

# CONTROLLO DI GESTIONE E ANALISI DEI COSTI PER STUDI LEGALI

**Studio Candussi & Partners**

*gennaio – febbraio 2008*

**ovvero...**

**NUOVI METODI PER LA  
DETERMINAZIONE DELLE  
PARCELLE**

*ing. Elio Candussi*  
**Studio Candussi & Partners**

# Lo Studio Candussi & Partners

- Lo Studio opera dal 1998 con consulenti senior di pluriennale esperienza, per le più varie tipologie di organizzazioni. Vedi sito: [www.candussipartners.it](http://www.candussipartners.it)
- Eroga corsi di *formazione e consulenze specifiche*, personalizzate nei seguenti settori:
  - *Certificazione di qualità* secondo la norma ISO 9001
  - *Controllo di gestione* ed analisi dei costi
  - *Sicurezza sul lavoro* secondo il D.Lgs. 626/94
  - *Sicurezza alimentare* (metodo Haccp e collegati), ecc.

# 1.1 – Modalità operative attuali degli Studi professionali

- Il bilancio di uno Studio professionale ha solitamente una impostazione di tipo fiscale.
- Ciò determina una incertezza nella determinazione dei costi e quindi del reddito del singolo incarico.
- Nella gestione dello Studio si ha inoltre uno sfasamento temporale, sia tra erogazione prestazione, emissione parcella ed incasso, che tra acquisizione bene o servizio ed esborso
- Vigè infine la consuetudine non fare preventivi per i clienti, né di fare previsioni di costo per lo Studio.
- Risulta quindi assente un Controllo di Gestione dello Studio.

## 1.2 - Introduzione

- Negli ultimi tempi inoltre, il mercato dei servizi legali tende a creare una sempre maggiore *competizione* tra i professionisti, quindi genera in essi domande del tipo:
  - Per una determinata prestazione, quanti *costi* ho dovuto sostenere? quanto ho guadagnato?
  - Come devo addebitare alle singole prestazioni *i costi fissi dello Studio* (es. affitto, gestione automobile, eventuali dipendenti, ecc.)
  - Come devo calcolare un *preventivo di parcella*?

## 1.3 - Introduzione

- Il Corso vuole quindi dare risposta a domande di questo tipo.
- Poiché i professionisti sono ora costretti ad operare con maggiore efficienza, il Corso ha l'obiettivo di fornire agli Studi Legali le *conoscenze base* in materia di:
  - controllo di gestione (soprattutto economica) ed
  - analisi dei costi di gestione.
- I concetti acquisiti vanno poi personalizzati, secondo le esigenze e le peculiarità di ogni singolo Studio

## 1.4 - Introduzione

- In concreto gli obiettivi minimali per uno Studio Legale dovrebbero essere:
  - “allenarsi” a redigere dei *preventivi di parcella* (anche se non richiesti)
  - strutturarsi in modo da definire i *costi per commessa / incarico*
  - *confrontare* periodicamente preventivi e consuntivi per commessa / incarico

## 2.1 - Argomenti del corso

3. Obiettivi del controllo di gestione
4. La struttura organizzativa del sistema “controllo di gestione”; i centri di responsabilità
5. La struttura tecnico-contabile del sistema “controllo di gestione”; contabilità generale ed analitica
6. Il processo del sistema “controllo di gestione”
7. Il controllo delle risorse finanziarie
8. La contabilità analitica
9. Classificazione dei costi
10. Il costo del personale

## 2.2 - Argomenti del corso

11. Localizzazione dei costi e gestione su commessa
12. I sistemi contabili
13. “Full costing” e ribaltamento dei costi
14. “Direct costing”: costi variabili e margine di contribuzione
15. “Break even analysis”
16. Sistema tariffario forense ed integrazione di calcolo
17. Remunerazione delle prestazioni
18. Impostazione di un controllo di gestione dello Studio
19. Bibliografia

## 3.1 - Obiettivi del controllo di gestione

- Il controllo di gestione è l'attività di guida per assicurarsi l'acquisizione e l'impiego delle risorse in modo efficace ed efficiente, al fine di conseguire gli obiettivi economici, prestabiliti con la programmazione.



## 3.2 - Obiettivi del controllo di gestione

- Il controllo di gestione non va vista come un'attività ispettiva, “repressiva”.
- Il controllo di gestione (in base al significato anglosassone di “control”) va inteso come uno strumento di governo dell'impresa!

## 3.3 - Obiettivi del controllo di gestione

- Il controllo di gestione applica il meccanismo di retroazione (“feedback”), cioè confronta periodicamente gli obiettivi economici (parziali o generali) con i risultati realmente raggiunti.



- Il controllo di gestione si fonda su un sistema di dati quantitativo-monetari che formano la “contabilità direzionale”.

## 4.1 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- Il sistema “Controllo di Gestione” si compone di *una struttura organizzativa e contabile* (vedi cap.5) e di *un processo* (vedi cap.6).
- La struttura organizzativa del controllo di gestione riguarda la definizione e l’assegnazione della responsabilità economica nell’ambito dello Studio professionale.

## 4.2 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- Il centro di responsabilità si caratterizza per l'*attività* che svolge, per i *risultati richiesti* e per *quelli ottenuti*.
- I risultati di un centro non possono però tradursi sempre in meri termini economici, perché i parametri monetari possono trascurare altri aspetti delle prestazioni, ad esempio aspetti qualitativi.

## 4.3 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- I tipi di responsabilità economica, detti “centri”, assegnabili ad una parte dell’Organizzazione possono essere:
  - *responsabilità di centro di spesa*
  - *responsabilità di centro di costo*
  - *responsabilità di centro di ricavo*
  - *responsabilità di centro di profitto*

## 4.4 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- I **centri di spesa** riguardano tutti i centri con servizi obiettivamente *non misurabili* ( es. amministrazione).
- La responsabilità in termini economici consiste nell'assegnazione di un *limite di spesa* entro il quale operare.
- La *leva economica* a disposizione del responsabile è limitata: si tratta di utilizzare nel modo migliore le risorse disponibili.
- La responsabilità di spesa non stimola e premia i valori dell'efficienza o del rendimento, ma quelli della *professionalità*.

