

# **Controllo di Gestione e Finanza: inquadramento per non specialisti e riflessioni per i manager AFC**

***Docente: Giovanni Basile***

# Controllo di Gestione e Finanza

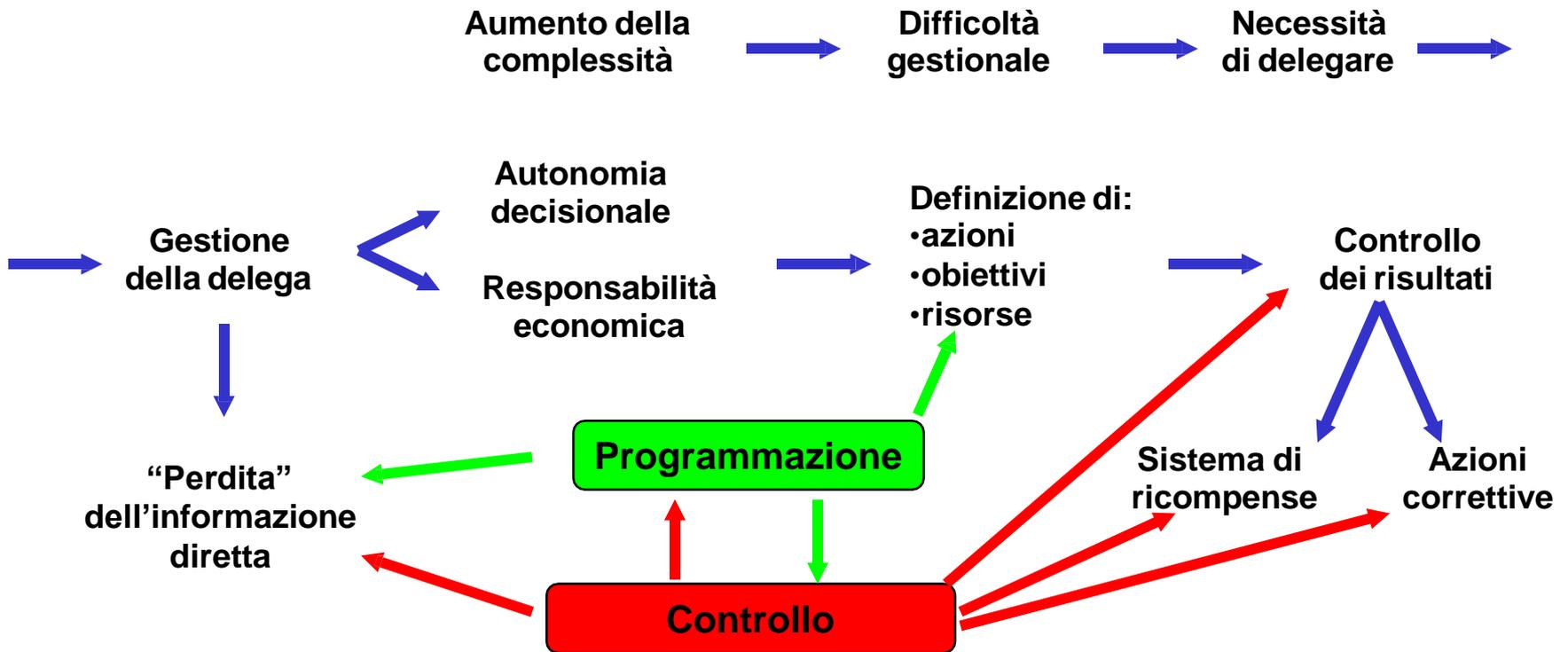
## Modulo 1

Il controllo di gestione: i principali temi

*Docente: Giovanni Basile*

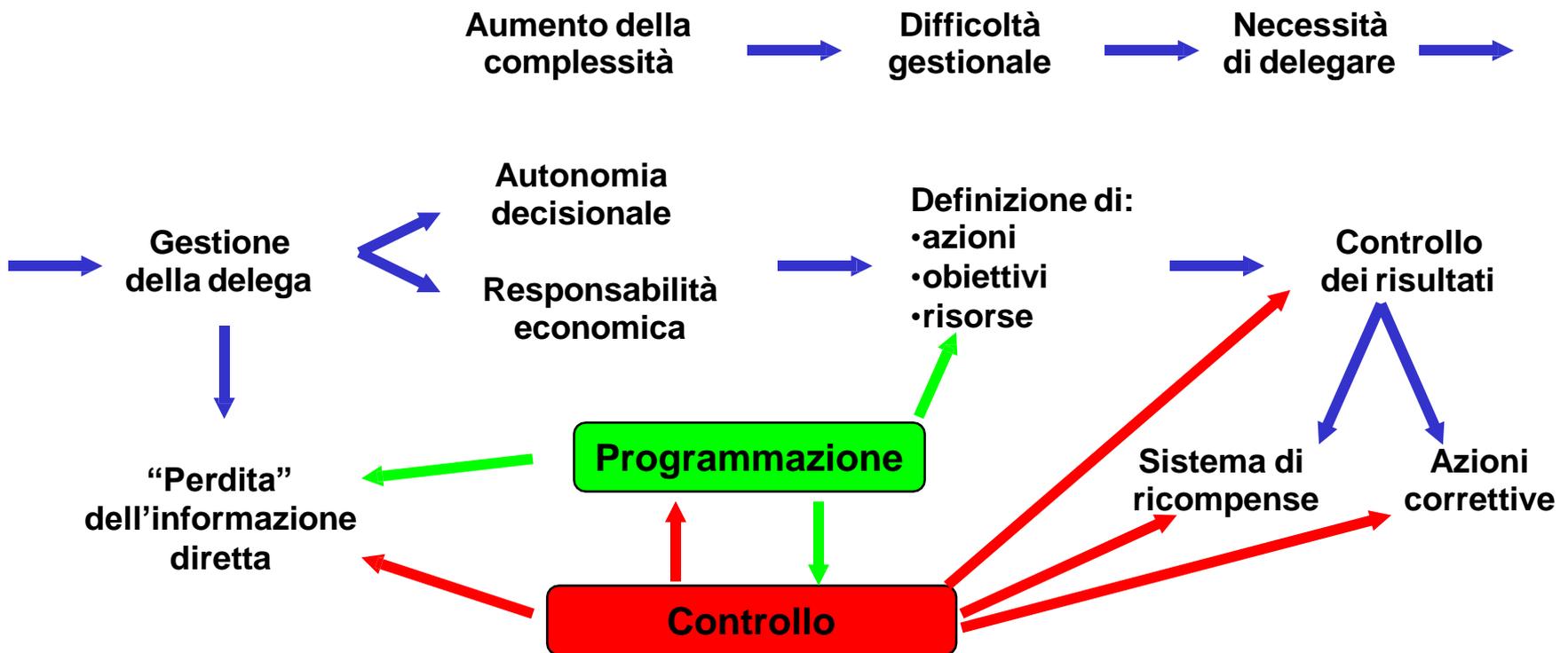
# Il ruolo del controllo di gestione

Gli strumenti di **programmazione e controllo** sono indispensabili per il corretto funzionamento di un'organizzazione complessa



# Il ruolo del controllo di gestione

Gli strumenti di **programmazione e controllo** sono indispensabili per il corretto funzionamento di un'organizzazione complessa



# Un annoso problema

Sembra incredibile, ma la domanda più frequente cui ci si trova di fronte parlando di controllo di gestione con gli imprenditori è:

“quanto costa il mio prodotto?”



