

# LE CONFIGURAZIONI DI COSTO

di Livio Cossar e Bruno De Rosa<sup>1</sup>

## A) ASPETTI GENERALI

Di un qualsiasi oggetto di riferimento – sia esso un prodotto, un fattore produttivo, un cliente, una sezione aziendale o altro – può essere calcolato il valore in termine di costo. Ciò significa, in ultima analisi, determinare il valore dei fattori produttivi che l'impresa ha dovuto sacrificare per ottenere quel fattore produttivo o quel prodotto o per svolgere quella particolare fase del processo produttivo o servire quel determinato cliente, ecc.

Naturalmente la determinazione del valore in questione è tutt'altro che semplice e ciò a motivo del fenomeno della congiunzione economica nel tempo e nello spazio dei costi di utilizzo dei fattori produttivi.

CONGIUNZIONE  
DEI COSTI

La congiunzione dei costi **nel tempo** si deve al fatto che alcuni fattori produttivi (tipicamente i cosiddetti capitali fissi, ma non solo) forniscono la loro utilità in più di un esercizio amministrativo. L'attribuzione ad un periodo, piuttosto che ad un altro, della diminuzione di valore connessa al loro utilizzo è – almeno in parte – arbitraria. Tale arbitrarietà viene, in genere, risolta ricorrendo ad opportune norme convenzionali - stabilite da apposite istituzioni preposte alla statuizione di corretti principi contabili - che consentono di risolvere in modo sufficientemente omogeneo il problema. Le convenzioni in oggetto operano di solito a livello di contabilità generale, ma non è infrequente che si ponga il problema di una diversa attribuzione nel tempo dei consumi tra le due contabilità.

NEL TEMPO

La congiunzione **nello spazio** è, invece, dovuta all'utilizzo di un medesimo fattore produttivo per conseguire una molteplicità di scopi. Lo stesso macchinario può fornire la sua utilità a più prodotti, il medesimo impiegato può servire più clienti, l'energia elettrica muove di solito più macchinari, un unico dirigente coordina regolarmente il lavoro di diversi reparti produttivi. La congiunzione nello spazio si deve, pertanto, ai molteplici legami<sup>2</sup> che inevitabilmente si vengono a creare tra i diversi prodotti, i cicli produttivi che servono a realizzarli e le risorse in tali cicli impiegate, legami che rendono tendenzialmente arbitrario il tentativo di separare completamente i valori di costo verificatisi all'interno dello stesso periodo di tempo.

NELLO SPAZIO

---

<sup>1</sup> Queste pagine sono tratte in forma molto estesa – ma con alcune significative integrazioni e soppressioni operate dal titolare dell'insegnamento – dal secondo capitolo del testo di LIVIO COSSAR, "Introduzione all'attribuzione dei costi", Trieste Consult, Trieste, 1988. Il testo originario è stato appositamente semplificato così da renderlo fruibile anche agli studenti del primo anno che intendono sostenere l'esame di Economia aziendale. Eventuali citazioni andrebbero fatte dalla versione originaria.

<sup>2</sup> I legami che determinano l'insorgere del fenomeno della congiunzione possono avere natura tecnica, come accade nel caso delle congiunzioni tecniche, di politica commerciale, come nel caso delle congiunzioni tra prodotti complementari, origine organizzativa per la scelta di modalità di ripartizione e aggregazione dei compiti riferiti ai singoli processi produttivi.

Questi fenomeni di congiunzione rendono di fatto impossibile l'oggettiva determinazione dei costi, dei ricavi e dei risultati economici relativi ad un singolo segmento temporale o spaziale (ad esempio, un tipo di prodotto) della gestione aziendale.

NON ESISTE IL  
"COSTO VERO"

E' questo il motivo che ha indotto ed induce a calcolare, relativamente ad uno stesso oggetto di riferimento (prodotto, cliente, fase del ciclo produttivo, ecc.), più di un dato di costo. Nell'impossibilità di determinare il "costo vero" dell'oggetto di riferimento prescelto si è ritenuto, infatti, opportuno elaborare più di una modalità di calcolo di tale valore.

CONFIGURAZIONI  
DI COSTO QUALI  
CONVENZIONI

Particolarmente importante ai fini dello sviluppo concreto di tali metodiche risultano le cosiddette "configurazioni di costo". Con tale locuzione si fa riferimento a speciali convenzioni – individuate, nel tempo, dalla dottrina e dalla prassi più evoluta – sulla base delle quali si decide l'assegnazione o meno di un dato insieme di costi all'oggetto di riferimento scelto.

Le configurazioni di costo generalmente impiegate in contabilità analitica si distinguono in due grandi classi: quella costituita dalle configurazioni di costo d'acquisto e quella rappresentata dalle configurazioni di costo di produzione. Alla prima di esse è dedicato il prossimo paragrafo, mentre l'analisi delle configurazioni di costo di produzione verrà effettuato in quello successivo.

## **B) LE CONFIGURAZIONI DI COSTO D'ACQUISTO**

Le configurazioni di costo d'acquisto servono per poter attribuire un valore (in termini di costo) ai fattori produttivi acquistati dall'impresa, siano essi (fattori produttivi) capitali circolanti o capitali fissi.

Come noto, i costi di acquisto si manifestano in un esborso di denaro, più raramente assumono la forma di cessioni di beni diversi dal denaro o di prestazioni di servizi. In entrambi i casi, però, raramente il costo dei fattori produttivi acquistati è costituito da una sola componente elementare. In relazione all'acquisto di un qualsivoglia fattore produttivo si riscontra, infatti, l'acquisto (e il consumo) di più di un servizio accessorio.