## 4.5 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- I **centri di costo** riguardano tutti i centri i cui risultati finali si possono esprimere in *termini di costi-obiettivo*, cioè costi da sostenere per il volume di beni o servizi effettivamente prodotti.
- In questi centri si può stabilire l’impiego dei fattori produttivi per ogni unità di prodotto o servizio ottenibile.
- La responsabilità è quella di rendere *minimi i costi effettivi*. Il valore da stimolare è l’*efficienza* (rapporto tra risultati e risorse impiegate).

## 4.6 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- Nei centri di ricavo i risultati vengono espressi monetariamente, ma (a differenza dei centri di costo) questi sono determinati da beni e servizi ceduti a terzi, *valorizzati a prezzi di vendita*.
- Il ricavo diventa l'obiettivo da perseguire e caratterizza la responsabilità assegnata a questo centro.
- Il valore da stimolare e premiare è quello dell'*efficacia*, in quanto si persegue soltanto l'obiettivo di ricavo (e non del profitto); i prezzi infatti sono generalmente predeterminati e *l'unica leva* manovrabile sono i volumi di vendita.

## 4.7 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- Nei centri di profitto il responsabile è tenuto a realizzare la migliore combinazione tra costi e ricavi, agendo sulle connesse leve di intervento.

## 4.8 - La struttura organizzativa del Sistema “Controllo di Gestione”

- I vari tipi di responsabilità economica illustrati nei “centri di spesa, costo, ricavo, profitto” si distribuiscono nelle diverse forme organizzative delle imprese;
- essi dipendono dal diverso grado di decentramento organizzativo (struttura funzionale accentrata con centro di profitto direzionale e delega dei centri di costo, oppure divisionale decentrato, ecc.).

## 5.1- La struttura tecnico-contabile del Sistema “Controllo di Gestione”

- La struttura tecnico-contabile è l'insieme di strumenti di misurazione economica degli obiettivi e prestazioni, che consentono lo svolgimento del Controllo di Gestione.
- Con questi strumenti si raccolgono, elaborano e presentano i dati quantitativo-monetari. Questo sistema di strumenti si sintetizza nella “contabilità direzionale”: essa si compone di:
  - *contabilità generale*
  - *contabilità analitica*
  - *sistema di budget e standard*

## 5.2 - La struttura tecnico-contabile del Sistema “Controllo di Gestione”

- La contabilità generale raccoglie i valori *consuntivi* derivanti dagli scambi monetari tra l'impresa e i terzi ed è la base per la redazione del *bilancio di esercizio*, sintesi economico-finanziaria della gestione dell'impresa.
- Il suo scopo è di evidenziare in modo continuo le *mutevoli posizioni di debito e credito* che sorgono nei confronti dei terzi, che entrano in contatto con l'impresa.

## 5.3- La struttura tecnico-contabile del Sistema “Controllo di Gestione”

- Nella gestione dell'impresa possiamo individuare le seguenti principali aree significative di attività:
  - la gestione caratteristica corrente e non corrente, a cui sono riferite tutte le operazioni connesse all'attività tipica dell'impresa
  - la gestione patrimoniale, a cui sono riferite tutte le operazioni economiche accessorie rispetto a quella caratteristica principale (impiego in titoli, in fabbricati, ecc.)
  - la gestione finanziaria, a cui sono riferite tutte le operazioni destinate a garantire la raccolta delle risorse finanziarie necessarie per alimentare i processi gestionali tipici e non, nonché al rimborso ed alla remunerazione dei capitali a suo tempo raccolti.

## 5.4 - La struttura tecnico-contabile del Sistema “Controllo di Gestione”

- La contabilità analitica (vedi cap.8) effettua elaborazioni spaziali e temporali dei dati raccolti dalla contabilità generale, per pervenire alla determinazione dei *costi di prodotto/servizio e dei costi di centro*, nonché alla definizione dei risultati per settore.
- La contabilità analitica non fornisce valori aggregati riferiti all'impresa nel suo complesso, ma compie aggregazione di valori *per settori* o aspetti significativi.

## 5.5 - La struttura tecnico-contabile del Sistema “Controllo di Gestione”

- I **budget e standard** rappresentano gli obiettivi economici assegnati ai diversi responsabili, in relazione alle caratteristiche del centro che sovrintendono.
- Esempi di standard (interni all'organizzazione) possono essere il rimborso chilometrico, il costo orario dell'amministrazione, ecc.

# 6.1- Il processo del Sistema “Controllo di Gestione”

- Il processo è la *metodologia* in base alla quale si svolge il controllo; è caratterizzata dalle seguenti fasi logiche:
  - *definizione degli obiettivi,*
  - *misurazione delle prestazioni effettuate,*
  - *confronto delle prestazioni misurate con gli obiettivi contenuti nel programma,*
  - *analisi delle cause degli scostamenti,*
  - *attuazione delle eventuali azioni correttive o modifica degli obiettivi.*

## 6.2- Il processo del Sistema “Controllo di Gestione”

- Aspetti principali del processo di controllo:
  - *strumento di gestione o direzione,*
  - *strumento di misurazione e valutazione delle prestazioni.*

## 7.1 – Il controllo delle risorse finanziarie

- Il processo di controllo deve riguardare anche l'aspetto finanziario; esso non riguarda soltanto il *reperimento dei mezzi finanziari*, ma anche il conveniente impiego degli stessi ed in particolare la non contemporaneità tra i momenti degli esborsi e degli incassi.
- Occorre verificare la compatibilità degli obiettivi programmati dal punto di vista finanziario; cioè verificare se il budget economico è in grado di autofinanziarsi oppure bisogna procurarsi mezzi finanziari, in che forma e a quali costi.

