

A large, thick black L-shaped frame surrounds the central text. The top horizontal bar is on the left, and the right vertical bar is on the right side.

# IL CONTROLLO DI GESTIONE

Nelle imprese sociali

# Il controllo di gestione

- il controllo di gestione è un «*meccanismo teso ad orientare i comportamenti individuali e organizzativi verso il raggiungimento delle finalità di un ente*» Luca Bagnoli – Governo e organizzazione dell'impresa sociale pag. 365
- Nelle imprese sociali si tratta di un controllo multidimensionale che supera la tradizionale double bottom line delle imprese tradizionali.

L'impresa sociale opera per:

- **La realizzazione della mission**
- **Il raggiungimento / mantenimento dell'equilibrio economico**

con l'attenzione verso i vincoli normativi statuari

# Il controllo di gestione

- In sostanza nella gestione in un'impresa sociale il controllo attiene ai seguenti aspetti:
  - **Controllo economico - finanziario**
  - **Controllo di risultato riconducibile al concetto di efficacia sociale**
  - **Controllo di legittimità istituzionale**

# Il controllo di gestione

## ■ Controllo economico - finanziario

A prescindere dalla tipologia di impresa è necessario misurare **economicità ed efficienza dell'impresa**. E' necessario un **sistema di rilevazione** (contabilità generale) e la predisposizione del **bilancio dell'esercizio** che dovrà essere riclassificato per **destinazione e non più per natura** dei costi.

## ■ Controllo di risultato

Capacità dei servizi o beni di rispondere ai bisogni sociali per i quali vengono realizzati. Si tratta di un **controllo quali-quantitativo** che valuta input fisici e risultati diretti ed monitora i benefici per i destinatari e l'impatto sul benessere generale

## ■ Controllo di legittimità istituzionale

- Verifica della coerenza istituzionale ( corrispondenza tra attività svolte e risultati raggiunti)
- Rispetto dei vincoli della normativa speciale
- Osservanza della disciplina giuridica originaria

# Il controllo di gestione

## ■ Controllo Economico Finanziario

- Nell'ambito del controllo di gestione delle imprese sociali assume rilevanza la determinazione del **Valore Aggiunto** generato e da distribuire agli stakeholder dell'impresa. Il prospetto della distribuzione del V.A. forma parte integrante del bilancio sociale.
- Per la costruzione del modello di conto economico al «valore aggiunto» è necessario operare una distinzione tra i cd. **costi «esterni»** di gestione ed i **costi «interni»** di gestione.
- I **costi interni** di gestione sono riferibili ai flussi economici destinati a particolari categorie di stakeholder : risorse umane (stipendi soci dipendenti e assimilati); finanziatori ( interessi bancari ed altri oneri); collettività ( imposte e tasse); investimenti ( ammortamenti);
- I **costi esterni** sono in via residuale riferibili a beni e servizi utilizzati nel corso dell'esercizio quali indicati alle voci B6, B7, B8, B14 del bilancio civilistico che, però andrebbero depurati delle eventuali componenti «interne» in essi incorporati ( si pensi nella voce B7 – spese per servizi - un professionista socio lavoratore o nella voce B14 – oneri diversi di gestione – l'importo pagato per imposte (IMU, ILIA, TARI...) o per quote associative / liberalità

# Il controllo di gestione

- In sostanza si tratta di suddividere l'equazione del conto economico
- Ricavi ( R ) - Costi ( C ) = UTILE ( U )

Se i costi vengono costi suddivisi

Costi (C)= Costi esterni (Ce) + Costi interni (Ci)

Allora

$$R - Ce - Ci = U \rightarrow R - Ce = U + Ci = \text{VALORE AGGIUNTO}$$

# Il controllo di gestione

- **Dal bilancio sociale di una cooperativa:**
- **5.4 Determinazione del Valore Aggiunto e sua distribuzione.**

Il Valore Aggiunto rappresenta l'incremento di valore che un'azienda produce sui beni e sui servizi acquistati dall'esterno per effetto della sua attività produttiva. In una cooperativa sociale esso descrive i beni e servizi messi a disposizione della comunità. Il suo monitoraggio consente di mettere in luce l'efficacia della cooperativa fornendo, in chiave economica, una rappresentazione delle performances e dei risultati sociali.

# Il controllo di gestione

- Di seguito si riportano la riclassificazione al valore aggiunto, usualmente applicata alle imprese profit, con la distinzione dei **costi esterni** ( B6-B7-B8-B14) della classificazione del bilancio civilistico) ed i **costi interni**, riferibili al costo del lavoro (B9) alle quote di ammortamento dei beni strumentali (B10) e delle quote dei leasing, ai compensi degli amministratori ( vanno scorporati dalla voce B7), agli altri accantonamenti e svalutazioni ( B12-B13).
- In sostanza il valore aggiunto generato dalla gestione (A-B del successivo prospetto) viene «distribuito» ai fattori produttivi interni ( lavoro e capitale investito), dalla gestione finanziaria ( Banche) e dallo Stato (imposte).

# Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

<b>COOPERATIVA XXXXXX</b>	ANNO 2023	%	2024	%
CONTO ECONOMICO - importi in Euro				
Ricavi Netti	5.068.452	100%	5.048.073	100%
Variatz. Rim. Sem. e Pr. Finiti	0	0,0%	0	0,0%
<b>A) Valore della Produzione</b>	<b>5.068.452</b>	<b>100,0%</b>	<b>5.048.073</b>	<b>100,0%</b>
Costi per acquisti Materiali ( Consumo e Cibo att B)	3.881.229	76,6%	3.903.480	77,3%
Variazione Rim. Mat. Prime	25.274	0,5%	1.439	0,0%
<b>Consumi di Materie prime</b>	<b>3.906.503</b>	<b>77,1%</b>	<b>3.904.919</b>	<b>77,4%</b>
Costi per Servizi	251.420	5,0%	242.663	4,8%
Costi per Godim. Beni di terzi	29.769	0,6%	30.030	0,6%
Oneri diversi della gestione	45.202	0,9%	42.422	0,8%
<b>B) Costi esterni</b>	<b>4.232.894</b>	<b>83,5%</b>	<b>4.220.034</b>	<b>83,6%</b>
<b>C) Valore Aggiunto (A-B)</b>	<b>835.558</b>	<b>16,5%</b>	<b>828.039</b>	<b>16,4%</b>
Costo del Personale	757.258	14,9%	816.132	16,2%
Compensi agli Amministratori	0	0,0%	0	0,0%
Ammortamenti e Leasing	65.244	1,3%	70.188	1,4%
Altri accantonamenti e svalutazioni	5.400	0,1%	0	0,0%
<b>D) Costi interni</b>	<b>827.902</b>	<b>16,3%</b>	<b>886.320</b>	<b>17,6%</b>
<b>E) Risultato Operativo - EBIT (C-D)</b>	<b>7.656</b>	<b>0,2%</b>	<b>-58.281</b>	<b>-1,2%</b>
Totale Proventi e Oneri finanziari	5.432	0,1%	3.963	0,1%
Totale Proventi e Oneri straordinari/acc.ri	0	0,0%	0	0,0%
Risultato Netto prima delle imposte	13.088	0,3%	-54.318	-1,1%
Imposte sul reddito	-9.915	-0,2%	-4.439	-0,1%
<b>Risultato Netto</b>	<b>3.173</b>	<b>0,1%</b>	<b>-58.757</b>	<b>-1,2%</b>

## Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

- Nelle imprese sociali il prospetto per la determinazione e la distribuzione del valore aggiunto assume un ruolo rilevante, essendo peraltro uno dei dati quantitativi che è necessario inserire nel Bilancio sociale.
- Nel caso delle imprese sociali il calcolo per la determinazione del valore aggiunto è sostanzialmente lo stesso delle imprese profit, ma la sua «distribuzione» può essere declinata con modalità diverse anche in relazione agli stakeholder interessati alla gestione.

# Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

## ■ In sostanza il valore aggiunto di un'impresa sociale viene distribuito:

- **All'azienda** → Ammortamenti e svalutazioni – Utile dell'esercizio
- **Alla comunità** → Oneri diversi di gestione (B14 – per quanto riguarda tributi indiretti, locali - TARI / IMU / ILIA); Imposte dell'esercizio (IRES/IRAP)

*NB!!! Il calcolo va fatto al netto di eventuali contributi in conto esercizio o di quote di contributi in conto impianti iscritti a bilancio nella voce (A5 – Altri ricavi)*

- **Ai soci** → lavoro dipendente, collaborazioni e di autonomo; ristorni sul lavoro; conferimenti ed eventuali ristorni; interessi sul prestito sociale; ristorni sui consumi
- **Al lavoro** → lavoro dipendente non soci, collaborazioni, prestazioni di lavoro autonomo
- **Al mondo cooperativo** → Acquisti di beni e servizi dal mondo cooperativo; quote associative; interessi versati per finanziamenti e prestiti dal mondo cooperativo; quote devolute ai fondi mutualistici ( 3%)
- **Al capitale di credito** → interessi ed oneri finanziari per la remunerazione del capitale di credito (Banche)

# Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

**TABELLA 1 La determinazione del valore aggiunto economico-sociale in un'impresa sociale/cooperativa**

VALORE DELLA PRODUZIONE		
1.	Ricavi delle vendite e delle prestazioni (al lordo dei ristorni)	-
2.	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	-
3.	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	-
4.	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	-
5.	Altri ricavi e proventi, con contributi in c/esercizio assimilabili a ricavi	-
<b>1</b>	<b>TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)</b>	<b>-</b>
COSTI INTERMEDI DELLA PRODUZIONE		
6.	Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci (esclusi conferimenti da soci)	-
7.	Per servizi - eccetto costi:	
a)	da soci	
b)	relativi all'acquisto di prestazioni di lavoro autonomo, collaborazioni, lavoro occasionale e assimilati	
c)	relativi all'acquisto di servizi dal mondo cooperativo	-
8.	Per godimento di beni di terzi	-
10.	Ammortamenti e svalutazioni - solo parte d) relativa alle svalutazioni crediti	-
11.	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	-
12.	Accantonamento per rischi	-
13.	Altri accantonamenti	-
14.	Oneri diversi di gestione - eccetto tributi indiretti, assimilati e liberalità	-
<b>2</b>	<b>TOTALE COSTI INTERMEDI DELLA PRODUZIONE (B)</b>	<b>-</b>
<b>1 - 2 = 3</b>	<b>DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI INTERMEDI DELLA PRODUZIONE (A-B)</b>	<b>-</b>
15.	Proventi da partecipazioni	-
16.	Altri proventi finanziari	-
17.	Interessi e altri oneri finanziari - eccetto a) la parte che remunera il capitale di credito (oneri finanziari di competenza); b) la parte che remunera prestito sociale; c) la parte che remunera prestiti dal mondo cooperativo in senso lato	-
17bis.	Utili e perdite su cambi	-
<b>4</b>	<b>TOTALE PROVENTI E ONERI FINANZIARI INTERMEDI</b>	<b>-</b>
18.	Rivalutazioni	-
19.	Svalutazioni	-
<b>5</b>	<b>TOTALE RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE</b>	<b>-</b>
20.	Proventi straordinari	-
21.	Oneri straordinari - eccetto le imposte relative a exerc. prec.	-
<b>6</b>	<b>TOTALE PROVENTI E ONERI STRAORDINARI INTERMEDI</b>	<b>-</b>
<b>3 + 4 + 5 + 6</b>	<b>Valore aggiunto globale lordo "sociale" da distribuire</b>	<b>-</b>

# Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

TABELLA 2 La distribuzione del valore aggiunto economico-sociale in un'impresa sociale		
7	ALL'AZIENDA	
	10. Ammortamenti e svalutazioni – solo parte A + B + C	-
	Utile d'esercizio	-
	<b>Totale</b>	<b>-</b>
8	ALLA COMUNITÀ	
	14. Oneri diversi di gestione – tributi indiretti e assimilati e liberalità di cui tributi locali e regionali	-
	di cui liberalità	-
	21. Oneri straordinari per imposte relative a exerc. prec.	-
	22. Imposte sul reddito dell'esercizio	-
	Al netto di: A5 – contributi in conto esercizio senza obbligo di controprestazione	-
	<b>Totale</b>	<b>-</b>
9	AI SOCI	
	Per lavoro (dipendente, collaborazione, autonomo)	-
	Per ristorni sul lavoro (dipendente, collaborazione, autonomo)	-
	Per conferimenti	-
	Per ristorni sui conferimenti	-
	Per interessi sul prestito sociale	-
	Per ristorni sui consumi	-
<b>Totale</b>	<b>-</b>	
10	AL LAVORO	
	7. Costi per servizi – relativi all'acquisto di prestazioni di lavoro autonomo, co.co.co., occasionali e assimilati	-
	9. Costi per il personale	-
<b>Totale</b>	<b>-</b>	
11	AL MONDO COOPERATIVO	
	Acquisto di beni e/o servizi dal mondo cooperativo	-
	Interessi versati su prestiti dal mondo cooperativo	-
	Somme devolute ai fondi mutualistici	-
<b>Totale</b>	<b>-</b>	
12	AL CAPITALE DI CREDITO	
	17. Interessi e altri oneri finanziari – solo la parte che remunera il capitale di credito (oneri finanziari di competenza)	-
Da 7 a 12	Valore aggiunto economico-sociale distribuito	-

# Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

Tab. A.22

PRODUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO	2023	% su Prod
A1)RICAVI VENDITE E PRESTAZIONI	2.653.203	93%
A2)VAR.RIMAN.PROD.IN LAV,SEMILAV,FINITI	-	0%
A5)ALTRI RICAVI	62.382	2%
A5)CONTRIBUTI CONTO ESERCIZIO	149.047	5%
<b>TOTALE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE</b>	<b>2.864.632</b>	<b>100%</b>
B6)MAT.PRIME,SUSSI/RIE,CONSUMO MERCI.	24.826	1%
B7)SERVIZI	723.740	25%
B8)GODIMENTO DI BENI DI TERZI	30.215	1%
B11)VAR/NE RIM. MATERIE PRIME..ECC.	-	0%
B12)ACCANTONAMENTI A RISCHIO	-	0%
B13)ALTRI ACCANTONAMENTI	-	0%
B14)ONERI DIVERSI DI GESTIONE	14.201	0%
<b>TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	<b>792.982</b>	<b>28%</b>
<b>VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO LORDO</b>	<b>2.071.650</b>	<b>72%</b>
C16)PROVENTI FIN.-A)CREDITI ALTRI	-	0%
<b>TOTALE GESTIONE FINANZIARIA E STRAORDINARIA</b>	<b>-</b>	<b>0,0%</b>
<b>VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO</b>	<b>2.071.650</b>	<b>72%</b>
B10)AMMORTAMENTI -A)IMMOB/ONI IMMAT/LI	5.634	0%
B10)AMMORTAMENTI -B)IMMOB/NI MATERIALI	15.977	1%
B10)SVAL/NI -C)IMMOBILIZZAZIONI	-	
B10)SVAL/NI -D)CREDITI ATTIVO CIRC.E DISP.LIQUIDE	-	0%
D19)SVAL/NI -A)PARTECIPAZIONI	-	0%
<b>TOTALE AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONE</b>	<b>21.611</b>	<b>1%</b>
<b>VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO</b>	<b>2.050.039</b>	<b>72%</b>

# Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

Tab. A.23

DISTRIBUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO	2023	% su VA
REMUNERAZIONE SOCI LAVORATORI*	514.184	25%
REMUNERAZIONE SOCI LAVORATORI L.381*	296.922	14%
REMUNERAZIONE VOUCHER		0%
COLL. OCCAS./TIROCINANTI	178	0%
REMUNERAZIONE DIPENDENTI*	681.417	33%
		11%
REMUNERAZIONE DIPENDENTI L.381*	230.565	
<b>TOTALE REMUNERAZIONE DEL PERSONALE</b>	<b>1.723.265</b>	<b>84%</b>
REMUNERAZIONE DELL'AZIENDA	305.596	15%
REMUNERAZIONE LIBERALITA' E PARTECIPAZIONI ASSOCIATIVE	5.884	0,3%
REMUNERAZIONE DEL CAPITALE DI CREDITO	2.220	0,1%
REMUNERAZIONE DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE	6.000	0,3%
ALTRO (FONDO MUTUALISTICO 3% L.59/92)	7.075	0,3%
<b>TOTALE DISTRIBUZIONE VAL. AGGIUNTO GLOABALE NETTO</b>	<b>2.050.039</b>	<b>100%</b>

\* si ricorda che le remunerazioni includono, per la parte di competenza, il valore dei premi distribuiti.

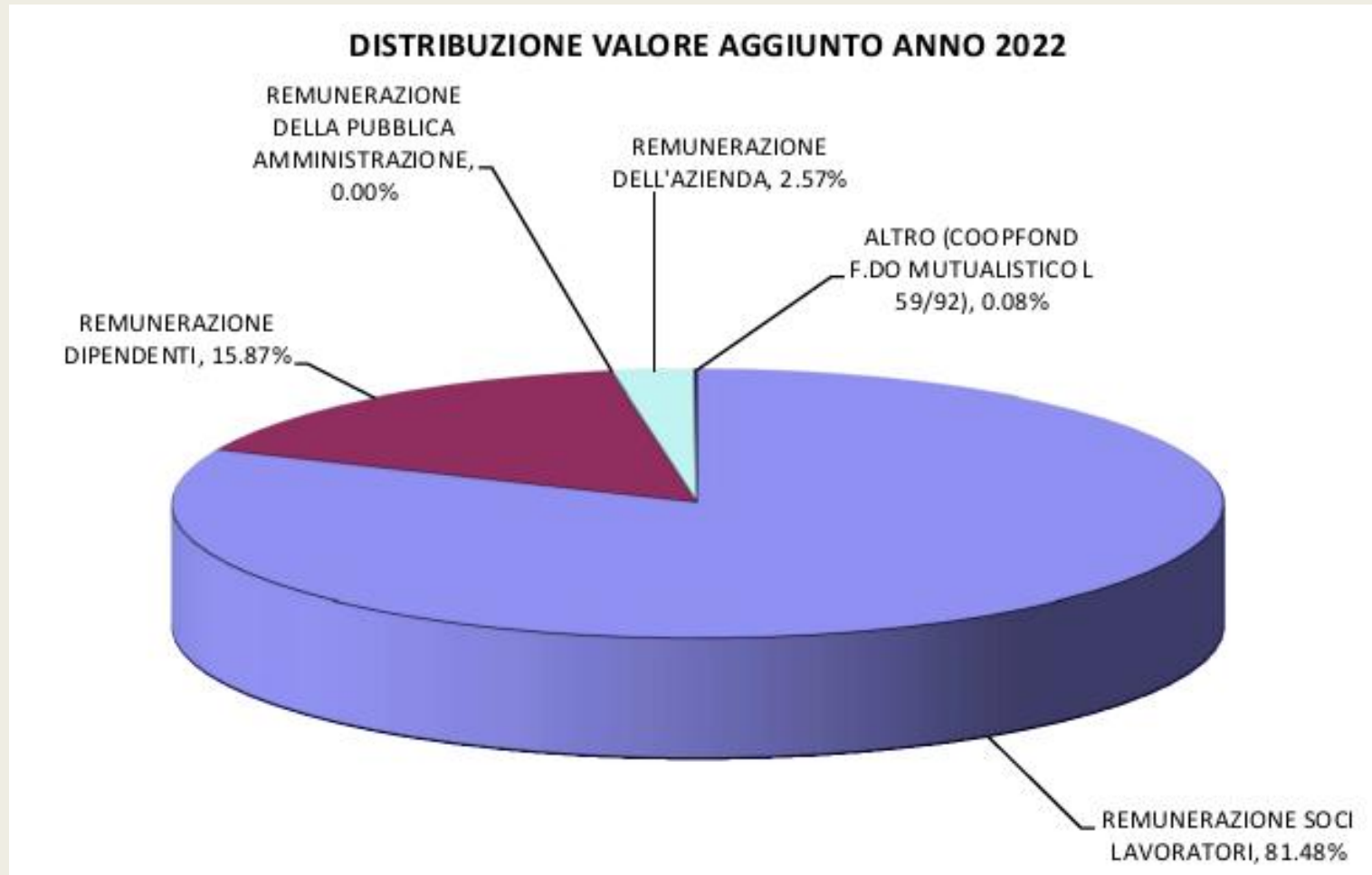
# Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

PRODUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO	2022	% su PROD	2021	% su PROD	2020	% su PROD
<b>Valore della produzione</b>						
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	24.309.224	97,8%	22.548.101	97,1%	18.831.427	97,9%
Incrementi di immobilizzazioni	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Ricavi e proventi vari	535.038	2,2%	685.068	2,9%	403.950	2,1%
<b>Totale Valore della produzione</b>	<b>24.844.262</b>	<b>100,0%</b>	<b>23.233.169</b>	<b>100,0%</b>	<b>19.235.377</b>	<b>100,0%</b>
	1.611.093	6,9%				
<b>Costi della produzione</b>						
Acquisti materie prime	672.994	2,7%	656.038	2,8%	616.942	3,2%
Costi per servizi (al netto di rimborsi spese a personale)	4.847.741	19,5%	4.348.299	18,7%	3.755.358	19,5%
Costi per godimento di beni di terzi	208.709	0,8%	209.853	0,9%	174.758	0,9%
Altri accantonamenti	133.219	0,5%	157.218	0,7%	0	0,0%
Oneri diversi di gestione	322.072	1,3%	297.878	1,3%	243.242	1,3%
<b>Totale Costi della produzione</b>	<b>6.184.735</b>	<b>24,9%</b>	<b>5.669.286</b>	<b>24,4%</b>	<b>4.790.300</b>	<b>24,9%</b>
<b>VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO LORDO</b>	<b>18.659.527</b>	<b>75,1%</b>	<b>17.563.883</b>	<b>75,6%</b>	<b>14.445.077</b>	<b>75,1%</b>
Saldo Gestione finanziaria	-72.536	-0,3%	-55.568	-0,2%	-60.752	-0,3%
Saldo Gestione partecipazioni	309	0,0%	931	0,0%	-1.158	0,0%
Saldo Gestione straordinaria	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<b>Totale Gestione finanziaria e straordinaria</b>	<b>-72.227</b>	<b>-0,3%</b>	<b>-54.637</b>	<b>-0,2%</b>	<b>-61.910</b>	<b>-0,3%</b>
<b>VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO</b>	<b>18.587.300</b>	<b>74,8%</b>	<b>17.509.246</b>	<b>75,4%</b>	<b>14.383.167</b>	<b>74,8%</b>
Ammortamenti	223.221	0,9%	196.741	0,8%	212.808	1,1%
Svalutazioni	76.706	0,3%	34.961	0,2%	32.376	0,2%
<b>Totale Ammortamenti e svalutazioni</b>	<b>299.927</b>	<b>1,2%</b>	<b>231.702</b>	<b>1,0%</b>	<b>245.184</b>	<b>1,3%</b>
<b>VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO</b>	<b>18.287.373</b>	<b>73,6%</b>	<b>17.277.544</b>	<b>74,4%</b>	<b>14.137.983</b>	<b>73,5%</b>

## Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO

DISTRIBUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO	2022	% su VA	2021	% su VA	2020	% su VA
<b>REMUNERAZIONE DEL PERSONALE</b>						
Remunerazione soci lavoratori	14.900.484	81,5%	14.761.186	85,4%	12.374.757	87,5%
Remunerazione dipendenti	2.902.067	15,9%	2.418.696	14,0%	1.571.788	11,1%
<b>TOTALE REMUNERAZIONE DEL PERSONALE</b>	<b>17.802.551</b>	<b>97,3%</b>	<b>17.179.882</b>	<b>99,4%</b>	<b>13.946.545</b>	<b>98,6%</b>
REMUNERAZIONE DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE	0	0,00%	0	0,00%	0	0,0%
REMUNERAZIONE DELL'AZIENDA	470.277	2,6%	94.732	0,5%	185.695	1,3%
ALTRO (COOPFOND F.DO MUTUALISTICO L.59/92)	14.545	0,08%	2.930	0,02%	5.743	0,04%
<b>DISTRIBUZIONE VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO</b>	<b>18.287.373</b>	<b>100,0%</b>	<b>17.277.544</b>	<b>100,0%</b>	<b>14.137.983</b>	<b>100,0%</b>

## Il controllo di gestione - IL VALORE AGGIUNTO



## Il controllo di gestione

- Ai fini del controllo di gestione è necessario analizzare i componenti del conto economico (ricavi e costi) sulla base di un criterio di «**destinazione**» e non di «**natura**».
- Una volta individuati gli oggetti di riferimento per l'imputazione dei valori economici, e valutatane oggettività e convenienza, costi e ricavi vanno attribuiti ai cd. «**centri di responsabilità**».
- Si fa notare che ad alcuni centri di responsabilità vengono attribuiti solamente costi d'esercizio e si porrà poi il problema di riattribuire i costi di queste funzioni aziendali ai centri produttivi di ricavi.

