



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

Lezione 9

Direct costing, Variable costing e margini di contribuzione

DOTT. GIUSEPPE VALENZA

Assegnista di Ricerca

giuseppe.valenza@unirc.it

Corso di Controllo di gestione

Corso di Laurea in Scienze Economiche (L-33)

Configurazioni Direct costing e Full costing

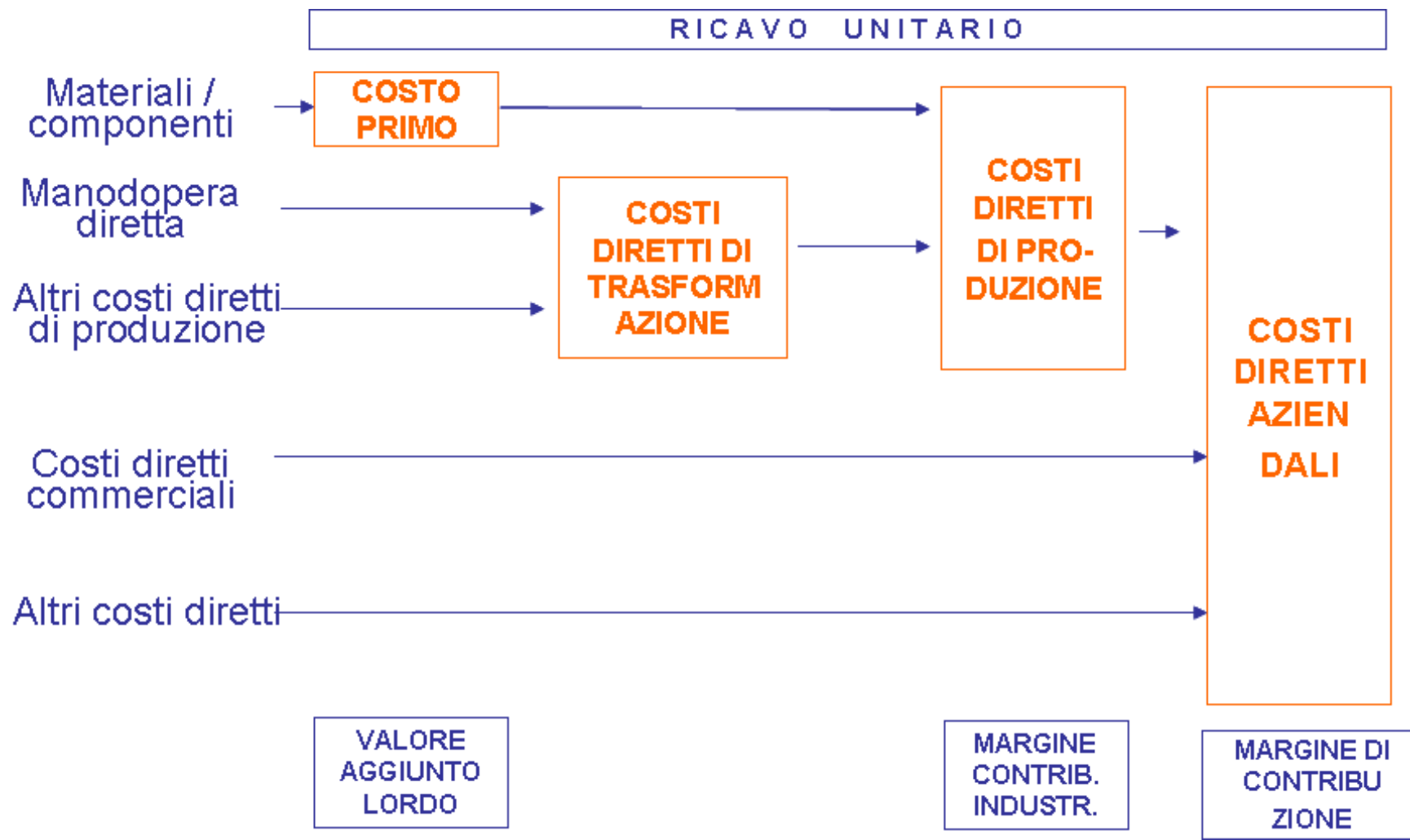


Per misurare il costo unitario di prodotto, si utilizza il procedimento diretto o indiretto?