# Il ruolo del controllo di gestione

... un aiuto, per decidere, simile a quello fornito dal cruscotto delle automobili

**l'informazione che serve...**

**... in sintesi**



# Il controlling in azienda

**Produce informazioni in grado di supportare in modo efficace il processo decisionale**

**CONTABILITÀ  
GENERALE**

**CONTABILITÀ  
ANALITICA**

**ALTRE FONTI  
INFORMATIVE**

**PIANI E  
PROGRAMMI**

**BUDGET**

**PRODOTTI  
RICAVI/COSTI**

**PROCESSI  
PRODUTTIVI**

**PROCESSI  
DI VENDITA**

**ALTRI PROCESSI  
DI GESTIONE**

**CENTRI DI  
RESPONSABILITÀ**

**REPORTING**

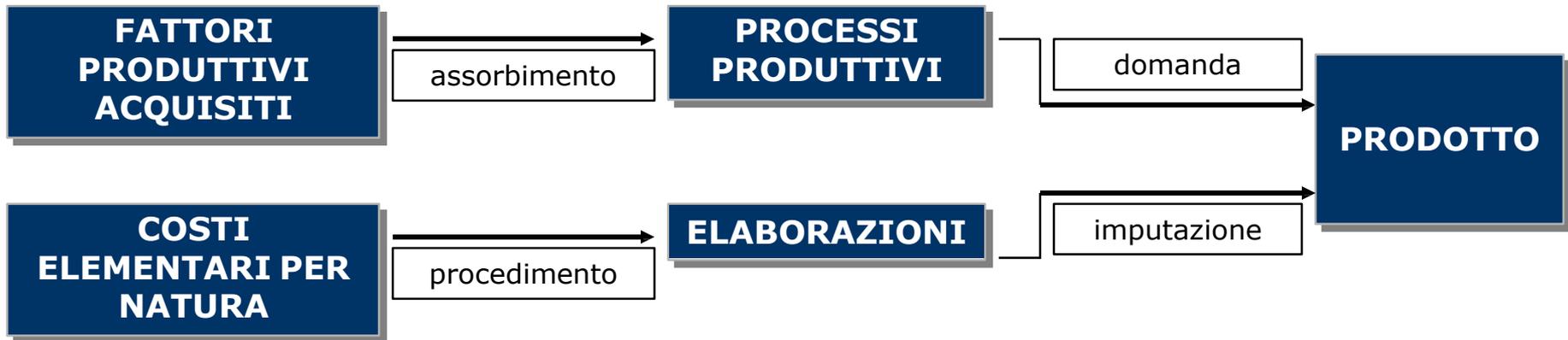
**INFORMAZIONE**



# La nozione di costo

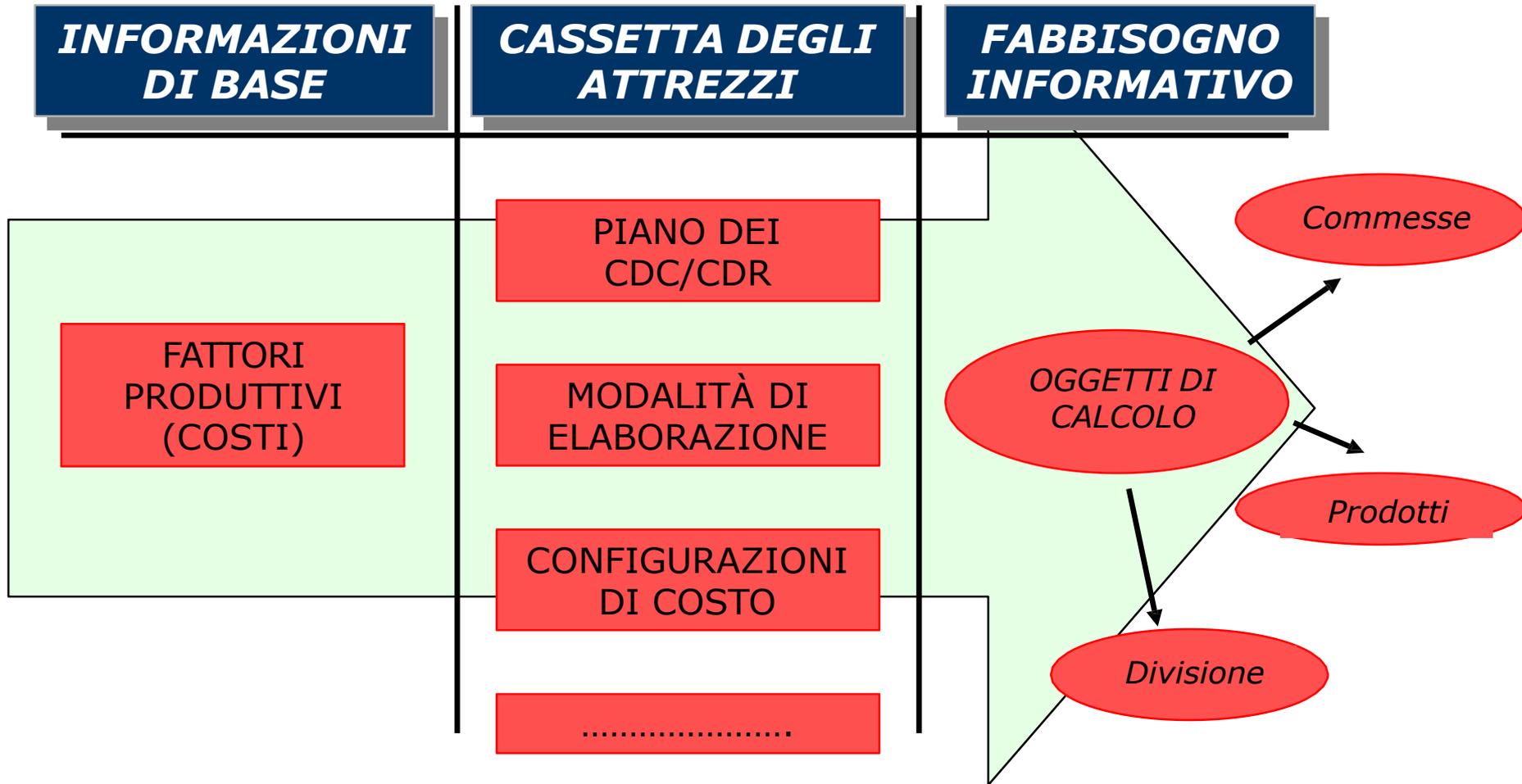
OGNI RISORSA HA UN COSTO, IMPLICITO (FIGURATIVO) O ESPLICITO (SOSTENUTO). IL COSTO DI UNA RISORSA È IL PREZZO-COSTO SOSTENUTO PER LA DISPONIBILITÀ DI UNA UNITÀ DI FATTORE PRODUTTIVO (ESPRESSA NELL'UNITÀ DI MISURA CONVENZIONALE).

