

**Determinazione di risultati parziali
nella contabilità gestionale
a *direct costing* e a *full costing***

di Gian Carlo Bondi

TRACCIA DI ECONOMIA AZIENDALE

Le due metodologie del *direct costing* e del *full costing* rispondono a esigenze informative di tipo diverso e conducono a effetti differenti sui valori delle rimanenze e del risultato economico.

Dopo aver brevemente commentato l'affermazione che precede, presentare con dati liberamente scelti un'esemplificazione nella quale vengono applicati i due procedimenti.

SVOLGIMENTO

Introduzione

Direct costing e full costing

In questa sede per semplicità si utilizzano con il medesimo significato tre diverse accezioni di costo (*costo primo*, *costo variabile* e *costo diretto*) che nel concreto possono anche assumere valenza differente.

I due procedimenti del *direct costing* e del *full costing* si differenziano per la diversa tipologia di costi che vengono attribuiti all'oggetto di calcolo (ad esempio un determinato prodotto).

Direct costing

La tecnica del *direct costing* attribuisce all'oggetto di costo i soli **costi variabili** (generalmente materie prime e manodopera diretta), solitamente assegnabili con un discreto grado di certezza.

I costi fissi (come ad esempio gli ammortamenti o la manodopera indiretta) non sono invece considerati costi di prodotto ma costi di struttura. Essi si considerano in qualche modo "slegati" dal costo dei prodotti e vengono integralmente imputati al periodo di sostenimento.

Le rimanenze di prodotti vengono conseguentemente valutate a **costo primo**, che comprende i soli costi diretti.

Il parametro per valutare le performances economiche è il **marginale di contribuzione**, ottenuto confrontando i ricavi di vendita con il costo variabile del venduto.

Al fine di meglio orientare le decisioni è utile determinare anche una misura, per così dire, "relativa" del risultato, calcolando il margine unitario (rapportato cioè alle vendite, in termini di unità o di fatturato).

Il *direct costing* viene utilizzato con successo nelle imprese a bassa complessità operativa, grazie alla sua semplicità di applicazione e all'oggettività che caratterizza l'imputazione dei costi diretti. Le sue applicazioni più frequenti avvengono in sede di decisioni di breve periodo (scelta *make or buy*, convenienza all'accettazione di un nuovo ordine rientrante nella capacità produttiva esistente, ecc.). Le decisioni correnti si basano infatti sulla costanza della struttura produttiva e, dunque, sul presupposto della invarianza dei costi fissi.

Full costing

La tecnica del *full costing* attribuisce all'oggetto di costo **sia i costi variabili che i costi fissi**. Questi ultimi, che non sono direttamente imputabili ai prodotti, devono essere assegnati "soggettivamente", attraverso tecniche indirette di imputazione dotate di differenti validità e approssimazione, a partire da quelle basate sui volumi a quelle più sofisticate, che tengono conto della diversa complessità dei prodotti e, privilegiando tecniche di riparto basate sulle attività generatrici di valore, cercano di evitare gli errori di "sovvenzionamento" tipici delle imputazioni a base esclusivamente quantitativa (imputazione per centri di costo, *activity based costing*).

Nel *full costing*, dunque, anche i costi fissi (almeno quelli industriali) sono considerati costi di prodotto.

Le rimanenze di prodotti vengono conseguentemente valutate a **costo industriale** che, oltre ai costi diretti, comprende una quota di costi generali di produzione.

Il parametro per valutare le performances economiche è il **marginale lordo industriale**, ottenuto confrontando i ricavi di vendita con il costo industriale del venduto.

L'accentuata differenziazione dei prodotti e dei mercati di sbocco che caratterizza i contesti economici attuali, unita alla sempre più frequente adozione di modelli organizzativi basati sul *just in time* e su un sempre più spinto utilizzo di tecnologie automatizzate e flessibili, hanno comportato una **progressiva diminuzione dei costi diretti**, rendendo meno significativa la tecnica del *direct costing* e più frequente l'utilizzo dei calcoli a *full costing* al fine di orientare le decisioni d'impresa.