## 7.2- Il controllo delle risorse finanziarie

- Il programma finanziario consente di mettere in luce i singoli flussi finanziari:
  - *il flusso derivante dalla gestione corrente*
  - *il flusso di cassa per il periodo di budget considerato*
  - *il flusso generato dalla gestione patrimoniale*
  - *il flusso generato dalla gestione finanziaria (indebitamento)*
  - *il flusso per gestioni di fondi spese future e rischi*
- Il risultato finale è un *avanzo o disavanzo di cassa*.

## 7.3 – Il controllo delle risorse finanziarie

- La *fattibilità finanziaria* di un periodo fornisce la prova della fattibilità nell'ambito del periodo di budget considerato, ma non all'interno di questo periodo. Può rendersi necessaria l'integrazione di questo documento con un altro che programmi i flussi di cassa per periodi elementari.
- Il *controllo dell'andamento dei flussi finanziari* è un controllo antecedente (è di scarso interesse conoscerlo a posteriori) ed è a scorrimento periodico (feedforward control); cioè, man mano che la gestione si svolge, si procede ad un continuo aggiornamento e correzione delle proiezioni dei flussi finanziari.

## 7.4 – Il controllo delle risorse finanziarie

- Lo sfasamento temporale tra l'erogazione del servizio e l'incasso corrispondente spesso genera dei *costi*, che si ripercuotono nella gestione economica dell'impresa.
- In conclusione, la responsabilità economica, volta alla produzione del reddito, al contenimento dei costi o al conseguimento dei ricavi, deve essere integrata con quella finanziaria, che è rivolta a governare correttamente l'impiego del capitale.

## 7.5 – Il controllo delle risorse finanziarie

- Non è infrequente il caso di imprese economicamente “sane” (con costi contenuti e ricavi adeguati, quindi competitiva sul mercato), ma finanziariamente in difficoltà.
- I “crack” più clamorosi delle Aziende solitamente si riferiscono non a problemi economici, ma ad una non corretta gestione finanziaria, cioè dei crediti (da clienti) e dei debiti (verso banche).

# 8.1- La contabilità analitica

- Caratteristiche della contabilità analitica (cfr. 5.4):
  - *contabilità interna*
  - *contabilità a periodicità infrannuale*
  - *contabilità che analizza singole attività aziendali e ne valorizza i costi secondo il criterio di destinazione*
  - *contabilità sia preventiva che consuntiva*
  - *contabilità approssimata e a metodologia libera*

## 8.2- La contabilità analitica

- Scopi della contabilità analitica:
  - ottenere *informazioni preventive per la programmazione* dell'attività aziendale
  - rilevare *informazioni consuntive per il controllo* delle attività
  - definire e controllare i *prezzi di erogazione delle prestazioni*
  - effettuare calcoli di *convenienza economica comparata* (es. make or buy)

## 8.3- La contabilità analitica

- Per applicare una contabilità analitica è necessario riclassificare il bilancio civilistico, aggregando in modo diverso costi e ricavi.
- Il metodo di riclassificazione dipende dagli obiettivi che ci si pone.
- I ricavi ad es. si possono suddividere per area geografica o per tipologia di prestazione.
- I costi vengono configurati (classificati) in modo diverso per scopi diversi (vedi cap.9).

## 9.1- La classificazione dei costi

- La classificazione dei costi considera diverse **categorie di costi**. Le principali e più universali sono:
  - la classificazione secondo il critério di attribuzione: costi diretti e costi indiretti;
  - la classificazione secondo il critério della relazione tra il loro comportamento e la variazione dei volumi di attività: costi fissi, variabili.

## 9.2 - La classificazione dei costi

- I costi **diretti** sono quelli direttamente imputabili all'oggetto di riferimento.
- Se l'oggetto riguarda un dato prodotto / servizio, sono quelli che possono essere attribuiti direttamente allo stesso (es. esame della pratica, incontri col cliente, ecc.).
- Questi costi devono essere *misurabili*
- Se la misurazione di un costo “concettualmente diretto” risulta difficoltosa (e comporta costi ulteriori), si conviene di considerare il costo come indiretto (es. telefono?)

## 9.3 - La classificazione dei costi

- I costi **indiretti** non possono essere identificati con i prodotti / servizi erogati.
- Per semplicità si possono considerare “per differenza”, come tutti quelli che non sono costi “diretti”.
- Essi possono essere attribuiti solo indirettamente agli oggetti di riferimento (es. amministrazione, attività “commerciale”, ecc.)

## 9.4 - La classificazione dei costi

- I costi fissi non mutano nella loro entità totale nel periodo di riferimento e non variano al variare della “produzione”.
- Sono costi che lo Studio sostiene comunque, indipendentemente dal numero di incarichi acquisiti o di prestazioni erogate.
- Talvolta sono definiti impropriamente come costi “generali” o “di struttura”.

## 9.5 - La classificazione dei costi

- Es. di costi fissi nel caso di uno Studio Legale:
  - personale amministrativo e di segretaria
  - affitto / ammortamento della sede dello Studio
  - utenze varie (telefono, energia elettrica, ecc.)
  - ammortamenti attrezzature ufficio
  - ecc.

## 9.6 - La classificazione dei costi

- I **costi variabili** hanno un'entità variabile in misura strettamente proporzionale ai volumi della “produzione”.
- Nel caso di uno Studio Legale, normalmente si lavora “su commessa” e quindi il volume di “produzione” è rapportato al *tempo impiegato* ed al *numero di incarichi* acquisiti nel periodo di riferimento.

## 9.7 - La classificazione dei costi

- In prima approssimazione, per uno Studio Legale si può affermare che:
  - *costi indiretti = costi fissi*
  - *costi variabili = costi diretti*
- Su questa base viene organizzata la contabilità analitica.