Possiamo, pertanto, affermare che il cosiddetto costo fattura, ovvero il prezzo corrisposto al fornitore per il bene (o il servizio) in quanto tale, rappresenta solo la componente fondamentale del prezzo d'acquisto.

SERVIZI  
ACCESSORI  
ALL'ACQUISTO

A tale componente fondamentale si aggiungono, poi, i costi accessori d'acquisto, ovvero i costi (consumo) dei servizi accessori all'acquisto che hanno la fondamentale funzione di rendere il bene (o il servizio principale) concretamente fruibile. Tali costi possono assumere varia natura:

- costi di trasporto
- costi di assicurazione
- costi di intermediazione
- costi per imposte
- costi di conservazione
- costi di verifiche e di accertamenti della qualità e della quantità
- costi di installazione e di collaudo
- spese notarili
- costi per la funzione di acquisto (costi del personale, costi magazzinaggio e conservazione, ammortamento, etc.)

Accanto a queste componenti incrementative dei costi, vanno considerati, naturalmente, anche i cosiddetti "minori costi di acquisto". Rientrano in questa categoria gli sconti, gli abbuoni ed i ribassi.

MINORI COSTI  
DI ACQUISTO

Alcuni dei costi accessori d'acquisto sono diretti, ovvero risultano sostenuti in relazione ad un unico fattore produttivo; altri invece sono comuni a due o più fattori produttivi.

COSTI ACCESSORI  
D'ACQUISTO

L'attribuzione ai fattori produttivi acquisiti dei costi accessori d'acquisto e dei minori costi d'acquisto non comporta particolari problemi nel caso in cui si vogliano prendere in considerazione le sole componenti di costo dirette, cioè quelle univocamente riferibili ad uno specifico fattore produttivo. In tal caso la configurazione di costo composta si chiamerà: configurazione di costo diretto d'acquisto.

COSTI ACCESSORI  
DIRETTI E  
INDIRETTI

Se, invece, si desidera procedere all'attribuzione ai fattori produttivi acquisiti anche dei costi accessori indiretti, in modo tale da computare il cosiddetto costo di acquisto complessivo, si devono individuare dei criteri con i quali operare l'attribuzione dei costi accessori che risultano comuni a più fattori produttivi.

In estrema sintesi si può affermare che il processo di attribuzione di tali costi può avvenire utilizzando:

ATTRIBUZIONE  
DEI COSTI  
INDIRETTI

- un'unica base di riparto
- basi di riparto differenziate in relazione alle diverse categorie di costi considerate.

Nel primo caso, tutti i componenti indiretti del costo di acquisto vengono trattati come omogenei e ripartiti quindi fra i diversi fattori impiegando un solo parametro di attribuzione.

È ipotizzabile - a tal proposito - l'uso di:

- a. basi espresse in termini di misure fisiche dei fattori acquistati (quantità, peso, dimensione, ecc.)
- b. basi espresse in termini di misure del valore dei fattori acquistati (costo di fattura o costo diretto d'acquisto)

I limiti di questo metodo riguardano l'inadeguatezza di un'unica base ad esprimere in maniera attendibile la relazione causale tra l'oggetto di riferimento e i costi d'acquisto.

Risultati più attendibili si possono conseguire se si applicano basi multiple raggruppando i costi comuni per classi omogenee.

### **C) LE CONFIGURAZIONI DI COSTO DI PRODUZIONE**

DIVERSE  
TASSONOMIE  
IMPIEGATE

L'analisi delle diverse configurazioni di costo di produzione richiede una preliminare comprensione delle principali modalità di classificazione dei costi che sono state elaborate in letteratura o proposte in pratica. Qui di seguito esamineremo le tassonomie che dividono i costi in:

- industriali, industriali e commerciali e complessivi;
- diretti (o speciali) e indiretti (comuni);
- fissi e variabili;
- controllabili e non controllabili;
- parametrici; discrezionali e vincolati;

#### **COSTI SOSTENUTI E FASI DEL PROCESSO DI PRODUZIONE SVOLTE**

Come già si è avuto modo di sottolineare in precedenza il processo produttivo è costituito dal network di attività che consente di all'impresa di creare valore attraverso una trasformazione (fisica, nel tempo, nello spazio) degli input che riceve (fattori produttivi) negli output che realizza (prodotti). Tale processo è suscettibile di diverse rappresentazioni, caratterizzate da diversi livelli di complessità in relazione anche agli obiettivi che sono perseguiti per il suo tramite. La contabilità analitica utilizza – per la “costruzione” delle configurazioni di costo più utilizzate in pratica – una rappresentazione davvero elementare del processo produttivo che lo distingue in tre fasi principali:

1. l'approvvigionamento dei fattori produttivi;
2. la loro successiva trasformazione in prodotti (consumo del fattore produttivo e realizzazione del prodotto)
3. la commercializzazione del prodotto così ottenuto

e in un insieme indistinto di attività considerate accessorie alle principali (ricerca e sviluppo dei prodotti o dei processi, amministrazione, finanziamento, ecc.).

