure fissi (es. quote di ammortamento degli impianti)

## La classificazione dei costi (segue)



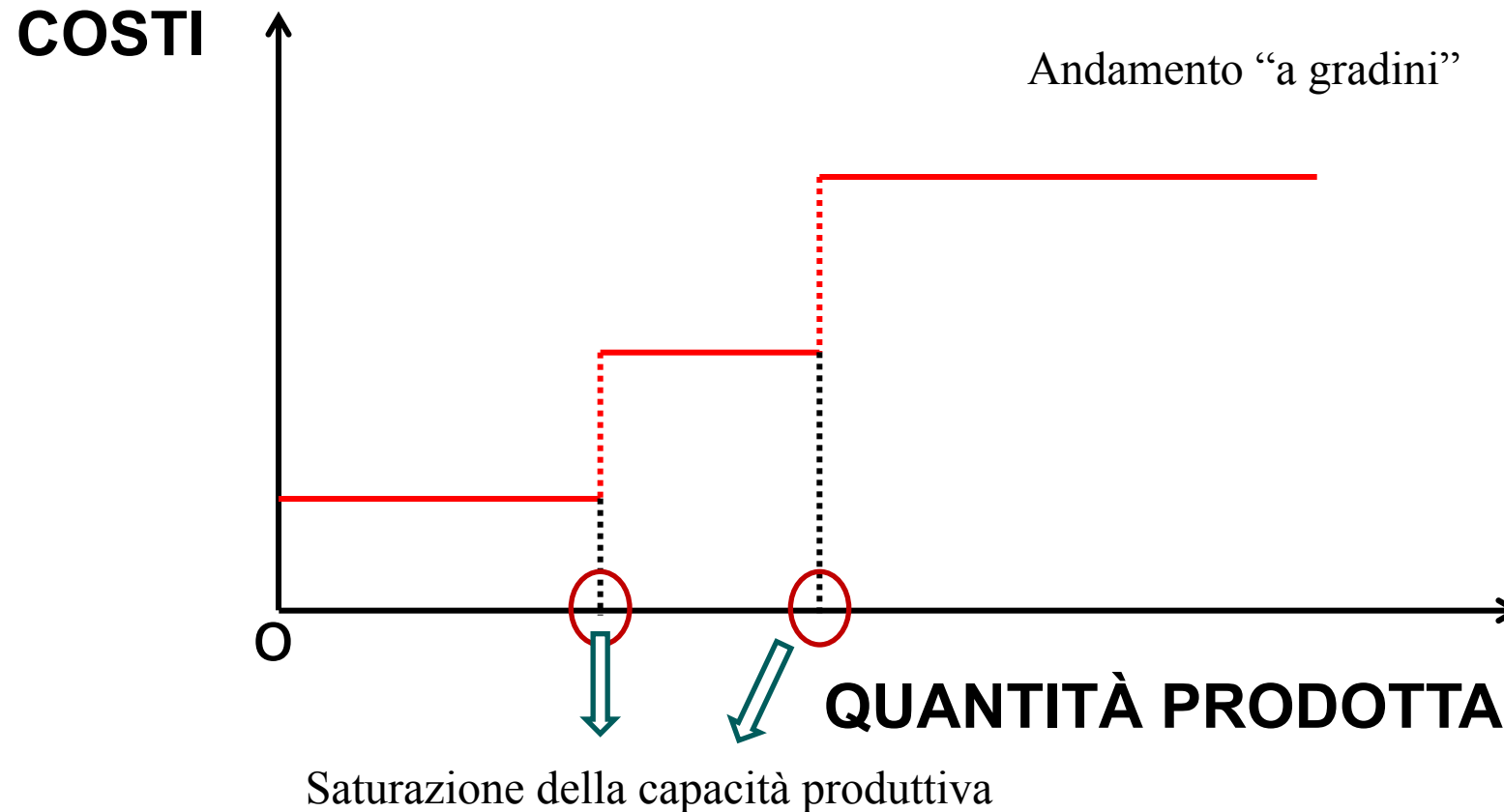
### Andamento grafico dei costi variabili e dei costi fissi



