

6. La localizzazione dei costi nei centri di costo

6.1 La localizzazione dei costi

In più occasioni si è precisato che la preventiva localizzazione dei costi ai centri di costo rende più coerente con il criterio causale il calcolo dei costi, sia riferiti alla funzione produttiva sia alle altre funzioni aziendali, soprattutto nel caso di calcolo dei costi dei prodotti.

In questo capitolo sono pertanto approfondite le problematiche dei centri di costo, quali aggregazioni di costi finalizzate a un più corretto calcolo dei costi di prodotto.

Si deve avvertire che con l'impiego dei centri di costo la contabilità analitica può considerarsi una vera e propria contabilità direzionale, perché diviene vero strumento di gestione e di controllo.

6.2 Le diverse tipologie di centri e i centri di costo

La contabilità analitica dei costi può prevedere due raggruppamenti dei costi e cioè (1):

- un accumulo in relazione ai prodotti o ai programmi (microtrasformazioni);
- un accumulo preventivo per centri di costo o per centri di responsabilità (localizzazione) (microtrasformatori). Anche in questa ipotesi alcuni costi (ad esempio le materie) possono essere attribuiti direttamente ai prodotti.

Si veda a questo riguardo la *figura 6.1*.

La minima unità economica di svolgimento di attività prende il nome di *centro operativo*.

Essa può essere considerata centro di costo, o di ricavo, o di risultato economico o di investimento o di responsabilità (o di attività, secondo la teoria ABC).

Un *centro di costo* è la minima unità contabile di raggruppamento dei costi. Può corrispondere a un reparto, a una parte di un reparto, a un gruppo di macchine, a una sola macchina, a un gruppo di persone o, addirittura, a una sola persona.

(1) Cfr. Richard N. Anthony, *Principi di contabilità aziendale*, cit., pagg. 306 e segg.

Fig. 6.1 CRITERI DI RAGGRUPPAMENTO DEI COSTI

<p>Accumulo in relazione ai prodotti, ai processi, ai programmi (microtrasformazioni)</p>	<p>I costi dei fattori, rilevati per natura (o per vaste aree aziendali), sono raggruppati in relazione alle microtrasformazioni che concorrono a ottenere.</p>
<p>Accumulo per centri operativi (microtrasformatori)</p>	<p>I centri operativi sono intesi come microtrasformatori nell'ambito del generale sistema trasformatore d'impresa.</p>
<p>I costi dei fattori: - sono prima accumulati per centro operativo - sono poi attribuiti ai singoli prodotti o processi.</p>	
<p>Coincidenza fra microtrasformatori e microtrasformazioni: si ha quando un centro operativo è autonomamente in grado di svolgere un intero processo produttivo sequenziale dal quale si ottiene una sola produzione o prodotto.</p>	

Quando il centro di costo corrisponde a un'unità organizzativa aziendale (reparto o ufficio), che ha a capo un responsabile, si parla di *centro di responsabilità*.

Alcune unità operative, che rappresentano unità di riferimento di ricavi (un ufficio vendita, una zona di vendita, un canale di vendita ecc.) prendono il nome di *centri di ricavo*.

I centri ai quali si attribuiscono ricavi e costi si denominano *centri di profitto o di reddito o di risultato economico* (sono centri di questo tipo le ASA - Aree Strategiche di Affari o SBU - Strategic Business Unit).

Vi sono anche centri di investimento, ossia unità operative delle quali si vuole determinare la redditività degli investimenti, e quindi per i quali occorre considerare anche l'entità degli investimenti effettuati.

Tutte queste diversificazioni dei centri sono riassunte nella *figura 6.2*.

La *figura 6.3* evidenzia alcune caratteristiche tipiche delle classi di centri appena citate, tenendo conto che l'organizzazione per centri è di norma legata al budget e, quindi, al controllo di gestione.

Si è già detto che i centri di costo (ed eventualmente di responsabilità) sono divisibili in tre gruppi:

- *centri di costo principali o produttivi (finali o diretti)*, dai quali si ottengono i prodotti o parti finite di prodotti;
- *centri di costo ausiliari (intermedi)*, che prestano servizi ai centri principali, senza intervenire direttamente nel ciclo di lavorazione (officina manutenzione, reparto attrezzaggio ecc.). Normalmente i servizi prestati sono misurabili in termini di consumi;



Fig. 6.2 CENTRI OPERATIVI

Centri operativi propriamente detti	<i>Minima unità tecnologica</i> di svolgimento d'attività
Centri di costo	<i>Minima unità contabile</i> di raggruppamento o accumulo dei costi
Centri di ricavo	<i>Minima unità contabile</i> di riferimento dei ricavi (un ufficio vendita, una zona di vendita ecc.)
Centri di reddito o di risultato economico	<i>Minima unità contabile</i> di accumulo di costi e di ricavi, dai quali si possono quindi ottenere risultati economici parziali
Centri di investimento	<i>Minima unità</i> della quale si vuole determinare un indice di redditività degli investimenti (tenendo conto anche del valore dei capitali fissi e circolanti impegnati)
Centri di responsabilità	<i>Minima unità organizzativa formale</i> aziendale con a capo un responsabile

È importante ai fini del controllo avere la coincidenza fra:

- centri operativi
- centri di costo
- centri di responsabilità

È possibile che più centri di costo facciano capo ad un solo centro di responsabilità.

Non può mai avvenire che più centri di responsabilità facciano capo ad un solo centro di costo.

- *centri di costo comuni (intermedi o funzionali o generali)*, che effettuano prestazioni a favore sia dei centri principali sia di quelli ausiliari.

Le prestazioni di questi centri non sono normalmente misurabili in termini di consumi.

I centri comuni sono sovente centri di comodo, cioè sono raggruppamenti di costi che non possono essere correttamente attribuiti ai centri operativi esistenti.

Fig. 6.3 CARATTERISTICHE FONDAMENTALI DI ALCUNI TIPI DI CENTRO

	Centri di costo	Centri di ricavo	Centri di profitto	Centri di investimento
Definizione	Unità di raggruppamento dei costi	Centri dell'area commerciale che controllano ricavi (zone di vendita, filiali)	Unità dimensionali con ampia autonomia decisionale	Centri di profitto con responsabilità anche sul capitale investito
Caratteristiche	I risultati sono spesso misurabili in quantità fisiche (per quelli finali sempre)	I risultati sono misurati in termini quantitativo-monetari (quantità vendute e ricavi)	I risultati sono indicati in termini di profitto	I risultati sono espressi in termini di ritorno economico-finanziario dell'investimento
Obiettivo	Rispettare i costi programmati	Rispettare i costi commerciali e i ricavi programmati	Rispettare il profitto programmato	Conseguire il tasso di redditività prefissato sul capitale investito
Leve economiche	Utilizzo dei coefficienti di impiego delle risorse (standard fisici)	Volumi di vendita	Manovre sia sui prezzi sia su alcuni costi	È possibile manovrare su ogni elemento
Ruolo del budget	Fornisce le linee guida. È formulato con criteri oggettivi	Fornisce le linee guida. È formulato con dati solo parzialmente oggettivi	Fondamentale, perché questi tipi di centri (aree strategiche di affari) sono presenti nelle grandi dimensioni con decentramento	Fondamentale. Alcuni dati sono oggettivi, altri soggettivi

I centri di comodo sono detti anche fittizi. Questi centri sono solo degli strumenti contabili utilizzati per raggruppare in classi omogenee diversi costi.

Come si vedrà meglio in seguito, quando la contabilità analitica è impostata in modo da ottenere solo i costi industriali, i centri comuni o funzionali non vengono impiegati per accogliere costi di natura diversa da quella industriale (commerciali, amministrativi, finanziari ecc.) e riguardano solo la direzione tecnica, i trasporti, la vigilanza ecc.

Se la contabilità analitica è impostata per ottenere i costi complessivi questi centri comprendono anche costi di aree diverse da quella industriale (marketing, amministrazione, direzione generale ecc.).

I costi di natura non industriale attribuiti a questi centri di comodo possono poi essere attribuiti agli altri centri, ai prodotti o, direttamente, al risultato finale.

Quando un'azienda vuole impostare la contabilità industriale secondo lo schema dei centri di costo deve predisporre *un piano dei centri di costo*, secondo una logica che si vedrà nel prossimo paragrafo.

Ora si fa solo presente che la ripartizione spaziale dei costi per centri di costo (oltre che per prodotti) risponde a esigenze operative aziendali.

Infatti (2):

- la conoscenza dei costi dei centri assume immediata importanza per le analisi sistematiche di efficienza interna, soprattutto quando i centri di costo sono anche centri di responsabilità;

- la formazione dei costi dei centri di costo rende più razionale lo stesso processo di imputazione dei costi comuni, in quanto rende possibile l'impiego delle basi di reparto, senz'altro più corrette delle basi d'imputazione aziendali.

6.3 La logica della formazione del piano dei centri di costo

6.3.1 Gli elementi dei centri di costo

Prima di comporre il piano dei centri di costo occorre definire i centri di costo, come unità cui si vogliono sistematicamente riferire i costi.

La definizione dei centri di costo riguarda (3):

- a) i compiti affidati a ciascun centro (se vengono assegnati compiti di una stessa specie il centro è omogeneo, altrimenti è eterogeneo). È ovvio che si hanno migliori risultati in ordine alle attribuzioni dei costi, se il centro è omogeneo;
- b) i fattori produttivi assegnati a ciascun centro.

Detti fattori si dividono in:

- *diretti*, se partecipano direttamente alle operazioni del centro e si dividono a loro volta in:

- *potenziali*, rappresentati dal personale e dalle immobilizzazioni stabilmente assegnati al centro;

- *non potenziali*, rappresentati dai materiali, dalle energie ecc. Si tenga presente che alcuni fattori, ad esempio le materie prime, possono essere attribuite direttamente ai prodotti senza la preventiva allocazione ai centri di costo;

- *indiretti*, se, inseriti in altre unità produttive, concorrono alla produzione dei servizi utilizzati dal centro;

- c) le modalità con le quali in concreto si attua l'attività del centro;

- d) le relazioni che collegano ciascun centro con tutti gli altri; esse possono essere sia di tipo verticale, con i centri fornitori o utilizzatori di servizi, sia di tipo orizzontale, con gli altri centri di pari grado.

(2) Cfr. Antony Richard N., *Principi di contabilità aziendale*, cit., pagg. 306 e segg.

(3) Cfr. Coda Vittorio, *I costi di produzione*, cit., pagg. 70 e segg.

Quando un centro di imputazione di costi è anche un centro di responsabilità, ossia un settore dello schema organizzativo del quale si vuole determinare l'efficienza, deve essere altresì individuato il manager responsabile.

