Il controllo di gestione nella impresa cooperativa

Convegno congiunto Commissioni
“Pianificazione e Controllo di Gestione” e “Cooperative”

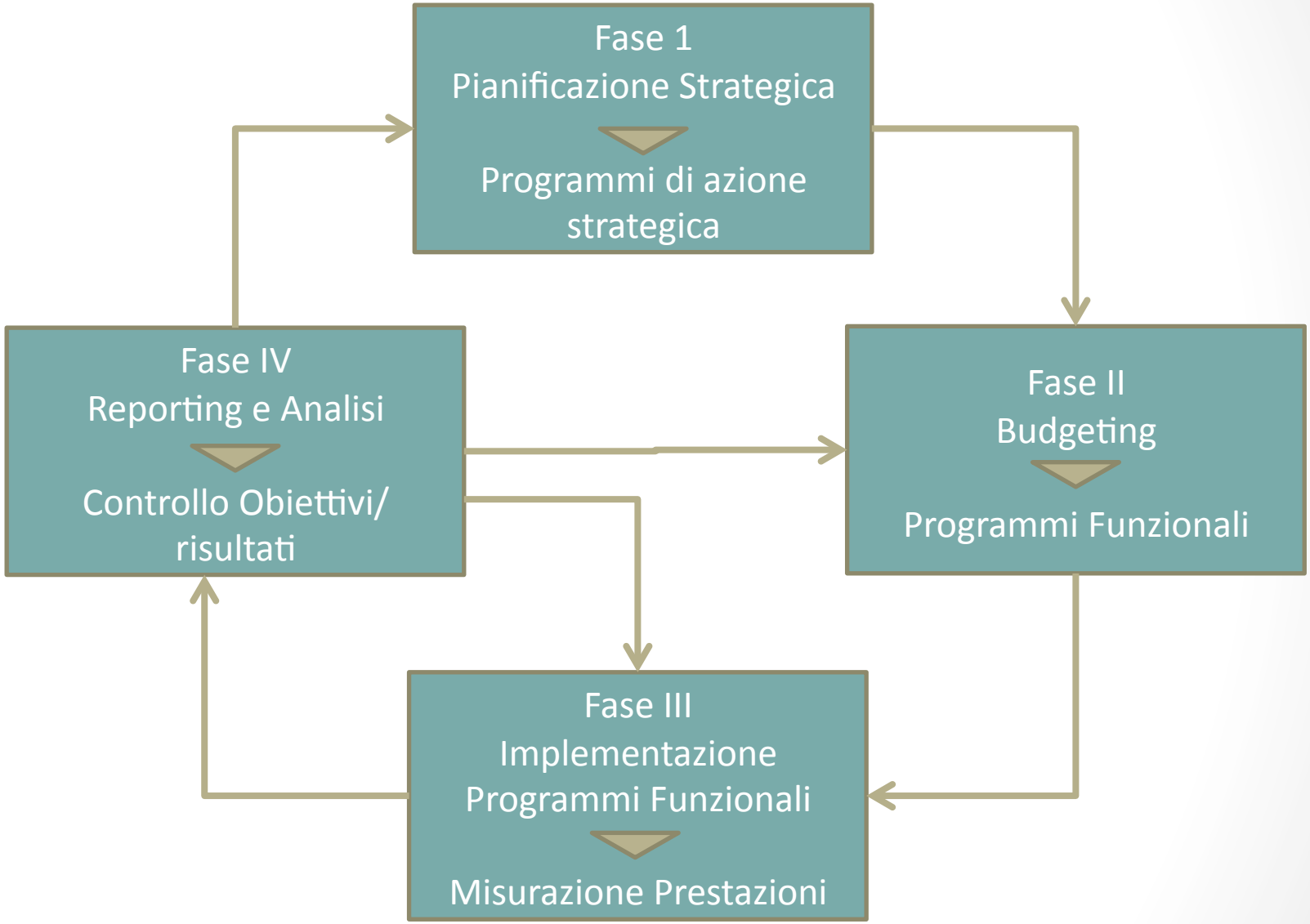
La pianificazione e il controllo di gestione nell’impresa: strumenti operativi