Questo schema di analisi dei costi aziendali denuncia manifestamente le origini storiche della contabilità analitica: è chiaramente sviluppato a partire da un modello d'impresa che crea valore principalmente grazie al processo di trasformazione fisica dei fattori produttivi in prodotti e rispecchia una situazione in cui i costi delle attività diverse da quelle industriali in senso stretto risultano sufficientemente contenuti (al punto che possono essere analizzati in via residuale). Ma tant'è: questo è lo schema d'interpretazione che, ancor oggi, viene posto alla base del processo

FASI DEL  
PROCESSO  
PRODUTTIVO

logico d'individuazione delle principali configurazioni di costo generalmente utilizzate, tanto in contabilità analitica quanto in quella generale.

A partire da questo schema elementare vengono, infatti, ancor oggi, individuate le tre principali configurazioni di costo impiegate in dottrina e in pratica:

1. la **configurazione di costo industriale** che considera i soli costi (consumo) sostenuti nella fase di approvvigionamento dei fattori produttivi e in quella successiva, in cui gli stessi vengono trasformati in prodotto.
2. la **configurazione di costo industriale e commerciale** costruita sulla base dei soli costi di utilizzazione dei fattori produttivi impiegati nelle tre fasi principali;
3. la configurazione di **costo complessivo** che riguarda i costi di consumo relativi all'insieme complessivo dei fattori produttivi utilizzati dall'impresa, tanto nelle fasi principali (approvvigionamento, trasformazione, commercializzazione) quanto in quella residuale per quanto ampia essa sia.

CONFIGURAZIONI  
PER FASI DEL  
PROCESSO  
PRODUTTIVO

Come si vede le tre configurazioni di costo testé specificate sono caratterizzate da diverso spessore, nel senso che consentono l'attribuzione all'oggetto di riferimento di insiemi di costi di utilizzo contraddistinti da diversa ampiezza. La configurazione di costo industriale è la meno ampia delle tre: a parità di circostanze la sua applicazione determina, pertanto, la determinazione di un valore di costo attribuibile all'oggetto di riferimento inferiore a quello determinato dall'applicazione delle altre due. Il costo industriale di un prodotto è, perciò, inferiore o al limite uguale (se non dovessero esistere costi commerciali) al costo industriale e commerciale dello stesso il quale è a sua volta minore o uguale al costo complessivo.

DIVERSO  
"SPESSORE" DELLE  
CONFIGURAZIONI

L'affermazione precedente – pur vera in linea di ragionamento generale e utile sul piano della comprensione generale – è però in parte inesatta. Più che configurazioni vere e proprie quelle sin qui individuate dovrebbero, infatti, a rigore definirsi classi (o famiglie) di configurazioni: al loro interno coesistono, invero, più di una configurazione di costo.

L'affermazione precedente può, pertanto, reputarsi del tutto corretta solo se effettuata considerando una configurazione di costo industriale e commerciale che possa definirsi "omologa" a quella di costo industriale. Se così non fosse potrebbe anche accadere che una particolare configurazione di costo industriale conduca all'attribuzione all'oggetto di riferimento di un valore in termine di costo superiore a quello calcolato con una configurazione di costo industriale commerciale.

Per comprendere correttamente quanto si è appena affermato si deve, però, dapprima comprendere in profondità come risulta ottenuta l'articolazione interna relativa a ciascuna configurazione di costo. E' pertanto necessario introdurre, ora, due importanti tassonomie relative ai costi: quella che li distingue in diretti e indiretti e quella che li separa, invece, in fissi e variabili.

## COSTI DIRETTI E INDIRETTI

Una delle principali classificazioni sviluppate in tema di costi è quella che indaga in merito al tipo di relazione esistente tra un costo sostenuto dall'azienda e l'oggetto di riferimento prescelto, cui lo stesso dev'essere attribuito. Si distinguono in proposito i costi in:

- diretti (o speciali)
- indiretti (o comuni o generali)

NESSO  
CAUSALE  
UNIVOCO ED  
ESCLUSIVO

Sono **diretti** tutti i costi in relazione ai quali risulta possibile individuare un nesso causale univoco ed esclusivo tra il costo sostenuto e lo specifico oggetto di riferimento scelto. Sono, evidentemente, **indiretti** tutti gli altri costi, per i quali questa relazione non è identificabile.

Si noti che la classificazione in esame non trova fondamento in caratteristiche intrinseche nei diversi costi e non specifica, pertanto, una loro assoluta peculiarità. Il criterio informatore è costituito, come si è detto, dal riconoscimento o meno di un nesso causale univoco ed esclusivo tra costo da attribuire e specifico oggetto di riferimento: si definiscono diretti i costi per i quali si ravvisa tale tipo di legame e indiretti tutti gli altri.

La distinzione menzionata ha dunque carattere relativo ed è eminentemente collegata agli oggetti di riferimento dei costi. Quanto più estesi sono questi tanto più ampia risulta l'area dei costi diretti e viceversa. Ma, con specifico riferimento ai costi di prodotti e di processi, essa è anche influenzata dalla struttura dell'organizzazione della produzione: se si esula dalla considerazione di fenomeni di congiunzione tecnica quanto più elevato è il grado di divisione e specializzazione del lavoro di produzione e vendita di prodotti differenti tanto maggiore è il peso relativo dei costi speciali.

L'attribuzione dei costi diretti non solleva problemi di calcolo particolari: la relazione causale (o funzionale) immediata ed esclusiva che li collega all'oggetto ne giustifica l'imputazione per la loro interezza ovvero è comunque possibile configurare l'imputazione sulla base di una misura univoca del consumo del fattore (bene o servizio) cui il costo si riferisce.