Fig. 6.4 A

6.3.2 Il piano dei centri di costo

La formazione di un concreto piano dei centri di costo, quando la finalità perseguita è quella del controllo di efficienza, deve consentire:

- una localizzazione funzionale dei costi, espressiva dell'impiego dei fattori produttivi e dei servizi (per il controllo);
- una successiva razionale attribuzione dei costi ai prodotti.

Nel piano dei centri di costo è necessario stabilire una gerarchia fra i vari centri, soprattutto a livello di centri intermedi (ausiliari e comuni) al fine di consentire un addensamento progressivo dei relativi costi.

A questo riguardo si vedano la *figura 6.4* e l'applicazione che segue.

L'impostazione del piano dei centri considera centri principali o produttivi o finali o diretti quelli nei quali si svolgono operazioni produttive (stampaggio, montaggio ecc.) o distributive (canali di vendita, zone di vendita ecc.) dei prodotti. Si tratta in genere di centri che producono "ricavi esterni".

I centri ausiliari o intermedi sono quelli relativi ai servizi le cui prestazioni sono misurabili in termini di consumi (magazzini, manutenzioni e riparazioni ecc.).

I centri comuni o intermedi o generali o funzionali sono quelli le cui prestazioni non sono misurabili in termini di consumi.

La distinzione fra le ultime due categorie di centri è sovente di comodo e strumentale alle modalità prescelte di attribuzione dei costi. In particolare possono essere di comodo i centri comuni, che possono fungere solo da strumenti di raggruppamento di costi.

La predisposizione del piano dei centri di costo, strumentale alle informazioni che si vogliono ottenere, può essere effettuata secondo una logica funzionale o secondo una logica gerarchica, o secondo una logica che tenga conto delle due impostazioni.

Con la logica "gerarchica" i centri finali sono quelli il cui risultato produttivo è rappresentato dai prodotti oggetto di scambio, mentre i centri ausiliari o intermedi effettuano una "produzione" che è impiegata come fattore produttivo in altri centri di costo.

Anche i centri di costo ausiliari sono ordinati in base a una scala gerarchica al fine di favorire l'addensamento successivo dei costi fino al loro definitivo addebito ai centri di costo finali.

Al pu
mo g
della
In
sa de
Con
cond
ciale
tivi e
Per v
misti

Fig. 6.4 ARTICOLAZIONE DEI CENTRI DI COSTO (E/O DI RESPONSABILITÀ)

Centri principali
o produttivi o finali
o diretti

Sono centri dai quali si ottengono i prodotti o parti finite di prodotti.

Centri ausiliari
o intermedi

Prestano servizi ai centri principali, servizi di norma misurabili in termini di consumi.

Centri comuni
o intermedi o generali
o funzionali

Effettuano prestazioni a favore sia dei centri principali sia di quelli ausiliari.
Le prestazioni non sono di norma misurabili in termini di consumi.
Possono essere centri di comodo.

Al punto più basso della scala gerarchica stanno i centri i cui costi presentano il massimo grado di generalità. Si veda la *figura 6.5*. I centri che stanno nella parte più bassa della piramide sono quelli che prestano servizi agli altri centri, senza riceverne. In realtà, si ignorano le prestazioni ricevute dai centri che stanno nella parte bassa della piramide.

Con la logica "funzionale" i centri di costo sono raggruppati in classi distinte, a seconda che riguardino specificamente il settore della produzione o quello commerciale o quello amministrativo. Inoltre i centri di fabbricazione sono divisi in produttivi e ausiliari. Si veda a questo riguardo la *figura 6.6*.

Per voler tener conto delle due esigenze, si predispongono sovente piani dei centri misti, che sono in genere usati maggiormente in pratica.

Fig. 6.5 PIANO DEI CENTRI DI COSTO DI TIPO GERARCHICO

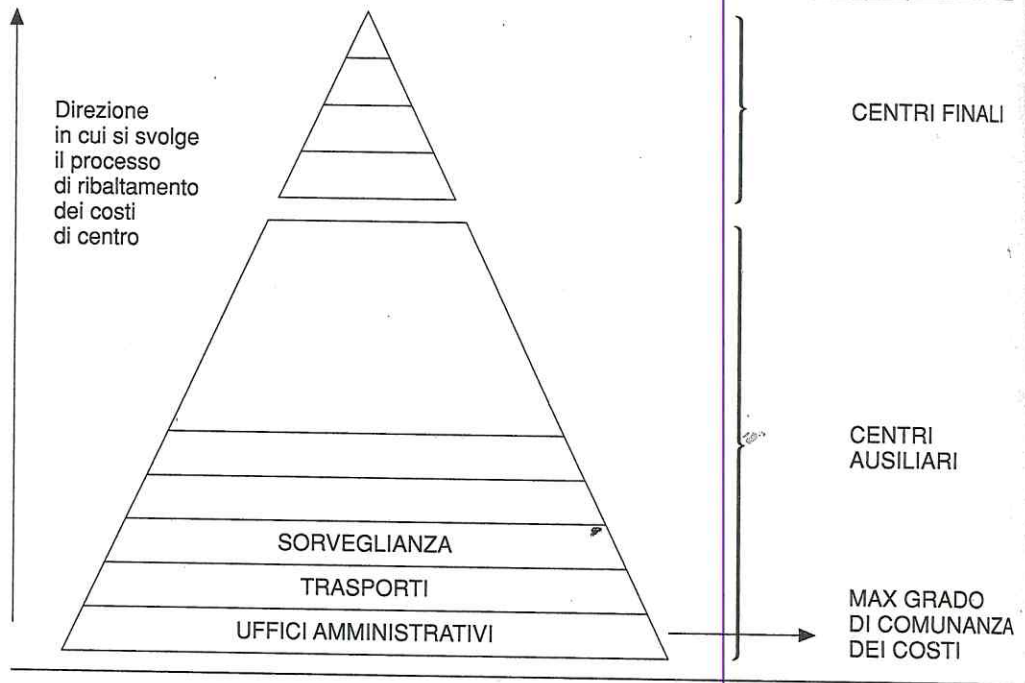
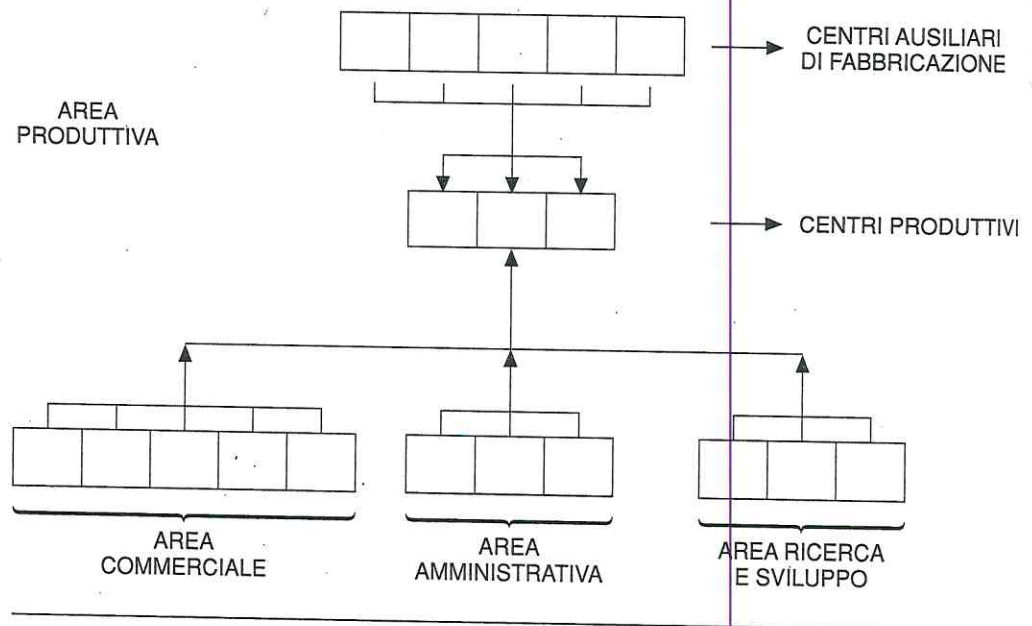


Fig. 6.6 PIANO DEI CENTRI DI COSTO DI TIPO FUNZIONALE



Il
L'im
Fig. 6

AMI
Nel
lizz:
S
del

6.4

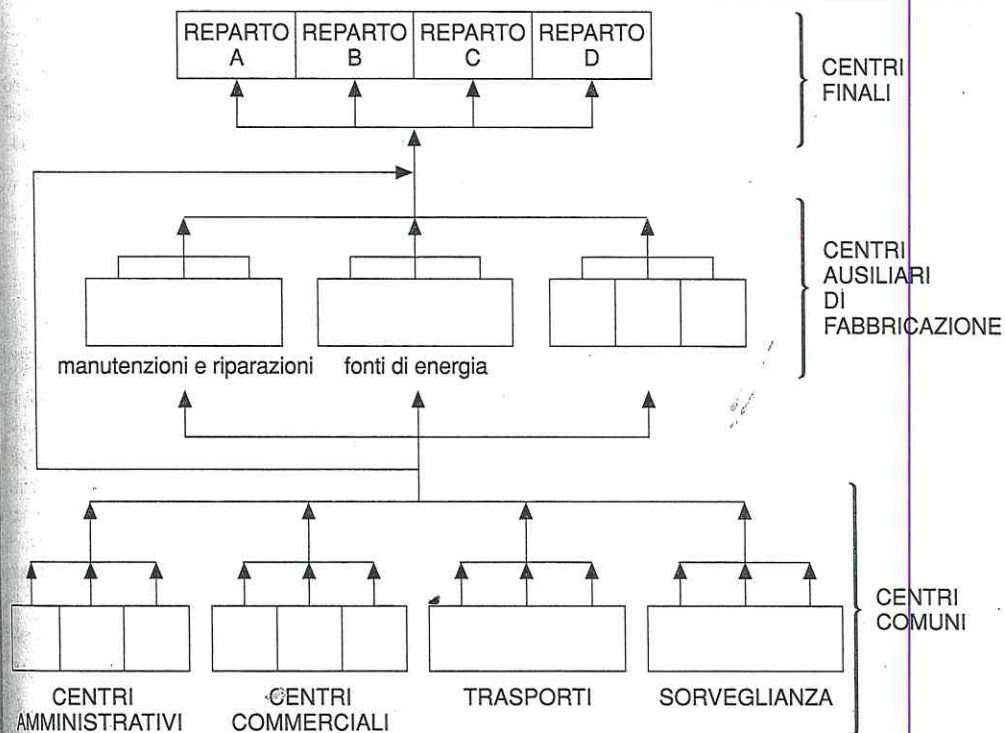
Va
que
zior
trol

Il ribaltamento dei costi dei centri è fatto nell'ordine seguente:

- dai centri comuni a quelli ausiliari e a quelli finali;
- dai centri ausiliari ai centri finali.