LE RISORSE SONO ASSORBITE NELLO SVOLGIMENTO DI PROCESSI PRODUTTIVI DESTINATI ALL'OTTENIMENTO DI PRODOTTI *FINALI* O *INTERMEDI*.



I COSTI ELEMENTARI, RILEVATI PER *NATURA*, DEVONO, SUCCESSIVAMENTE, ESSERE DESTINATI A SPECIFICI *OGGETTI DI RIFERIMENTO DEL CALCOLO DEI COSTI*, O, PIÙ SEMPLICEMENTE, A **OGGETTI DI CALCOLO**.

# Il processo di elaborazione delle informazioni



# *I centri di costo*

---

Un **centro di costo** può essere definito come l'unità minima contabile cui si fa riferimento per la raccolta e l'aggregazione delle informazioni di costo. Caratteristiche essenziali per l'identificazione dei centri di costo sono:

1. L'omogeneità delle attività svolte dal centro
2. La possibilità di attribuzione dei costi in modo oggettivo e misurabile
3. L'indipendenza da altri centri di costo



## **Finalità**

- **Localizzare** dove e come sono consumate le risorse
- Valutarne la **destinazione** (per che cosa sono utilizzate) nel momento in cui si definiscono (fase di imputazione)

# *I costi rilevati per natura*

---

I SISTEMI CONTABILI *RILEVANO* E *AGGREGANO* I COSTI IN BASE ALLA NATURA DEI *FATTORI PRODUTTIVI* IMPIEGATI (PIANO DEI CONTI DI CONTABILITÀ GENERALE):

- costi di acquisto di materie prime
- costi del personale
- costi per servizi di manutenzione alle attrezzature e impianti
- costi di energia elettrica
- costi di affitto fabbricati
- costi di ammortamento attrezzature

I COSTI RILEVATI CONFIGURANO COSTI DI ACQUISTO (SPESE) CHE, IN CONSEGUENZA DELLA DICOTOMIA ESISTENTE TRA LE MODALITÀ DI *ACQUISIZIONE* E LA MODALITÀ DI *IMPIEGO* DELLE RISORSE, NECESSITANO DI PROCEDURE DI ELABORAZIONE SUCCESSIVE.

# *Costi fissi e costi variabili*

---

**SE OSSERVIAMO L'ANDAMENTO DEI COSTI AL VARIARE DEL LIVELLO DI ATTIVITÀ DEFINENDO UN AMBITO SPAZIALE (AREA DI RILEVANZA) E UN AMBITO TEMPORALE (BREVE PERIODO), È POSSIBILE INDIVIDUARE I COSIDDETTI COSTI VARIABILI E COSTI FISSI**

## ***COSTI VARIABILI***

*materie prime*

*lavorazioni esterne*

*provvigioni*

*trasporto*

## ***COSTI FISSI***

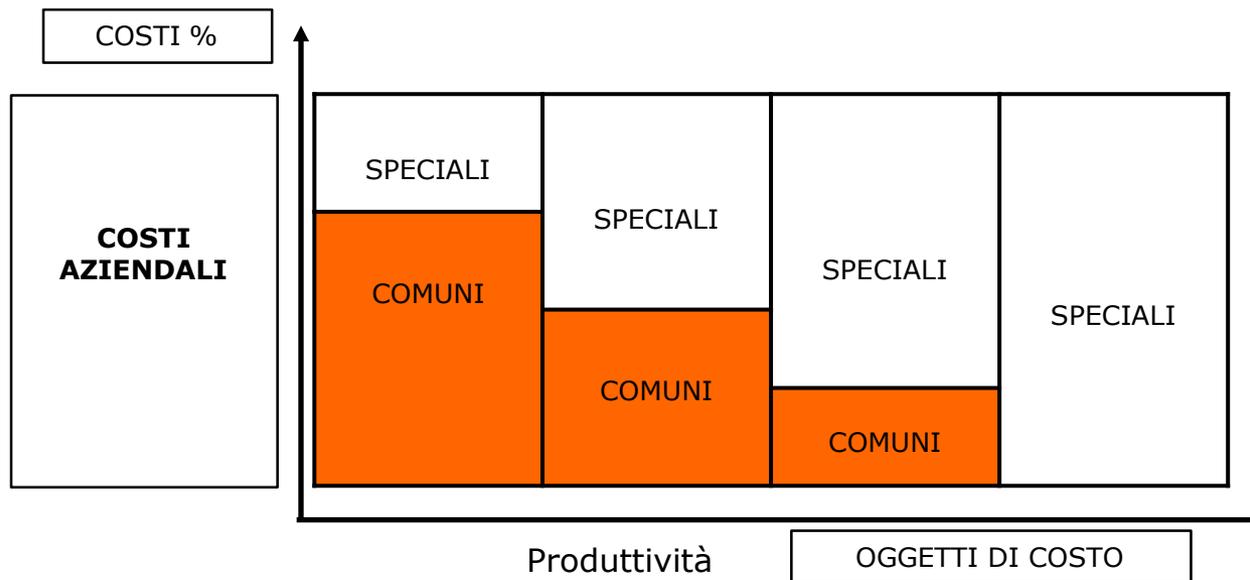
*ammortamenti*

*riscaldamento*

*pulizia*

*vigilanza*

# La soggettività nella misurazione dei costi



**L'ASSORBIMENTO DI RISORSE (COSTI) DA PARTE DI UN OGGETTO DI COSTO (PRODOTTO, COMMESSA, PROCESSO, CENTRO OPERATIVO ...) PUÒ ESSERE MISURATO IN MODO PIÙ O MENO "OGGETTIVO" CON CONSEGUENZE SULLA PRECISIONE DELLA MISURAZIONE.**

## ***COSTI SPECIALI***

quantità di f. p. impiegato X prezzo unitario  
ovvero  
Costo specifico sostenuto

## ***COSTI COMUNI***

costo da ripartire X coeffic. ripartizione  
ovvero  
tasso costi comuni X base ripartizione