Rimanenze e risultati

La **diversa valutazione delle rimanenze** (a costo primo nel *direct costing* e a costo industriale nel *full costing*) è all'origine delle differenze nei risultati lordi industriali che si ottengono nelle due metodiche nel caso di variazione delle rimanenze di prodotti.

È evidente infatti che, in caso di **incremento delle rimanenze di prodotti**, i costi fissi (che nel *direct costing* rimangono comunque a carico del periodo) nel *full costing* vengono invece in parte rettificati e trasferiti in avanti, dando luogo a risultati economici più alti.

Nel caso contrario, e cioè **quando le quantità vendute sono maggiori di quelle prodotte**, i risultati economici sono più alti nel *direct costing* che non deve farsi carico dei costi fissi incorporati nelle esistenze iniziali, avendoli già integralmente attribuiti ai periodi precedenti.

La differenza tra i due risultati, evidentemente, risulta tanto più marcata quanto più alte sono le rimanenze (o, meglio, la loro variazione) e tanto più consistenti sono i costi fissi e, dunque, più rigida la struttura produttiva.

Com'è evidente, le differenze che si creano originariamente dagli incrementi di magazzino sono provvisorie e destinate a riassorbirsi nei periodi, successivi, nei quali quegli incrementi verranno assorbiti dal mercato attraverso le vendite.

Nel *direct costing* il risultato economico è dunque influenzato solo dalle vendite ed è in qualche maniera “indipendente” dai volumi di produzione. I costi fissi, infatti, vengono comunque assegnati integralmente all'esercizio.

Nel *full costing*, invece, i risultati dipendono non solo dalle vendite ma anche dalle quantità prodotte, a causa della diversa incidenza dei costi fissi sui costi unitari che si ha in corrispondenza dei differenti volumi fabbricati.

Per questi motivi, **quando la produzione è costante**, entrambi i procedimenti offrono risultati che, seppur diversi per effetto del “gioco” delle rimanenze, tendono a variare seguendo la direzione delle vendite.

Quando invece sono le vendite a essere costanti e sono i volumi produttivi a mutare, il *direct costing* a parità di altre condizioni offre lo stesso risultato, mentre il *full costing* offre risultati che tendono a seguire i cambiamenti nelle quantità prodotte.

Parte applicativa

Esemplificazione

Il 1° gennaio dell'anno *n* una società aveva in magazzino n. 600 unità di un certo prodotto, di costo variabile unitario pari a euro 58 e costo industriale unitario di euro 80.

Nel corso dell'anno *n* vengono rilevati i dati seguenti, distinti per semestre:

Unità	1° semestre	2° semestre	totale
Esistenze iniziali	600	1.600	
Quantità prodotte	4.000	4.000	8.000
Quantità vendute	3.000	5.000	8.000
Rimanenze finali	1.600	600	
Variazione rimanenze	1.000	-1.000	

Il costo variabile unitario sostenuto nell'anno *n* è pari a euro 60 e i costi fissi di produzione ammontano a euro 100.000 al semestre.

Il prodotto viene collocato sul mercato al prezzo unitario di euro 100.

Tenendo presente che i movimenti dei prodotti vengono valorizzati con il LIFO periodico (semestrale), determinare il **marginе lordo industriale** semestrale e annuo sulla base delle due differenti tecniche del *direct costing* e del *full costing*, commentando opportunamente i risultati ottenuti.