# Il controllo di gestione

- Il controllo e la valutazione dei risultati dei «centri di responsabilità» che producono ricavi può essere effettuata attraverso due metodologie:
- **Direct Costing (a costi diretti)** : vengono attribuiti solamente i costi direttamente imputabili a centro di responsabilità. Si ottiene in tal modo la determinazione del valore aggiunto e del margine di contribuzione, ma non vengono attribuiti alle gestioni i costi indiretti che saranno complessivamente coperti dai margini di contribuzione delle singole gestioni operative. Questa metodologia non è influenzata dai criteri di ripartizione adottati per l'attribuzione dei costi indiretti / comuni.

# Il controllo di gestione

- **Full costing (a costi pieni):** con questa metodologia di calcolo vengono attribuiti i costi indiretti/comuni di gestione, riferiti ai centri di responsabilità che non producono ricavi, **sulla base di criteri oggettivi** il più possibile aderenti al tipo di costo che si deve ripartire.

*Ad esempio i costi delle materie prime indirette possono essere ripartite in base al costo delle materie prime dirette. Analogo ragionamento può essere fatto per il costo del lavoro indiretto che potrebbe essere ripartito sulla base del costo del lavoro diretto.*

Maggiore è il livello di accuratezza nella determinazione dei criteri, maggiore sarà l'accuratezza nella valutazione del risultato del centro di responsabilità.

# Il controllo di gestione

- Quale metodo scegliere ?
- Il metodo «**costi diretti**» (**direct costing**) restituisce un risultato sostanzialmente oggettivo sul valore margine di contribuzione alle altre spese di gestione. Va implementato un sistema contabile che a monte sia in grado di intercettare ed attribuire il maggior numero di costi diretti delle singole gestioni operative.
- Il metodo «**costi pieni**» ( **full costing**) ha la pretesa di determinare il risultato economico ( imposte comprese) delle singole gestioni. Va detto che assumono rilevanza i criteri utilizzati per la ripartizione dei costi « indiretti /comuni », talché possono ottenersi risultati diversi a seconda dei criteri scelti, con il rischio di fornire informazioni contraddittorie.

# Il controllo di gestione

## ■ Schema ripartizione costi per **centro di responsabilità**

COMPONENTI DI REDDITO	TOTALE	RSA01	RSA02	ASILO 1	ASILO 2	CENTRO FORMAZ.	AMMINIST RAZIONE	CENTRLE ACQUISTI	UFFICIO PROGETTI	DIREZIONE E COSTI GENERALI	
<b>RICAVI</b>											
da rette ASS/ASL	2.700	1.500	1.200								
da rette privati (Rsa)	1.500	800	700								
da convenzioni (ASILO)	1.300			700	600						
da privati (Asilo)	700			350	350						
Formazione da prog. Finanziati	100					100					
Formazione - da privati	40					40					
Formazione - da imprese	80					80					
Altri ricavi (A5)	0										
<b>VALORE DELLA PRODUZIONE</b>	<b>6.420</b>	<b>2.300</b>	<b>1.900</b>	<b>1.050</b>	<b>950</b>	<b>220</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
<b>COSTI</b>											<b>COSTI IND</b>
B6) Acquisto di mate prime ...	490	150	190	80	60	10					
B7) Spese per servizi	1.025	180	190	200	180	30	25	30	40	150	245
B8) Godimento beni di terzi	596	120	150	72	84	60				110	110
B9) Costi del personale	3.280	900	700	600	650	110	80	40	100	100	320
B10) Ammortamenti /sval crediti	501	150	180	40	56	25	10	5	15	20	50
B11) variaizione delle rimanenze	2	5	-3								0
B12) Acc.ti ai f.di rischi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B13) Altri accantonamenti	0	0									0
B14) Oneri diversi di gestione	154	38	40	12	14	5	6	5	14	20	45
<b>Totale costi della produzione</b>	<b>6.048</b>	<b>1.543</b>	<b>1.447</b>	<b>1.004</b>	<b>1.044</b>	<b>240</b>	<b>121</b>	<b>80</b>	<b>169</b>	<b>400</b>	<b>770</b>
<b>Differenza tra valori e costi della produzione (A-B)</b>	<b>372</b>	<b>757</b>	<b>453</b>	<b>46</b>	<b>-94</b>	<b>-20</b>	<b>-121</b>	<b>-80</b>	<b>-169</b>	<b>-400</b>	
Saldo gestione fnanziaria	-120	-40	-35	-10	-5	0				-30	-30
<b>Risultato prima delle imposte</b>	<b>252</b>	<b>717</b>	<b>418</b>	<b>36</b>	<b>-99</b>	<b>-20</b>	<b>-121</b>	<b>-80</b>	<b>-169</b>	<b>-430</b>	
Ires	78	180	95	10	-18	-5	-24	-30	-50	-80	
Irap	14	28	12	3	-3	-2	-4	-3	-5	-12	
<b>Totale imposte</b>	<b>92</b>	<b>208</b>	<b>107</b>	<b>13</b>	<b>-21</b>	<b>-7</b>	<b>-28</b>	<b>-33</b>	<b>-55</b>	<b>-92</b>	
<b>Risultato netto</b>	<b>160</b>	<b>509</b>	<b>311</b>	<b>23</b>	<b>-78</b>	<b>-13</b>	<b>-93</b>	<b>-47</b>	<b>-114</b>	<b>-338</b>	<b>800</b>