Per contro l'attribuzione dei costi indiretti di norma presenta aspetti di varia complessità e gradi diversi di soggettività connessi alla scelta e all'uso di appropriata basi.

## COSTI FISSI E VARIABILI

Tale classificazione si basa sul grado di variabilità dei costi al variare della quantità prodotta. Vengono, conseguentemente, definiti **variabili** quei costi la cui entità varia in proporzione alle variazioni del volume produttivo, mentre sono **fissi** quelli che derivano dalla predisposizione di una certa capacità produttiva e non dai volumi

effettivi di produzione, per cui restano sostanzialmente immutati alle variazioni di questi. Si noti che tale distinzione è valida nel breve periodo, ma chiaramente viene meno su di un orizzonte temporale più ampio nel quale tutti i costi diventano variabili.

La variabilità dei costi può essere proporzionale, come si ipotizza il più delle volte, ma anche progressiva o regressiva. Ad ogni modo, bisogna notare che nel breve la distinzione tra costi variabili e costi fissi è valida solo entro certi limiti di variazione del volume produttivo, oltre i quali dovrebbero variare anche i costi prima definiti fissi. Dovrebbero perché non è detto che ciò sia sempre realizzabile nel breve periodo, o perlomeno fattibile in maniera economica.

COSTI  
PROPORZIONALI  
PROGRESSIVI  
O REGRESSIVI

All'interno del summenzionato intervallo di variabilità, si possono individuare tre categorie di costi:

- i costi variabili in proporzione al volume di produzione;
- i costi variabili in proporzione al volume, ma a scatti;
- i costi le cui variazioni non sono spiegate dalla variazione del volume di produzione.

Di queste, le prime due categorie sono quelle effettivamente variabili, mentre la terza lo è potenzialmente, in quanto viene bloccata in sede di budget. Spesso la pratica aziendale si riferisce ai prodotti assimilando i costi variabili a quelli speciali e i costi fissi a quelli comuni. Questo non è corretto perché i costi variabili possono essere tanto diretti (consumo di materie) quanto indiretti (consumi di energia elettrica) e la stessa cosa accade con i costi fissi alcuni dei quali risultano diretti (ammortamento di un macchinario utilizzato esclusivamente a favore di un solo prodotto) mentre altri sono indiretti (ammortamento dello stabile in cui si trovano i reparti produttivi).

RELAZIONI TRA  
LE TASSONOMIE  
ESAMINATE

Una nota meritano senz'altro i costi della manodopera diretta, che classicamente venivano considerati come variabili, mentre al giorno d'oggi si possono considerare pressoché fissi a causa dei notevoli vincoli contrattuali assunti nei confronti dei lavoratori.

#### **ALTRE TASSONOMIE**

Tale distinzione ha senso in quanto collegata all'esistenza di centri di responsabilità, cioè di unità organizzative dotate di un referente responsabile delle decisioni prese all'interno del centro. Non ha senso, invece, se l'oggetto di analisi è l'azienda nel suo complesso. Ad ogni modo è opportuno scorporare dai report di centro i costi non controllabili per valutare il grado di efficienza economica della gestione.

COSTI  
CONTROLLABILI E  
COSTI NON  
CONTROLLABILI

Questa classificazione si basa sulle modalità secondo cui l'ammontare dei costi viene programmato. I costi parametrici sono quelli per cui è determinabile a priori in modo oggettivo la quantità di risorsa necessaria per ottenere un'unità di prodotto; ne sono un esempio tipico la manodopera o le materie prime. Sono discrezionali,

COSTI  
PARAMETRICI,  
DISCREZIONALI  
E VINCOLATI

invece, quei costi decisi dalla direzione in base a valutazioni soggettive, mancando dei parametri tecnici: un esempio può essere la pubblicità. Infine, sono vincolati i costi che dipendono da decisioni prese in passato, in sede di pianificazione strategica: le quote di ammortamento rappresentano – ad evidenza – un componente tipico di quest'ultima classe.

COSTI EFFETTIVI  
E IPOTETICI

Questa distinzione si basa sull'effettività della manifestazione dei costi. Quindi vi sono costi effettivamente sostenuti, rispondenti all'impiego di risorse, e costi che si dovrebbero sostenere se si realizzassero delle ipotesi di gestione.

#### UNO SCHEMA SINOTTICO DELLE PRINCIPALI CONFIGURAZIONI TEORICHE DI COSTO DI PRODUZIONE

Riassumendo quanto si è detto sin d'ora è possibile ottenere un elenco completo delle configurazioni di costo di produzione astrattamente individuabili. Le stesse sono, ottenute incrociando alcuni tra i criteri di classificazione sin qui illustrati. In particolare generalmente si abbina il primo criterio individuato (quello relativo alla fase del processo produttivo in cui la risorsa viene consumata) con il secondo (quello che distingue i costi diretti da quelli indiretti) o con il terzo (che separa i costi variabili da quelli fissi).

Le diverse configurazioni di costo di produzione che si possono in tal modo identificare sono le seguenti:

- ❑ **costo industriale**
  - diretto
  - variabile
  - pieno
- ❑ **costo industriale e commerciale**
  - diretto
  - variabile
  - pieno
- ❑ **costo completo**

ARTICOLAZIONE  
INTERNA

La configurazione di costo industriale diretto prende in considerazione i soli consumi relativi alle fasi di approvvigionamento dei fattori produttivi e di ottenimento dei prodotti che siano anche diretti rispetto al prodotto finito. Quella di costo industriale variabile comprende, invece, i soli costi sostenuti nella fase industriale che variano al variare del livello di produzione realizzato nel periodo. La configurazione di costo industriale pieno comprende, infine, tutti i consumi sostenuti dall'impresa nella fase industriale del suo ciclo produttivo, tanto diretti quanto indiretti, tanto fissi quanto variabili. E così via.