## La classificazione dei costi (segue)



In realtà, però, i costi fissi, raggiunta la saturazione della capacità produttiva, aumentano a seguito dei nuovi investimenti necessari per aumentare la capacità produttiva



## La classificazione dei costi *(segue)*

### **Costi fissi specifici e costi fissi comuni**

Si tratta, in generale, di costi *generati da una struttura produttiva* (es. impianti produttivi), e in quanto costi di struttura sono fissi (es. ammortamenti industriali)

- **Costi fissi specifici:** sono costi fissi legati in maniera biunivoca ad una sola produzione
- **Costi fissi comuni:** sono costi fissi legati a più produzioni

### **Costi indiretti comuni e costi indiretti congiunti**

- **Costi indiretti comuni:** sono costi indiretti che scaturiscono dalla presenza di un fattore produttivo che viene utilizzato per la produzione di più prodotti, pertanto *il costo di quel fattore produttivo è comune a più prodotti* (es. se il fattore produttivo «impianti» viene utilizzato per produrre due prodotti, tipo camicie e cravatte, il costo degli impianti è indiretto comune)
- **Costi indiretti congiunti:** sono costi indiretti che scaturiscono dalla presenza di un fattore produttivo che vincola il mix dei prodotti, pertanto *i costi di quel fattore produttivo sono congiunti, ossia indivisibili* (es. il fattore produttivo «impianti» produce inevitabilmente una certa quantità di vino e vinaccia, c.d. «mix»: in questo caso i costi dell'impianto sono vincolati al mix produttivo, e quindi congiunti, perché non si può sostenere una quota di costo indiretto per produrre vino senza sostenere una quota di costo indiretto per produrre vinaccia)

## La classificazione dei costi *(segue)*

### Costi di prodotto e costi di periodo

- **Costi di prodotto:** sono i costi relativi a tutti quei fattori produttivi e risorse che vengono utilizzate per la realizzazione del prodotto (costi imputati al prodotto) [es. materie prime]
- **Costi di periodo:** includono tutte le restanti voci di costo (costi imputati all'esercizio amministrativo in generale) [es. stipendi dell'area amministrativa]

### Costi eliminabili e ineliminabili

- **Costi eliminabili:** si possono eliminare senza compromettere la produzione generale dell'azienda (mix)
- **Costi ineliminabili:** la loro eliminazione compromette la produzione generale dell'azienda (mix)

*Se il fattore produttivo che genera il costo è utilizzato in via esclusiva per la realizzazione di una data produzione, la sua eliminazione non comprometterebbe la produzione di altri prodotti (quindi il fattore produttivo/costo è eliminabile)*

Ne consegue che:

- *tutti i costi fissi specifici sono eliminabili*
- *i costi fissi comuni sono ineliminabili* (in quando devono essere comunque sostenuti per non compromettere la fabbricazione di altri prodotti che configurano il mix di produzione)

## La classificazione dei costi *(segue)*

### **Costi rilevanti, costi irrilevanti e costi figurativi**

Sono categorie di costo che entrano in gioco nelle scelte fra alternative di investimento diverse

**Costi rilevanti:** sono costi che *differiscono* in base alla diversa alternative di scelta, e pertanto influenzano il giudizio di convenienza fra le diverse alternative (es. scelta del tipo di materie prime per realizzare un prodotto)

**Costi irrilevanti:** *sono presenti in egual misura* nelle diverse alternative, quindi si sostengono a prescindere e non influenzano la decisione fra le varie alternative (es. stipendi direzionali)

**Costi figurativi o virtuali** sono generalmente costi che non si sostengono effettivamente, ma entrano in gioco nelle decisioni di investimento fra alternative diverse:

- interessi di computo, ossia gli interessi attivi che si percepirebbero se si investisse il capitale proprio investito in azienda in investimenti finanziari alternativi (il riferimento è il tasso di interesse del mercato a medio-lungo termine, es. bond privati o titoli di Stato)
- stipendi direzionali, ossia lo stipendio che l'imprenditore percepirebbe se fosse pagato come un dirigente di pari livello e medesimo settore (egli percepisce utili, ma non uno stipendio come amministratore)
- fitti figurativi, che si hanno quando la proprietà cede in uso all'azienda immobili o stabili a titolo gratuito (sono potenziali fitti passivi se questi beni venissero a mancare)