L'impostazione di un piano dei conti di tipo misto è evidenziata nella *figura 6.7*.

Fig. 6.7 PIANO DEI CENTRI DI COSTO DI TIPO MISTO



Nelle successive tavole vengono riportati degli esempi di piani di centri di costo utilizzati in specifiche realtà.

Si tratta di piani relativi ad alcune attività industriali e ad alcune realtà operative del campo pubblico, tutti impostati in base alla logica mista gerarchico-funzionale.

6.4 L'allocazione o la localizzazione dei costi

Va premesso che la localizzazione non riguarda necessariamente tutti i costi, ma solo quelli per i quali il processo allocativo è necessario per migliorare le modalità di attribuzione dei costi ai prodotti e renderle più vicine al principio causale o per attuare il controllo dei costi dei centri.

Fig. 6.8 ESEMPI DI PIANI DEI CENTRI DI COSTO DI AZIENDE OPERANTI IN DIVERSI SETTORI

Azienda tessile	
Centri produttivi (tessitura)	Officina manutenzione meccanica
Preparazione filati	Centrale elettrica
Orditura	Centrale produzione vapore
Telai automatici	Magazzino materie prime
Telai semiautomatici	Magazzino filati
Finissaggio	Magazzino materiali di consumo
	Magazzino tessuti
Centri produttivi (filatura)	Controllo di qualità
Assorbitura	Tempi e metodi
Lavaggio	Laboratorio sperimentale
Cardatura	
Pettinatura	Centri funzionali
Confezione	Direzione tecnica
	Direzione generale
Centri ausiliari	Direzione amministrativa
Centrale termica	Direzione commerciale
Tipografia a rotocalco	
Centri produttivi	Recupero solventi
Fotografia	Ufficio tecnico programmazione
Impaginazione	Centrale elettrica
Incisione	
Galvano	Centri funzionali
Cromature	Direzione tecnica
Rotative	Direzione generale
Legatoria	Direzione amministrativa
	Direzione commerciale
Centri ausiliari	
Manutenzione	
Azienda di produzione di stampi	
Centri produttivi	Magazzino prodotti finiti e spedizione
Frese a controllo numerico	Centrale aria compressa
Frese alesatrici	Centrale termica
Frese a coppia	Centrale elettrica
Frese verticali	
Rettifiche, lapidelli, elettroerosione	Centri funzionali
Alesatrici	Ufficio acquisti
	Ufficio progettazione e metodi
Centri ausiliari	Ufficio programmazione della produzione
Collaudo produzione	Direzione tecnica
Collaudo spedizione	Ufficio amministrazione
Trasporti interni	Servizi generali aziendali
Manutenzione di stabilimento	Ufficio marketing
Magazzino materie prime	Direzione generale

Azienda di stampaggio materie plastiche

Centri produttivi

Presse piccole
 Presse mediè
 Presse grandi
 Montaggio componenti
 Finissaggio

Centrale elettrica
 Manutenzione
 Magazzino materie
 Magazzino prodotti
 Attrezzeria

Centri ausiliari

Collaudo di produzione
 Collaudo spedizione
 Trasporti interni
 Centrale termica

Centri funzionali

Ufficio acquisti
 Ufficio paghe
 Direzione tecnica
 Direzione amministrativa
 Direzione commerciale

Azienda che lavora leghe metalliche

Centri produttivi

Fonderia leghe leggere
 Fonderia ottone
 Taglio e finitura lingotti
 Laminatoio sbozzatore
 Laminatoio finitori
 Presse da estrusione
 Trafilo

Magazzino metalli
 Manutenzione meccanica
 Manutenzione elettrica
 Trasporti
 Magazzino spedizioni
 Servizi di stabilimento

Centri ausiliari

Raccolta rottame

Centri funzionali

Laboratorio
 Ufficio tecnico
 Direzione generale
 Amministrazione

Acquedotto

Centri produttivi

Impianto produttivo A
 Impianto produttivo B
 Impianto produttivo C
 Impianto produttivo D
 Trasporto
 Rete

Magazzino materiali
 Telecontrollo
 Manutenzione rete
 Manutenzione impianti elettrici

Centri ausiliari

Laboratorio analisi

Centri funzionali

Direzione generale
 Direzione tecnica
 Direzione amministrativa
 Bollettazione
 Direzione commerciale

Ospedale**Centri produttivi**

Reparto medicina generale
 Reparto chirurgia generale
 Reparto neurologia
 Reparto neurofisiopatologia
 Reparto neuropsichiatria
 Reparto neurochirurgia
 Reparto chirurgia pediatrica
 Reparto cardiocirurgia
 Reparto chirurgia plastica e maxillo facciale
 Reparto chirurgia vascolare
 Reparto otorinolaringoiatria
 Reparto odontostomatologia
 Reparto oculistica
 Reparto nefrologia
 Reparto malattie infettive
 Reparto dermatologia
 Reparto ematologia
 Reparto endocrinologia
 Reparto ostetricia
 Reparto patologia neonatale
 Reparto pediatria
 Reparto traumatologia
 Reparto pneumologia
 Reparto urologia
 Reparto anatomia patologica

Centri ausiliari

Anestesia e rianimazione
 Blocco operatorio

Centro trasfusionale
 Farmacia
 Fisioterapia
 Immunematologia
 Laboratorio analisi
 Medicina del lavoro
 Medicina legale
 Microbiologia
 Neuroradiologia
 Policardiografia
 Pronto soccorso
 Radioterapia
 Radiologia

Centri funzionali

Direzione sanitaria
 Assistenti sanitari e sociali
 Biblioteca medica
 Cucine
 Lavanderia
 Scuola infermieri
 Sorveglianza
 Direzione generale
 Direzione amministrativa
 Economato
 Ufficio personale
 Prenotazioni e accettazione
 Centrale elettrica
 Centrale termica
 Servizi speciali
 Portineria

Azienda di igiene pubblica**Centri produttivi**

Raccolta domiciliare rifiuti organici
 Raccolta domiciliare rifiuti ordinari
 Raccolta domiciliare rifiuti speciali
 Raccolta container
 Spazzamento manuale
 Spazzamento meccanico
 Sgombero neve
 Rifiuti industriali
 Smaltimento

Centri ausiliari

Officine

Magazzini
 Laboratorio analisi
 Centrale elettrica
 Centrale termica
 Sorveglianza impianti

Centri funzionali

Direzione generale
 Direzione amministrativa
 Direzione tecnica
 Direzione commerciale

Centri p

Linea m
 Linea m
 Linea tra
 Linea tra
 Linea a
 Linea a
 Linea a
 Servizi

Centri

Gestio
 Gestio
 Gestio
 Gestio
 Interve
 Attività
 Asseg

Centri

Manut
 Recup

Quar

ai pr
 relaz
 Q
 re di

I co

un
 dell
 I

I co
 sti

I co
 del

Azienda di trasporti urbani**Centri produttivi**

Linea metropolitana A
 Linea metropolitana B
 Linea tranviaria AA
 Linea tranviaria BB
 Linea automezzi 1
 Linea automezzi 2
 Linea automezzi 3
 Servizi a richiesta

Centri ausiliari

Officine manutenzioni e riparazioni
 Officina grandi lavori
 Magazzino materiali

Centri funzionali

Direzione traffico
 Direzione generale
 Direzione amministrativa
 Direzione commerciale

Azienda regionale di edilizia residenziale pubblica**Centri produttivi**

Gestioni immobiliari alloggi in locazione
 Gestioni immobiliari alloggi c/terzi
 Gestioni immobiliari alloggi patti in deroga
 Gestioni immobiliari unità diverse
 Interventi edilizi
 Attività produttive commerciali
 Assegnazioni c/terzi

Progettazione e direzione lavori
 Appalti e programmazione interna
 Ufficio canoni
 Assegnazioni
 Ufficio gestione esterna

Centri funzionali

Direzione generale
 Segreteria generale
 Contabilità
 CED
 Servizi vari

Quando una delle due condizioni non si verifica, i costi vengono attribuiti direttamente ai prodotti finali. È il caso delle materie dirette, che sono attribuite ai singoli prodotti in relazione alla "distinta base" o alla "ricetta".

Quando si ha la localizzazione dei costi nei centri, i costi localizzabili possono essere divisi in:

- costi originari;
- costi funzionali.

I *costi originari* sono i costi dei fattori che non sono i servizi produttivi erogati da un altro centro operativo (costo del personale addetto al centro, ammortamento delle immobilizzazioni impiegate nel centro ecc.).

In pratica si tratta di costi che hanno origine all'interno di ciascun centro di costo.

I *costi funzionali* sono quelli che risultano da un processo di localizzazione dei costi da altri centri. Tali costi possono quindi essere definiti "derivati".

I costi, agli effetti della localizzazione, possono ancora dividersi in:

- *costi controllabili*;
- *costi non controllabili*.

I *costi* sono *controllabili* se sulla loro misura può influire l'attività del capocentro e del centro. Possono quindi essere impiegati come indici di efficienza.

I *costi non controllabili* hanno una misura che non dipende dall'attività del re-

sponsabile o dei lavoratori del centro (in alcuni casi gli ammortamenti, costi di alcuni componenti).

I costi non controllabili non vengono normalmente attribuiti ai centri di costo, ma direttamente ai prodotti, come avviene ad esempio per le materie (dai centri di costo si ottengono così solo i costi di trasformazione).

La ripartizione dei costi per centri operativi viene attuata nel seguente modo:

a) i costi originari dei singoli centri vengono attribuiti ai corrispondenti centri di costo (produttivi, ausiliari e comuni).

Questi ultimi possono venire creati esclusivamente per il raggruppamento omogeneo di costi relativi a più centri (centri di comodo);

b) i costi originari comuni ai vari centri vengono ripartiti fra i centri interessati secondo una prescelta base d'imputazione, se sono costi per i quali è possibile impiegare razionalmente il criterio funzionale (costi comuni variabili).

Nel caso opposto (costi comuni fissi) o non viene fatta l'imputazione o vengono attribuiti a un centro di comodo;

c) i costi dei centri comuni vengono poi suddivisi fra i centri di costo ausiliari e fra quelli produttivi (si tratta del cosiddetto ribaltamento dei costi).