COSTO  
COMPLETO

Si noti che nelle fasi successive a quella commerciale difficilmente (sebbene la cosa non possa essere esclusa a priori) si riscontrano costi che risultano diretti rispetto al prodotto ottenuto o variabili al variare della produzione finita. Buona parte dei costi sostenuti in tali fasi sono, infatti, veri e propri costi di struttura. Calcolare una

configurazione di costo complessivo diretto o costo complessivo variabile condurrebbe, pertanto, a risultato per molti versi simili a quelli ottenibili con l'impiego, rispettivamente, delle configurazioni di costo industriale-commerciale diretto e costo industriale-commerciale variabile. E' per questo motivo che, in genere, le due summenzionate configurazioni di costo complessivo non sono attivate. L'unica configurazione di costo complessivo che viene utilizzata è quella piena che prende il nome di costo completo.

Il termine **pieno** o **piena** indica una configurazione che contiene tutti i costi sostenuti nella fase cui si riferisce. Alle configurazioni piene, si contrappongono le configurazioni **prime**, che non contengono al loro interno tutti i costi sostenuti in quella fase. Potremo pertanto parlare di configurazione di costo industriale primo diretto o primo variabile, dove il termine primo è pleonastico e serve semplicemente a sottolineare che la configurazione industriale esaminata non è piena.

COSTO PIENO E  
COSTO PRIMO

### LE PRINCIPALI CONFIGURAZIONI DI COSTO UTILIZZATE

L'esteso processo di analisi condotto nelle pagine precedenti, in merito ai criteri che consentono di determinare le diverse tipologie di **configurazioni di costo di produzione** astrattamente impiegabili in azienda, dovrebbe consentire ora al lettore di comprendere in profondità quali sono le componenti elementari di costo che risultano comprese all'interno delle principali configurazioni di costo abitualmente utilizzate nella pratica.

Nello sviluppare questa analisi verrà impiegata – in luogo della rigorosa terminologia sin qui sviluppata – quella, meno corretta, di solito adoperata all'interno delle imprese.

Non è infrequente, per chi lavora in azienda sentir parlare di:

- configurazione di costo primo,
- configurazione di costo industriale,
- configurazione di costo complessivo,
- configurazione di costo economico – tecnico.

Come si è avuto modo di precisare poc'anzi il termine "primo" dovrebbe sottolineare, semplicemente, che una data configurazione (industriale, industriale-commerciale, complessiva) non è piena. In realtà, con la denominazione **costo primo** s'individua assai frequentemente all'interno delle imprese una configurazione di costo che comprende tutti e soli i consumi dei fattori produttivi che hanno la caratteristica di essere diretti rispetto all'oggetto di riferimento prescelto.

COSTO PRIMO

Il costo primo è, dunque, sostanzialmente un costo diretto. Come noto, le configurazioni di costo diretto astrattamente impiegabili sono – in realtà – due: la configurazione di costo industriale diretto e la configurazione di costo industriale e commerciale diretto. Di solito il costo primo è fatto coincidere con la prima delle due

configurazioni di costo testé menzionate. Esso risulta, conseguentemente, composto da:

- costo delle materie impiegate
- costo della manodopera diretta utilizzata
- costo delle lavorazioni eseguite da terzi
- altri costi speciali relativi alla fase industriale

Questa configurazione di costo è particolarmente apprezzata in azienda in ragione della sua notevole "oggettività": prendendo in considerazione i soli costi speciali (o diretti) essa evita l'arbitrio dell'attribuzione ai singoli prodotti dei costi comuni. E', peraltro, una configurazione di costo decisamente parziale che, pertanto, può condurre, in non pochi casi, a notevoli sottovalutazioni dell'effettivo sacrificio economico sostenuto dall'azienda per la realizzazione dei prodotti cui essa è applicata.

COSTO  
INDUSTRIALE  
PIENO

Con tale denominazione s'individua, generalmente, nella pratica una configurazione di costo che coincide con quella da noi precedentemente identificata con il termine costo industriale pieno.

Il costo industriale di un prodotto si ottiene conseguentemente dal suo costo primo, aggiungendo allo stesso una quota dei costi generali industriali, vale a dire dei costi relativi ai fattori onerosi indiretti o permanenti impiegati per l'acquisto dei fattori produttivi e per l'effettuazione delle lavorazioni (macchinari, energie, manodopera indiretta) necessarie ad ottenere i prodotti. Tali costi risultano – per definizione – comuni a più prodotti e devono, pertanto, essere distribuiti tra gli stessi utilizzando opportuni criteri d'imputazione. Ciò comporta un decadimento del livello di oggettività del dato di costo ottenuto per il tramite di questa configurazione di costo rispetto a quello prodotto dalla precedente.

COSTO  
COMPLESSIVO

Si tratta, appare persino superfluo farlo notare, della configurazione da noi denominata in precedenza **costo completo**. Per passare al costo complessivo si deve aggiungere al costo industriale una quota di costi generali non industriali, ossia dei costi commerciali, amministrativi, tributari e finanziari.