## 9.8 - La classificazione dei costi

- Per la precisione, alcuni *costi “fissi”* (come la segretaria) possono essere considerati in certa misura *“diretti”*, nel momento in cui lei lavora sulla pratica del cliente.
- Analogamente alcuni *costi “indiretti”* (come la squadra manutenzione in una fabbrica, perché la sua attività non è collegata ad uno specifico cliente) possono essere considerati *“variabili”*, in quanto crescono all’augmentare della produzione.

## 9.9 - La classificazione dei costi

- Si consiglia quindi che ogni singolo Studio Legale *riclassifichi il proprio bilancio civilistico, aggregando le varie poste in un'ottica di contabilità analitica; specie i costi;*
- ad es. secondo le categorie: personale fisso ed operativo, costi di sede, automezzi, trasporti pubblici, aggiornamento professionale, gestione corrente ufficio, prestazioni di terzi, ecc.
- Poi, in base alle proprie esigenze ed obiettivi, lo Studio stabilisce quali costi definire come diretti e quali, per differenza, come fissi.

## 9.10 - La classificazione dei costi

- Le modalità di classificazione dei costi dipendono da:
  - le dimensioni dello Studio; con o senza dipendenti / collaboratori fissi;
  - forma organizzativa: Studio Associato o individuale, ecc.;
  - forma retributiva dei soci / titolari; “stipendio” mensile e/o quota sui ricavi a fine anno;
  - la promiscuità nell’uso di certe risorse dello Studio (es. l’automobile); cioè in parte ad uso personale e in parte per lavoro;
- Alla fine sarà utile sapere quale è la quota di costi fissi dello Studio e l’andamento negli anni delle singole voci di costo.

# 10.1 – Il costo del personale

- **Tipologie di personale:**

- Con contratto di lavoro *subordinato*
- Con contratto di lavoro *autonomo*

# 10.2 – Il costo del personale

- Calcolo del **costo annuo** dipendente:

- Elementi *diretti della retribuzione*:

- Minimo contrattuale e superminimo
- Indennità di contingenza
- Premio di produzione
- Scatti di anzianità
- Lavoro straordinario
- Indennità varie

- Elementi *indiretti della retribuzione*:

- Ferie
- Festività non godute
- Gratifica natalizia
- Mensilità aggiuntive
- TFR
- Infortuni, malattie, maternità

# 10.3 – Il costo del personale

- Calcolo del **costo annuo** dipendente:

- Oneri contributivi a carico del datore di lavoro:

- Contributi previdenziali
- Contributi sanitari
- Contributi contro gli infortuni

- Altri oneri relativi al personale:

- Contributo trasporto
- Buoni pasto
- DPI (dispositivi protezione individuale)

## 10.4 – Il costo del personale

- Esempio  
costo  
annuo  
totale =



*Retribuzione base (su h retribuite) = 30.000*

*Straordinari = 2.000*

*13a mensilità = 1.500*

*TOTALE RETRIBUZ. DIRETTA = 33.500*

*Contributi carico datore lavoro = 15.000*

*Irap, TFR, DPI, oneri vari = 7.000*

*TOTALE RETRIB. INDIRETTA = 22.000*

*TOTALE COSTO ANNUO = 55.5000*

## 10.5 – Il costo del personale

- Ore **effettivamente lavorate** = 

*= Ore ordinarie retribuite,  
Meno ore pagate come festività,  
Meno ore pagate per ferie,  
Meno ore pagate per malattie,  
Più ore pagate per straordinari  
= ore effettivamente lavorate*

- Esempio anno 2008: 

*Tempo retribuito anno = 2056 h (257 gg.)  
Tempo lavorabile (netto 33 gg. ferie) =  
1792 h (224 gg.)*

## 10.6 – Il costo del personale

- Ore **effettivamente** lavorate anno 2008 =



*Nell'ipotesi di un assenteismo (per malattie, infortuni, ecc., al netto delle ferie) pari al 5% (cioè 11 gg. su 224 disponibili) =*

**213 gg. = 1704 h**

*A fronte di 257 gg. =*

*2056 h retribuite*

## 10.7 – Il costo del personale

- Calcolo del **costo orario** della **retribuzione** =



$$\frac{\text{Costo annuo totale}}{\text{Ore effettivamente lavorate}}$$

- Esempio:



$$\frac{55.500 \text{ euro}}{1.704 \text{ h}}$$

$$= 32,57 \text{ euro / h}$$

# 11.1 – Localizzazione dei costi e centri di costo

- La localizzazione dei costi si attua attraverso la definizione dei centri operativi e cioè dei centri di *spesa, di costo, di ricavo e di profitto* (vedi 4.3).
- La localizzazione dei costi consente:
  - l'analisi di efficienza dei centri,
  - la ripartizione dei costi con determinate basi.

## 11.2 – Localizzazione di costi e centri di costo

- I centri di costo possono essere:
  - diretti (centri di produzione di beni o servizi),
  - indiretti (amministrativi e commerciali).

## 11.3 – Localizzazione di costi e centri di costo

- Normalmente uno Studio professionale lavora “su commessa” ovvero “per incarico”.
- In altre parole, ogni incarico acquisito genera una “commessa”, cioè un centro di ricavo e di costo.
- Quindi, *ad ogni specifica commessa*, vanno attribuiti in primo luogo i suoi costi diretti.
- Poi occorre stabilire *come addebitare* alla singola commessa i *costi fissi* dello Studio.

## 12.1 – I sistemi contabili

- Sistemi di determinazione dei costi:
  - Sistema a *costi pieni* o “*full costing*”
  - Sistema a *costi variabili* o “*direct costing*”
  - Sistema *ABC* o “*activity based costing*”

## 12.2 – I sistemi contabili

- Il sistema a costi pieni (“full costing”) accoglie il “principio dell’*assorbimento integrale* dei costi”;
- secondo questo principio *tutti i costi* sostenuti per la “produzione” e la vendita di un dato prodotto/servizio devono concorrere alla determinazione del costo totale.