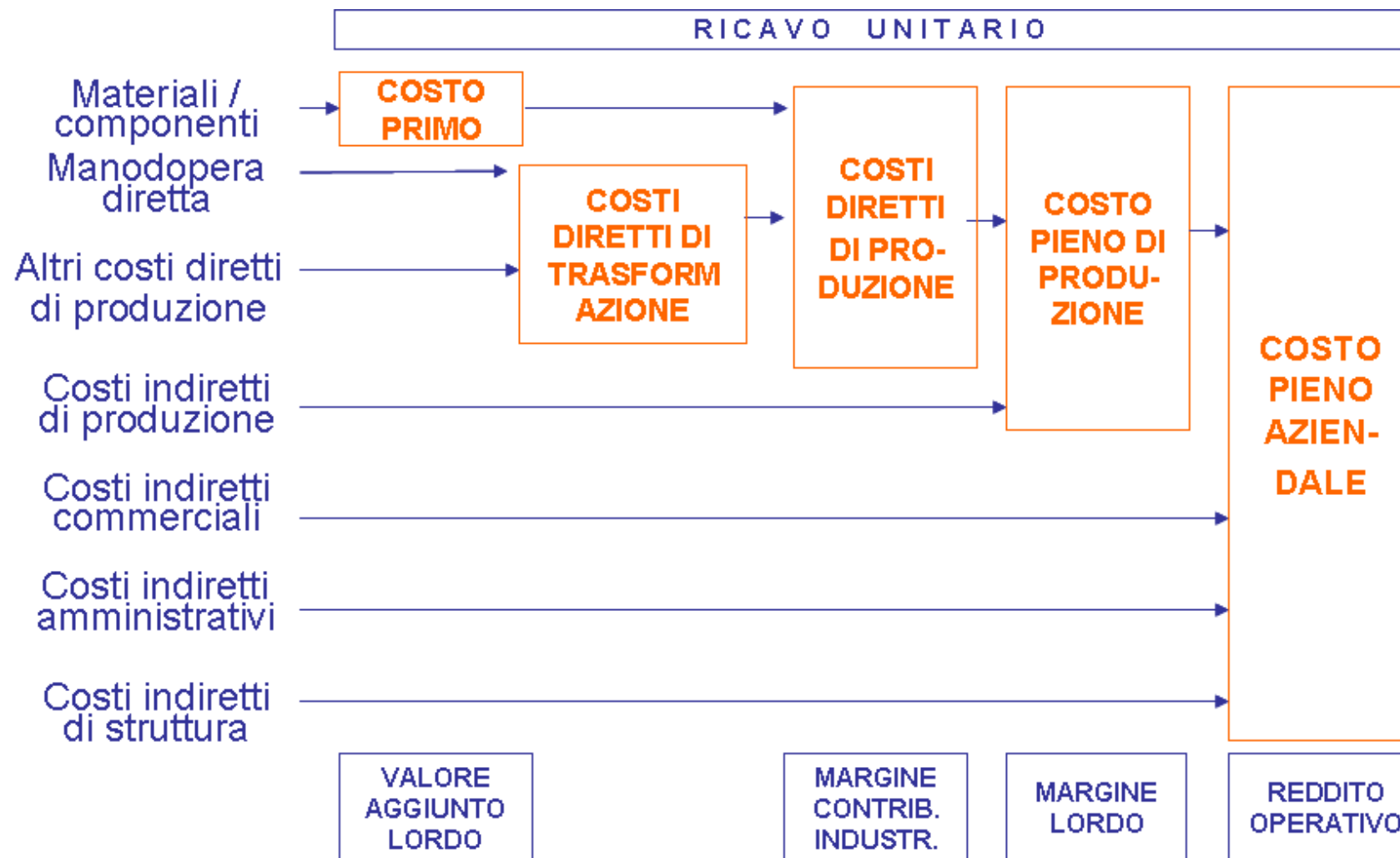
La tecnica di misurazione dipende dalla configurazione di costo che si decide di adottare:

- **Configurazione Direct costing (o Direct cost):** il costo unitario di prodotto è dato dai solli costi diretti (*procedimento diretto*)
- **Configurazione Full costing (o Full cost):** il costo di prodotto è dato dai costi diretti e da quote di costi indiretti (*procedimento diretto + procedimento indiretto*)
- La **configurazione Direct costing** è più semplice da calcolare e offre un'informazione più oggettiva, dato che l'attribuzione dei costi diretti al prodotto non presenta particolari problemi metodologici
- La **configurazione Full costing** è più complessa da calcolare e può assumere valori diversi a seconda delle basi di ripartizione utilizzate; l'informazione è più soggettiva ma è più coerente con il processo di calcolo del costo effettivo del prodotto (es. per stabilire prezzo di vendita e determinare un adeguato margine di profitto)

Configurazione *Direct costing*



Configurazione *Full costing*



Configurazione Direct costing: singolo prodotto vs. volume di produzione



Ricapitolando...

- Nel Direct costing, il costo unitario di prodotto è costituito dai soli **costi diretti di prodotto**

I costi diretti vengono imputati attraverso un *procedimento diretto*, pertanto la misurazione del costo unitario di prodotto è oggettiva in quanto il consumo del fattore produttivo da parte della singola unità è osservabile e misurabile (es. kg di materia prima, ore di MOD, numero di componenti «assorbiti» da un'unità di prodotto)

Cosa succede all'aumentare della dimensione dell'oggetto di imputazione?

All'aumentare della «dimensione» dell'oggetto di imputazione, aumentano i costi diretti (in un caso estremo, se l'oggetto di imputazione è l'intera azienda, tutti i costi sono diretti)

Pertanto, nel caso in cui l'oggetto di calcolo non sia il singolo prodotto bensì un «volume di produzione», vi sono ulteriori categorie di costi da prendere in considerazione che vengono definiti tecnicamente **costi fissi specifici**

Configurazione Direct costing: singolo prodotto vs. volume di produzione *(segue)*



I costi fissi specifici sono:

- *fissi*, in quanto si sostengono a prescindere dal volume di produzione realizzato
- *specifici*, in quanto si riferiscono in maniera specifica/diretta ad un determinato volume di produzione

Esempi di costi fissi specifici:

- costi del personale (es. addetti al magazzino)
- quote di ammortamento (es. ammortamenti impianti, macchinari e attrezzature)
- costi di manutenzione degli impianti
- fitti passivi (es. per capannoni o stabilimenti utilizzati per specifiche produzioni)
- costi di struttura
- etc.

I costi fissi specifici sono indiretti rispetto all'unità di prodotto ma sono diretti se l'oggetto di calcolo è l'intero volume di produzione: pertanto essi *possono essere imputati con procedimento diretto al volume senza ricorrere a basi di ripartizione*

Direct costing semplice ed evoluto



Possiamo distinguere due sotto-configurazioni nell'ambito della configurazione Direct costing:

➤ **Direct costing semplice (o tradizionale)**

- oggetto di imputazione: *unità di prodotto*
- procedimento di calcolo: *procedimento diretto*
- imputazione: *costi diretti di prodotto*

➤ **Direct costing evoluto**

- oggetto imputazione: *unità di prodotto + intero volume di produzione*
- procedimento di calcolo: procedimento diretto
- imputazione: *costi diretti di prodotto* (con riferimento all'unità di prodotto) + *costi fissi specifici* (con riferimento al volume di produzione)

Il direct costing evoluto può essere considerato un'evoluzione del direct costing tradizionale, in quanto *estende l'oggetto di imputazione all'intero volume di produzione* ed imputa ad esso i costi con procedimento diretto

Direct costing semplice ed evoluto (segue)



In particolare:

- Il **direct costing semplice** misura il **costo unitario di prodotto** imputando ad esso tutti i costi diretti di prodotto
- Il **direct costing evoluto**, oltre a determinare il **costo unitario di prodotto**, determina:
 - ❖ il **costo diretto totale di 1° livello**, che comprende i costi diretti di prodotto riferiti all'intero volume
 - ❖ il **costo diretto totale di 2° livello**, che comprende i costi fissi specifici legati al volume di produzione

Direct costing semplice ed evoluto (segue)



SCHEDA DI COSTO UNITARIO DI PRODOTTO **Configurazione a direct costing semplice**

MATERIE PRIME	XX
MANODOPERA DIRETTA	XX
ALTRI COSTI DIRETTI	XX
= COSTO DIRETTO UNITARIO DI PRODOTTO	XXXX

Direct costing semplice ed evoluto (segue)



SCHEMA DI COSTO UNITARIO DI PRODOTTO E COSTO TOTALE Configurazione a direct costing evoluto

MATERIE PRIME	XX
MANODOPERA DIRETTA	XX
ALTRI COSTI DIRETTI	XX
= COSTO DIRETTO UNITARIO DI PRODOTTO	XXXX
x Volumi di produzione	
= COSTO DIRETTO TOTALE DI 1° LIVELLO	XXXXXXXX
+ COSTI FISSI SPECIFICI TOTALI	XXXX
= COSTO DIRETTO TOTALE DI 2° LIVELLO	XXXXXXXX

Direct costing semplice ed evoluto: un esempio numerico



Direct costing semplice

Costo di prodotto	Direct costing semplice
Materie prime	7
Manodopera	10
Altri costi diretti	3
Costo diretto unitario di prodotto	20

Direct costing evoluto

Costo di prodotto	Direct costing evoluto
Materie prime	7
Manodopera	10
Altri costi diretti	3
Costo diretto unitario di prodotto	20
Volumi di produzione	100
Costo diretto totale di 1° livello	2.000
Costi fissi specifici totali	300
Costo diretto totale di 2° livello	2.300

Configurazione Variable costing



- I costi assumono un determinato comportamento in funzione del volume di produzione:
 - ❖ **costi variabili**: variano al variare dei volumi (es. materie prime, manodopera diretta)
 - ❖ **costi fissi**: non variano al variare dei volumi (es. ammortamenti degli impianti, stipendi direzionali, assicurazioni)

Che relazione c'è fra costi variabili e costi diretti?

In dottrina e nella pratica *si tende a sovrapporre i costi diretti e i costi variabili*, considerandoli identici

Ciò è scorretto, perché a ben vedere:

- *tutti i costi diretti sono anche variabili* (es. costi per materie prime e manodopera diretta sono al contempo diretti e variabili)
- tuttavia non è vero il contrario, in quanto *alcuni costi variabili non sono costi diretti bensì indiretti* (es. energia elettrica, materiali di consumo)

Cosa comprendono, quindi, i costi variabili?

- costi diretti di prodotto (es. materie prime, MOD, componenti)
- costi indiretti variabili (es. energia elettrica, materiali di consumo)

Configurazione Variable costing (segue)

SCHEDA DI COSTO UNITARIO DI PRODOTTO Configurazione a variable costing

MATERIE PRIME	XX
MANODOPERA DIRETTA	XX
ALTRI COSTI DIRETTI VARIABILI	XX
COSTI INDIRETTI VARIABILI	XX
TOTALE COSTO UNITARIO VARIABILE	XXXXXXXX

Si tratta di costi il cui consumo varia al variare dei volumi prodotti a prescindere dalla relazione, diretta o indiretta, col prodotto

Configurazione Variable costing (segue)

È possibile individuare *differenti livelli di costo unitario variabile*:

- ***costo unitario variabile industriale (o di produzione)***

Costi diretti di produzione per unità di prodotto (es. materie prime, manodopera diretta, componenti) + costi indiretti variabili di produzione per unità di prodotto (es. energia elettrica, materiali di consumo)

- ***costo unitario variabile commerciale***

I *costi variabili commerciali* sono i costi riferibili all'area commerciale che variano al variare dei volumi di vendita (es. provvigioni degli agenti di commercio, costi variabili di trasporto)

Il costo unitario variabile commerciale è il costo commerciale variabile imputabile all'unità di prodotto venduta

