



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

**Lezione 8**  
**Il sistema di misurazione dei costi a valori preventivi:  
l'analisi degli scostamenti**

**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)

## Funzioni dei costi standard

I costi standard assolvono a quattro principali funzioni:

- **funzione di PROGRAMMAZIONE**
- **funzione di CONTROLLO**
- funzione MOTIVAZIONALE
- funzione CONTABILE

### Funzione di programmazione

Quando si determinano i costi standard, si definiscono dei *costi-obiettivo in termini di acquisizione/impiego dei fattori produttivi*

La misurazione degli standard consente quindi di determinare a preventivo in maniera analitica le risorse da acquisire e da impiegare nel periodo oggetto di programmazione

### Funzione di controllo

I costi standard sono *parametri di riferimento (benchmark)* che rappresentano aspettative di performance da confrontare con le performance effettive

Il confronto fra costi standard (costi a preventivo) e costi effettivi (costi a consuntivo) è definita «analisi degli scostamenti»

## Funzioni dei costi standard *(segue)*

L'analisi degli scostamenti è alla base del *meccanismo di retroazione* (o meccanismo di feedback), che utilizza le informazioni sugli scostamenti per *intraprendere azioni correttive*

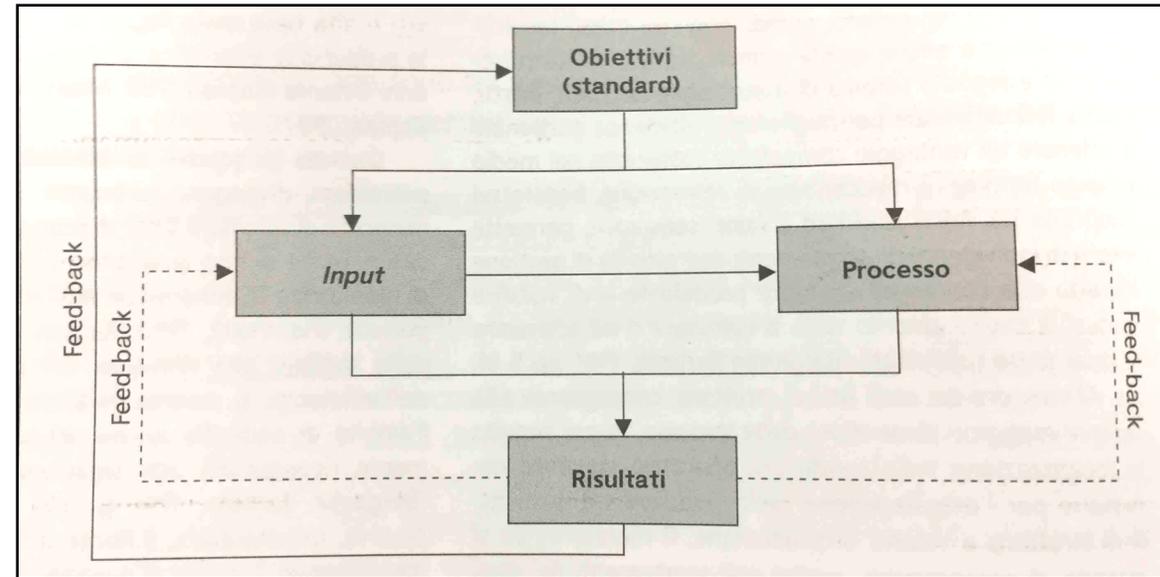
Caratteri del meccanismo di retroazione:

- Gli **input** vengono immessi nel **processo**, ottenendo i **risultati**
- I risultati (costi effettivi) vengono confrontati con i costi standard (costi a preventivo), ottenendo un **feedback**
- Il feedback è un'informazione che dice se c'è stato o meno uno scostamento
- ✓ se non c'è stato uno scostamento, generalmente *non si intraprendono azioni correttive*
- ✓ se c'è stato uno scostamento, si cerca di capire l'entità ma soprattutto la causa dello scostamento al fine di *intraprendere azioni correttive*

Le azioni correttive possono riguardare:

- modifiche negli obiettivi (ridefinizione dei costi standard)
- modifiche nell'attività di acquisizione delle risorse (input)
- modifiche nei processi di trasformazione fisico-tecnica (processo)