## 12.3 – I sistemi contabili

- Il sistema a costi variabili (“direct costing”) accoglie il “*principio marginalista*”;
- secondo questo principio, ai fini della determinazione dei costi, sono rilevanti solo i costi che si manifestano al variare dei volumi di attività produttive (*costi variabili*);
- invece i *costi fissi* vanno considerati “costi di periodo”, che devono trovare copertura nel periodo, *indipendentemente* dai volumi di produzione e vendita.

## 12.4 – I sistemi contabili

- Il sistema ABC (“activity based costing”) prevede l’aggregazione (e il calcolo) dei costi in funzione dell’*attività* svolta da ciascuno;
- indipendentemente quindi dalla mansione o funzione svolta o dai centri di costo.
- In altre parole i prodotti / servizi “consumano” attività e le attività generano costi.
- Con questo metodo l’attribuzione dei costi delle strutture indirette è più precisa (ma più complessa).

# 13.1 – Sistema a costi pieni e ribaltamento dei costi

- Nel sistema a costi pieni, il costo del prodotto o servizio è determinato da tutti gli elementi di costo (diretti, indiretti).
- Il principio dell'assorbimento integrale dei costi considera cioè tutti gli elementi di costo, a prescindere dalla loro natura e dal loro regime di variabilità.
- L'obiettivo del “full costing” è quello di addensare tutti i costi aziendali sul costo di prodotto o servizio, mediante l'imputazione di tutti i *costi diretti*, e la successiva imputazione di tutti i *costi indiretti* mediante il “ribaltamento dei costi”.

## 13.2 – Sistema a costi pieni e ribaltamento dei costi

- Il ribaltamento o imputazione dei *costi indiretti* può avvenire secondo:
  - il metodo su base unica aziendale
  - il metodo su base multipla aziendale
- L'imputazione su base unica, ripartisce i costi indiretti ad un'unica base relativa ai costi diretti.
- Quella più comune è rapportata alla mano d'opera diretta impiegata per linea di prodotto/servizio ovvero al tempo dedicato alla gestione di una certa commessa.

## 13.3 – Sistema a costi pieni e ribaltamento dei costi

La procedura di ripartizione dei costi a base unica è la seguente:

1. individuazione e imputazione dei costi diretti (fissi e variabili) dei centri o centro; sono rilevanti tra i costi fissi diretti gli ammortamenti direttamente imputabili;
2. ripartizione dei costi fissi e variabili comuni ai centri diretti, secondo un criterio di ripartizione funzionale definito per ciascuno con basi di riferimento diverse: riscaldamento in base alle superfici, forza motrice in base alle macchine, ammortamento fabbricati in base alle superfici dei centri, ecc.

# 13.4 – Sistema a costi pieni e ribaltamento dei costi

La procedura di ripartizione dei costi è la seguente:

3. individuazione dei costi dei centri indiretti (comprese ripartizione spese comuni);
4. ripartizione dei costi dei centri indiretti alla base considerata dei centri diretti ed individuazione del costo pieno dei centri;
5. attribuzione del costo pieno dei centri diretti ai prodotti/servizi/commessa, se interessati a più centri, e individuazione del *costo totale*.

## 13.5 – Sistema a costi pieni e ribaltamento dei costi

- Il sistema a basi multiple considera basi di ripartizione diverse, quando necessario, *per centri diretti diversi*.
- Ad esempio materie prime per alcuni, mano d'opera per altri, ecc.
- Il procedimento di ripartizione e attribuzione del costo di prodotto / servizio è poi lo stesso.

## 13.6 – Sistema a costi pieni e ribaltamento dei costi

- Esempio di calcolo col metodo “full costing” nel caso di uno Studio professionale:
  1. In linea di massima, per qualsiasi tipo di incarico, i *costi diretti* sono sostanzialmente il costo del professionista che ha seguito la pratica. Cioè il suo *costo orario* (vedi 10.7), moltiplicato per il tempo dedicato alla pratica.
  2. I *costi indiretti* sono tutti gli altri; essi vengono ripartiti secondo una *base comune*, che è tipicamente la quota di tempo dedicata al singolo incarico, rapportata al tempo dedicato a tutti gli incarichi dello Studio.
  3. Dalla somma, ottengo il *costo totale (pieno) della commessa* e di conseguenza ricavo l’utile relativo.

## 13.7 – Sistema a costi pieni e ribaltamento dei costi

- Il metodo del “full costing” è *il più diffuso* nelle Aziende in quanto è il più semplice da applicare, ma anche il meno preciso.
- Esso non risulta adatto quando è necessario fare delle scelte di *convenienza economica*, come ad es.:
  - Terziarizzare (dare in “outsourcing”) l’erogazione di un servizio, anche in parte; scelta “make or buy”;
  - Accettare o rifiutare una commessa / incarico;
  - Confrontare la redditività delle varie commesse;
  - Quale tipologia di servizio conviene eliminare; ecc.