Si ottiene così una configurazione di costo composto piuttosto articolata, che contiene – al suo interno – notevoli percentuali di costi comuni ripartiti spesso con criteri non del tutto ortodossi. L'attribuzione dei costi comuni non industriali è, infatti, piuttosto ardua, essendo difficile individuare dei rapporti di causa ed effetto tra il consumo dei fattori produttivi verificatosi a questo livello e la produzione ottenuta nel periodo.

COSTO  
ECONOMICO  
TECNICO

Questa configurazione risulta addirittura più ampia di quella precedente che già assegna alla produzione ottenuta tutti i costi sostenuti nel periodo. In effetti, la configurazione di costo economico tecnico viene costruita prendendo in considerazione il consumo di tutti i fattori produttivi utilizzati dall'impresa, compresi quelli **non onerosi**.

Per passare dal costo complessivo al costo economico tecnico, si deve aggiungere una quota di costi figurativi i quali:

- non danno luogo a variazioni negli elementi patrimoniali
- non sono rilevati nella contabilità generale
- sono determinati a calcolo, perché non sono il risultato di negoziazioni.

Le figure di costo economico-tecnico più utilizzate sono quelle relative a:

- gli interessi sul capitale proprio investito nell'impresa (interessi di computo)
- i fitti figurativi sugli immobili di proprietà, quando per essi non venga già calcolato l'interesse di computo sul capitale investito
- gli stipendi figurativi per l'opera prestata dall'imprenditore e dai soci
- il compenso per il rischio imprenditoriale

### **ORDINAMENTI CONTABILI A COSTI VARIABILI (DIRECT COSTING) E A COSTI PIENI (FULL COSTING)**

Vale la pena, a questo punto, precisare quali sono gli effetti sortiti sulla determinazione del reddito di periodo dall'adozione in contabilità (generale o analitica, il problema non muta) di una particolare configurazione di costo di produzione piuttosto che di un'altra. Ne approfitteremo per prendere in esame un'antica controversia sviluppatasi, intorno agli anni cinquanta del secolo scorso, soprattutto nel mondo anglosassone, in merito all'opportunità di adottare una configurazione di costo variabile, anziché pieno, per la valutazione delle rimanenze di prodotti. Si è usi contrapporre, a tal proposito, ordinamenti contabili denominati di **direct costing** a ordinamenti contabili del tipo **full costing**.

I sistemi di contabilità analitica di tipo "direct costing" sono caratterizzati dal fatto di perseguire in via esclusiva la determinazione della configurazione di costo variabile dei prodotti ottenuti. Le rimanenze di prodotti e le relative variazioni – nonché eventuali ricavi di prodotti per uso interno o erogati – vengono conseguentemente stimate sulla base dei costi variabili sostenuti per ottenerli.

DIRECT COSTING

In tali sistemi i costi fissi, essendo – per definizione – esclusi dalla configurazione di costo di produzione prescelta, concorrono inevitabilmente in maniera integrale alla formazione del risultato economico del periodo e sono pertanto identificati come **costi di periodo (period costs)** per distinguerli dai **costi di prodotto (product costs)**.

PERIOD COSTS  
PRODUCT COSTS

Ciò appare del tutto coerente con la logica di base che informa gli ordinamenti contabili a costi variabili, secondo la quale i costi fissi rappresentano veri e propri costi di struttura, o di capacità, in quanto costituiscono l'onere che l'impresa decide di sostenere, prima ancora di iniziare la produzione relativa ad un dato periodo, per essere in grado di operare. Gli stessi possono essere messi in relazione, pertanto, con il **volume normale (o massimo) di attività produttiva realizzabile** e non con il **volume di produzione effettivamente realizzato** in un periodo.

Evidentemente questa logica di fondo non è scevra di importanti conseguenze sulla determinazione del reddito: nei sistemi di contabilità in esame il risultato

economico varia in stretta dipendenza all'andamento delle vendite; la sua misura non è influenzata in maniera altrettanto forte dalle fluttuazioni della produzione ottenuta.

Naturalmente se la configurazione accolta è quella del costo industriale variabile tra i costi di periodo, oltre a tutti i costi fissi (industriali, di distribuzione, di amministrazione, di finanziamento), confluiranno anche taluni costi variabili, tipicamente quelli di distribuzione. Se, invece, la configurazione di costo prescelta è quella a costo industriale e commerciale variabile i costi di periodo saranno rappresentati dai soli costi fissi.

La struttura del conto del risultato economico logicamente associata a questa metodologia di svolgimento della contabilità analitica porta – se la configurazione di costo di produzione accolta è quella a costo industriale e commerciale – all'evidenziazione di un risultato economico parziale noto come **margini di contribuzione**. Tale denominazione deriva dalla consapevolezza che il valore differenziale positivo che si genera tra ricavi e costi variabili è destinato preliminarmente a contribuire alla copertura dei costi fissi e successivamente alla formazione del risultato di esercizio.