Calcoli 1° semestre			
EI = Esistenze iniziali		600	
QP = Quantità prodotte		4.000	
QV = Quantità vendute		3.000	
RF = Rimanenze finali		1.600	
VR = Variazione rimanenze		1.000	
			pv = Prezzo unitario di vendita 100
			CF = Costi fissi semestrali 100.000
			cv = costo variabile unitario 60
			cf = costo fisso unitario 25
			ci = costo industriale unitario 85
			$CF/QP = 100.000/4.000$
			$cv + cf = \text{euro } 60 + \text{euro } 25$
Direct costing			
Ricavi di vendita (a)		300.000	
<i>euro 100 x 3.000</i>			<i>pv x QV</i>
Costo variabile della produzione (b)		240.000	
<i>euro 60 x 4.000</i>			<i>cv x QP</i>
più Esistenze Iniziali (c)		34.800	
<i>euro 58 x 600</i>			
meno Rimanenze Finali (d) INCREMENTO con rotazione LIFO		94.800	
<i>euro 58 x 600 (EI) 34.800</i>			
<i>euro 60 x 1.000 (incremento) 60.000</i>			
Costo variabile del venduto (e)		180.000	
<i>euro 240.000 + euro 34.800 - euro 94.800</i>			<i>(b) + (c) - (d)</i>
Margine lordo di contribuzione (f)		120.000	
<i>euro 300.000 - euro 180.000</i>			<i>(a) - (e)</i>
Costi fissi di produzione (g)		100.000	
Margine lordo industriale (h)		20.000	
<i>euro 120.000 - euro 100.000</i>			<i>(f) - (g)</i>
Full costing			
Ricavi di vendita (a)		300.000	
<i>euro 100 x 3.000</i>			<i>pv x QV</i>
Costo industriale della produzione (i)		340.000	
<i>(euro 60 x 4.000) + euro 100.000</i>			<i>(cv x QP) + CF</i>
più Esistenze Iniziali (j)		48.000	
<i>euro 80 x 600</i>			
meno Rimanenze Finali (k) INCREMENTO con rotazione LIFO		133.000	
<i>euro 80 x 600 (EI) 48.000</i>			
<i>euro 85 x 1.000 (incremento) 85.000</i>			
Costo industriale del venduto (l)		255.000	
<i>euro 340.000 + euro 48.000 - euro 133.000</i>			<i>(i) + (j) - (k)</i>
Margine lordo industriale (m)		45.000	
<i>euro 300.000 - euro 255.000</i>			<i>(a) - (l)</i>

Commento

Nel 1° semestre il procedimento *full costing* offre un margine lordo industriale (euro 45.000) maggiore di quello calcolato con il procedimento *direct costing* (euro 20.000). La differenza ammonta a euro 25.000 e dipende dal maggior valore dell'incremento delle rimanenze valutate a *full costing* (euro 85.000) rispetto allo stesso incremento valorizzato a *direct costing* (euro 60.000), e dal conseguente più ampio spostamento di costi al periodo successivo.

In altre parole, nel *full costing* le rimanenze di prodotti (*rectius*, il loro incremento) incorpora quei maggiori costi la cui sospensione, dovuta all'applicazione del principio di competenza, genera il maggior risultato.

Calcoli 2° semestre							
EI = Esistenze iniziali		1.600		pv = Prezzo unitario di vendita		100	
QP = Quantità prodotte		4.000		CF = Costi fissi semestrali		100.000	
QV = Quantità vendute		5.000		cv = costo variabile unitario		60	
RF = Rimanenze finali		600		cf = costo fisso unitario		25	$CF/QP = 100.000/4.000$
VR = Variazione rimanenze		- 1.000		ci = costo industriale unitario		85	$cv + cf = \text{euro } 60 + \text{euro } 25$
Direct costing				Full costing			
Ricavi di vendita (a)		500.000		Ricavi di vendita (a)		500.000	
euro 100×5.000			$pv \times QV$	euro 100×5.000			$pv \times QV$
Costo variabile della produzione (b)		240.000		Costo industriale della produzione (i)		340.000	
euro 60×4.000			$cv \times QP$	(euro 60×4.000) + euro 100.000			($cv \times QP$) + CF
più Esistenze Iniziali (c)		94.800		più Esistenze Iniziali (j)		133.000	
euro 58×600	34.800			euro 80×600	48.000		
euro 60×1.000	60.000			euro 85×1.000	85.000		
meno Rimanenze Finali (d) DECREMENTO con rotazione		34.800		meno Rimanenze Finali (k) DECREMENTO con rotazione LIFO		48.000	
euro 58×600 (EI)	34.800			euro 80×600 (EI)	48.000		
Costo variabile del venduto (e)		300.000		Costo industriale del venduto (l)		425.000	
euro $240.000 + \text{euro } 94.800 - \text{euro } 34.800$			(b) + (c) - (d)	euro $340.000 + \text{euro } 133.000 - \text{euro } 48.000$			(i) + (j) - (k)
Margine lordo di contribuzione (f)		200.000					
euro $500.000 - \text{euro } 300.000$			(a) - (e)				
Costi fissi di produzione (g)		100.000					
Margine lordo industriale (h)		100.000		Margine lordo industriale (m)		75.000	
euro $200.000 - \text{euro } 100.000$			(f) - (g)	euro $500.000 - \text{euro } 425.000$			(a) - (l)