# 14.1 – Sistema a costi variabili e il margine di contribuzione

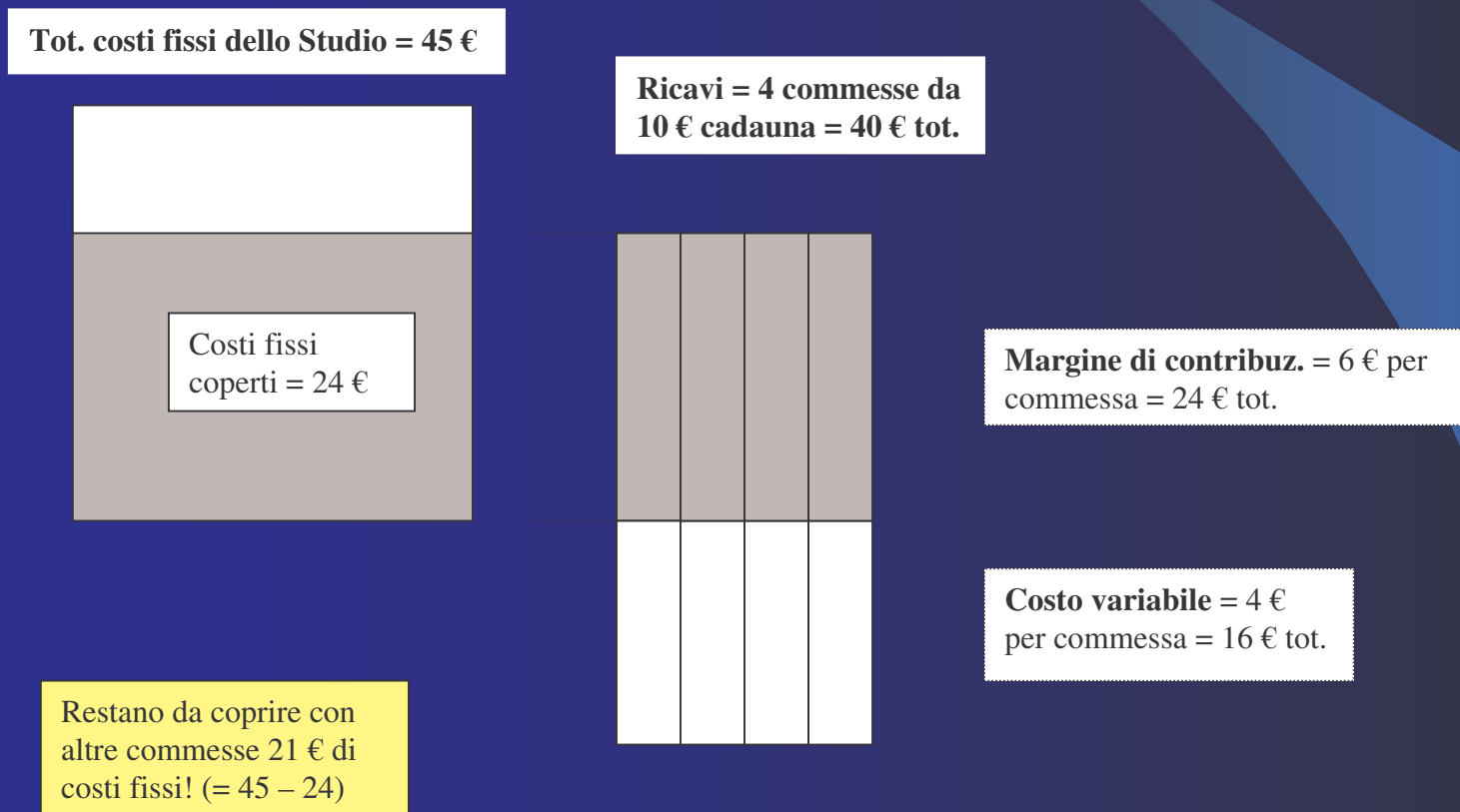
- Il sistema a costi variabili o “**direct costing**” attribuisce ai prodotti/servizi solo i costi variabili, per cui è detto anche metodo a “costi parziali” (anziché pieni).
- Il costo di prodotto/servizio è costituito solo dai costi diretti variabili e dai costi indiretti variabili.
- Tutti gli altri costi (specie quelli fissi) sono considerati “costi di periodo”, nel senso che il loro sostentamento è indipendente dal fatto che lo Studio “produca” o meno.

## 14.2 – Sistema a costi variabili e il margine di contribuzione

- Il sistema porta all'ottenimento di costi per prodotto / servizio; questi, riferiti ai ricavi di vendita, portano alla definizione del “margine di contribuzione” (MC).
- Esso viene inteso come *differenza* tra ricavi di commessa (RT) e relativi costi variabili (CV), ovvero come *contributo alla copertura dei costi fissi* totali dello Studio;
- cioè **MC = RT - CV**

# 14.3 – Sistema a costi variabili e il margine di contribuzione

Esemplificazione grafica del concetto di margine di contribuzione:



## 14.4 – Sistema a costi variabili e il margine di contribuzione

- Uno dei vantaggi del “direct costing” è di evitare gli arbitri connessi all’imputazione dei costi fissi.
- Il margine di contribuzione consente inoltre una valutazione delle “prestazioni” delle diverse commesse e di attivare un controllo di gestione “ad obiettivo”.
- In altre parole ha una logica di *orientamento al mercato*, consentendo di differenziare la redditività delle varie commesse, secondo le diverse tipologie di clienti e di prestazioni erogate.
- Una criticità è data dalla difficile classificazione di alcuni costi, non completamente o fissi o variabili.

# 14.5 – Sistema a costi variabili e il margine di contribuzione

## Confronto tra “full costing” e “direct costing”

FULL COSTING				
	commessa	commessa	commessa	
	A	B	C	totale
ricavi	4200	6000	3200	13400
costi diretti	2000	3000	1500	6500
ore dirette	1000	1200	900	3100
costi indiretti	1935	2323	1742	6000
risultato operativo	265	677	-42	900

DIRECT COSTING				
	commessa	commessa	commessa	
	A	B	C	totale
ricavi	4200	6000	3200	13400
costi variabili	2000	3000	1500	6500
margine di contrib.	2200	3000	1700	6900
% contribuzione	52,4%	50%	53%	//
costi indiretti	//	//	//	6000
risultato operativo	//	//	//	900

# 14.6 – Sistema a costi variabili e il margine di contribuzione

## Confronto tra “full costing” e “direct costing”

- In base al metodo del “full costing” risulta che:
  - la commessa B è quella che genera il 45% dei ricavi (6.000 su 13.400), però produce il 75% del reddito (677 su un totale di 900),
  - la commessa C genera il 24% dei ricavi, ma appare in perdita!! Quindi da rifiutare...
- In base al metodo del “direct costing” risulta che:
  - la commessa C è quella che ha il massimo grado di copertura dei costi fissi (MC = 53%); quindi da accettare....