Dott. Marco D’Angelo

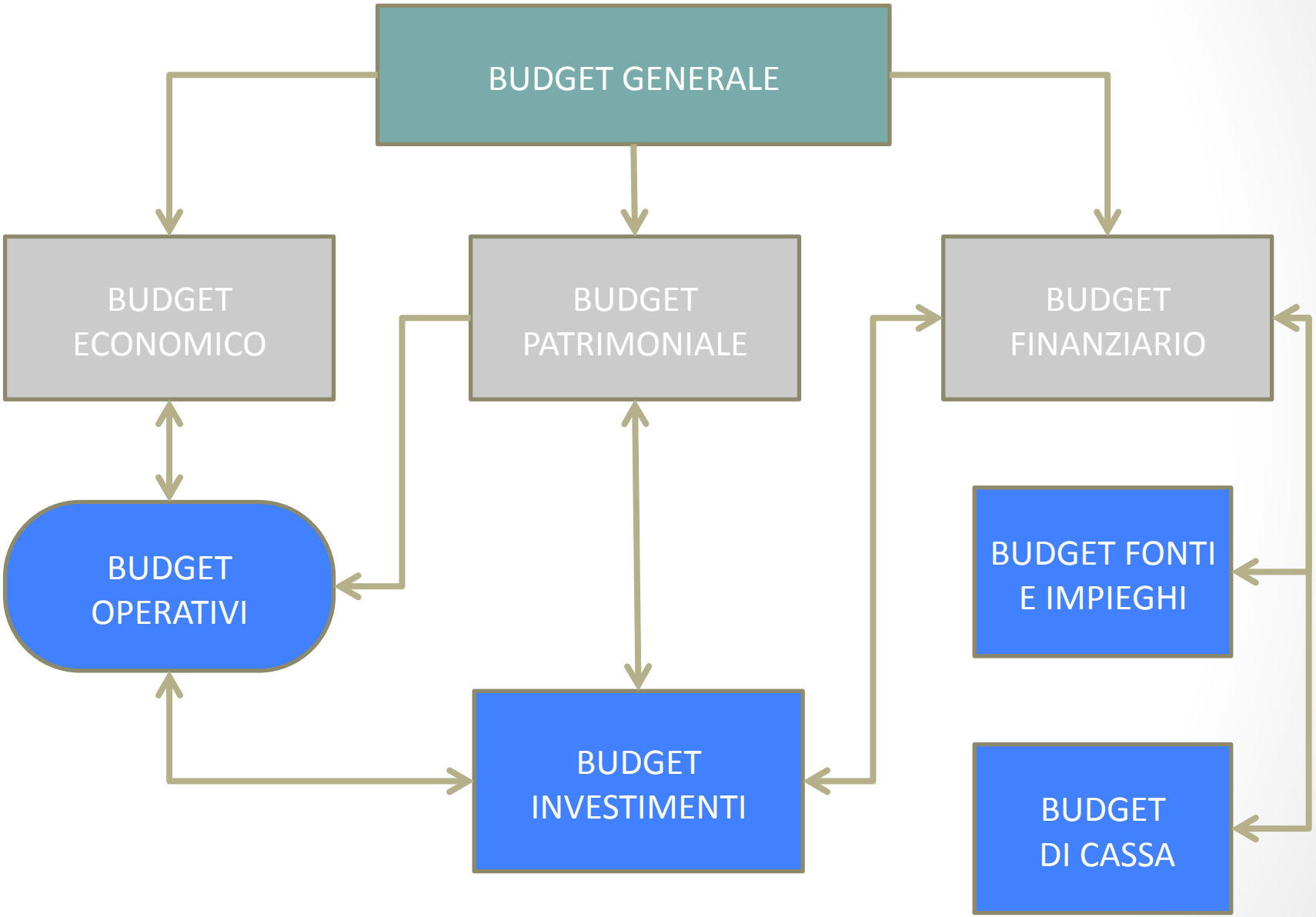
Roma 4.7.2013

Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

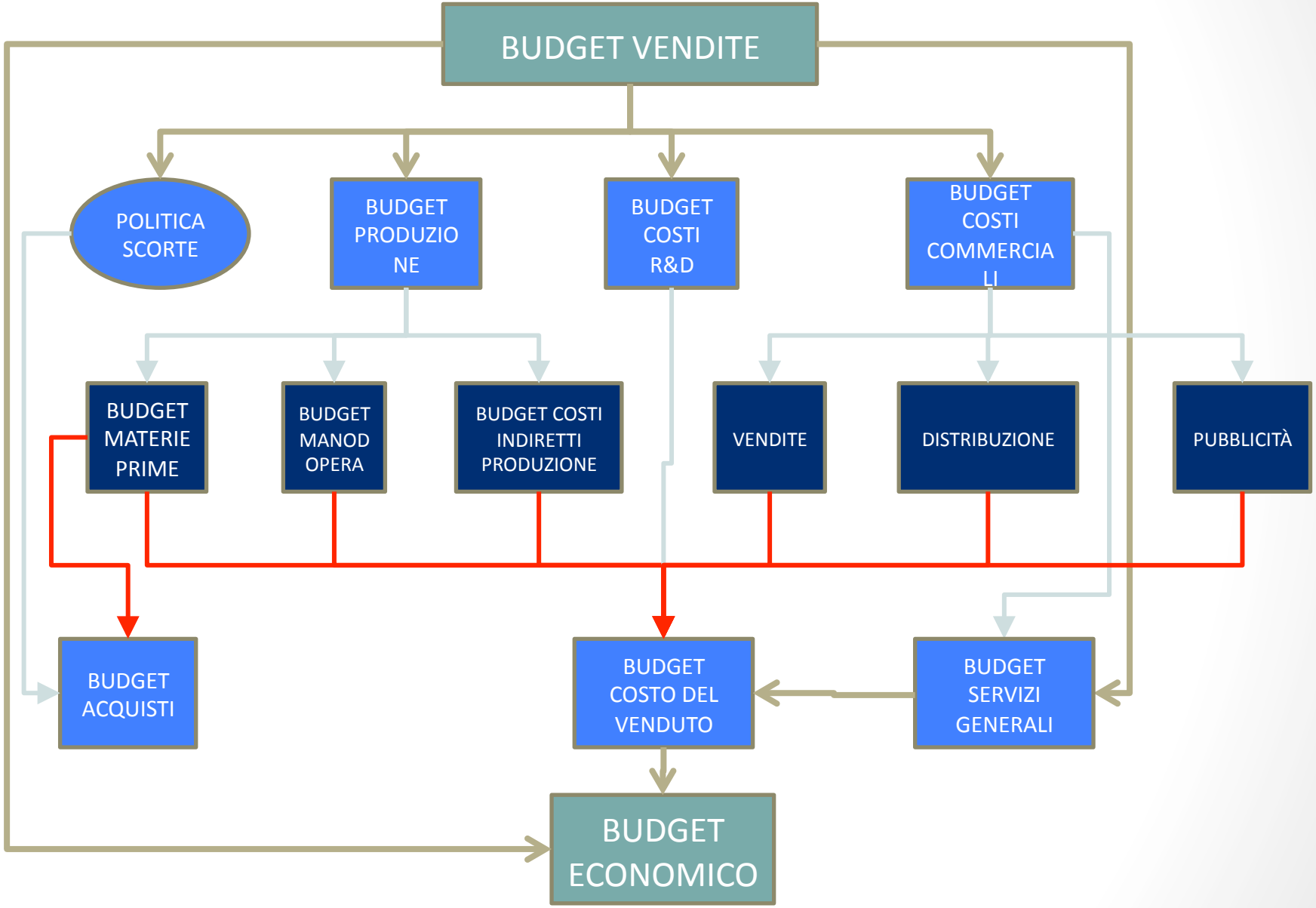
Dalla Pianificazione al Reporting: FASI



Le Tipologie di Budget



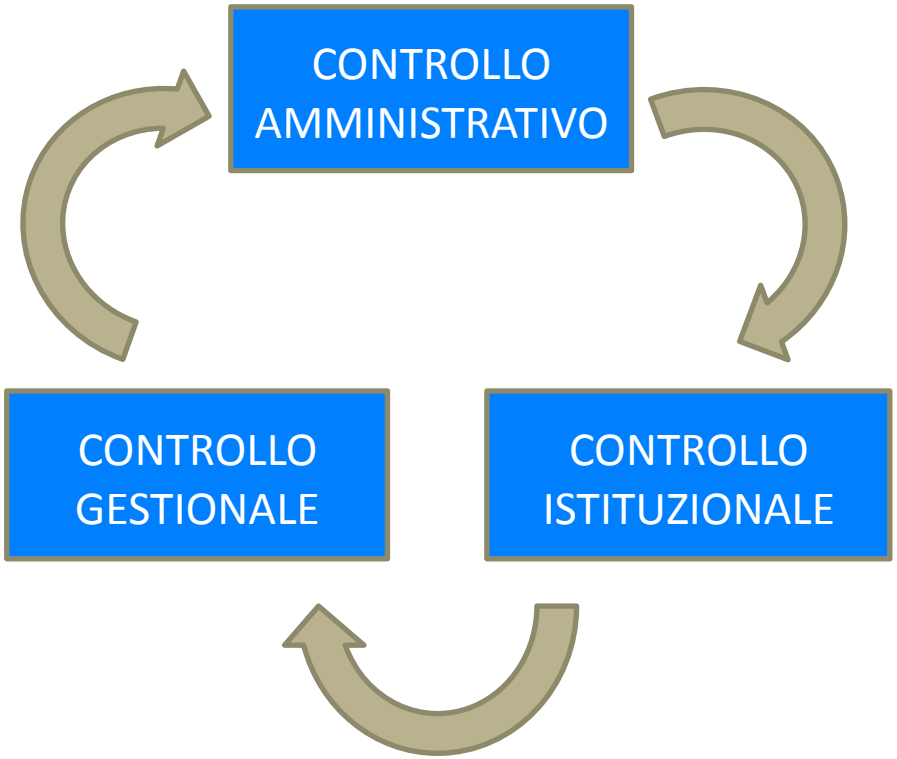
I Budget Operativi



Gli Strumenti Operativi: il Budget nelle Cooperative

- Stabilire a livello qualitativo e quantitativo gli obiettivi mutualistici;
- Implementare una strategia i cui fini mutualistici siano conformi ai vincoli e agli equilibri di natura economica e finanziaria d'impresa;
- Misurare e rendicontare gli obiettivi economici e patrimoniali e mutualistici
- Consentire a tutti i soggetti interessati di verificare e validare i risultati raggiunti.

Gli Strumenti Operativi: il Budget nelle Cooperative



Gli Strumenti Operativi: I Controlli nelle Imprese Cooperative

Per accountability di una cooperativa mutualistica si intende un sistema di gestione in grado di garantire principalmente le tre forme di controllo:

- **Amministrativo**, volto a verificare la prevalenza mutualistica e la mission;
- **Gestionale**, volto a determinare il beneficio mutualistico generato;
- **Istituzionale**, caratterizzante i riflessi dell'impatto sociale cooperativo.

La Contabilità Analitica