# Le configurazioni di costo

---

L'AGGREGAZIONE O RAGGRUPPAMENTO DI COSTI, ATTRAVERSO UN PROGRESSIVO ADDENSAMENTO DI SINGOLI ELEMENTI DI COSTO AD UN DATO OGGETTO DI CALCOLO, CONDUCE ALLA COSTRUZIONE DI PARTICOLARI *CONFIGURAZIONI* O *FIGURE* DI COSTO

**COSTO PRIMO (DIRETTO)**

**COSTO VARIABILE (DIRECT COST)**

**COSTO SPECIFICO (DIRECT COST EVOLUTO)**

**COSTO DELLA TRASFORMAZIONE**

**COSTO DI PRODUZIONE**

**COSTO DI FABBRICAZIONE**

**COSTO INDUSTRIALE (FULL COST INDUSTRIALE)**

**COSTO PIENO (FULL COST) AZIENDALE**

LA DECISIONE SULLA CONFIGURAZIONE DA ADOTTARE È COLLEGATA AGLI SCOPI CONOSCITIVI ED ALLE ESIGENZE OPERATIVE. NON ESISTONO CONFIGURAZIONI SUPERIORI AD ALTRE, MA SOLO MEGLIO ADEGUATE ALLO SCOPO

# *Il conto economico al costo del venduto*

---

**Ricavi delle vendite**

**(omaggi, sconti, abbuoni, resi su vendite)**

**Ricavi netti**

**(Consumi materie prime, sussidiarie, merci)**

**(Acquisti servizi)**

**(Costi del personale produttivo)**

**(Costi della produzione)**

**(Ammortamenti e accantonamenti della  
produzione)**

**Margine industriale lordo**

**(Costi commerciali)**

**(Costi amministrativi)**

**(Costi generali)**

**Risultato operativo**

**Proventi finanziari, straordinari, accessori**

**(Oneri finanziari, straordinari, accessori)**

**Reddito ante - imposte**

**(Imposte dell'esercizio)**

**Reddito netto**

# Il conto economico a margine di contribuzione

**Ricavi delle vendite**

**(Costi variabili industriali)**

**(Costi variabili commerciali)**

**Margine di contribuzione**

**(Costi fissi industriali)**

**(Costi fissi commerciali)**

**(Costi fissi amministrativi)**

**Risultato operativo**

**Proventi finanziari, straordinari, accessori**

**(Oneri finanziari, straordinari, accessori)**

**Risultato ante - imposte**

**(Imposte dell'esercizio)**

**Risultato netto**

# Il conto economico al valore aggiunto e MOL

**Ricavi delle vendite**

**(omaggi, sconti, abbuoni, resi su vendite)**

**Ricavi netti**

**(Consumi materie prime, sussidiarie, merci)**

**(Acquisti servizi)**

**(Costi della produzione)**

**Valore aggiunto**

**(Costi del personale)**

**(Accantonamento TFR)**

**Margine Operativo Lordo (EBITDA)**

**(Ammortamenti)**

**(Altri accantonamenti)**

**Risultato Operativo (EBIT)**

**Proventi finanziari, straordinari, accessori**

**(Oneri finanziari, straordinari, accessori)**

**Reddito ante - imposte**

**(Imposte dell'esercizio)**

**Reddito netto**

# *Direct Cost*

---

IL DIRECT COST È UNA FIGURA DI COSTO CHE RAGGRUPPA ELEMENTI DI COSTO VARIABILE DI OGNI NATURA (INDUSTRIALE, COMMERCIALE,...) RELATIVI ALL'OGGETTO DI CALCOLO, TIPICAMENTE UN PRODOTTO. LA SUA ADOZIONE CONSENTE L'INDIVIDUAZIONE DI UN PRIMO MARGINE FONDAMENTALE CONOSCIUTO COME:

**M.D.C. UNITARIO = PREZZO VENDITA – COSTI VARIABILI**

IL M. DI C. (O MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE) MISURA IL CONTRIBUTO CHE OGNI PRODOTTO GENERA PER LA COPERTURA DEI COSTI FISSI, CONSIDERATI COME "COSTI DI PERIODO".

**M.D.C. COMPLESSIVO = M.D.C. UNITARIO X VOLUME VENDITA**

IL RECUPERO DEI COSTI FISSI E LA FORMAZIONE DI UN RISULTATO AZIENDALE POSITIVO DIPENDE, IN QUESTA OTTICA, DAI MARGINI COMPLESSIVI CHE CIASCUN PRODOTTO GARANTISCE ALL'AZIENDA.

# *Direct Cost evoluto*

---

È UNA VARIANTE DEL DIRECT COST CHE CONSIDERA AI COSTI VARIABILI ANCHE I COSTI FISSI SPECIFICI. IN QUESTO MODO, OLTRE AL MARGINE DI CONTRIBUZIONE (SEMPLICE O DI I° LIVELLO), È POSSIBILE INDIVIDUARE ANCHE UN II° MARGINE CHE ARRICCHISCE ED AMPLIA L'ANALISI PRECEDENTE.

**M.D.C. II° LIVELLO = M.D.C. COMPLESSIVO – COSTI FISSI SPECIFICI**

IL M. DI C. DI II° LIVELLO (O MARGINE SEMI-LORDO DI CONTRIBUZIONE) COSTITUISCE UN RISULTATO CHE CONSIDERA TUTTE LE RISORSE SPECIFICHE DESTINATE AL SINGOLO PRODOTTO, ESCLUDENDO, QUINDI, LE SOLE RISORSE COMUNI.

# *Full Cost industriale*

---

È UNA CONFIGURAZIONE DI FREQUENTE UTILIZZO NELLE IMPRESE INDUSTRIALI ALLO SCOPO DI INDIVIDUARE IL MARGINE DELLA GESTIONE INDUSTRIALE (MARGINE LORDO INDUSTRIALE - GROSS MARGIN) E AL FINE DI VALUTARE LE RIMANENZE DI PRODOTTI FINITI.

**MARGINE LORDO INDUSTRIALE**

=

**RICAVO - COSTO PIENO INDUSTRIALE**

LA COSTRUZIONE DEL COSTO PIENO INDUSTRIALE COMPORTA LA RIPARTIZIONE DEI COSTI COMUNI DI NATURA INDUSTRIALE.

# Full Cost Aziendale

---

È LA CONFIGURAZIONE DI COSTO PIU' "COMPLETA" MA CONTEMPORANEAMENTE MENO "ATTENDIBILE" SOTTO IL PROFILO DELLA OGGETTIVITÀ DEL CALCOLO. COMPRENDE, OLTRE AGLI ELEMENTI DI COSTO AD IMPUTAZIONE DIRETTA, ANCHE QUOTE DI TUTTI I COSTI COMUNI (INDUSTRIALI, AMMINISTRATIVI, COMMERCIALI, FINANZIARI....) RIPARTITE ATTRAVERSO L'IMPIEGO DI UNA O PIÙ BASI DI RIPARTIZIONE.