Si possono utilizzare, per questa operazione, basi che tentano di esprimere le prestazioni fornite da ciascun centro di costo comune a favore dei centri utilizzatori (ciò vale raramente per i centri comuni);

d) i costi dei centri ausiliari vengono attribuiti ai centri di costo produttivi che hanno utilizzato i servizi (secondo ribaltamento).

In questo caso le basi di ripartizione devono esprimere le prestazioni fornite a ciascun centro;

e) i costi dei centri finali o produttivi vengono poi attribuiti ai vari prodotti sempre con l'impiego di basi d'imputazione possibilmente aderenti al criterio funzionale.

Quanto qui evidenziato è riassunto nella *figura 6.9*.

Una visione sintetica della procedura è esposta nella successiva *figura 6.10*, nella quale non vengono considerati i costi dei fattori produttivi attribuiti direttamente ai prodotti (ad esempio le materie prime, quando i singoli centri non hanno un controllo su tali costi).

La ripartizione per il ribaltamento dei costi nell'ambito dei centri di costo richiede alcune precisazioni:

1) Basi di ripartizione.

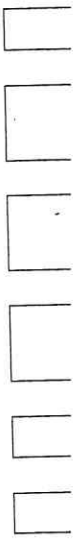
La ripartizione fra i centri utenti dei costi rilevati nei centri ausiliari (o, ma più di rado, comuni) avviene con l'impiego di idonee basi di ripartizione. Le basi possono essere:

- *quantità che esprimono i volumi dei servizi erogati ai centri utenti dai singoli fattori* (ripartizione su basi multiple) *o dai centri comuni o ausiliari* (ripartizione su base unica).

Ad esempio il costo del reparto manutenzione e riparazione può essere attribuito ai centri utilizzatori in proporzione delle ore di lavoro prestate per ciascun centro e il costo della centrale elettrica può essere attribuito ai centri utilizzatori in proporzione ai chilowattore consumati;

- *quantità che esprimono la diversa proporzione in cui ciascun centro utente concorre ad assorbire i servizi.*

Fig. 6.9

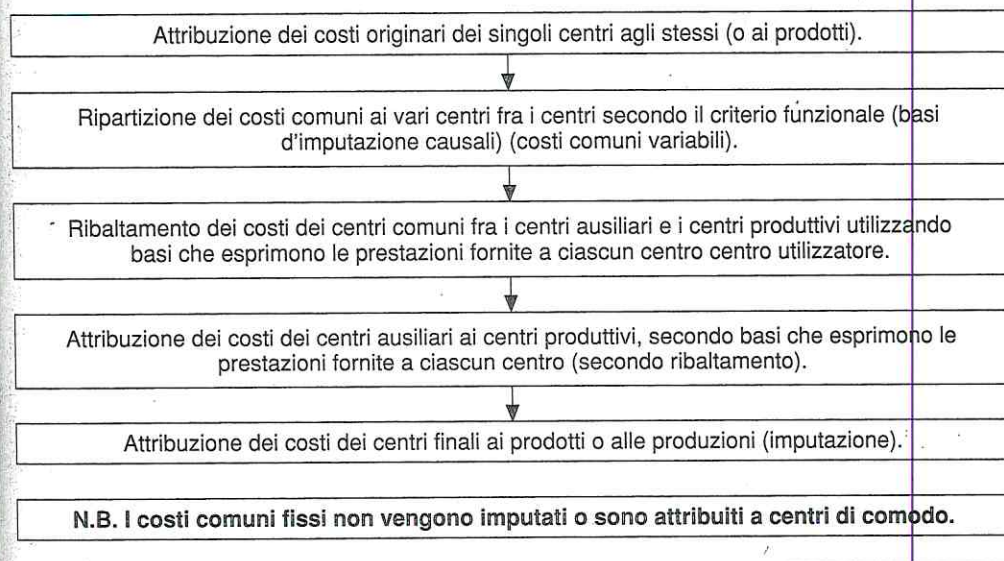


Poss

•
divis•
in re
può
costi
ciasc-
mer
centi
(
dett
sult
La f2) I
L'es-
] bui-
tri, l

nell

Fig. 6.9 PROCEDIMENTO DI ALLOCAZIONE DEI COSTI PER CENTRI



Possono essere:

- *quantità variabili di attività*. Il costo della direzione di stabilimento può essere diviso in relazione al numero di ore di manodopera sviluppate in ogni reparto;
- *quantità fisse di struttura*. Il costo della centrale riscaldamento può essere diviso in relazione ai volumi (in metri cubi) occupati da ciascun reparto. Il costo della mensa può essere suddiviso in base al numero di dipendenti in forza presso ciascun reparto. Il costo della centrale elettrica può essere ripartito in relazione alla potenza installata in ciascun reparto utente;

– *basi indotte*: sono coefficienti percentuali di ripartizione, calcolati grossolanamente sulla base del presunto contributo dei fattori o dei centri ausiliari a favore dei centri utenti (4).

Quando le basi tendono ad essere arbitrarie, come avviene per i costi comuni, i detti costi possono (o dovrebbero) essere attribuiti direttamente ai prodotti o al risultato economico.

La *figura 6.10* riassume quanto qui precisato. Si veda anche la *figura 6.11*.

2) Prestazioni reciproche fra i vari centri.

L'esistenza di prestazioni reciproche fra i vari centri può dar luogo a diverse soluzioni (5):

- le prestazioni reciproche vengono ignorate.

In tal modo tutti i centri vengono considerati finali e il costo rilevato viene attribuito ai prodotti;

(4) Cfr. Spranzi Aldo, *Fondamenti e tecnica di calcolo dei costi di prodotto secondo criteri causali*, in Guatri, *Le aziende industriali II*, cit., pagg. 273 e segg.

(5) Cfr. Coda Vittorio, *I costi di produzione*, cit., pagg. 292 e segg.

Cfr. Rusconi Gianfranco - Torriero Anna, *Il problema dell'imputazione reciproca dei centri di costo di servizi nell'analisi dei costi*, Quaderni del dipartimento di Economia Aziendale, Università di Bergamo, pagg. 15 e segg.

Fig. 6.10 SCHEMA DI LOCALIZZAZIONE DEI COSTI PER FASI SUCCESSIVE

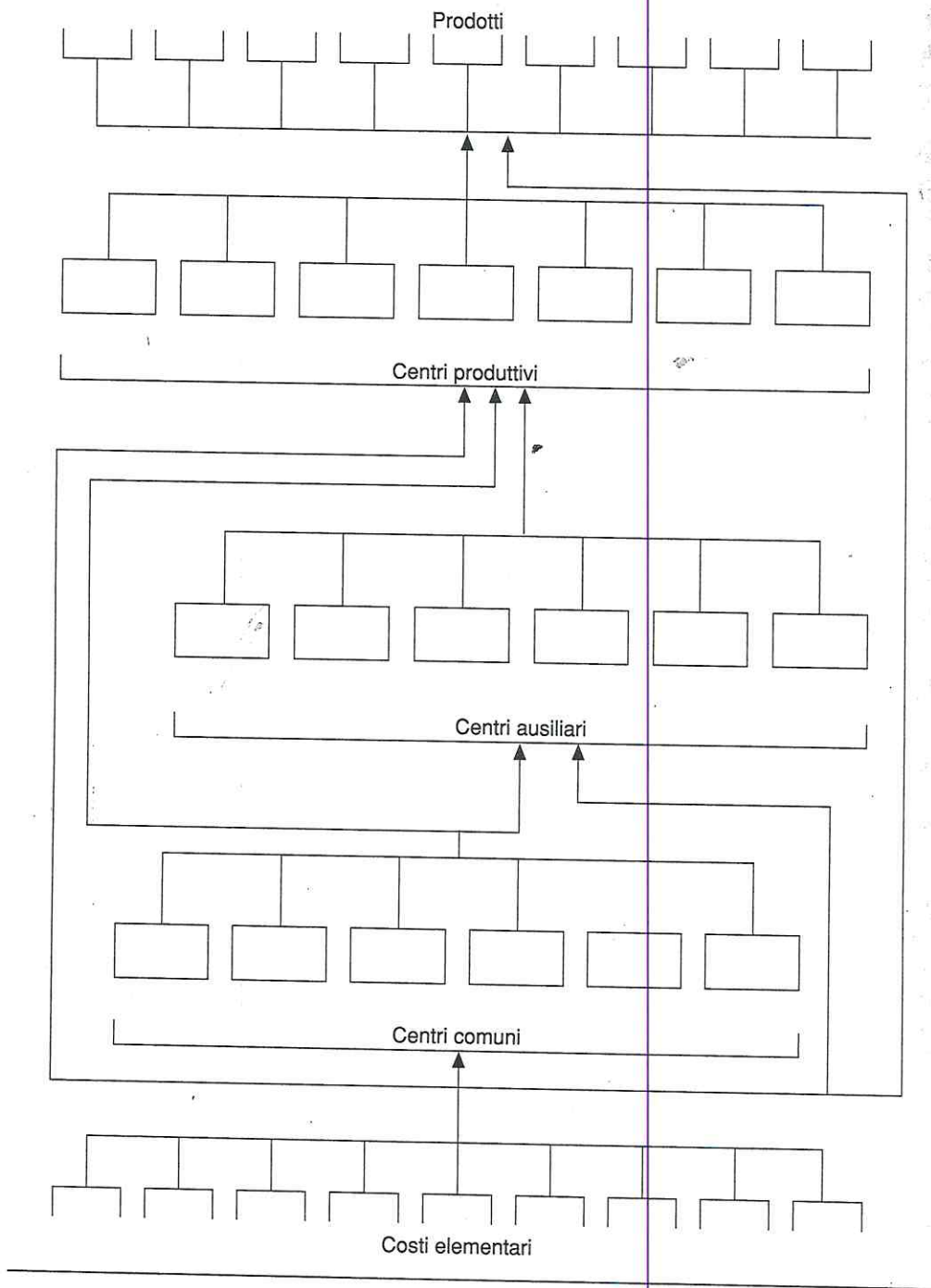


Fig. 1

Cos

- Co

- Co

Rib:

A)

B)

tità

qu

de

tri

au

ch

ce

La

m

Il

cl

Ir

P

Fig. 6.11 ATTRIBUZIONE DEI COSTI AI CENTRI (LOCALIZZAZIONE)

Costi localizzabili: costi non imputati direttamente ai prodotti:

- Costi originari: costi imputati direttamente ai centri
- Costi addebitati da altri centri (costi funzionali: derivano dal ribaltamento)

Ribaltamento**A) Dai centri comuni agli altri centri**

Di norma l'imputazione è *indiretta* in base a:

- quantità variabili di attività dei centri utilizzatori;
- quantità fisse di struttura dei centri utilizzatori.
(Es. Watt degli apparecchi illuminanti installati presso i singoli centri per il costo dell'illuminazione).