## Funzioni dei costi standard (segue)



Si parla di «**modello di controllo cibernetico**», perché l'azienda è vista come un sistema capace di autoregolarsi (in termini di obiettivi, input e processo di trasformazione) *in funzione dei feedback ricevuti dall'analisi degli scostamenti*

## L'analisi degli scostamenti: aspetti generali

# L'analisi degli scostamenti si basa sul confronto tra valori preventivi e valori consuntivi

Il processo si articola in 3 fasi:

- rilevazione degli scostamenti globali per ciascuna categoria di fattore produttivo
  - rilevazione degli scostamenti elementari per ciascuna categoria di fattore produttivo
  - interpretazione degli scostamenti elementari per ciascuna categoria di fattore produttivo
- 
- ❖ Lo **scostamento globale** consente di verificare se c'è stata una discrepanza fra i *costi standard (programmati o ex ante)* e i *costi effettivamente sostenuti (effettivi o ex post)*
  - ❖ Gli **scostamenti elementari** consentono di individuare le cause alla base dello scostamento globale
  - ❖ L'**interpretazione** degli scostamenti consente di individuare eventuali azioni correttive (meccanismo di feedback)



## L'analisi degli scostamenti: aspetti generali *(segue)*

Si usa distinguere due tipologie di analisi:

- analisi degli scostamenti dei costi variabili
- analisi degli scostamenti dei costi fissi



# Scostamento dei costi variabili



## Scostamento globale dei costi variabili

Lo scostamento globale dei costi variabili consente di verificare se c'è stata una discrepanza fra i *costi standard (programmati o ex ante)* e i *costi effettivamente sostenuti (effettivi o ex post)* relativamente ai fattori produttivi diretti

Gli scostamenti globali vanno calcolati con riferimento a ciascun fattore produttivo diretto, quindi:

- **scostamento globale dei costi della materia prima**
- **scostamento globale dei costi della manodopera diretta**

Ogni scostamento globale può essere scomposto in tre scostamenti elementari:

- scostamento di *volume*
- scostamento di *efficienza*
- scostamento di *prezzo/costo*

# Scostamento dei costi variabili (segue)

## Schema riassuntivo degli scostamenti dei costi variabili



## Scostamento dei costi variabili (segue)

### Scostamento globale del costo della materia prima

=

Costi di budget totali della materia prima a livello di produzione programmata

[Prezzo unit. standard della MP ( $P_s$ ) x Quantità standard della MP ( $Q_s$ ) x Volume di produzione programmato ( $V_p$ )]

-

Costi effettivi totali della materia prima

[Prezzo unit. effettivo della MP ( $P_e$ ) x Quantità effettiva della MP ( $Q_e$ ) x Volume di produzione effettivo ( $V_e$ )]

- Il primo elemento indica il valore totale dei costi attesi di consumo della materia prima per realizzare la produzione programmata (*valore a preventivo*)
- Il secondo elemento indica il valore totale dei costi effettivamente sostenuti di materia prima per realizzare la produzione effettiva (*valore a consuntivo*)

Generalmente, in presenza di scostamento, questo è *negativo*: ciò significa che i valori a consuntivo sono maggiori di quelli a preventivo (es. a causa di stime eccessivamente ottimistiche)

Questo scostamento potrebbe derivare:

- un differente *volume effettivo* rispetto a quanto *programmato*
- una differente *quantità effettiva* rispetto quella *standard*
- un differente *prezzo effettivo* rispetto a quello *standard*



## Scostamento dei costi variabili (segue)



### Scostamento di volume della materia prima

=

Costi di budget totali della materia prima a livello di produzione programmata

[Prezzo unit. standard della MP (Ps) x Quantità standard MP (Qs) x **Volume di produzione programm. (Vp)**]

-

Costi di budget totali della materia prima a livello di produzione effettiva

[Prezzo unit. standard della MP (Ps) x Quantità standard della MP (Qs) x **Volume di produzione effettivo (Ve)**]

L'unico elemento che differisce fra le due espressioni è il volume di produzione, programmati nel primo caso ed effettivi nel secondo caso: pertanto, se c'è uno scostamento, questo va imputato alle differenze dei volumi di produzione

- se c'è **scostamento negativo**, significa che ciò è dovuto ad un *volume di produzione effettivo maggiore di quello programmato*
- se c'è **scostamento positivo**, significa che ciò è dovuto ad un *volume di produzione effettivo minore di quello programmato*