Insieme di rilevazione **quantitative** necessarie alla determinazioni dei costi, dei ricavi e dei margini dei più disparati **oggetti di calcolo** quali prodotti, reparti, divisioni, linee produttive.

La contabilità analitica di basa sul concetto di **Centri di Responsabilità** ovvero le **Unità organizzative** il cui titolare è ritenuto responsabile del conseguimento di uno specifico insieme di risultati e/o dell'uso di determinati fattori produttivi.

La Contabilità Analitica

Centri di Responsabilità si articolano in:

- **Centri di Costo**
- **Centri di Ricavo**
- **Centri di Profitto**
- **Centri di Investimento**

Possono essere reali o fittizi per permettere aggregazioni puramente logiche di elementi economici.

La Classificazione dei costi

I costi possono essere classificati come segue:

- COSTI FISSI – COSTI VARIABILI
- COSTI EFFETTIVI – COSTI STANDARD
- COSTI COMUNI – COSTI SPECIALI
- COSTI CONTROLLABILI – COSTI NON CONTROLLABILI
- COSTI DIRETTI – COSTI INDIRETTI

Strumenti Operativi: La Classificazione dei costi

Una prima fondamentale classificazione è quella basata sul comportamento dei costi rispetto ad un fattore determinante (cost driver)

Cost driver	Possono essere molteplici in funzione dell'oggetto che si intende analizzare. Quello tipico è il **volume di produzione**