Commento

Nel 2° semestre il procedimento *direct costing* offre un margine lordo industriale (euro 100.000) maggiore di quello calcolato con il procedimento *full costing* (euro 75.000). La differenza ammonta a euro 25.000 e dipende dal maggior valore del decremento delle rimanenze valutate a *full costing* (euro 85.000) rispetto allo stesso decremento valorizzato a *direct costing* (euro 60.000), e dalla conseguente maggior attrazione di costi al periodo in corso.

In altre parole, nel *full costing* le rimanenze di prodotti (rectius, il loro decremento) incorpora quei maggiori costi la cui imputazione al periodo, dovuta all'applicazione del principio di competenza, genera il minor risultato.

Una curiosa, ma prevedibile situazione si delinea qualora si ragioni **su base annua**.

Infatti, considerando i dati annui nel loro complesso, le unità vendute (n. 8.000) sono uguali alle unità prodotte (euro 8.000) e ciò produce **risultati identici nelle due metodiche**, visto che in entrambe sono uguali i costi fissi imputati all'esercizio (e corrispondono a quelli sostenuti nell'anno, secondo le regole LIFO di rotazione del magazzino).

Come si nota, su base annua **sia il procedimento *direct costing* che il procedimento *full costing* offrono un margine lordo industriale pari a euro 120.000**, che è anche pari rispettivamente alla somma dei due risultati ottenuti nei due semestri secondo le due tecniche (euro 20.000 + euro 100.000 = euro 120.000 nel *direct costing* ed euro 45.000 + euro 75.000 = euro 120.000 nel *full costing*).

Calcoli su base annua

EI = Esistenze iniziali	600
QP = Quantità prodotte	8.000
QV = Quantità vendute	8.000
RF = Rimanenze finali	600
VR = Variazione rimanenze	-

pv = Prezzo unitario di vendita	100	
CF = Costi fissi mensili	200.000	
cv = costo variabile unitario	60	<i>CF/QP = 200.000/8.000</i>
cf = costo fisso unitario	25	
ci = costo industriale unitario	85	

cv + cf = euro 60 + euro 25 = euro 85

Direct costing	
Ricavi di vendita (a)	800.000
<i>euro 100 x 8.000</i>	<i>pv x QV</i>
Costo variabile della produzione (b)	480.000
<i>euro 60 x 8.000</i>	<i>cv x QP</i>
più Esistenze Iniziali (c)	34.800
<i>euro 58 x 600</i>	<i>34.800</i>
meno Rimanenze Finali (d) COSTANTI con rotazione LIFO	34.800
<i>euro 58 x 600</i>	<i>34.800</i>
Costo variabile del venduto (e)	480.000
<i>euro 480.000 + euro 34.800 - euro 34.800</i>	<i>(b) + (c) - (d)</i>
Margine lordo di contribuzione (f)	320.000
<i>euro 800.000 - euro 480.000</i>	<i>(a) - (e)</i>
Costi fissi di produzione (g)	200.000

Full costing	
Ricavi di vendita (a)	800.000
<i>euro 100 x 8.000</i>	<i>pv x QV</i>
Costo industriale della produzione (i)	680.000
<i>(euro 60 x 8.000) + euro 200.000</i>	<i>(cv x QP) + CF</i>
più Esistenze Iniziali (j)	48.000
<i>euro 80 x 600</i>	<i>48.000</i>
meno Rimanenze Finali (k) COSTANTI con rotazione LIFO	48.000
<i>euro 80 x 600</i>	<i>48.000</i>
Costo industriale del venduto (l)	680.000
<i>euro 680.000 + euro 48.000 - euro 48.000</i>	<i>(i) + (j) - (k)</i>

Margine lordo industriale (h)	120.000
<i>euro 320.000 - euro 200.000</i>	<i>(f) - (g)</i>

Margine lordo industriale (m)	120.000
<i>euro 800.000 - euro 680.000</i>	<i>(a) - (l)</i>