## La classificazione dei costi *(segue)*

### Costi di breve periodo e costi di lungo periodo

**Costi di breve periodo:** sono connessi alla gestione corrente e alle strutture produttive in essere (es. costi di acquisto di materie prime)

**Costi di lungo periodo:** sono connessi al cambiamento o a modificazioni strutturali (es. acquisto di macchinari industriali)

In generale:

- nel breve periodo, possiamo avere costi variabili e costi fissi (nel breve periodo infatti è possibile influenzare l'ammontare dei soli costi variabili)
- nel lungo periodo, tutti i costi sono variabili (in quanto è possibile effettuare investimenti di lungo periodo, pertanto i costi dei beni a fecondità ripetuta sono variabili)

### Costi out of pocket, costi contabili e costi opportunità

- I **costi out of pocket** sono costi che fanno sorgere un debito verso terzi, pertanto *si tradurranno in un esborso finanziario* (es. costi per materie prime da cui sorge un debito v/fornitori)
- I **costi contabili** (o **costi non monetari**) non si traducono in esborsi finanziari (es. ammortamenti)
- I **costi opportunità** sono costi (mancati ricavi o mancati risparmi di costo) che si rilevano nel momento in cui, in presenza di risorse limitate, l'azienda avrebbe potuto optare per alternative migliori (es. il costo opportunità della liquidità in eccesso)



## La classificazione dei costi *(segue)*



### *Costi controllabili e costi non controllabili*

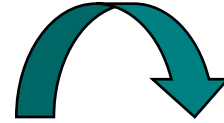
- I **costi di controllabili** sono costi la cui entità dipende dalle *leve gestite da un responsabile*, il quale ha quindi la possibilità di influire sul livello del costo (es. per un responsabile della produzione, i costi delle materie prime e della manodopera diretta sono costi controllabili)
- I **costi non controllabili** non possono essere modificati in virtù del fatto che *un responsabile non possiede il potere di incidere sulle leve che ne determinano l'entità* (es. per un responsabile della produzione, il costo di un nuovo stabilimento non è controllabile perché la leva decisionale è di competenza dell'Alta Direzione)

In prima approssimazione:

- tutti costi variabili sono *costi controllabili* (in quanto generalmente il responsabile della produzione ha il potere di prendere decisioni sull'impiego dei fattori produttivi variabili)
- i costi indiretti fissi, *se connessi a strutture direttamente governate dal responsabile, sono considerati controllabili*
- i costi indiretti fissi, *se connessi a strutture non direttamente governate dal responsabile, sono considerati non controllabili*