- ***costo unitario variabile aziendale***

Il costo unitario variabile aziendale è dato dal costo unitario variabile industriale + costo unitario variabile commerciale + tutti gli altri costi variabili unitari aziendali

- il *costo totale variabile industriale* varia al variare dei volumi prodotti
- il *costo totale variabile commerciale* varia al variare dei volumi venduti
- il *costo totale variabile aziendale* varia al variare dei volumi prodotti e dei volumi venduti



Margini di contribuzione

Un margine, in generale, deriva dalla **contrapposizione fra ricavi e costi**

Qual è il principale margine che si individua in contabilità generale?

Utile di esercizio: è un margine perché deriva dalla differenza fra tutti i ricavi e tutti i costi sostenuti dall'azienda nell'esercizio amministrativo (1 anno)

E nel controllo di gestione?

Nel controllo di gestione, si usa individuare tre diversi margini:

- ***margine di contribuzione unitario industriale (o di produzione)***
Prezzo di vendita unitario del prodotto – costo unitario variabile industriale (o di produzione)
- ***margine di contribuzione unitario commerciale***
Prezzo di vendita unitario del prodotto – costo unitario variabile commerciale
- ***margine di contribuzione unitario aziendale***
Prezzo di vendita unitario del prodotto – costo unitario variabile aziendale (di produzione, commerciali ed altri costi variabili residuali)



Margini di contribuzione (segue)



Margine di contribuzione unitario "industriale" (o di produzione)

Prezzo unitario

meno Costi dir. unitari di MOD
meno Costi dir. unitari di MP

meno Costi indiretti unitari variabili di produzione (civ)

= Margine di contribuzione unitario industriale

Margine di contribuzione unitario "commerciale"

Prezzo unitario

meno Costi variabili unitari commerciali

= Margine di contribuzione unitario commerciale

Margine di contribuzione unitario "aziendale"

Prezzo unitario

meno Costi variabili unitari di produzione

meno Costi variabili unitari commerciali

meno Altri costi variabili unitari aziendali

= Margine di contribuzione unitario aziendale



Margini di contribuzione *(segue)*



MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITARIO AZIENDALE

Quando si parla in generale di «margine di contribuzione unitario», ci si riferisce al margine di contribuzione unitario aziendale

Perché è importante questo margine?

- Quando è = 0, il prezzo di vendita unitario del prodotto è uguale al costo unitario variabile aziendale, pertanto il ricavo unitario è in grado di coprire i soli costi variabili unitari (lasciando quindi «scoperti» i costi fissi)
- Quando è > 0, il prezzo di vendita unitario del prodotto è maggiore del costo unitario variabile aziendale, pertanto il ricavo unitario è in grado di coprire non soltanto i costi variabili unitari, ma anche una parte di costi fissi

Pertanto, il margine di contribuzione unitario positivo di un prodotto **misura il contributo offerto da ciascuna unità di prodotto realizzata e venduta alla copertura dei costi fissi aziendali**

Quale prodotto è più conveniente in presenza di una struttura produttiva comune?

In presenza di una struttura produttiva comune a più prodotti, il prodotto più conveniente è quello con il margine di contribuzione unitario più elevato, perché rispetto agli altri è in grado di coprire meglio i costi fissi della struttura produttiva comune

Margini di contribuzione (segue)

MARGINE DI CONTRIBUZIONE TOTALE AZIENDALE

Possiamo distinguere:

- margine di contribuzione aziendale totale di 1° livello
- margine di contribuzione aziendale totale di 2° livello

Il termine «totale» indica che ci si riferisce non a valori unitari bensì all'intero volume di produzione

MARGINE DI CONTRIBUZIONE TOTALE AZIENDALE DI 1° LIVELLO

Ricavi totali di vendita – costi variabili totali

(oppure margine di contribuzione unitario x volume di produzione)

Rappresenta il *valore economico che residua dopo aver coperto i costi variabili totali*, pertanto esprime la capacità di un determinato volume di produzione di un prodotto di coprire i costi fissi (tutti, quindi costi fissi specifici + costi fissi comuni)