Intervallo di variazione del cost driver	L'ampiezza della variabilità nell'entità del cost driver determina la c.d. **area di rilevanza** (ossia l'intervallo di variazione)
Periodo di tempo preso a riferimento	Estensione temporale dell'osservazione del comportamento dei costi oggetto di indagine

Strumenti Operativi: costi speciali e comuni

La <u>riferibilità</u> e la "oggettività" nella misurazione rispetto all'oggetto di costo porta alla distinzione fra <u>costi speciali</u> e <u>costi comuni</u>

Strumenti Operativi: Costi diretti e indiretti

Le modalità di imputazione o attribuzione rispetto all'oggetto di costo portano alla distinzione fra costi diretti e costi indiretti

COSTI DIRETTI:
Imputabili direttamente all'oggetto di costo secondo criteri di "specialità" mediante il prodotto tra volume di fattore impiegato e prezzo unitario (materie prime e manodopera diretta)

COSTI INDIRETTI:
Imputabili all'oggetto di costo secondo criteri di "comunanza" attraverso opportune basi di riparto che servono per determinare il contributo (tendenzialmente valori di consumo / di *input*)

Costi diretti/indiretti vs. costi speciali/comuni

Mentre i costi comuni sono sempre indiretti i costi speciali possono essere diretti ma anche indiretti quando non si giustifica il costo perla loro misurazione.