Interpretazione: generalmente gli scostamenti di volume dipendono da decisioni prese dall'*Alta Direzione* in corso d'anno, la quale decide a seguito di cambiamenti di contesto (es. dinamiche del mercato, aumento della domanda, politiche commerciali) di aumentare o ridurre il volume produttivo rispetto a quello programmato

## Scostamento dei costi variabili (segue)



### Scostamento di efficienza della materia prima

=

Costi di budget totali della materia prima a livello di produzione effettiva

[Prezzo unit. standard della MP (Ps) x **Quantità standard della MP (Qs)** x Volume di produzione effettiva (Ve)]

-

Costi totali della quantità effettiva di materia prima valorizzata a prezzi standard

[Prezzo unit. standard della MP (Ps) x **Quantità effettiva della MP (Qe)** x Volume di produzione effettiva (Ve)]

L'unico elemento che differisce fra le due espressioni è la quantità, standard nel primo caso ed effettiva nel secondo caso: pertanto, se c'è uno scostamento, questo va imputato alle differenze fra quantità

- se c'è scostamento negativo, significa che *la quantità di materia prima effettivamente impiegata è stata maggiore rispetto quella standard/prevista* (**scostamento negativo di efficienza, aggravio di costo**)
- se c'è scostamento positivo, significa che *la quantità di materia prima effettivamente impiegata è stata minore rispetto quella standard/prevista* (**scostamento positivo di efficienza, risparmio di costo**)

Interpretazione: il soggetto che risponde degli scostamenti è il *responsabile della produzione*, dato che gestisce il corretto impiego della materia prima. Le azioni correttive possono essere premianti per scostamento positivo (es. aumento dello stipendio, avanzamenti di carriera) o punitive per scostamento negativo (es. sostituzione con altro responsabile)

## Scostamento dei costi variabili (segue)



### Scostamento di prezzo/costo della materia prima

=

Costi totali della quantità effettiva di materia prima valorizzata a prezzi standard

[**Prezzo unit. standard della MP (Ps)** x Quantità effettiva della MP (Qe) x Volume di produzione effettivo (Ve)]

-

Costi effettivi totali della materia prima

[**Prezzo unit. effettivo della MP (Pe)** x Quantità effettiva della MP (Qe) x Volume di produzione effettivo (Ve)]

L'unico elemento che differisce fra le due espressioni è il prezzo, standard nel primo caso ed effettiva nel secondo caso: pertanto, se c'è uno scostamento, questo va imputato alle differenze fra prezzi

- se c'è scostamento negativo, significa che il *prezzo di acquisto della materia prima è stato maggiore rispetto quello standard/previsto* (**scostamento negativo di prezzo, aggravio di costo**)
- se c'è scostamento positivo, significa che il *prezzo di acquisto della materia prima è stato minore rispetto quello standard/previsto* (**scostamento positivo di prezzo, risparmio di costo**)

Interpretazione: il soggetto che risponde degli scostamenti è il *responsabile degli acquisti*, in quanto gestisce l'acquisto della materia prima. Le azioni correttive possono essere premianti per scostamento positivo (es. aumento dello stipendio, avanzamenti di carriera) o punitive per scostamento negativo (es. sostituzione con altro responsabile). In alcuni casi *il soggetto potrebbe non essere responsabile dello scostamento* (es. aumenti dei prezzi di mercato non previsti)

## Scostamento dei costi variabili (segue)

### Scostamento globale del costo della manodopera diretta

$$\begin{aligned} &= \\ &\text{Costi di budget totali della manodopera diretta a livello di produzione programmata} \\ &[\text{Costo orario standard della MOD (Ps) x Quantità standard della MOD (Qs) x Volume di produzione programmato (Vp)}] \\ &- \\ &\text{Costi effettivi totali della manodopera diretta} \\ &[\text{Costo orario effettivo della MOD (Pe) x Quantità effettiva della MOD (Qe) x Volume di produzione effettivo (Ve)}] \end{aligned}$$

- Il primo elemento indica il valore totale dei costi attesi di manodopera diretta per realizzare la produzione programmata (valore a preventivo)
- Il secondo elemento indica il valore totale dei costi effettivamente sostenuti di manodopera diretta per realizzare la produzione effettiva (valore a consuntivo)