MARGINE DI CONTRIBUZIONE TOTALE AZIENDALE DI 2° LIVELLO

Ricavi totali di vendita – costi variabili totali – costi fissi specifici

Rappresenta il *valore economico che residua dopo aver coperto i costi variabili totali e costi fissi specifici*, pertanto esprime la capacità di un determinato volume di produzione di un prodotto di coprire i costi fissi comuni



Margini di contribuzione (segue)

Il margine di contribuzione totale (1° o 2° livello) assume significato in presenza di capacità produttiva scarsa

Quando c'è capacità produttiva insufficiente, bisogna scegliere di produrre una quantità di un determinato prodotto X *sacrificando* la quantità di un altro prodotto Y

In questi casi il margine di contribuzione unitario non è utile, perché seppur si decide di produrre il prodotto con il maggior margine di contribuzione unitario, si potrebbe non essere in grado di produrre volumi abbastanza elevati da coprire i costi fissi adeguatamente (per via della capacità produttiva scarsa)

In questi casi **si prende come riferimento il margine di contribuzione totale**, perché misura il contributo alla copertura dei costi fissi tenendo conto dei volumi realizzabili



Margini di contribuzione *(segue)*

MARGINE DI CONTRIBUZIONE PERCENTUALE (o indice di contribuzione)

È dato dal rapporto fra margine di contribuzione unitario e il prezzo unitario di vendita, ed esprime la «redditività» di un prodotto

Infatti:

$$\text{Indice di contribuzione} = \frac{\text{Marg. contr. unit.}}{\text{Prezzo unit. vend.}} = \frac{\text{Prezzo unit. vend.} - \text{Costi var. unit.}}{\text{Prezzo unit. vend.}}$$

L'indice può assumere un valore compreso fra 0% e 100%: più il valore dell'indice è elevato, più è elevata la distanza fra prezzo di vendita e costi variabili, e quindi più sarà elevata la redditività del prodotto



Esercitazione: determinazione dei margini di contribuzione

Un ristorante propone tre diversi menù: menù 1, menù 2 e menù 3 (prodotti/output)

Si hanno i seguenti dati:

Menù 1

Prezzo unitario: 10 €
Costi variabili unitari: 6 €
Volumi: 3000 unità
Costi fissi specifici: 800 €

Menù 2

Prezzo unitario: 15 €
Costi variabili unitari: 8 €
Volumi: 3000 unità
Costi fissi specifici: 1200 €

Menù 3

Prezzo unitario: 20 €
Costi variabili unitari: 10 €
Volumi: 3000 unità
Costi fissi specifici: 1000 €

Costi fissi comuni: 2000 €

Calcolare:

- margine di contribuzione unitario
- margine di contribuzione totale di 1° livello
- margine di contribuzione totale di 2° livello
- indice di contribuzione
- reddito operativo aziendale

Esercitazione: determinazione dei margini di contribuzione (segue)

Prezzo unitario di vendita
- Costi variabili unitari

Margine di contribuzione unitario
x Volumi

Margine di contribuzione
unitario/prezzo unitario di vendita

Margine di contribuzione totale di
1° livello
- costi fissi specifici

Margine di contribuzione totale di
2° livello
- costi fissi comuni

Ricavi, costi e margini	Menù 1	Menù 2	Menù 3	Totale ristorante
Prezzo unitario	€ 10	€ 15	€ 20	
Costi variabili unitari	€ 6	€ 8	€ 10	
Margine di contribuzione unitario di 1° livello	€ 4	€ 7	€ 10	
Volumi*	3000	3000	3000	
Margine di contribuzione totale di 1° livello	€ 12 000	€ 21 000	€ 30 000	€ 63 000
Margine di contribuzione (indice di contribuzione)	40%	47%**	50%	
Costi fissi specifici	€ 800	€ 1200	€ 1000	€ 3000
Margine di contribuzione totale di 2° livello	€ 11 200	€ 19 800	€ 29 000	€ 60 000
Costi fissi comuni				€ 2000
Reddito operativo aziendale				€ 58 000