La rilevanza nelle decisioni

Costi rilevanti	*Differiscono tra diverse alternative; influiscono sul risultato finale per un giudizio di convenienza economica*
Costi irrilevanti	*Sono costi presenti in tutte le possibili alternative e che quindi – in una logica differenziale – non incidono sul giudizio di convenienza*
Costi differenziali	*Si ottengono facendo la differenza tra costi di diverse alternative scegliendone una come base*
Costi opportunità	*Misurano la perdita in termini di mancato guadagno, in caso di possibili alternativi impieghi dei fattori produttivi*
Costi preventivi	*Sono valutazioni probabilistiche o stime che mirano a riprodurre il costo che si sosterrà svolgendo una certa produzione*

Le Configurazioni di costo

In rapporto alle decisioni da prendere, nell'ambito di una concezione di costo pieno, si possono però individuare diverse

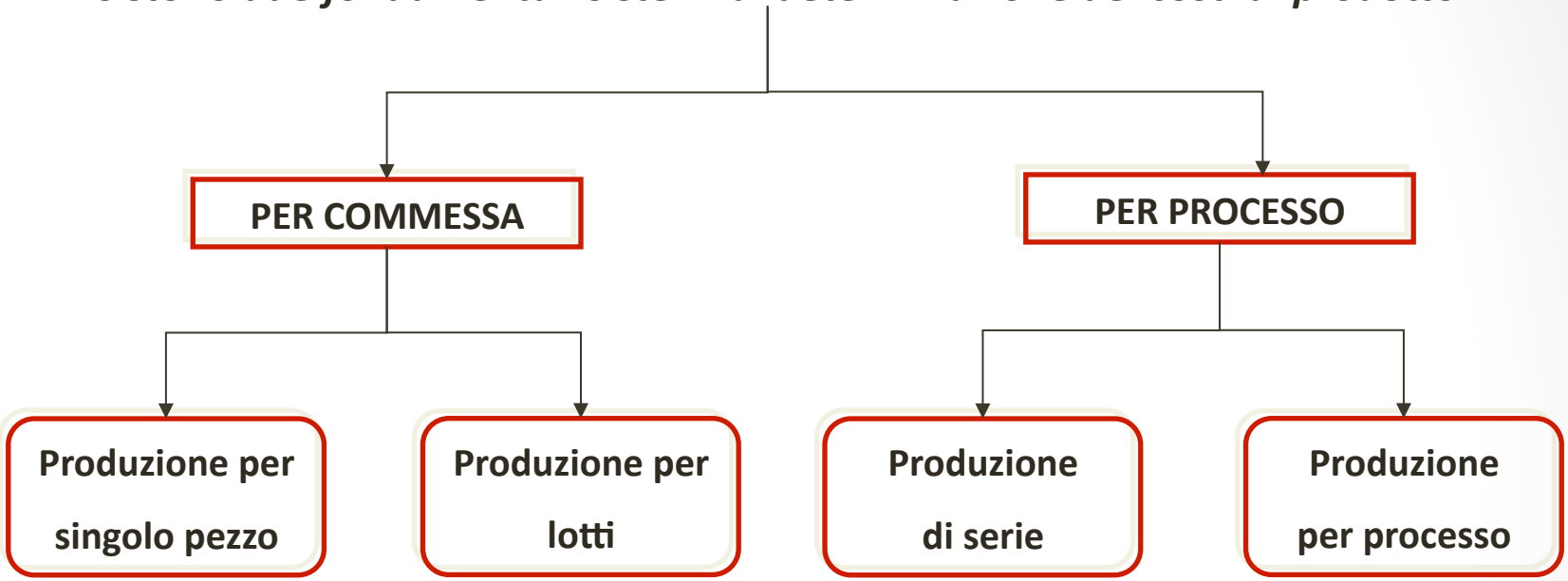
Configurazioni di costo

Somme progressive di talune categorie di costo

- **costo primo *(direct cost);***
- **costo di fabbricazione;**
- **costo di trasformazione;**
- **costo di fabbricazione e di commercializzazione;**
- **costo pieno *(full cost)*;**
- **costo economico tecnico.**

Il Calcolo del costo del Prodotto

Esistono due fondamentali sistemi di determinazione dei costi di prodotto



A prescindere dalla modalità di determinazione del costo di prodotto adottata, i costi sostenuti devono essere attribuiti al prodotto. A tal fine occorre distinguere i costi diretti da quelli indiretti.