# Il controllo di gestione

DETERMINAZIONE VALORE AGGIUNTO	TOTALE	RSA01	RSA02	ASILO 1	ASILO 2	CENTRO FORMAZ.
<b>METODO DIRECT COSTING</b>						
<b>VALORE DELLA PRODUZIONE</b>	<b>6420</b>	<b>2.300</b>	<b>1.900</b>	<b>1.050</b>	<b>950</b>	<b>220</b>
<b>COSTI DELLA PRODUZIONE</b>						
B6) Acquisto di mate prime ...	490	150	190	80	60	10
B7) Spese per servizi	780	180	190	200	180	30
B8) Godimento beni di terzi	486	120	150	72	84	60
B11) Variazione delle rimanenze	2	5	-3	0	0	0
B14) Oneri diversi di gestione	109	38	40	12	14	5
<b>TOTALE COSTI ESTERNI</b>	<b>1.867</b>	<b>493</b>	<b>567</b>	<b>364</b>	<b>338</b>	<b>105</b>
<b>VALORE AGGIUNTO</b>	<b>4.553</b>	<b>1.807</b>	<b>1.333</b>	<b>686</b>	<b>612</b>	<b>115</b>
COSTO DEL PERSONALE	2.960	900	700	600	650	110
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>1.593</b>	<b>907</b>	<b>633</b>	<b>86</b>	<b>-38</b>	<b>5</b>
AMMORTAMENTI E ACC.TI	451	150	180	40	56	25
<b>MARGINE OPERATIVO NETTO</b>	<b>1.142</b>	<b>757</b>	<b>453</b>	<b>46</b>	<b>-94</b>	<b>-20</b>
Saldo gestione finanziaria	-90	-40	-35	-10	-5	0
<b>MARGINE DI CONTRIBUZIONE</b>	<b>1.052</b>	<b>717</b>	<b>418</b>	<b>36</b>	<b>-99</b>	<b>-20</b>
<i>Ritorno sui ricavi</i>	<b>16%</b>	<b>31%</b>	<b>22%</b>	<b>3%</b>	<b>-10%</b>	<b>-9%</b>
<b>Costi generali ed imposte</b>	<b>892</b>					
<b>% di contribuzione ai costi generali</b>	<b>118%</b>	<b>80%</b>	<b>47%</b>	<b>4%</b>	<b>-11%</b>	<b>-2%</b>
AMMINISTRAZIONE	121					
CENTRE ACQUISTI	80					
UFFICIO PROGETTI	169					
DIREZIONE E COSTI GENERALI	430					
<b>TOTALE COSTI INDIRETTI / COMUNI</b>	<b>800</b>					
<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE</b>	<b>252</b>					
IMPOSTE	92					
<b>RISULTATO D'ESERCIZIO</b>	<b>160</b>					