**RISULTATO NETTO DI PRODOTTO = RICAVO – COSTO PIENO**

SE LE COMPONENTI FINANZIARIE VENGONO ESCLUSE DALLA RIPARTIZIONE, SI OTTIENE:

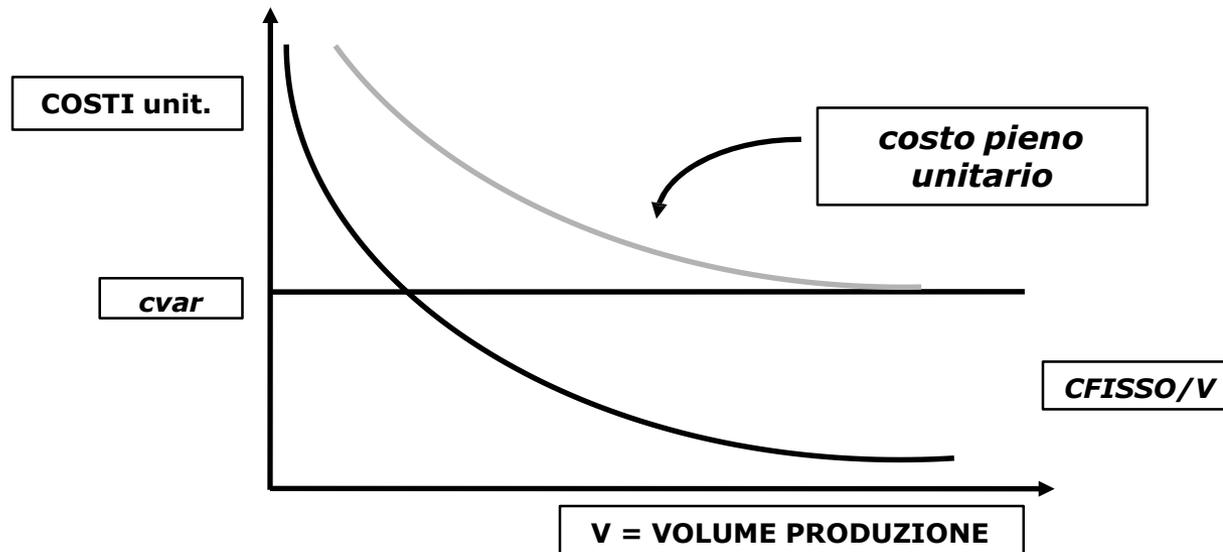
**RIS. OP. DI PRODOTTO = RICAVO – COSTO PIENO (ESCLUSI ON. FINANZ.)**

NUMEROSE CRITICHE SONO STATE AVANZATE ALL'ADOZIONE DI QUESTA FIGURA DI COSTO IN RELAZIONE AI RISCHI DI UN UTILIZZO INCAUTO: TENDENZA ALLA VARIABILIZZAZIONE DEI COSTI FISSI, DIPENDENZA DAI VOLUMI DI PRODUZIONE, POSSIBILITÀ DI "SOVVENZIONI INCROCIATE" TRA PRODOTTI, STIMOLO ALLA PRODUZIONE PER IL MAGAZZINO, ENFASI SUI COSTI IN VISTA DEL PRICING DI PRODOTTO.

# Il Full Cost e la variabilizzazione dei costi fissi

LA DETERMINAZIONE DI UN COSTO PIENO UNITARIO DI PRODOTTO NON DEVE INDURRE NELL'ERRORE DI RITENERE TALE COSTO RAPPRESENTATIVO PER QUALSIASI VOLUME DI OUTPUT. UN COSTO UNITARIO DEVE ESSERE SEMPRE RIFERITO A UN DETERMINATO VOLUME DI PRODUZIONE A CAUSA DELLA PRESENZA DI UNA COMPONENTE VARIABILE.

$$\text{COSTO PIENO UNITARIO} = \text{cvar} + \text{CFISSO}/V$$



**DUNQUE IL COSTO PIENO UNITARIO È VARIABILE  
MENTRE IL COSTO VARIABILE (DIRECT COST) UNITARIO È FISSO**

## *Il Full Cost e le sovvenzioni incrociate tra prodotti*

IL FENOMENO DELLE SOVVENZIONI INCROCIATE SI MANIFESTA A CAUSA DI ERRATE DETERMINAZIONI DEI COSTI DI PRODOTTO, LE QUALI INDUCONO L'AZIENDA AD OFFRIRE A PREZZI BASSI I PRODOTTI CHE "RISULTANO" AVERE COSTI CONTENUTI MA CHE IN REALTÀ SONO SOTTOSTIMATI, E CONTEMPORANEAMENTE A MANTENERE PREZZI ELEVATI PER I PRODOTTI I CUI COSTI SONO STATI, DI CONSEGUENZA, SOVRASTIMATI.

L'AZIENDA ENTRA IN UNA SPIRALE PERVERSA CHE PRIVILEGIA I PRODOTTI AL PIÙ BASSO MARGINE, O ADDIRITTURA IN PERDITA, CON UNA GRADUALE CONTRAZIONE DEI MARGINI DI REDDITIVITÀ COMPLESSIVI.

# La determinazione del costo di prodotto

I PROBLEMI CHE DEVONO ESSERE AFFRONTATI PER LA MISURAZIONE DEL COSTO SI RIFERISCONO ALLA QUANTIFICAZIONE DEI DUE AGGREGATI CHE LO COMPONGONO:

## **IN SEDE PREVENTIVA**

CORRETTA FORMULAZIONE  
DELLE DISTINTE BASE E DEI  
CILI DI LAVORAZIONE

METODOLOGIE E PROCEDURE  
DI RIPARTIZIONE DEI COSTI  
CHE RISPETTINO IL PRINCIPIO  
CAUSALE E FORMULAZIONE  
REALISTICA DI IPOTESI SUI  
VOLUMI DI PRODUZIONE DI  
LUNGO PERIODO

**COSTI  
DIRETTI**

**COSTI  
INDIRETTI**

## **IN SEDE CONSUNTIVA**

ADEGUATEZZA DEI SISTEMI  
OPERATIVI DI RILEVAZIONE  
DEI CONSUMI (MATERIALI E  
M.O.D.)

# L'orientamento ai fattori produttivi

**FULL COSTING (INDUSTRIALE)**  
**A BASE MULTIPLA**  
 Criteri di ripartizione:  
 Ore m.o.d. (Tot. 400 h)  
 Ore macchina (Tot. 200 h)

ELEMENTI DI COSTO  
 CLASSIFICATI PER NATURA

M. prime 15.000.000

M.o.d. 10.000.000

COSTO ORARIO M.O.D. = 25.000  
 L/h.