In generale, in presenza di scostamento, questo è negativo: ciò significa che *i valori a consuntivo sono maggiori di quelli a preventivo* (es. stime eccessivamente ottimistiche)

Questo scostamento potrebbe derivare:

- un differente *volume effettivo* rispetto a quanto *programmato*
- una differente *quantità effettiva* rispetto quella *standard*
- un differente *prezzo effettivo* rispetto a quello *standard*



## Scostamento dei costi variabili *(segue)*

### Scostamento di volume della manodopera diretta

$$\begin{aligned} &= \\ &\text{Costi di budget totali della manodopera diretta a livello di produzione programmata} \\ &[\text{Costo orario standard MOD (Ps)} \times \text{Quantità standard della MOD (Qs)} \times \mathbf{\text{Vol. di prod. programm. (Vp)}}] \\ &- \\ &\text{Costi di budget totali della manodopera diretta a livello di produzione effettiva} \\ &[\text{Costo orario standard MOD (Ps)} \times \text{Quantità standard della MOD (Qs)} \times \mathbf{\text{Vol. di prod. effettivo (Ve)}}] \end{aligned}$$

L'unico elemento che differisce fra le due espressioni è il volume di produzione, programmati nel primo caso ed effettivi nel secondo caso: pertanto, se c'è uno scostamento, questo va imputato alle differenze dei volumi di produzione

- se c'è **scostamento negativo**, significa che ciò è dovuto ad un *volume di produzione effettivo maggiore di quello programmato*
- se c'è **scostamento positivo**, significa che ciò è dovuto ad un *volume di produzione effettivo minore di quello programmato*

Interpretazione: generalmente gli scostamenti di volume dipendono da decisioni prese dall'*Alta Direzione* in corso d'anno, che decide a seguito di cambiamenti di contesto (es. aumento della domanda, dinamiche del mercato, politiche commerciali) di aumentare o ridurre il volume produttivo rispetto a quello programmato

## Scostamento dei costi variabili (segue)



### Scostamento di efficienza della manodopera diretta

=

Costi di budget totali della manodopera diretta a livello di produzione effettiva

[Costo orario standard MOD (Ps) x **Quantità standard della MOD (Qs)** x Volume di produz. effettivo (Ve)]

-

Costi totali della quantità effettiva della manodopera diretta valorizzata a prezzi standard

[Costo orario standard MOD (Ps) x **Quantità effettiva della MOD (Qe)** x Volume di produz. effettivo (Ve)]

L'unico elemento che differisce fra le due espressioni è la quantità, standard nel primo caso ed effettiva nel secondo caso: pertanto, se c'è uno scostamento, questo va imputato alle differenze fra quantità

- se c'è scostamento negativo, significa che *la quantità di manodopera diretta effettivamente impiegata è stata maggiore rispetto quella standard/prevista* (**scostam. negativo di efficienza, aggravio di costo**)
- se c'è scostamento positivo, significa che *la quantità di manodopera diretta effettivamente impiegata è stata minore rispetto quella standard/prevista* (**scostam. positivo di efficienza, risparmio di costo**)

Interpretazione: il soggetto che risponde degli scostamenti è il *responsabile della produzione*, che gestisce il corretto impiego della manodopera diretta. Le azioni correttive possono essere premianti per scostamento positivo (es. aumento dello stipendio, avanzamenti di carriera) o punitive per scostamento negativo (es. sostituzione con altro responsabile)

## Scostamento dei costi variabili (segue)

### Scostamento di prezzo/costo della manodopera diretta

=

Costi totali della quantità effettiva di manodopera diretta valorizzata a prezzi standard  
[**Costo orario standard della MOD (Ps)** x Quantità effettiva della MOD (Qe) x Vol. di prod. effettivo (Ve)]

-

Costi effettivi totali della manodopera diretta  
[**Costo orario effettivo della MOD (Pe)** x Quantità effettiva della MOD (Qe) x Vol. di prod. effettivo (Vp)]

L'unico elemento che differisce fra le due espressioni è il prezzo, standard nel primo caso ed effettivo nel secondo caso: pertanto, se c'è uno scostamento, questo va imputato alle differenze fra prezzi