+ Ricavi di vendita riferiti ai singoli prodotti  
- Costi variabili riferiti ai singoli prodotti  

---

---

**= Σ dei Margini lordi di contribuzione dei singoli prodotti**  
- Costi fissi comuni  

---

---

**= Risultato economico**

Lo schema di determinazione del costo della produzione ottenuta in un sistema di contabilità analitica di tipo "direct costing" avrà una struttura simile alla seguente:

+ Costi della materia prima per singolo prodotto  
+ Costi della manodopera diretta per prodotto  
+ Altri costi speciali variabili per prodotto  

---

---

**= Costo primo variabile per singolo prodotto**  
+ Quota di costi generali industriali variabili per prodotto  

---

---

**= Costo industriale variabile per prodotto**  
+ Quota di costi generali commerciali variabili per prodotto  

---

---

**= Costo complessivo variabile per singolo prodotto**

Si osservi – in proposito – come anche la determinazione del costo variabile non risulti del tutto esente da problemi relativi all'imputazione dei costi comuni. Un'aliquota più o meno elevata di costi variabili indiretti si riscontra in qualsiasi tipo di sistema produttivo: si pensi, ad esempio, all'energia elettrica necessaria per alimentare i macchinari, o alla forza motrice connessa alle movimentazioni interne dei semilavorati tra le diverse stazioni produttive o, ancora, al materiale di consumo utilizzato da più produzioni, ecc.

Dall'analisi dello schema precedentemente proposto si evidenzia, inoltre, che la valutazione dell'eventuale variazione aumentativa delle rimanenze di prodotto a fine periodo viene effettuata sulla base delle sole componenti di costo variabile, il che consente di far gravare integralmente i costi fissi sulla produzione venduta nel periodo considerato, senza che gli stessi possano essere rinviati al periodo successivo, inclusi nel valore delle rimanenze. Non a caso i fautori del *direct costing* invocano, tra le sue qualità, una maggior aderenza al **principio di prudenza** nelle valutazioni di bilancio rispetto ad altri criteri: nella logica del sistema, infatti, i costi fissi vengono coperti solo se nel periodo in cui sono sostenuti si verifica un flusso di ricavi di vendita (al netto dei costi variabili) sufficiente; in nessun caso, invece, essi vengono addossati alle rimanenze, che pertanto risultano stimate per valori molto prossimi ai minimi razionali. Si deve, per altro, notare come l'applicazione del procedimento in esame rischi di attribuire alle rimanenze di prodotti e/o semilavorati dei valori eccessivamente contenuti, in particolar modo quando la complessità del processo produttivo implichi l'utilizzo di un'aliquota importante di fattori produttivi che comportano il sostenimento di costi fissi. La stima in bilancio di dette attività rischia quindi di risultare oltremodo prudente, in spregio del **postulato di rappresentazione veritiera e corretta** delle consistenze patrimoniali. Inoltre, i dati di costo determinati dal sistema in esame sono in molte occasioni troppo parziali (contengono, cioè, una percentuale eccessivamente ridotta dei costi complessivi) per rappresentare un valido riferimento ai fini della determinazione dei prezzi di vendita dei prodotti.

La tecnica del **direct costing** – ed in particolare l'utilizzo, per il calcolo del costo dei prodotti venduti, di una configurazione di costo del tipo *industriale commerciale variabile* – è logicamente abbinata alle forme di analisi della redditività aziendale effettuate ricorrendo alla relazione costi-volumi-profitti, che prendono generalmente il nome di **break even analysis**.

Gli ordinamenti contabili a costi pieni o **full costing** impongono, invece, l'imputazione ai prodotti di almeno una parte dei **costi fissi** che devono essere sostenuti dall'azienda per produrli. Rientrano all'interno di questa classe tanto le contabilità analitiche nelle quali viene utilizzata la **configurazione di costo complessivo**, tanto quelle nelle quali si assiste all'impiego di **configurazioni di costi parziali pieni** (costo industriale pieno o costo industriale-commerciale pieno).

FULL COSTING

La logica che informa il sistema in esame è sostanzialmente la seguente: tutti i costi – e pertanto anche quelli fissi – sono sostenuti dall'impresa a favore della produzione complessiva del periodo. Non appare del tutto corretta, in tal senso, la distinzione operata all'interno dei sistemi contabili di tipo *direct costing* tra costi di prodotto e costi di periodo. L'intero insieme dei costi viene sostenuto, infatti per generare i ricavi futuri: i costi relativi alla produzione ottenuta e non venduta devono, conseguentemente, essere attribuiti alla produzione eventualmente invenduta (variazione aumentativa del magazzino), in modo tale da poterli contrapporre in futuro (quale costo del venduto) ai relativi ricavi di vendita.

Una contabilità che funziona secondo uno schema di questo tipo è, inevitabilmente più complicata di quella che impiega configurazioni di costo variabile: un'aliquota molto elevata di costi fissi è, infatti, generalmente sostenuta con riferimento a più prodotti. Conseguentemente la contabilità analitica deve farsi carico di un numero maggiore di processi di imputazioni di costi comuni a più oggetti di riferimento. Ciò ha portato allo sviluppo di forme anche molto sofisticate del processo di attribuzione dei costi, nelle quali – mediante un procedimento (che può essere articolato per processo o per commessa) sviluppato in modo tale da addossare in sequenza i costi speciali e quelli comuni agli oggetti di riferimento – si giunge alla determinazione di un costo pieno.

Esistono, in realtà, due diverse modalità di implementazione di un sistema di tipo **full costing**.

FULL ACTUAL  
COSTING

Una prima, denominata **full actual costing**, prevede l'attribuzione dei costi fissi alle unità di prodotto sulla base del volume di produzione effettivamente ottenuto; il relativo costo unitario risulta, pertanto, inversamente proporzionale alla quantità prodotta in un dato periodo. Da un punto di vista logico l'applicazione di questa modalità d'attribuzione dei costi comuni comporta l'effetto – assai pericoloso – noto come **variabilizzazione dei costi fissi**.