PRODOTTO A

PRODOTTO B

PRODOTTO C

Ammortamenti  
 3.000.000

Manutenzioni  
 2.500.000

Altri costi ind.  
 6.500.000

Coeff. ripartizione

$\frac{5.500.000}{200 \text{ h. macch.}}$

$\frac{6.500.000}{400 \text{ h. m.o.d.}}$

27.500 l/h.

16.250 l/h.

60 h. macc.

150 h. mod

60 h. macc.

100 h. mod

80 h. macc.

150 h. mod

M. prime	5.000.000
M.o.d.	2.500.000
Amm./Manut.	1.650.000
Spese ind.li	1.625.000

M. prime	5.000.000
M.o.d.	3.750.000
Amm./Manut.	2.200.000
Spese ind.li	2.437.500

# L'orientamento alle fasi del processo produttivo

## FULL COSTING (INDUSTRIALE) A BASE MULTIPLA Per fasi o centri di costo

ELEMENTI DI COSTO  
CLASSIFICATI PER NATURA

Materie prime

M.O.D.

Stipendi

Ammortamenti

Manutenzioni

Energia

.....

Quadro di analisi dei costi

Costi	CENTRI DI COSTO									
	Mission					Service				
	1	2	3	..	..	a	b	c	..	..
Stipendi										
Ammortamenti										
Manutenzioni										
Energia										
.....										
Ribaltamento a										
.....										
Totale costi										

Base

Lotto A

Lotto B

Lotto C

# L'orientamento alle fasi del processo produttivo

ELEMENTI DI COSTO  
CLASSIFICATI PER NATURA

Materie prime

M.O.D.

## FULL COSTING A BASE MULTIPLA Per fasi o centri di costo

Stipendi

Ammortamenti

Manutenzioni

Energia

.....

Base

Localizzazione

### Quadro di analisi dei costi

Costi	CENTRI DI COSTO											
	Mission					Service				Struttura		
	1	2	3	..	..	a	b	c	..	x	z	y
Stipendi												
Ammortamenti												
Manutenzioni												
Energia												
.....												
Ribaltamento a												
.....												
Totale costi												

-ai prodotti in  
base a criterio  
-ribaltati su  
CdC

COSTI  
DIRETTI

COSTI  
INDIRETTI

Base

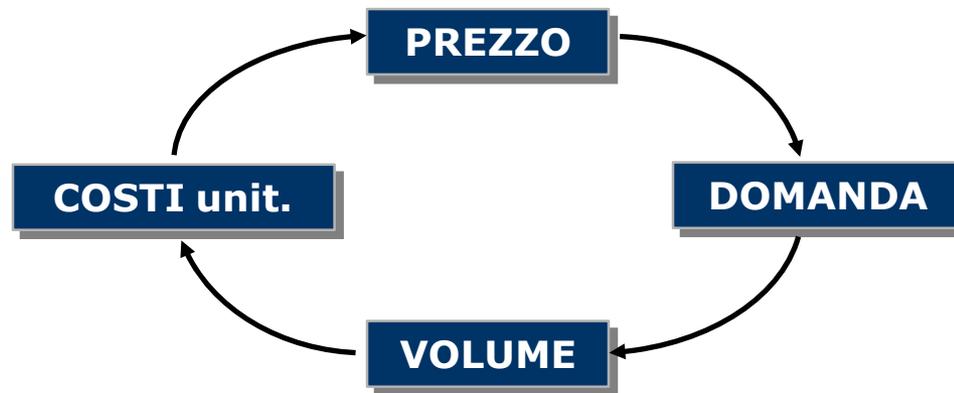
Base

Base

# Il grande problema del pricing

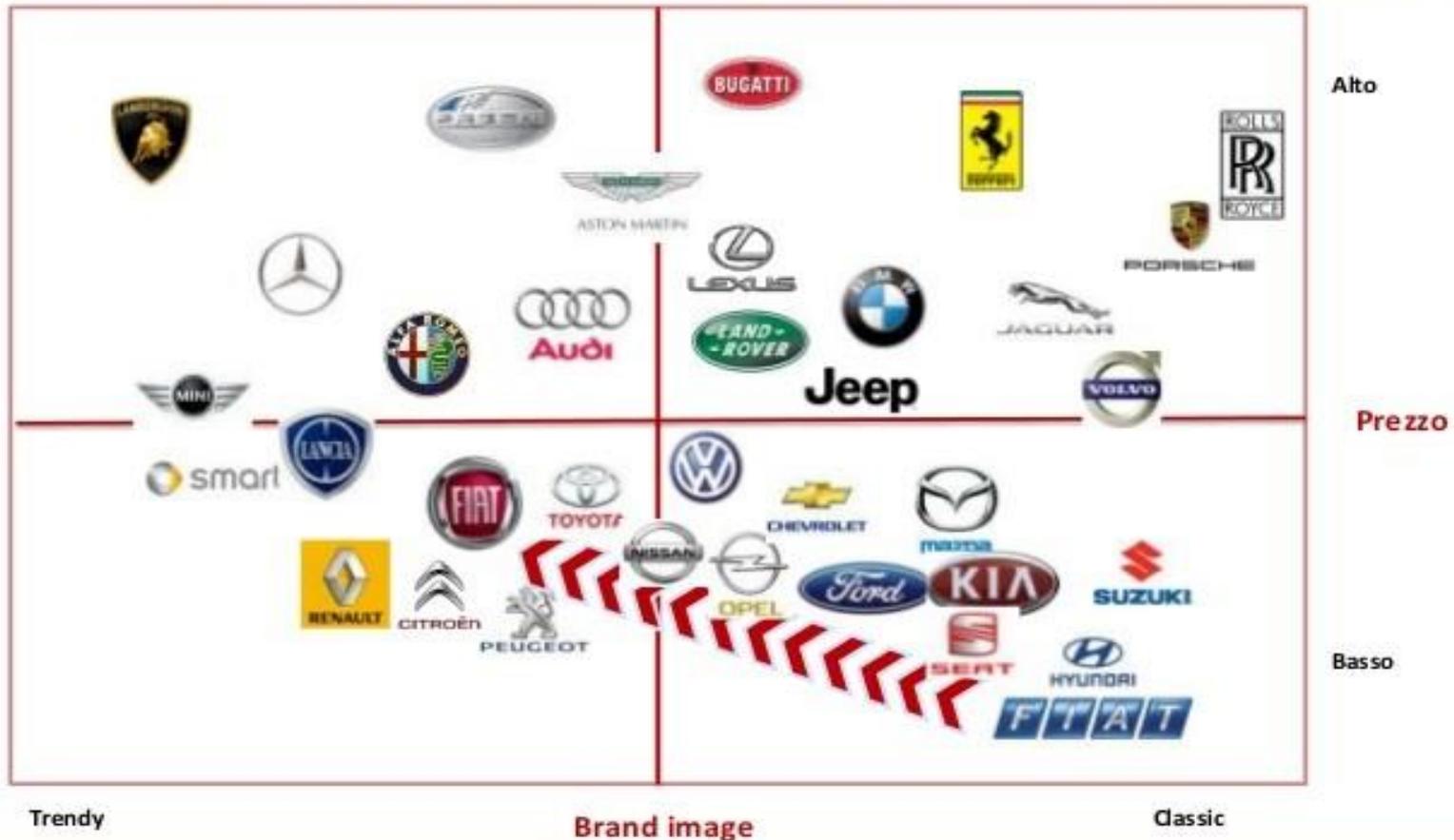
IL FULL COST È SPESSO LEGITTIMATO DALL'ESIGENZA DI DEFINIRE I PREZZI DI VENDITA DEI PRODOTTI IN UNA LOGICA DI MARK-UP (RICARICO) O COST-PLUS PRICING.