- se c'è scostamento negativo, significa che *il costo di acquisto della manodopera diretta è stato maggiore rispetto quello standard/previsto* (**scostamento negativo di prezzo, aggravio di costo**)
- se c'è scostamento positivo, significa che *il costo di acquisto della manodopera diretta è stato minore rispetto quello standard/previsto* (**scostamento positivo di prezzo, risparmio di costo**)

Interpretazione: generalmente non c'è un soggetto che risponde degli scostamenti, per via della forte regolamentazione del settore del lavoro (es. aumenti salariali in forza di legge)



# Scostamento dei costi fissi



## Scostamento globale dei costi fissi

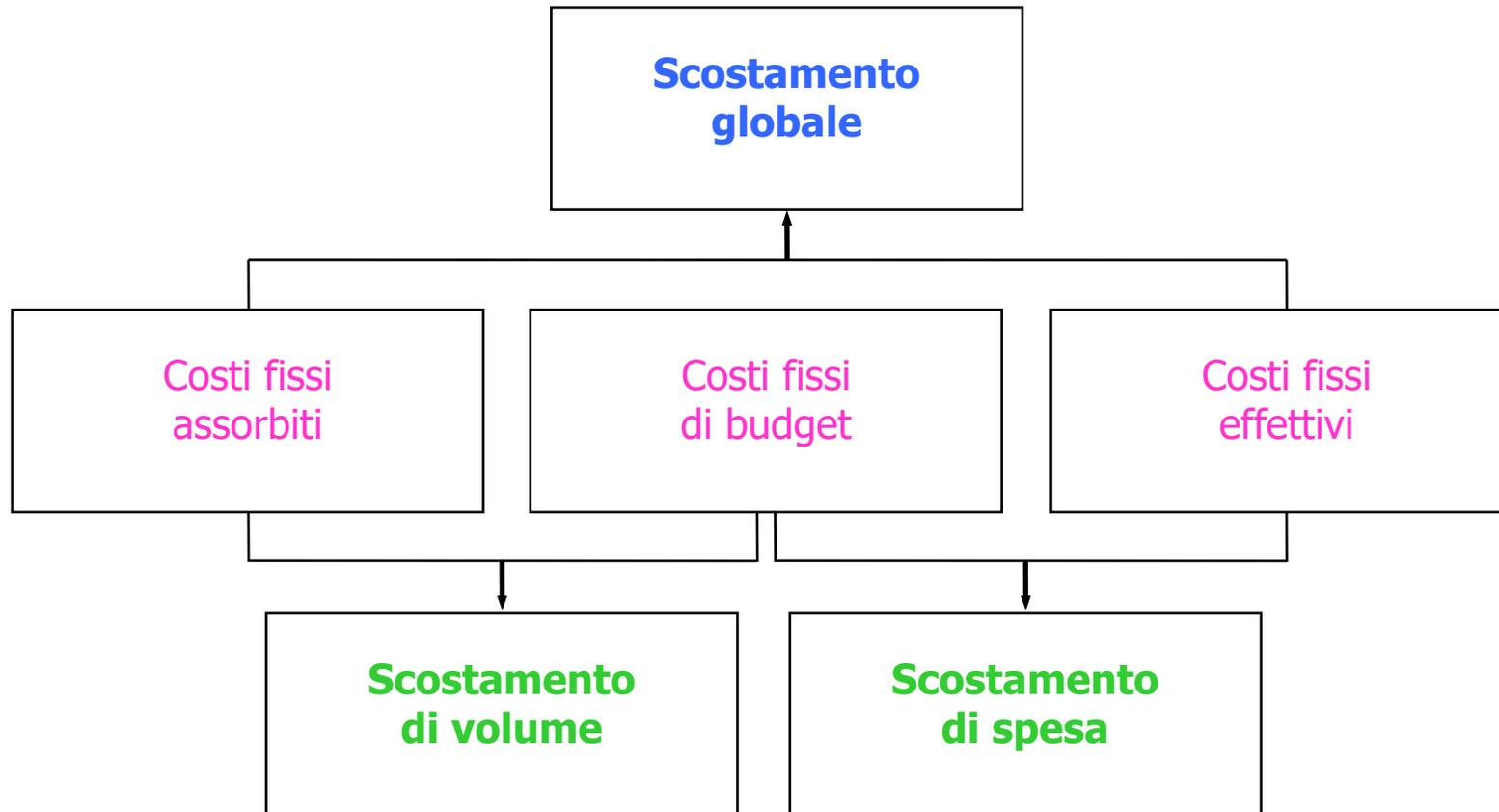
Lo scostamento globale dei costi fissi consente di verificare se c'è stata una discrepanza fra i *costi standard (programmati o ex ante)* e i *costi effettivamente sostenuti (effettivi o ex post)*