# 14.7 – Sistema a costi variabili e il margine di contribuzione

## Confronto tra “full costing” e “direct costing”

- In base al metodo del “full costing”:
  - Parto dal mio costo totale, stabilisco l’utile obiettivo di commessa ed ottengo il prezzo di vendita...
- In base al metodo del “direct costing”:
  - Parto dal prezzo di mercato, calcolo i miei costi diretti (di commessa), ricavo il margine di contribuzione, lo confronto col mio MC standard e decido se mi conviene accettare l’incarico...

# 15.1 – Break even analysis

- La “break even analysis” è la tecnica di analisi rivolta a determinare il punto (detto di “rottura” o di “pareggio”) nel quale si ha la coincidenza tra i ricavi totali e i costi totali d’impresa, riguardo un certo volume di attività.
- Tre metodi possono essere utilizzati per determinare il punto di rottura (o **BEP**, “**break even point**”):
  - *metodo matematico,*
  - *metodo del margine di contribuzione,*
  - *metodo grafico.*

# 15.2 – Break even analysis

## Metodo matematico / 1

- Relazione base:  $RT = CT + RO$  , dove:
  - RT = ricavo totale
  - CT = costi totali
  - RO = risultato operativo
- ovvero:  $(Q \times P) = (Q \times CV) + CF + RO$  , dove:
  - Q = quantità di beni prodotti e venduti
  - P = prezzo di vendita unitario
  - CV = costo variabile unitario
  - CF = costi fissi totali

# 15.3 – Break even analysis

## Metodo matematico / 2

- Nel punto di rottura (o di pareggio) si ha  $RO = 0$ , cioè:

$$Q \times P = (Q \times CV) + CF$$

➤ da cui discende che:

- $Q = CF / (P - CV)$  ; che indica il numero di unità di prodotto da produrre e vendere, per realizzare l'equivalenza tra ricavo totale e costo totale;
- È detto anche  $BEP_q$  , cioè punto di pareggio a quantità

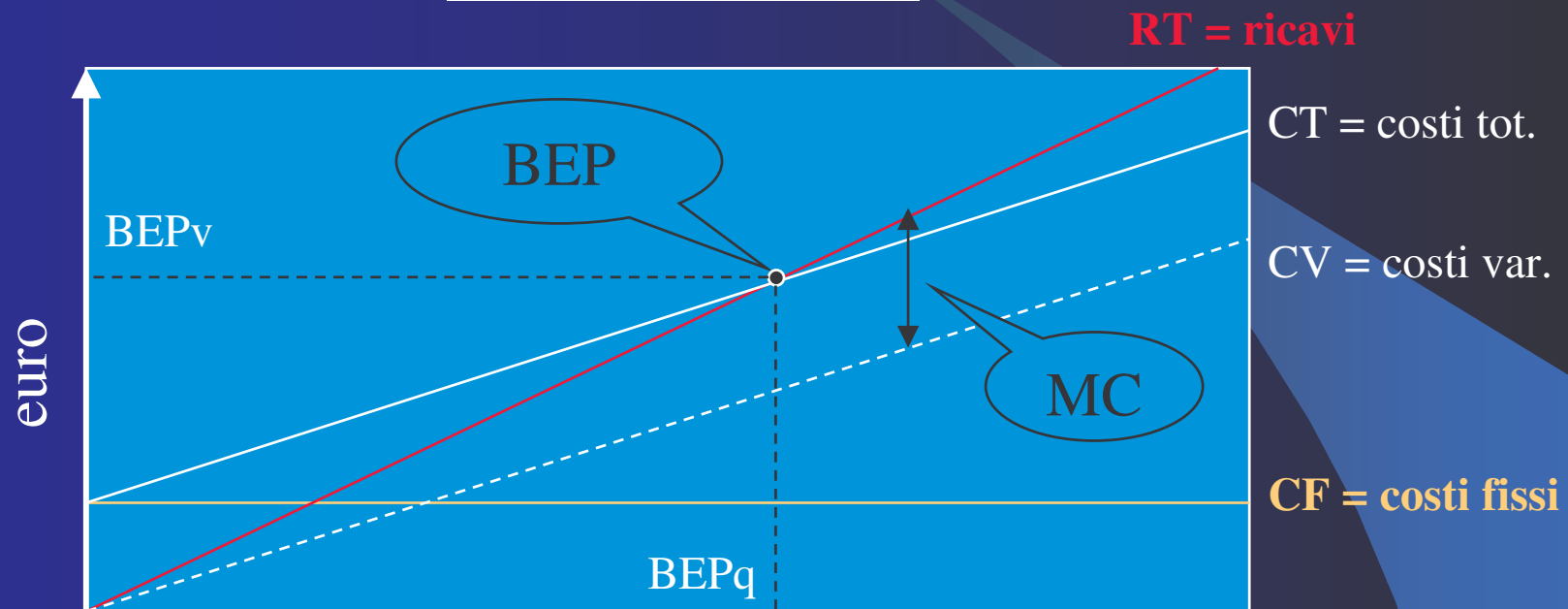
# 15.4 – Break even analysis

## Metodo del margine di contribuzione

- Relazione base:  $Q \times (P - CV) = CF$ , dove:
  - $(P - CV) = MCu = \underline{\text{margine di contribuzione unitario}}$
- da cui si ottiene:
  - $Q = CF / (P - CV) = CF / MCu$ ;
  - ovvero il **BEP<sub>q</sub>**; è la stessa relazione trovata con il metodo matematico, ma con ragionamento diverso.
- ovvero: **BEP<sub>v</sub>** =  $CF / MC\%$ , dove:
  - $MC\% = \underline{\text{margine di contribuzione percentuale}}$
  - BEP<sub>v</sub> = punto di pareggio a valore

# 15.5 – Break even analysis

## Metodo grafico



- sulle *ascisse* si pongono i volumi  $Y$  della “produzione” e sulle *ordinate* costi fissi (CF), costi variabili (CV), costi totali (CT) e ricavi totali (RT) per i differenti volumi di vendita.