IN REALTÀ IL RAPPORTO PREZZO-COSTO È PIU' DI INFLUENZA RECIPROCA CHE NON IN FUNZIONE DEL PRIMO RISPETTO AL SECONDO.



# Il posizionamento competitivo: non solo prezzo

## MAPPA DI POSIZIONAMENTO (SETTORE AUTOMOTIVE)

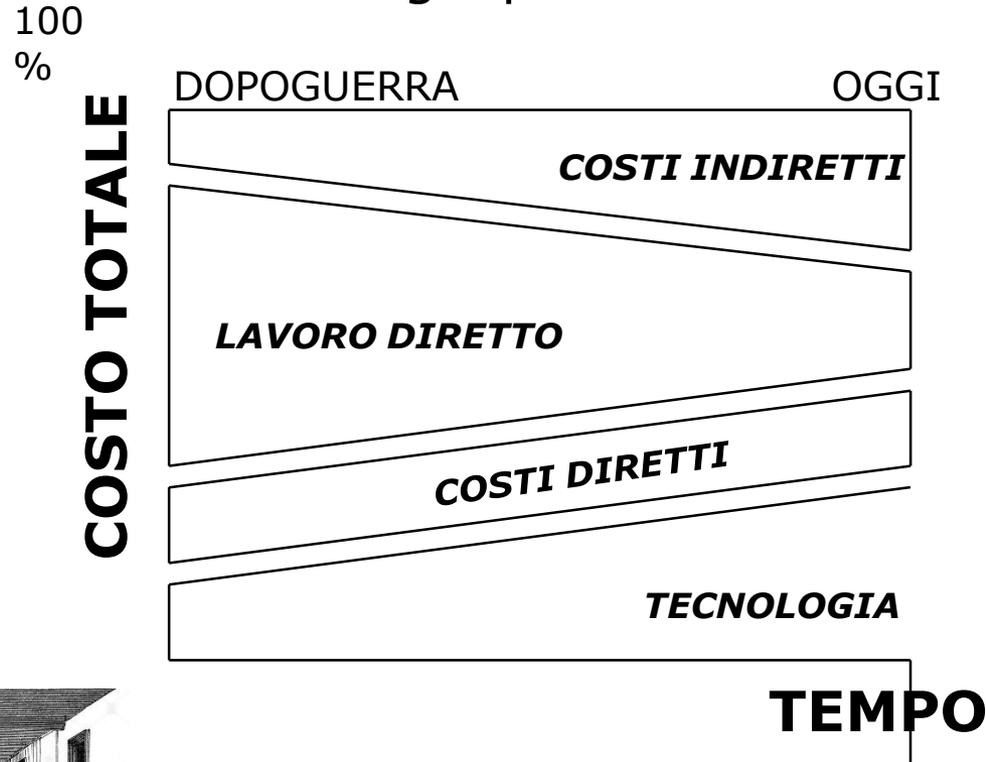


Fonte: Ing. Renato Giacobbo Scavo, professore di competitive analysis presso l'Università degli studi di Bari Aldo Moro, aggiornata con informazioni raccolte da dati primari tramite insight.

LUISS Guido Carli

# L'evoluzione della composizione del costo totale

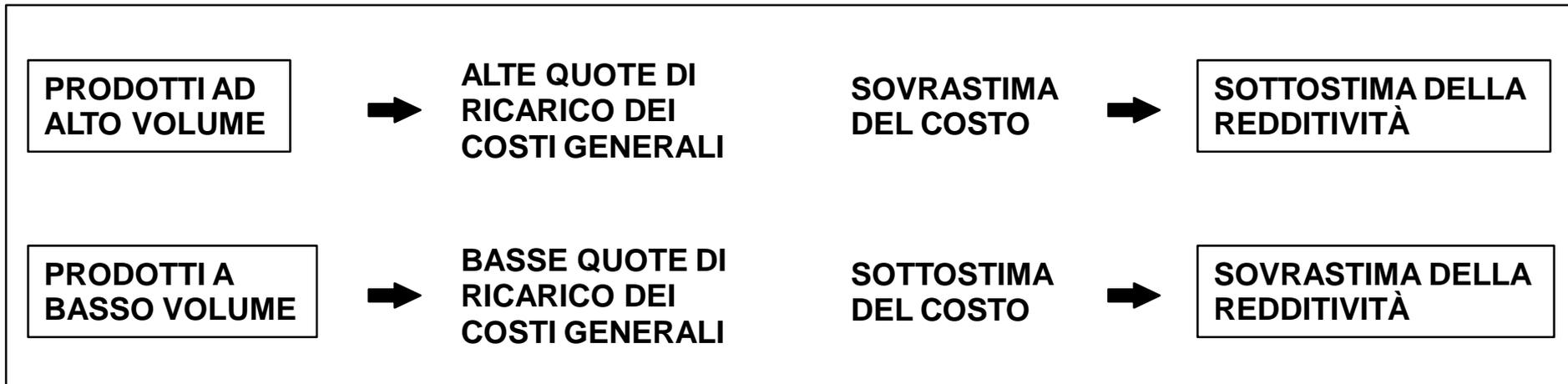
Il peso dei diversi tipi di costo cambia nel tempo: deve cambiare anche la metodologia per il controllo.