Strumenti Operativi: Tecniche di imputazione dei costi

Per ottenere il costo del prodotto si utilizzano ***sistemi***

che si basano su due impostazioni teoriche fondamentali

Full costing

Direct costing

Sistema di calcolo a costo pieno

Sistema di calcolo a costi variabili

Si fonda sul principio dell'assorbimento integrale dei costi, ossia il costo di tutti i fattori produttivi deve concorrere alla determinazione del costo totale dell'oggetto di calcolo (il prodotto)

Il Reporting

Il reporting costituisce l'insieme dei dati e delle informazioni, disponibili in azienda, sia a livello di sintesi che di dettaglio, utili a controllare i fenomeni aziendali e a fornire indicazioni per le decisioni.

Requisiti del sistema di Reporting

- Attendibilità
- Chiarezza
- Tempestività
- Disponibilità
- Rilevanza
- Selettività
- Periodicità
- Articolazione

Le carenze informative del Bilancio per le Cooperative

- È stato studiato per le Aziende for profit.

- Presenta difficoltà a rappresentare il sistema di scambio mutualistico.

- Il reddito d'impresa rappresentato non caratterizza il più adeguato concetto di **utile figurativo** (inteso come la differenza fra il valore dei conferimenti e/o di remunerazione dei soci ed il prezzo di mercato).

Le carenze informative del Bilancio per le Cooperative

Non permette di cogliere informazioni su:

- **l'ammontare di ricchezza prodotta;**
- **la provenienza del valore prodotto;**
- **le modalità di distribuzione della ricchezza prodotta;**
- **la finalità sociale della cooperativa.**

Occorre effettuare delle riclassificazioni delle voci di bilancio ed integrarle con nuovi prospetti informativi capaci di cogliere i tratti salienti dello scambio mutualistico.

Una forma alternativa di rappresentazione dell'utile di esercizio

La riclassificazione proposta da Tessitore (1973) per una cooperativa vinicola si basa sul concetto di **valore di conferimento** che assomma il valore di mercato dei beni conferiti all'utile che si riconosce ai soci.

Ricavi derivanti da scambi con il mercato	GESTIONE DELLA COOPERATIVA DERIVANTE DA SCAMBI CON TERZE ECONOMIE
(-)Costi derivanti da scambi con il mercato	
= Reddito lordo	
(-)Apporto di uva dai soci (stimati in base ai prezzi di mercato)	GESTIONE DELLA COOPERATIVA DERIVANTE DA SCAMBI CON I SOCI
= Reddito netto	
(-/+)Sovra/sotto rimunerazione dei conferimenti rispetto ai prezzi di mercato	GESTIONE DELLA COOPERATIVA COMPLESSIVA (dopo gli scambi con il mercato e con i soci)
= Reddito netto di bilancio	

Per massimizzare e misurare il vantaggio mutualistico ,il calcolo del ROE e di altri indici di redditività, dovrà essere definito non solo per il reddito risultante dal bilancio ma anche per gli altri livelli di reddito.

Allegati integrativi al Bilancio

Al fine di colmare la carenza informativa sullo scambio mutualistico si propone di costruire prospetti ad hoc che permettano di:

- specificare la gestione dei conferimenti (in termini ad esempio di quantità conferite, modalità di pagamento, ecc.);
- comprendere le relazioni e le operazioni (ammontare, durata, ecc.) che nascono tra la cooperativa e le controllate/ collegate;
- comprendere le relazioni e le operazioni (ammontare, durata, ecc.) che nascono tra la cooperativa e gli enti pubblici;
- determinare consistenza e modalità di pagamento degli apporti non sociali;
- valutare a livello economico le ricadute attuate dalla gestione finanziaria.

Il prezzo di vendita e del costo del prodotto nelle cooperative

Non essendo possibile definire a priori il reale prezzo di scambio mutualistico occorre utilizzare una logica di prezzi standard.

A tal fine si può fare riferimento **a tre criteri** per la valorizzazioni dei conferimenti o consumi sociali:

- prezzi di mercato in assenza della azienda cooperativa
- prezzi-costo o prezzi-ricavo spuntabili dalla cooperativa sul mercato
- costo medio della produzione.