B) Dai centri ausiliari ai centri finali

Di norma l'imputazione è *diretta* in base al consumo della risorsa, rilevato extracontabilmente.

- (Es.: ore di manutenzione svolte nei singoli centri e rilevate dai rapporti di servizio).
- (Es.: consumo di energia rilevato dai contatori).

In mancanza di rilevazioni specifiche si può procedere al ribaltamento con imputazione *indiretta* (quantità fisse di struttura). Nei due casi citati si avrebbe:

- numero delle macchine installate in ciascun centro per la manutenzione;
- potenza in Kwh delle macchine installate nei singoli centri.

- vengono considerate solo le prestazioni fornite da alcuni centri ad altri e non quelle ricevute da questi ultimi.

Questi ultimi si considerano quindi centri finali;

- alcuni centri ausiliari vengono considerati alla stregua dei centri finali (si considerano centri finali quelli destinati solo a ricevere prestazioni da parte di altri centri);

- i costi dei centri ausiliari vengono progressivamente addensati agli altri centri ausiliari e ai centri produttivi.

Dei centri intermedi (comuni e ausiliari) deve quindi essere stabilita una gerarchia che deve essere rispettata in modo molto preciso nella chiusura dei conti dei centri;

- le prestazioni reciproche vengono considerate.

Si deve impostare un sistema di equazioni che non è il caso di presentare.

La *figura 6.13* riassume i concetti esposti nel punto b).

I casi che seguono chiariranno il procedimento, anche se i dati sono necessariamente resi semplici al massimo (e quindi non aderenti alla realtà).

Il ribaltamento fra i vari centri è stato effettuato, fino ad ora, sulla base dei costi, che possono essere sia costi effettivi che costi standard.

In alcuni casi si preferisce però che i singoli centri funzionino come vere e proprie sezioni aziendali delle quali devono essere determinati i risultati economici. In

questa ipotesi, che si rende necessaria qualora i dirigenti responsabili dei vari centri siano molto autonomi e siano parzialmente retribuiti in base ai risultati raggiunti, si pone il problema della determinazione dei "prezzi di trasferimento".

In questo caso le singole divisioni in cui si articola l'azienda si considerano come realtà distinte e, per la determinazione dei risultati delle singole unità, si rende necessario considerare i passaggi interni come vere e proprie transazioni. La valorizzazione non può quindi essere effettuata al costo, ma va determinato il prezzo di trasferimento interno.

Nella fissazione dei prezzi di trasferimento è necessario che non si crei un conflitto fra gli interessi delle singole divisioni e quello generale dell'impresa. L'operazione è quindi particolarmente difficile ed è negoziata fra i singoli dirigenti e il top management aziendale.

I criteri principali suggeriti dalla dottrina e adottati dalla pratica sono i seguenti:

a) *il metodo del costo aumentato del mark up.*

In effetti si pongono due problemi. Il primo consiste nella fissazione della figura di costo da utilizzare (si può adottare il costo industriale pieno effettivo o il costo variabile, ma si preferisce di norma utilizzare il costo standard). In ogni caso si tratta di un costo di produzione. Il secondo consiste nella fissazione del margine da utilizzare (mark-up). Esso è oggetto di ampia negoziazione fra tutti i soggetti interessati;

b) *il metodo del prezzo di mercato.*

È un metodo utilizzabile se i risultati della produzione attuata da una sezione sono compravenduti sul mercato. In mancanza di negoziazioni il metodo non può essere adottato.

Qualora questo metodo venga adottato, il prezzo praticato sul mercato viene ridotto di una percentuale, da negoziare fra gli interessati, che tiene conto del fatto che certi costi non sono sostenuti dalla sezione interna che conferisce la sua produzione ad altra sezione (costi commerciali, di pubblicità ecc.).

Il metodo è molto utilizzato perché spinge le sezioni a realizzare economie di costi, non potendo trasferire alle altre sezioni le proprie inefficienze, cosa che avviene con la valorizzazione a un costo diverso dallo standard.

c) *il metodo del prezzo negoziato.*

Il prezzo è negoziato fra le sezioni aziendali in piena autonomia, tanto che la sezione acquirente potrebbe decidere, se più conveniente, il ricorso a un fornitore esterno in sostituzione del fornitore interno.

Il metodo presenta alcuni grossi problemi legati al fatto che il ricorso a fornitori esterni potrebbe creare problemi di sottoutilizzazione di una sezione, con il conseguente mancato assorbimento dei costi fissi. In questo caso il vantaggio per la sezione acquirente potrebbe tradursi in svantaggio per l'azienda considerata nel suo complesso. In altre parole la ottimizzazione del risultato di una sezione può andare a scapito di quello generale dell'azienda.

Fig. 6.1

imp
ut

Fig. 6.

Fig. 6.12 PROBLEMI DI LOCALIZZAZIONE DEI COSTI: BASI DI IMPUTAZIONE

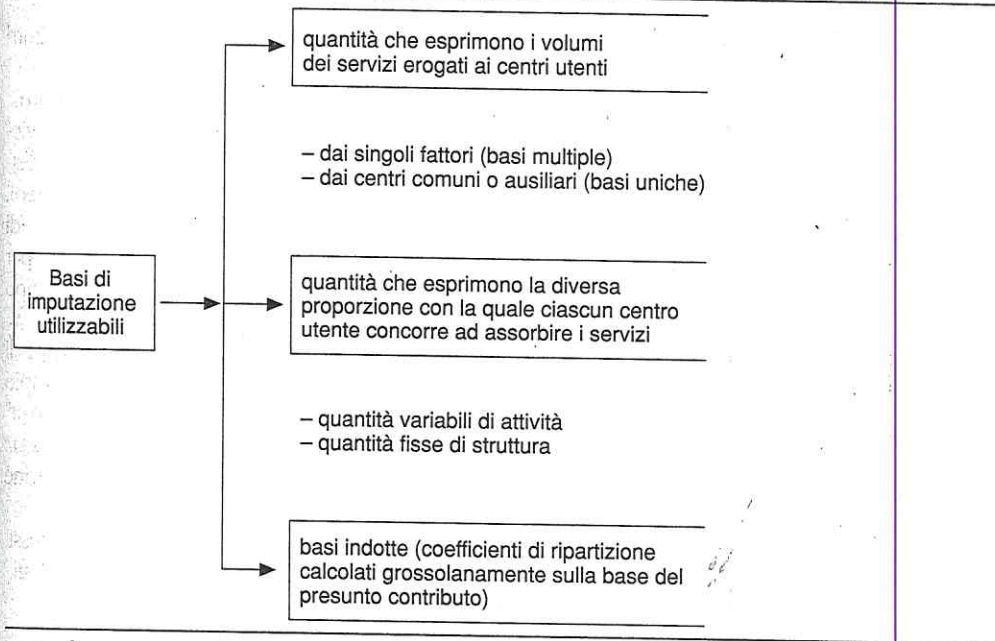
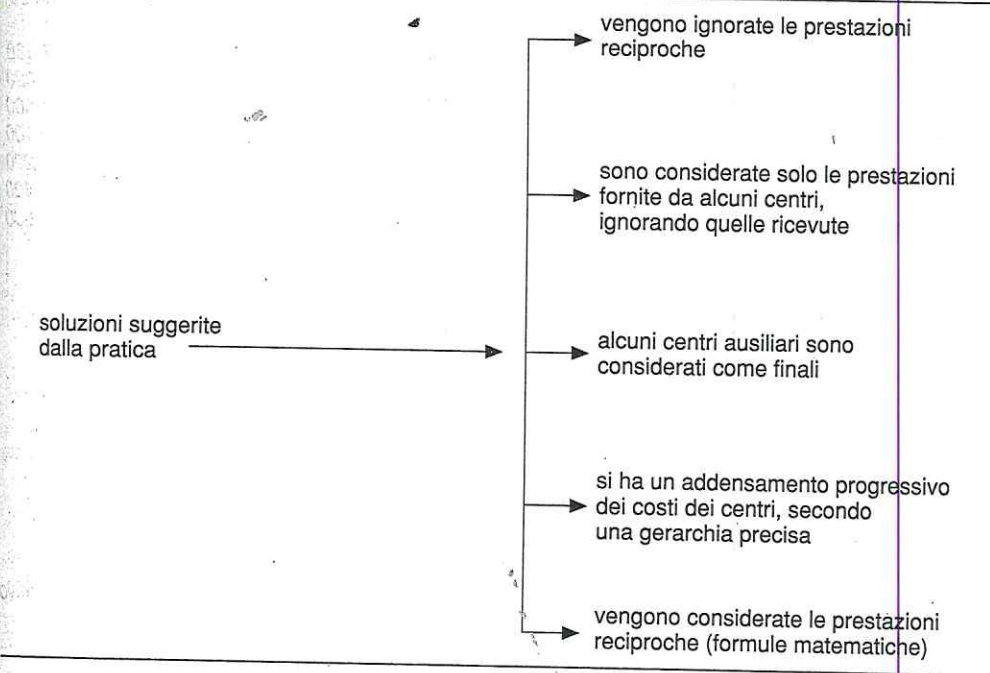


Fig. 6.13 PROBLEMI DI LOCALIZZAZIONE DEI COSTI: PRESTAZIONI RECIPROCHE FRA I VARI CENTRI



6.5 Applicazione: ripartizioni dei costi per centri e ribaltamento

In questo paragrafo vengono presentati due casi di ripartizione dei costi fra i centri e di ribaltamento.

Nei due casi riportati vengono ignorate le prestazioni reciproche fra i vari centri.

Nel primo caso, dopo l'attribuzione dei costi originari ai centri, il ribaltamento viene fatto per gruppi di centri di costo. In tal modo sono ignorate le prestazioni effettuate all'interno delle tre categorie di centri (finali o produttivi, ausiliari o intermedi, comuni o funzionali). Il piano dei centri di costo è gestito secondo la logica mista, di tipo gerarchico-funzionale. Nel secondo caso il ribaltamento viene fatto centro per centro, tenendo conto anche delle prestazioni effettuate all'interno di ciascun gruppo di centri. Il piano dei centri di costo è gestito secondo la logica gerarchica.

In questo caso è importante stabilire una gerarchia anche all'interno dei gruppi di centri, chiudendo per primi i centri che ricevono meno prestazioni di altri (ad esempio viene chiuso prima il centro comune "Direzione Tecnica" e poi il centro "Sorveglianza" perché una parte del costo della direzione tecnica è attribuito anche alla sorveglianza).