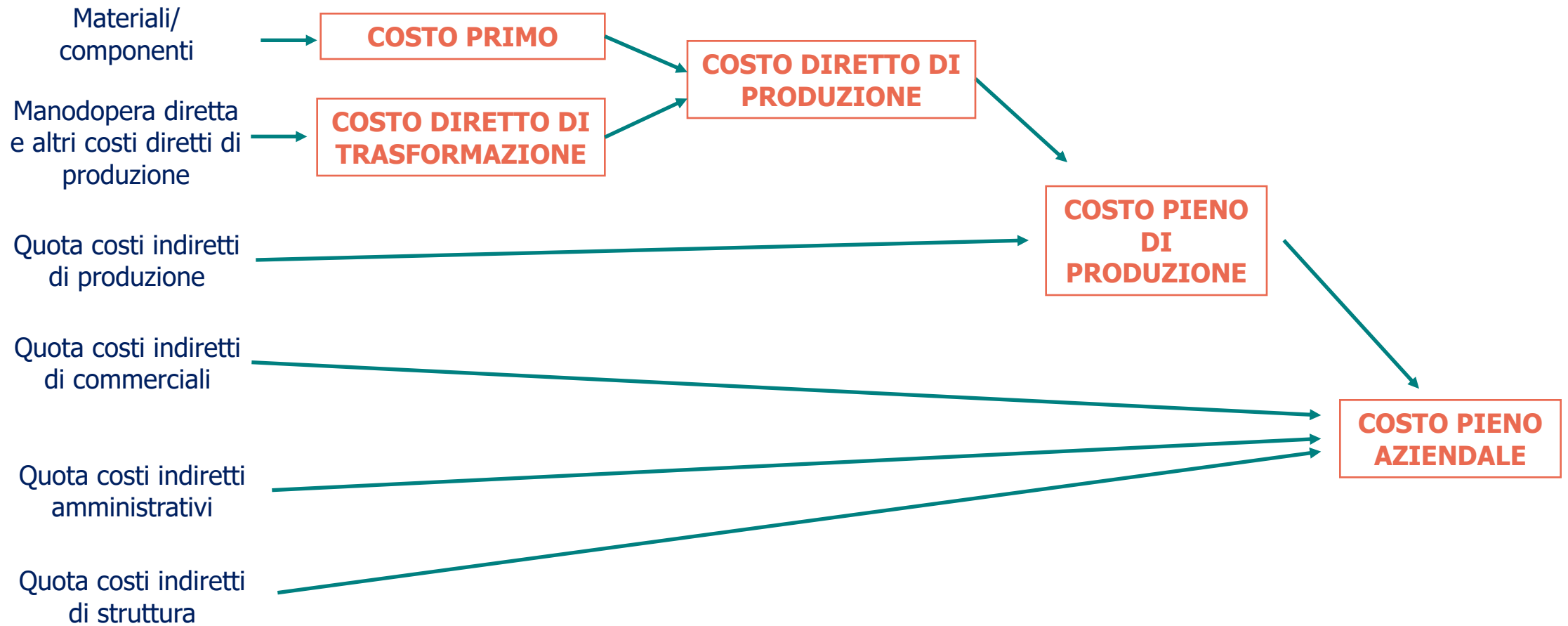
# Le configurazioni di costo del prodotto

Quando l'oggetto di calcolo è il prodotto, è possibile individuare diverse **configurazioni di costo**



- *costo primo*: coincide con il valore delle materie prime impiegate per la realizzazione del prodotto
- *costo diretto di trasformazione*: coincide con il valore dei fattori diretti di trasformazione per la realizzazione del prodotto (soprattutto manodopera diretta e altri costi diretti di produzione)
- *costo diretto di produzione (o fabbricazione)*: **costo primo** (*materie prime*) + **costo diretto di trasformazione** (*manodopera diretta*)
- *costo variabile di produzione (o fabbricazione)*: **costo diretto di produzione** + **altri costi variabili di produzione** (es. parte variabile dell'energia elettrica)
- *costo variabile aziendale*: **costo variabile di produzione** + **altri costi variabili** (es. provvigioni agli agenti di vendita)
- *costo pieno di produzione (o fabbricazione)*: **costo diretto di produzione** + **quote di costi indiretti di produzione** (es. quote di ammortamenti degli impianti produttivi)
- *costo pieno aziendale (o costo completo)*: **costo pieno di produzione** + **altre quote di costi indiretti** (es. quote di costi commerciali, amministrativi, generali e di struttura, etc.)

# Le configurazioni di costo del prodotto (segue)



## Le configurazioni di costo del prodotto *(segue)*



Vergara (2004) propone un'impostazione più semplice ed immediata. Dalla più elementare alla più complessa, si hanno le seguenti configurazioni di costo:

### **COSTO PRIMO** (*ottica direct costing*)

Sommatoria di tutti i costi diretti (es. materie prime, mano d'opera diretta)



### **COSTO COMPLESSIVO o COSTO PIENO** (*ottica full costing*)

Sommatoria costi diretti (**costo primo**) + quote di costi indiretti (es. costi comuni, amministrativi, commerciali)



### **COSTO ECONOMICO-TECNICO**

Sommatoria costi diretti e indiretti (**costo complessivo**) + costi figurativi/virtuali (es. fitti figurativi, salario direzionale)

## Le configurazioni di costo del prodotto (segue)

Costo primo

Costi diretti

Costo pieno

Costi diretti

Quote di  
costi indiretti

Costo  
economico-  
tecnico

Costi diretti

Quote di  
costi indiretti

Costi  
figurativi