FULL NORMAL  
COSTING

La seconda forma di implementazione – nata proprio per evitare questo tipo di problemi – prende, invece, il nome di **full normal costing** e impone l'attribuzione dei costi fissi non in base alla produzione effettivamente ottenuta, bensì in base alla produzione che normalmente si ottiene.

DIRECT COSTING  
EVOLUTO

Come abbiamo avuto modo di sottolineare in precedenza, negli ordinamenti contabili di tipo **direct costing**, per il calcolo del costo di prodotto e del margine di contribuzione, si prendono tradizionalmente in considerazione i soli costi variabili. Tale soluzione, si è detto, rischia – in presenza di processi che richiedono il sostenimento di elevati costi fissi – di attribuire alle rimanenze di prodotti e/o semilavorati dei valori troppo contenuti e, dunque, non sufficientemente significativi dello sforzo economico sostenuto dall'azienda per produrli. Per ovviare a questo inconveniente, invero non di poco conto, senza per questo aderire necessariamente all'impostazione a costi pieni, è stato sviluppato un nuovo ordinamento contabile, che rappresenta una forma ibrida tra le due precedentemente esposte. Esso è comunemente denominato **direct costing evoluto** e comporta l'attribuzione ai prodotti, oltre che dei costi variabili (di solito solo di quelli diretti), dei costi fissi specifici.

Ricavi di vendita riferiti ai singoli prodotti	
- Costi variabili riferiti ai singoli prodotti	
<hr style="border-top: 3px double #000;"/>	
<b>= Margini lordi di contribuzione per prodotto</b>	
- Costi fissi diretti di ciascun prodotto	
<hr style="border-top: 3px double #000;"/>	
<b>= Σ dei margini semilordi di contribuzione per prodotto</b>	
- Costi fissi comuni	
<hr style="border-top: 3px double #000;"/>	
<b>= Risultato economico</b>	

La differenza tra il **direct costing** e il **direct costing evoluto** si riassume in questo modo:

- il primo si basa sulla distinzione fra costi fissi e costi variabili
- il secondo si basa sulla distinzione considera oltre ai costi variabili (tanto diretti quanto indiretti) anche i costi fissi diretti.

### **Conseguenze sulla determinazione del reddito di periodo provocate dai diversi ordinamenti contabili (full o direct costing)**

Si sono sin qui illustrate le diversità esistenti tra ordinamenti contabili a costi variabili e a costi pieni. Si possono, ora, analizzare gli effetti sortiti sulla determinazione del reddito di periodo dalla loro adozione in contabilità.

Come già si è visto, negli ordinamenti contabili "a costo variabile" tutti i costi fissi sono considerati costi di periodo e non sono pertanto presi in considerazione nel calcolo del costo di prodotto. Ciò comporta la loro partecipazione integrale al risultato del periodo in cui sono sostenuti. Il costo della produzione ottenuta, così come quello della produzione venduta, si forma, invece, sulla base dei soli costi variabili. Il margine che si ottiene per differenza tra i ricavi di vendita e il costo del venduto dev'essere, pertanto, sufficientemente elevato, in modo tale da rendere possibile la copertura dei costi fissi. Naturalmente, le variazioni nella rimanenza di prodotti, di semilavorati e i ricavi di prodotti reimpiegati o distribuiti sono stimati in modo analogo al costo della produzione ottenuta. Questo sistema, conseguentemente, risulta caratterizzato da un'elevata sensibilità del reddito alle fluttuazioni che si verificano nella quantità di produzione venduta: se si vende poco (rispetto a quanto si produce) la variazione aumentativa nelle rimanenze di prodotto non risulta in grado di neutralizzare l'insieme dei costi che gravano sul periodo. Se si vende molto (sempre rispetto a quanto si produce) la variazione diminutiva connessa al prelievo dal magazzino contrappone ai ricavi di vendita costi piuttosto contenuti.

DIRECT COSTING

Negli ordinamenti contabili a costi pieni, invece, il risultato economico è maggiormente influenzato dalle variazioni della produzione ottenuta, per effetto dell'inclusione dei costi fissi nella valutazione delle rimanenze di prodotti, dei semilavorati e dei ricavi per prodotti destinati all'uso interno o erogati. La presenza di variazioni aumentative stimate a costo pieno consente, rispetto agli ordinamenti contabili precedentemente esaminati, di neutralizzare una porzione maggiore dei costi sostenuti nel periodo. Nel caso in cui le unità prodotte superino le unità vendute il risultato di periodo determinato con l'applicazione della metodica del full costing risulta, pertanto, superiore al risultato ottenibile utilizzando il direct costing. Specularmente se le unità vendute nel periodo superano le unità in esso prodotte il risultato determinato da un sistema del tipo full costing risulterà inferiore a quello generato dal direct costing: il costo del venduto calcolato nel primo sistema è, infatti, superiore a quello determinato con il secondo.

FULL COSTING

Naturalmente i due risultati coincidono perfettamente se la produzione ottenuta corrisponde alla produzione venduta e, dunque, in contabilità non si riscontrano variazioni nelle rimanenze.

E' importante, altresì, rilevare come le eventuali differenze indotte dall'implementazione dei due sistemi precedentemente descritti, tendano ad annullarsi nel tempo, per effetto dell'interdipendenza dei risultati economici nel tempo. Considerati nel lungo termine, infatti, i volumi di produzione e di vendita inclinano a livellarsi.

MATERIALE RISERVATO - NON DISTRIBUIBILE