# 16.1 – Sistema tariffario forense e integrazione di calcolo

- Il Sistema tariffario forense (DM 127/2004) si articola sostanzialmente nelle seguenti voci:
  - Onorario, remunera la prestazione meramente intellettuale.
  - Diritti, remunera le prestazioni accessorie dello Studio, legate alla gestione della pratica del cliente.
  - Rimborso spese generali, remunera “a forfait” i “costi generali” dello Studio.
  - Rimborso spese giustificate, rimborsa le spese vive legate alla pratica.

## 16.2 – Sistema tariffario forense e integrazione di calcolo

- Gli onorari ed i diritti sono strutturati per *fasce*, in funzione del valore della causa.
- Gli onorari inoltre sono suddivisi per *tipologia di causa*.
- All'interno della fascia, gli onorari hanno *un minimo ed un massimo*, che costituiscono una “forbice” piuttosto ampia; i diritti invece hanno un valore fisso.
- Le spese generali sono calcolate secondo una *percentuale fissa* di onorari e diritti; attualmente ha un valore del 12,5%.

## 16.3 – Sistema tariffario forense e integrazione di calcolo

- In conclusione, la struttura tariffaria prevede, come per le altre Professioni intellettuali, degli “standard” di riferimento fissi, validi in tutta Italia e per qualsiasi tipo di Studio.
- Il metodo di calcolo della parcella qui proposto non vuole essere un’alternativa al sistema tariffario vigente, ma costituisce una sua integrazione ed una forma di confronto e di verifica interna sui costi ed i ricavi dello Studio;
- A differenza del tariffario, che deve avere valore generale, il calcolo dei costi dello Studio consente di personalizzare la parcella in modo oggettivo, non solo per singolo Studio, ma anche per singolo cliente o singola “commessa”.

# 17.1 – Remunerazione delle prestazioni

- Il metodo di riferimento per la quantificazione del compenso professionale, a prescindere dalle tariffe di cui al DM del 2004, deve essere legato a:
  - *il dettaglio delle prestazioni fornite e a*
  - *il relativo impegno orario.*

## 17.2 – Remunerazione delle prestazioni

- La base del nuovo modello di calcolo è quindi la remunerazione a costo orario, con la determinazione di:
  - costi orari (diretti e indiretti),
  - centri di costo/attività professionali dello Studio e
  - calcolo delle ore/uomo necessarie per svolgere la prestazione (a preventivo ed a consultivo).
- I costi orari dell'attività professionale partono quindi dal costo annuo del personale dedicato alle varie attività, definendo categorie convenzionali in funzione dell'esperienza e del ruolo.

## 17.3 – Remunerazione delle prestazioni

- La prestazione viene gestita “a commessa”, introducendo nello Studio una cultura d’impresa. Ad ogni commessa vengono attribuiti in modo specifico i costi diretti e imputati i costi fissi *su base unica* (in base alle ore di lavoro).
- Le attribuzioni e le imputazioni riguardano gli stati di avanzamento periodici e si concludono al completamento della commessa.
- Il controllo periodico dei costi permette il controllo di gestione dello Studio, con l’adozione di tutti i provvedimenti “in progress” (interni e/o verso il cliente) prima di arrivare al consuntivo finale.

# 18.1 – Impostazione di un controllo di gestione dello Studio Legale

- Analisi a consuntivo degli ultimi bilanci dello Studio:
  1. Esame del bilancio civilistico redatto dal commercialista
  2. Riclassificazione del bilancio separando costi fissi e diretti
  3. Determinazione dell'utile col metodo del “full costing”
  4. Determinazione del “margine di contribuzione” dello Studio
  5. Determinazione dei “costi standard”
  6. Eventuale calcolo del “margine di contribuzione” (a consuntivo) delle principali commesse.

## 18.2 – Impostazione di un controllo di gestione dello Studio Legale

- Impostazione dell'analisi dei costi per commessa:
  1. Assegnare un codice a ciascuna commessa ed “addebitarvi” le attività (dirette) sostenute da ciascun componente dello Studio.
  2. Preventivare e poi registrare il tempo-uomo (ore), dedicato a ciascuna commessa.
  3. Calcolare il costo diretto (a preventivo) di ciascuna commessa.
  4. Calcolare il “margine di contribuzione” (a preventivo) di ciascuna commessa e la conseguente parcella.

## 18.3 – Impostazione di un controllo di gestione dello Studio Legale

- Impostazione dell'analisi dei costi per commessa :
  5. Calcolare l'utile di commessa (a preventivo) col metodo “full costing”.
  6. Decidere se accettare o rifiutare l'incarico sulla base del preventivo così calcolato.
  7. In caso di preventivo accettato, registrare le ore dirette da addebitare alla singola commessa e il relativo costo.
  8. Periodicamente (a stati di avanzamento) verificare l'andamento dei costi, in rapporto al preventivo.

# 18.4 – Impostazione di un controllo di gestione dello Studio Legale

- Impostazione dell'analisi dei costi per commessa :
  9. Al termine della commessa, confrontare costi e ricavi, a preventivo e a consuntivo.
  10. Determinare i valori reali (a consuntivo) dal carico di lavoro e quindi dei costi diretti, il valore del margine di contribuzione e dell'utile.
  11. Analizzare le cause degli inevitabili scostamenti (feedback).
  12. Decidere le eventuali azioni correttive, atte a migliorare i futuri preventivi.

# 19 - Bibliografia e fonti di informazione

- G. Brunetti - Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate – Franco Angeli editore
- L. Selleri – Contabilità dei costi e contabilità analitica – Etas editore
- A. Tullio – Analisi dei costi e contabilità industriale – Teoria e pratica del controllo di gestione – Ipsoa 2006