Lo scostamento globale dei costi fissi può essere scomposto in due scostamenti elementari:

- scostamento di *volume*
- scostamento di *spesa*

# L'analisi degli scostamenti dei costi fissi

Schema riassuntivo degli scostamenti dei costi fissi



# Scostamento dei costi costi fissi

## Scostamento globale dei costi fissi

=

Costi fissi assorbiti

[Prezzo unit. standard del fattore fisso ( $P_s$ ) x Quantità standard del fattore fisso per realizzare una unità di prodotto ( $Q_s$ ) x Vol. di prod. effettivo ( $V_e$ )]

-

Costi fissi effettivi

[Prezzo effettivo del fattore fisso ( $P_e$ ) x Quantità effettiva del fattore fisso per realizzare una unità di prodotto ( $Q_e$ ) x Vol. di prod. effettivo ( $V_e$ )]

- La prima espressione indica il valore totale dei costi fissi di un fattore produttivo attesi per realizzare la produzione effettiva
- La seconda espressione indica il valore totale dei costi fissi di un fattore produttivo effettivamente sostenuti per realizzare la produzione effettiva

Si può essere in presenza di:

- **scostamento negativo:** la seconda espressione è > della prima, pertanto il valore totale dei costi fissi effettivi è stato maggiore di quello atteso a parità di produzione effettiva
- **scostamento positivo:** la seconda espressione è < della prima, pertanto il valore totale dei costi fissi effettivi è stato minore di quello atteso a parità di produzione effettiva



# Scostamento dei costi costi fissi

## Scostamento di volume dei costi fissi

=

Costi fissi assorbiti

[Prezzo standard del fattore fisso (Ps) x Quantità standard del fattore fisso per realizzare una unità di prodotto (Qs) x  
**Vol. di prod. effettivo (Ve)**]

-

Costi fissi di budget

[Prezzo standard del fattore fisso (Ps) x Quantità standard del fattore fisso per realizzare una unità di prodotto (Qs) x  
**Vol. di prod. programmato (Vp)**]

L'unico elemento che differisce fra le due espressioni è il volume di produzione, effettivi nel primo caso e programmati nel secondo caso: pertanto, se c'è uno scostamento, questo va imputato alle differenze dei volumi di produzione

- se c'è **scostamento negativo**, significa che ciò è dovuto ad un *volume di produzione effettivo minore di quello programmato (scostamento sfavorevole/sotto-assorbimento, perché i costi fissi totali si ripartiscono su un numero inferiore di prodotti rispetto a quello previsto, pertanto il costo unitario di prodotto aumenta rispetto quanto previsto)*



## Scostamento dei costi costi fissi

- se c'è **scostamento positivo**, significa che ciò è dovuto ad un *volume di produzione effettivo maggiore di quello programmato* (**scostamento favorevole/sovra-assorbimento**, perché *i costi fissi totali si ripartiscono su un numero maggiore di prodotti rispetto a quello previsto, pertanto il costo unitario di prodotto diminuisce rispetto quanto previsto*)

Interpretazione: generalmente gli scostamenti di volume dipendono da decisioni prese dall'*Alta Direzione* in corso d'anno, che decide a seguito di cambiamenti di contesto (es. aumento della domanda, dinamiche del mercato, politiche commerciali) di aumentare o ridurre il volume produttivo rispetto a quello programmato



# Scostamento dei costi costi fissi

## Scostamento di spesa dei costi fissi

=

Costi fissi di budget

[Prezzo standard del fattore fisso ( $P_s$ ) x Quantità standard del fattore fisso per realizzare una unità di prodotto ( $Q_s$ ) x Vol. di prod. programmato ( $V_p$ )]

-

Costi fissi effettivi

[Prezzo effettivo del fattore fisso ( $P_e$ ) x Quantità effettiva del fattore fisso per realizzare una unità di prodotto ( $Q_e$ ) x Vol. di prod. effettivo ( $V_e$ )]