# *Il "sovvenzionamento incrociato"*

---

LA RIPARTIZIONE DEI COSTI INDIRETTI SULLA BASE DEI VOLUMI (DI PRODUZIONE, DI RISORSE, DI FATTURATO) PENALIZZA I PRODOTTI AD ALTI VOLUMI E PREMIA QUELLI CON VOLUMI DI PRODUZIONE E DI VENDITA PIÙ RIDOTTI CHE, SOVENTE, SONO RESPONSABILI DELL'AUMENTO DEI COSTI "FISSI"



# La "disequazione di sopravvivenza" delle imprese



N.B. = sono considerazioni che devono essere valide nel "medio periodo" e che possono prevedere temporanee situazioni di squilibrio



Questo concetto ci deve guidare nella scelta dei costi che vale la pena sostenere rispetto a quelli che vanno ridotti o eliminati.

# L'orientamento alle attività

## FULL COSTING A BASE MULTIPLA (Activity - based costing)

ELEMENTI DI COSTO  
CLASSIFICATI PER NATURA

Materie prime

M.O.D.

Stipendi

Ammortamenti

Manutenzioni

Energia

.....

Base

Localizzazione

Quadro di analisi dei costi

Costi	CENTRI DI COSTO											
	Mission				Service				Struttura			
	1	2	3	..	..	a	b	c	..	x	z	y
Stipendi												
Ammortamenti												
Manutenzioni												
Energia												
.....												
Ribaltamento a												
.....												
Totale costi												

Resource driver

Resource driver

Attività

Attività

Attività

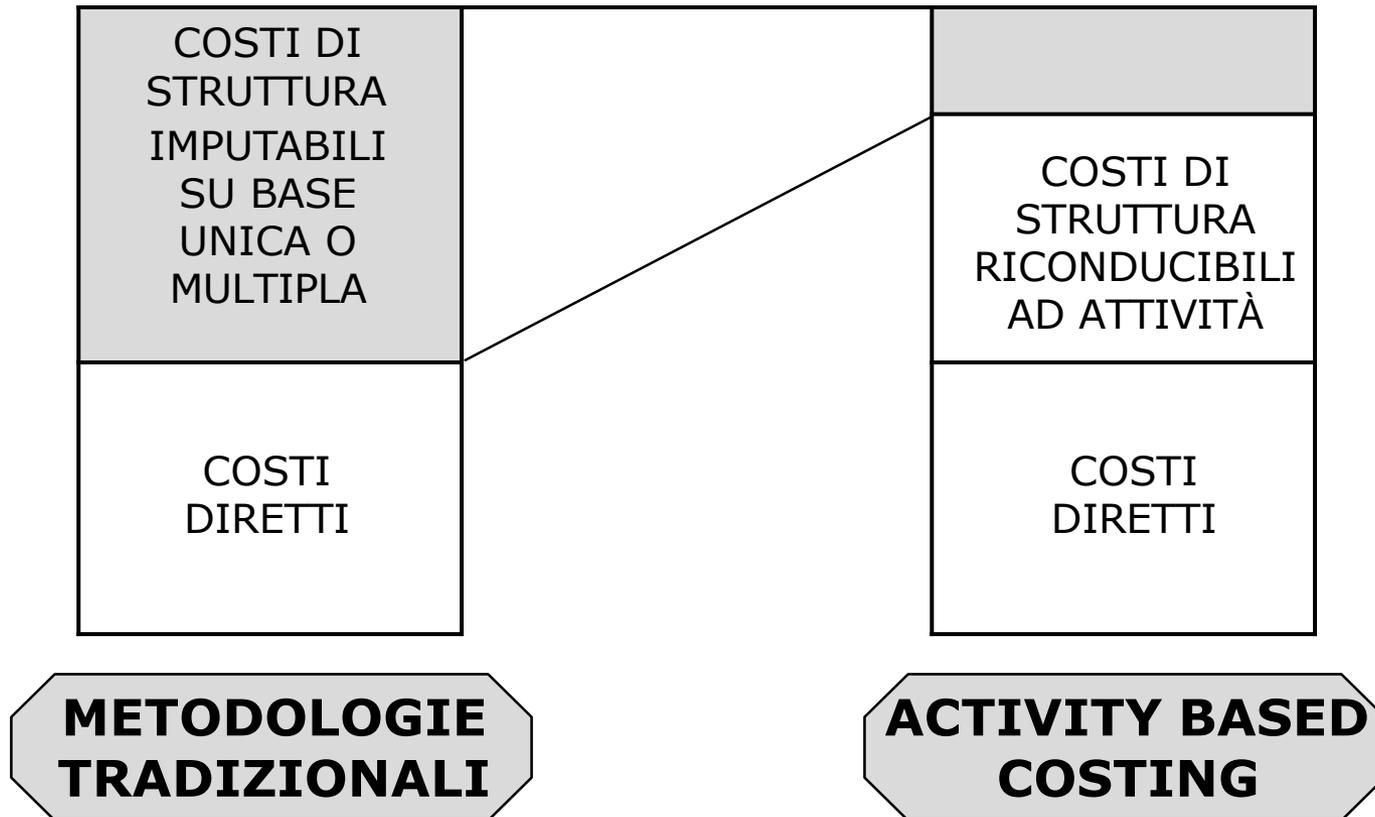
Activity driver

COSTI DIRETTI

COSTI INDIRETTI

# Activity Based Costing

In sostanza, è un modo alternativo per il calcolo del *Full Cost*

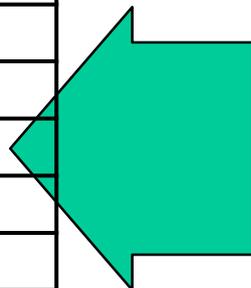


# Activity Based Costing

## Un esempio di rilevazione ed elaborazione dei costi

### CDC: MAGAZZINO

ATTIVITÀ
SOLLECITO MATERIE PRIME
RESI PER MATERIALE DIFETTOSO
MOVIMENTAZIONE MATERIALE
DISTRIBUZIONE MATERIALE
SPEDIZIONE ORDINI CLIENTI
PROGRAMMAZIONE DELLE SPEDIZIONI
SOLLECITO ORDINI CLIENTI



RISORSE ASSORBITE
PERSONALE
MATERIALI
TECNOLOGIA
MOVIMENTAZIONE
MANUTENZIONI
ENERGIA
AFFITTO

ATTIVITÀ	COSTO	MISURA OUTPUT	VOLUME	COSTO UNIT.
SOLLECITO MATERIE PRIME	16.500	N. SOLLECITI	300	55
RESI PER MATERIALE DIFETTOSO	11.000	N. DIFETTI	50	220
MOVIMENTAZIONE MATERIALE	11.000	N. MOVIMENTAZ.	500	22
DISTRIBUZIONE MATERIALE	22.000	N. LOTTI	200	110
SPEDIZIONE ORDINI CLIENTI	33.000	N. BOLLE ACCOMP.	5.000	6,6
PROGRAMMAZIONE DELLE SPEDIZIONI	11.000	N. BOLLE ACCOMP.	5.000	2,2
SOLLECITO ORDINI CLIENTI	5.500	N. SOLLECITI	300	18,3