Sono ignorate pertanto le prestazioni rese dal centro sorveglianza alla direzione tecnica perché si considerano meno rilevanti rispetto alle prestazioni inverse.

Nei due casi non vi sono alcuni costi (ad esempio i consumi di materie prime e sussidiarie, perché, non essendo controllabili dai centri, sono attribuiti direttamente ai prodotti).



Caso 17 – Ripartizione dei costi per centri di costo (1ª ipotesi: ribaltamento per gruppi di centri)

I costi da attribuire ai vari centri di un'impresa industriale che produce su commessa sono, in un determinato periodo di tempo, i seguenti (cifre in migliaia):

- manodopera	€	7.180
- ammortamenti	»	1.820
- energia elettrica	»	1.500
- combustibili e carburanti	»	2.100
- materiali di consumo	»	1.200
- stipendi personale tecnico	»	2.400
- assicurazioni	»	600

L'impresa industriale presenta il seguente piano dei centri di costo:

- a) centri finali:
- 1) Reparto A
 - 2) Reparto B
 - 3) Reparto C
- b) centri ausiliari:
- 4) Manutenzione e riparazione
 - 5) Centrale termica
 - 6) Centrale elettrica
- c) centri comuni:
- 7) Trasporti interni
 - 8) Sorveglianza
 - 9) Direzione Tecnica.

Si tenga presente che:

– il costo della manodopera è attribuito ai vari reparti secondo il costo relativo all'impiego di personale in ciascun reparto e cioè:

1): 2.600; 2): 1.400; 3): 1.000; 4): 900; 5): 400; 6): 500; 7): 250; 8): 130;

– gli ammortamenti sono attribuiti in base agli impianti dei singoli reparti e cioè:
1): 400; 2): 400; 3): 200; 4): 300; 5): 200; 6): 100; 7): 200; 8): 20;

– il costo dell'energia elettrica è attribuito al centro 6), quello dei combustibili al centro 5);

– i materiali di consumo sono così attribuiti:

1): 150; 2): 300; 3): 150; 4): 180; 5): 120; 6): 60; 7): 240;

– gli stipendi al personale tecnico sono attribuiti al centro 9) e l'assicurazione al centro 8).

Ripartire i costi nell'ipotesi che vengano ignorate le prestazioni reciproche fra i centri e che l'addensamento venga effettuato per gruppi di centri di costo (il piano dei centri di costo è considerato di tipo misto, gerarchico-funzionale).

Osservazioni generali

Se vengono ignorate le prestazioni fra i centri significa che, dopo aver determinato i costi originari o ripartiti di ciascun centro, i costi dei centri comuni vengono distribuiti fra i centri ausiliari e principali e che, successivamente, i costi dei centri ausiliari sono distribuiti fra i vari centri principali.

Prima di procedere oltre è necessario fissare le basi di ripartizione dei costi dei vari centri:

a) – *direzione tecnica*: la ripartizione è fatta sulla base delle ore di lavoro dei dipendenti e cioè: 1): 300; 2): 180; 3): 120; 4): 120; 5): 60; 6): 60;

– *sorveglianza*: il costo è ripartito in parti uguali fra i vari reparti;

– *trasporti interni*: la ripartizione viene effettuata in parti uguali fra i soli reparti produttivi;

b) – *centrale elettrica*: il costo è ripartito fra i reparti produttivi in base ai Kwh consumati, che sono: A): 300; B): 150; C): 150;

– *centrale termica*: il costo è ripartito fra i vari reparti in relazione allo spazio occupato: A): m³ 3.000; B): m³ 3.000; C): m³ 2.100;

– *manutenzioni e riparazioni*: il costo è ripartito sulla base del numero di interventi, che sono stati 24, 27 e 18 rispettivamente per i reparti A, B, C.

Ripartizione

Si presenta il prospetto riassuntivo che segue, invitando i lettori a voler ricostruire i dati imputati (trattasi di impiegare proporzioni o il procedimento del coefficiente di riparto).

Ad esempio il costo del centro «Direzione Tecnica» è stato così suddiviso:

$$\frac{2.400}{840} = 2,857142 \text{ (coefficiente di riparto)}$$

Reparti (si ignorano i decimali per semplificare le tabelle):

1	2,857142 × 300 = €	857
2	2,857142 × 180 = €	514
3	2,857142 × 120 = €	343
4	2,857142 × 120 = €	343
5	2,857142 × 60 = €	172
6	2,857142 × 60 = €	171

Totale per controllo € 2.400

Prospetto riassuntivo n. 1

Elementi di costo	Centri di costo									Tot.
	Centri produttivi (finali)			Centri ausiliari			Centri comuni			
	1 Rep. A	2 Rep. B	3 Rep. C	4 Manu- tenz.	5 Ter- mica	6 Elet- trica	7 Tra- sporti	8 Sorv.	9 Dir. Tec.	
A) COSTI ORIGINARI										
Manodopera	2.600	1.400	1.000	900	400	500	250	130	-	7.180
Ammortamenti	400	400	200	300	200	100	200	20	-	1.820
Energia elettrica	-	-	-	-	-	1.500	-	-	-	1.500
Combustibili e carb.	-	-	-	-	2.100	-	-	-	-	2.100
Materiali consumo	150	300	150	180	120	60	240	-	-	1.200
Stipendi pers. tecnico	-	-	-	-	-	-	-	-	2.400	2.400
Assicurazioni	-	-	-	-	-	-	-	600	-	600
Totale costi originari	3.150	2.100	1.350	1.380	2.820	2.160	690	750	2.400	16.800
B) ADDEBITI DA ALTRI CENTRI										
Trasporti interni	230	230	230	-	-	-	←	←	←	
Sorveglianza	125	125	125	125	125	125	←	←	←	
Direz. tecnica	857	514	343	343	172	171	←	←	←	
Totale centri produttivi e ausiliari	4.362	2.969	2.048	1.848	3.117	2.456				
Manutenz. e riparaz.	643	723	614	←	←	←				
Centrale termica	1.155	1.154	808	←	←	←				
Centrale elettrica	1.228	614	614	←	←	←				
Totale centri produttivi	7.388	5.460	3.952							

Caso 18 – Ripartizione dei costi per centri di costo (2ª ipotesi: ribaltamento per singolo centro)

Sulla base dei dati del caso aziendale precedente procedere alla determinazione dei costi dei centri produttivi nell'ipotesi che si abbia l'addensamento progressivo dei costi (il piano dei centri di costo è considerato di tipo gerarchico).

Osservazioni

Occorre mutare le precedenti basi d'imputazione, perché l'addensamento è fatto progressivamente. Quindi:

– la ripartizione del costo della direzione tecnica viene fatto tenendo conto anche degli altri centri comuni, sempre sulla base delle ore di lavoro dei dipendenti, che sono:

1): 300; 2): 180; 3): 120; 4): 120; 5): 60; 6): 60; 7): 45; 8): 15;

– sorveglianza: il costo è ripartito fra tutti gli altri reparti, in parti uguali;

– trasporti interni: il criterio non cambia (la ripartizione è fatta in parti uguali fra i vari centri produttivi);

– centrale elettrica: ai consumi di chilowattora dei reparti A, B, C, si aggiungono quelli dei reparti 4 e 5 e cioè, rispettivamente, 30 e 90;

– centrale termica: allo spazio occupato dai reparti A, B, C, si aggiungono m³ 1200 del reparto 4.

Il resto è invariato.

I calcoli per comporre il prospetto riassuntivo sono presto fatti. Si tratta di effettuare delle ripartizioni proporzionali, impiegando la tecnica delle proporzioni o quella del coefficiente di riparto.

Per il centro «Direzione Tecnica» si ha in questo caso

$$\frac{2.400}{900} = 2,6666667 \text{ (coefficiente di riparto)}$$

Reparti (si ignorano i decimali per semplificare le tabelle):

1	2,6666667 × 300 = €	800
2	2,6666667 × 180 = €	480
3	2,6666667 × 120 = €	320
4	2,6666667 × 120 = €	320
5	2,6666667 × 60 = €	160
6	2,6666667 × 60 = €	160
7	2,6666667 × 45 = €	120
8	2,6666667 × 15 = €	40
	Totale per controllo	<u>€ 2.400</u>

ni	
9	Tot.
Dir.	
ec.	
	7.180
	1.820
	1.500
	2.100
	1.200
2.400	2.400
	600
2.400	16.800

Prospetto riassuntivo n. 2

Elementi di costo	Centri di costo									Tot.
	Centri produttivi (finali)			Centri ausiliari			Centri comuni			
	1 Rep. A	2 Rep. B	3 Rep. C	4 Manu- tenz.	5 Ter- mica	6 Elet- trica	7 Tra- sporti	8 Sorv.	9 Dir. Tec.	
A) COSTI ORIGINARI										
Manodopera	2.600	1.400	1.000	900	400	500	250	130	-	7.180
Ammortamenti	400	400	200	300	200	100	200	20	-	1.820
Energia elettrica	-	-	-	-	-	500	-	-	-	1.500
Combustibile e carb.	-	-	-	-	2.100	-	-	-	-	2.100
Materiali consumo	150	300	150	180	120	60	240	-	-	1.200
Stipendi pers. tecnico	-	-	-	-	-	-	-	-	2.400	2.400
Assicurazioni	-	-	-	-	-	-	-	600	-	600
Tot. costi originari	3.150	2.100	1.350	1.380	2.820	2.160	690	750	2.400	16.800
B) ADDEBITI DA ALTRI CENTRI										
Direzione tecnica	800	480	320	320	160	160	120	40	←	
Sorveglianza	113	113	113	113	113	113	112	790	←	
Trasporti interni	308	307	307	-	-	-	922	←		
Centrale elettrica	1.014	507	507	101	304	←	2.433	←		
Centrale termica	1.096	1.096	767	438	←	3.397	←			
Manutenzione e riparaz.	818	920	614	←	2.352	←				
Totale centri produttivi	7.299	5.523	3.978							

6.6

Cor
dei
que
Si t
e 6

te :

co:
qu
Ne
geLe
di
tivm
N
gl
N
d
S

z

l:

6.6 Imputazione dei costi dei centri ai prodotti

Con l'impostazione della contabilità analitica per centri di costo dopo l'attribuzione dei costi ai centri e l'eventuale ribaltamento dei costi fra i vari centri l'ultima fase è quella dell'addebito dei costi dei centri ai vari prodotti.

Si tenga presente che le ipotesi di soluzione possono essere diverse e le *figure 6.14 e 6.15* evidenziano due delle possibili ipotesi.