Le due espressioni differiscono in tutti gli elementi: pertanto, la prima espressione esprime il valore totale del costo di un fattore produttivo fisso a preventivo mentre la seconda espressione esprime il valore totale del costo fisso del medesimo fattore produttivo a consuntivo

- se c'è **scostamento negativo**, significa che *i costi fissi effettivi sono maggiori di quelli programmati* (scostamento sfavorevole, **aggravio di costi rispetto a quanto programmato**)
- se c'è **scostamento positivo**, significa che *i costi fissi effettivi sono minori di quelli programmati* (scostamento favorevole, **risparmio di costi rispetto a quanto programmato**)

Interpretazione: difficile identificare attribuzioni di responsabilità



# Esercitazione: calcolo degli scostamenti dei costi della materia prima



Un'azienda che produce pasta vuole determinare gli scostamenti del fattore produttivo «farina»

I dati sono i seguenti:

Valori a preventivo	Valori a consuntivo
Prezzo standard: € 1,20/kg	Prezzo effettivo: € 1,30/kg
Quantità standard: 1,25 kg/confezione di 1 kg	Quantità effettiva: 1,40 kg/confezione di 1 kg
Volume di prod. progr.: 50.000 confezioni	Volume di prod. eff. : 60.000 confezioni

**Scostamento globale del costo della materia prima**  $(P_s \times Q_s \times V_p) - (P_e \times Q_e \times V_e)$

$$= (1,20 \times 1,25 \times 50.000) - (1,30 \times 1,40 \times 60.000) = 75.000 - 109.200 = - 34.200$$

Lo scostamento globale è negativo (aggravio di costo): rispetto a quanto previsto, sono stati sostenuti maggiori costi di materia prima per un valore di 34.200 €

## Esercitazione: calcolo degli scostamenti dei costi della materia prima (segue)



L'azienda vuole calcolare gli scostamenti elementari per individuare le cause dello scostamento globale, al fine di intraprendere eventuali azioni correttive

$$\begin{aligned} & \text{Scostamento di volume della materia prima} (P_s \times Q_s \times V_p) - (P_s \times Q_s \times V_e) \\ & = (1,20 \times 1,25 \times 50.000) - (1,20 \times 1,25 \times 60.000) = 75.000 - 90.000 = - 15.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Scostamento di efficienza della materia prima} (P_s \times Q_s \times V_e) - (P_s \times Q_e \times V_e) \\ & = (1,20 \times 1,25 \times 60.000) - (1,20 \times 1,40 \times 60.000) = 90.000 - 100.800 = - 10.800 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Scostamento di prezzo/costo della materia prima} (P_s \times Q_e \times V_e) - (P_e \times Q_e \times V_e) \\ & = (1,20 \times 1,40 \times 60.000) - (1,30 \times 1,40 \times 60.000) = 100.800 - 109.200 = - 8.400 \end{aligned}$$

[Da notare che:  $15.000 + 10.800 + 8.400 = 34.200$ , ovvero il valore dello scostamento globale]

### INTERPRETAZIONE:

- lo **scostamento di volume** indica un aggravio di costi di 15.000 € rispetto ai costi previsti. Ciò è dovuto al volume di produzione effettivo, che risulta maggiore di quello programmato. Di per sé, *non indica una situazione sfavorevole*, perché l'incremento dei volumi di produzione effettivi non rappresenta un peggioramento delle condizioni operative

## Esercitazione: calcolo degli scostamenti dei costi della materia prima *(segue)*

- lo **scostamento di efficienza** è sfavorevole, ed indica un aggravio di costi di 10.800 € rispetto a quanto previsto. Ciò deriva dal fatto che è stata impiegata più materia prima rispetto agli standard (es. sprechi). Un'azione correttiva può riguardare la *revisione degli standard di materia prima* oppure la *sostituzione del responsabile di produzione*
- lo **scostamento di costo/prezzo** è sfavorevole, ed indica un aggravio di costi di 8.400 €. Ciò è dovuto al fatto che la materia prima è stata acquistata ad un prezzo maggiore rispetto a quello standard. Le cause possono essere legate all'*incapacità del responsabile acquisti* oppure ad un *aumento del prezzo di mercato*