Nell'ipotesi A):

– i costi delle materie e gli altri costi diretti di prodotto sono attribuiti direttamente ai prodotti, senza la preventiva allocazione in centri di costo;

– i costi dei centri comuni (in sigla Co) sono ribaltati sui centri ausiliari (Au) e i costi di questi ultimi sono ribaltati sui centri finali (Fi). I centri considerati sono solo quelli che accolgono costi industriali. Dai centri finali si ha l'attribuzione ai prodotti.

Nell'ipotesi B (*figura 6.15*) i costi dei centri sono attribuiti anche, rispettando certe gerarchie, sui centri di pari grado.

Alla fine si ha l'imputazione dai centri finali ai prodotti.

Le *figure 6.16 e 6.17* prendono in considerazione anche altre ipotesi, come quella di tenere conto anche di alcuni o di tutti i costi comuni non industriali (amministrativi, commerciali, finanziari, tributari).

In tali ipotesi i costi industriali sono attribuiti tutti ai centri finali o a quelli intermedi mentre i costi non industriali sono raggruppati in centri comuni.

Nella prima figura (*6.16*) i costi dei centri comuni (non industriali) sono ribaltati sugli altri centri (ipotesi C).

Nella seconda figura (*6.17*) i costi dei centri comuni non industriali sono attribuiti direttamente al risultato finale (ipotesi D).

Sono ovviamente possibili, e in pratica adottate, altre soluzioni alternative.

Per quanto attiene all'*imputazione dei costi dei centri finali ai prodotti* l'operazione va scomposta in due fasi:

– *prima fase*: calcolo dei coefficienti unitari di costo di ciascun centro, in base alla quantità "prodotta" da tale centro.

Il coefficiente di costo del centro X è dato dalla seguente frazione:

$$\text{Coefficiente} = \frac{\text{Costi totali del centro X}}{\text{Quantità prodotte nel centro X}}$$

– *seconda fase*: determinazione del costo di trasformazione di ciascun prodotto, ottenuto moltiplicando i coefficienti di costo per il volume di ciascuna produzione.

I problemi più rilevanti si incontrano nella prima fase, perché, per la determinazione delle quantità di produzione di ciascun centro, occorre tener conto di due possibili ipotesi e cioè se i prodotti "lavorati" nel centro sono omogenei o eterogenei.

ni	
9	Tot.
lir.	
ac.	
-	7.180
-	1.820
-	1.500
-	2.100
-	1.200
400	2.400
-	600
400	16.800

Nel caso di prodotti omogenei (lima sempre uguale, calotta per caschi per motociclisti sempre uguale, metro cubo di calcestruzzo della medesima composizione ecc.) non si pongono problemi. I prodotti ottenuti devono essere identificati con l'unità di misura che è propria per ciascuno (numero di unità, metro cubo, metri di filato al titolo stabilito, metri lineari, metri quadrati ecc.).

Quando dallo stesso centro si ottengono prodotti non omogenei occorre seguire una delle due seguenti soluzioni:

a) omogeneizzare la produzione del centro con riferimento a un prodotto base o tipo o standard, al quale riferire tutti gli altri prodotti.

Si determina ad esempio la lima "tipo", che ha certe caratteristiche di lunghezza, superficie abrasiva, peso, tipo di metallo e si esprimono tutte le altre lime prodotte in "unità ponderali di output".

Fig. 6.14 ITER DI IMPUTAZIONE DEI COSTI PIENI AI PRODOTTI - IPOTESI A

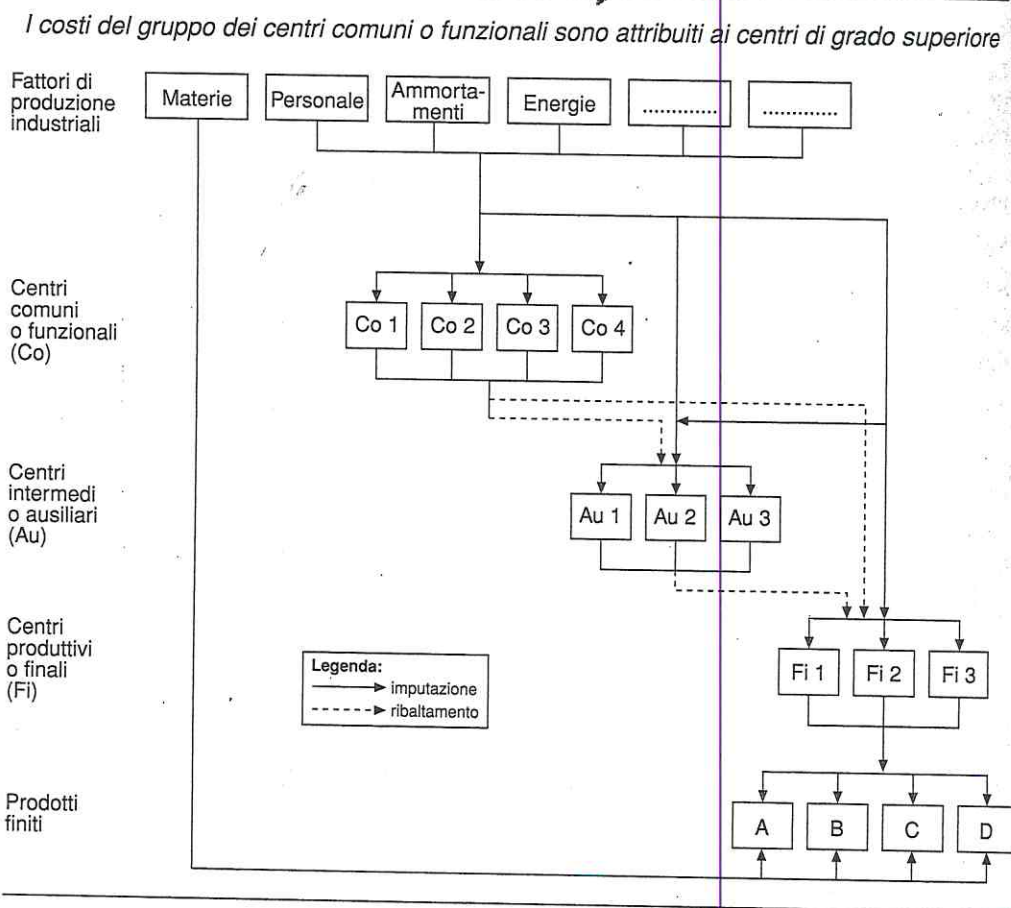


Fig. 6.15

l cc

Fattori c
produzi
industriali

Centri
comuni
o funz
(Co)

Centri
intern
o ausi
(Au)

Centr
produ
o fina
(Fi)

Proc

Fig. 6.15 ITER DI IMPUTAZIONE DEI COSTI PIENI AI PRODOTTI - IPOTESI B

I costi dei singoli centri comuni o funzionali sono attribuiti ai centri di grado superiore

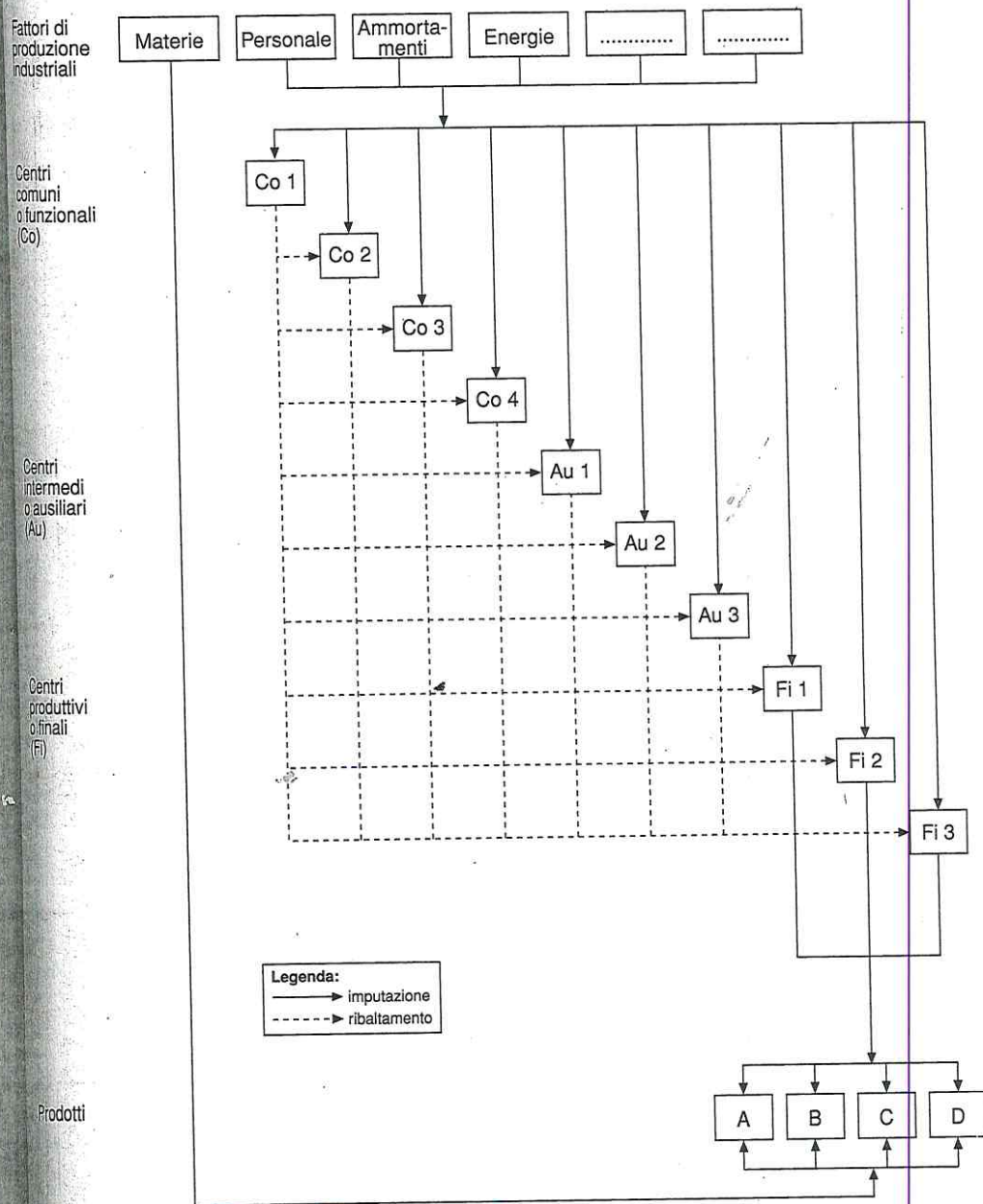


Fig. 6.16 ITER DI IMPUTAZIONE DEI COSTI PIENI AI PRODOTTI - IPOTESI C

Fig. 6.1

I costi dei centri comuni o funzionali sono attribuiti ai prodotti

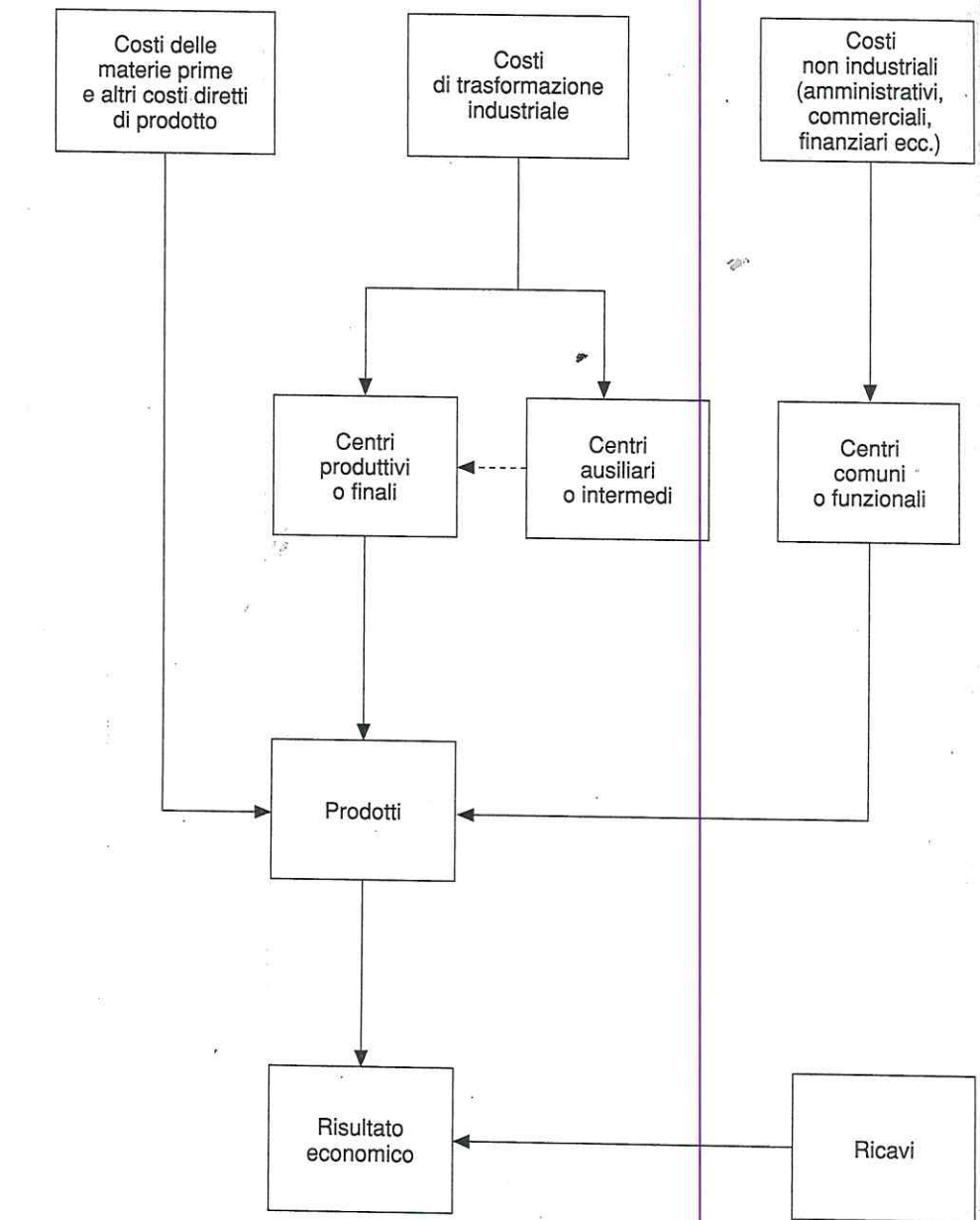
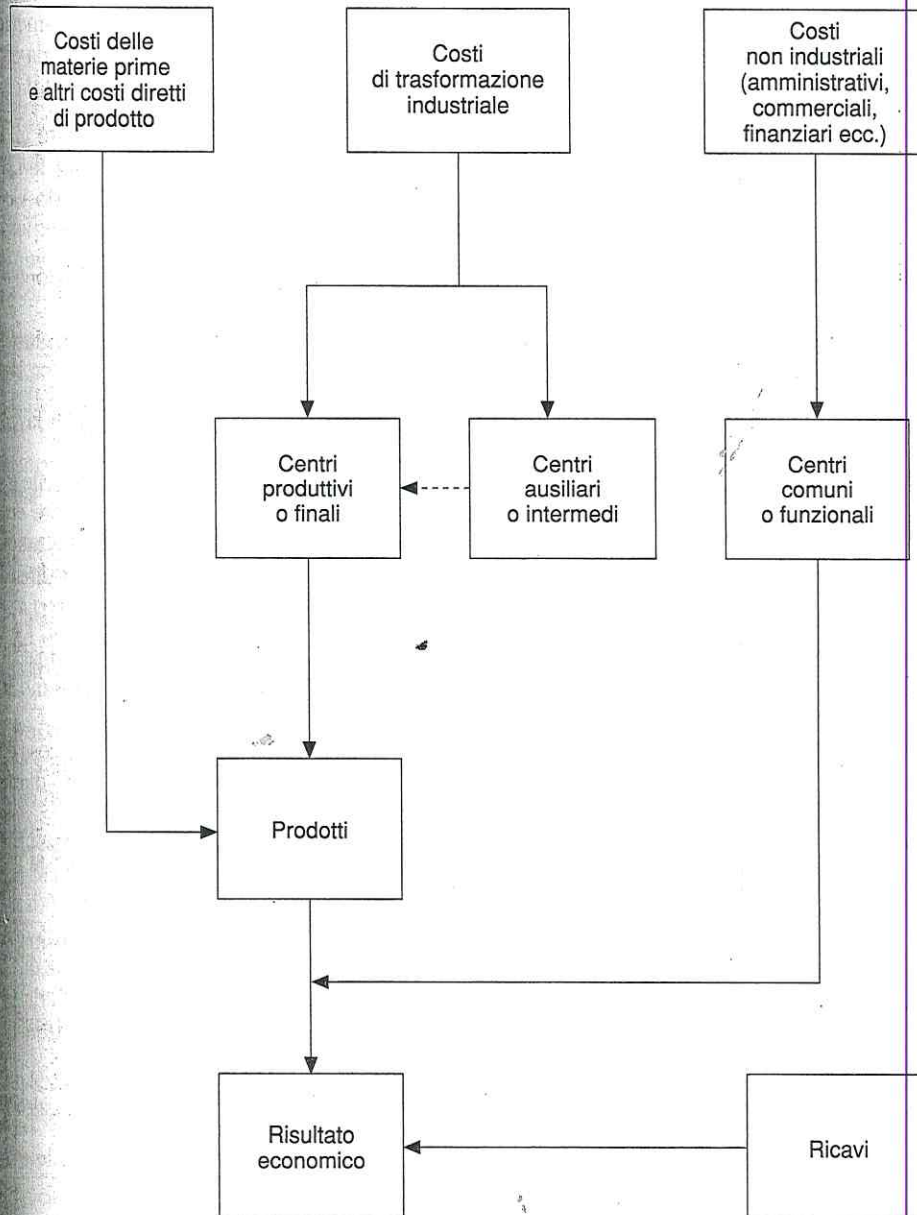


Fig. 6.17. ITER DI IMPUTAZIONE DEI COSTI PIENI AI PRODOTTI - IPOTESI D

I costi dei centri comuni o funzionali sono attribuiti al risultato economico



Si determina il metro filato di titolo base, e a esso si fanno corrispondere unità ponderali di prodotti aventi diverso titolo.

Ad esempio la lima di dimensioni maggiori equivale a 1,2 lime base o tipo. Il filato di titolo minore di quello base corrisponde a m 0,95 di filato base o tipo.

Determinato il costo da attribuire al prodotto base con una semplice operazione aritmetica si determina il costo del prodotto diverso da quello base o di riferimento.

Se il costo del centro X da attribuire alla lima standard è 0,80 €, il costo da attribuire alla lima di dimensioni immediatamente maggiori è $0,80 \times 1,2 = € 9,60$;

b) qualora non sia possibile stabilire un prodotto base al quale rapportare gli altri prodotti si devono individuare unità di misura in input. Ad esempio, per le macchine da stampa si determina il costo dell'ora macchina e tale costo unitario viene moltiplicato per le ore macchina impiegate per ciascuna lavorazione.

Occorre che l'unità di misura sia tale che, al variare della quantità di produzione del centro, vi sia una variazione proporzionale della misura in input adottata.

La misura in input è normalmente rappresentata da ore-uomo (nelle produzioni non automatizzate) o da ore-macchina (nelle produzioni automatizzate).

Si pongono poi i problemi degli scarti, dei cali di magazzino, degli sfridi di lavorazione.

I cali del magazzino materie, se accertati, producono un maggior costo delle materie imputate direttamente ai prodotti. Se non accertati influiscono sul valore delle rimanenze e quindi aumentano il costo del centro "Magazzino", che in quasi tutte le imprese è considerato un centro ausiliario, con un ribaltamento con criteri diretti o indiretti sui centri produttivi o finali.

Gli scarti e gli sfridi delle lavorazioni possono essere addebitati al costo dei materiali direttamente imputati ai prodotti (se sono sostanzialmente stimabili) o restano imputati al centro che effettua la lavorazione.

Gli eventuali recuperi di scarti vengono considerati elementi correttivi ai costi degli scarti e sfridi. Ove l'operazione appaia complicata si possono attribuire direttamente al risultato economico.

Anche per quanto attiene all'operazione di imputazione dei costi dei centri ai prodotti finiti valgono le considerazioni già fatte in pagine precedenti e cioè:

- non esiste un unico metodo di soluzione, perché non esiste un criterio migliore di altri;
- l'obiettivo del calcolo indica il metodo di volta in volta più idoneo per risolvere il problema;
- occorre utilizzare una classificazione di costi finalizzata agli obiettivi del calcolo;
- la scelta del criterio è coerente se viene utilizzato sempre, ove possibile e ragionevole, il "principio di causalità", con ricerca di "drivers" significativi;
- l'esperienza e la conoscenza dei processi produttivi sono spesso l'unica base per risolvere tutti i problemi di contabilità analitica.