# Il controllo di gestione

DETERMINAZIONE VALORE AGGIUNTO	TOTALE	RSA01	RSA02	ASILO 1	ASILO 2	CENTRO FORMAZ.
<b>METODO DEL FULL COSTING</b>	0	0	0	0	0	0
<b>VALORE DELLA PRODUZIONE</b>	<b>6420</b>	<b>2.300</b>	<b>1.900</b>	<b>1.050</b>	<b>950</b>	<b>220</b>
<b>COSTI DELLA PRODUZIONE</b>	0	0	0	0	0	0
B6) Acquisto di mate prime ...	490	150	190	80	60	10
B7) Spese per servizi	780	180	190	200	180	30
B8) Godimento beni di terzi	486	120	150	72	84	60
B11) Variazione delle rimanenze	2	5	-3	0	0	0
B14) Oneri diversi di gestione	109	38	40	12	14	5
<b>TOTALE COSTI ESTERNI</b>	<b>1.867</b>	<b>493</b>	<b>567</b>	<b>364</b>	<b>338</b>	<b>105</b>
<b>VALORE AGGIUNTO</b>	<b>4.553</b>	<b>1.807</b>	<b>1.333</b>	<b>686</b>	<b>612</b>	<b>115</b>
COSTO DEL PERSONALE	2.960	900	700	600	650	110
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>1.593</b>	<b>907</b>	<b>633</b>	<b>86</b>	<b>-38</b>	<b>5</b>
AMMORTAMENTI E ACC.TI	451	150	180	40	56	25
<b>MARGINE OPERATIVO NETTO</b>	<b>1.142</b>	<b>757</b>	<b>453</b>	<b>46</b>	<b>-94</b>	<b>-20</b>
Saldo gestione finanziaria	-90	-40	-35	-10	-5	0
<b>MARGINE DI CONTRIBUZIONE</b>	<b>1.052</b>	<b>717</b>	<b>418</b>	<b>36</b>	<b>-99</b>	<b>-20</b>
<b>COSTI GENERALI E IMPOSTE</b>	<b>892</b>					
<b>Ripartizione COSTI GENERALI in base ai ricavi</b>	892	320	264	146	132	31
<b>RISULTATO FINALE GESTIONE</b>	<b>160</b>	<b>397</b>	<b>154</b>	<b>-110</b>	<b>-231</b>	<b>-51</b>
<b>Ripartizione costi generali in base al valore aggiunto</b>	892	354	261	134	120	23
<b>RISULTATO FINALE GESTIONE</b>	<b>160</b>	<b>363</b>	<b>157</b>	<b>-98</b>	<b>-219</b>	<b>-43</b>

# Il controllo di gestione

- La programmazione e la verifica dei risultati economici - ESEMPIO

	2024	2023	DIFF 24-23		PREV 24	DIFF CONS-PREV	
	ASILO 1	ASILO 1	ASILO 1	DIFF%	ASILO 1	DIFF CONS-PREV	DIFF%
<b>RICAVI</b>	€ 119.677	€ 71.379	€ 48.298	68%	€ 125.000	-€ 5.323	-4,3%
<b>Costi esterni</b>	€ 89.689	€ 56.947	€ 32.742	57%	€ 85.000	€ 4.689	5,5%
<b>Valore aggiunto</b>	<b>€ 29.987</b>	<b>€ 14.431</b>	<b>€ 15.556</b>	<b>108%</b>	<b>€ 40.000</b>	<b>-€ 10.013</b>	<b>-25,0%</b>
<b>TOTALE COSTO DEL PERSONALE</b>	€ 46.517	€ 21.502	€ 25.015	116%	€ 45.000	€ 1.517	3,4%
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>-€ 16.530</b>	<b>-€ 7.071</b>	<b>-€ 9.459</b>	<b>134%</b>	<b>-€ 5.000</b>	<b>-€ 11.530</b>	<b>230,6%</b>
<b>Ammortamenti ed accantonam.</b>	€ 3.500	€ 3.300	€ 200	6%	€ 3.300	€ 200	6,1%
<b>Margine operativo netto RO</b>	<b>-€ 20.030</b>	<b>-€ 10.371</b>	<b>-€ 9.659</b>	<b>93%</b>	<b>-€ 8.300</b>	<b>-€ 11.730</b>	<b>141,3%</b>
	2024	2023	DIFF 24-23		PREV 24	DIFF CONS-PREV	
	ASILO 2	ASILO 2	ASILO 2	DIFF%	ASILO 1	DIFF CONS-PREV	DIFF%
<b>RICAVI</b>	1.051.981	1.040.643	11.338	1,1%	1.075.000	-23.019	-2,1%
<b>Costi esterni</b>	369.429	420.781	-51.352	-12,2%	385.000	-15.571	-4,0%
<b>Valore aggiunto</b>	<b>682.552</b>	<b>619.862</b>	<b>62.690</b>	<b>10,1%</b>	<b>690.000</b>	<b>-7.448</b>	<b>-1,1%</b>
<b>TOTALE COSTO DEL PERSONALE</b>	353.360	335.440	17.919	5,3%	348.000	5.360	1,5%
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>329.193</b>	<b>284.422</b>	<b>44.771</b>	<b>4,8%</b>	<b>342.000</b>	<b>-12.807</b>	<b>-3,7%</b>
<b>Ammortamenti ed accantonam</b>	32.847	32.668	180	0,5%	32.000	847	2,6%
<b>Margine operativo netto RO</b>	<b>296.345</b>	<b>251.754</b>	<b>44.591</b>	<b>4,2%</b>	<b>310.000</b>	<b>-13.655</b>	<b>-4,4%</b>

## Il controllo di gestione -analisi degli scostamenti

- La programmazione e la verifica dei risultati economici
- Durante l'esercizio vanno costantemente monitorati i dati preventivati con quelli consuntivi, che si vanno via via formando, confrontandoli anche con i dati del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente.
- Si dovrà porre attenzione agli scostamenti più significativi, analizzandone le cause che, dal punto di vista economico possono dipendere da una variazione dei volumi o nel prezzo (tariffe).
- L'analisi degli scostamenti è utile per comprendere la causa delle variazioni:
  - ❑ **Scostamenti di volume** ( divergenza del volume di produzione programmato ed effettivo)
  - ❑ **Scostamenti di prezzo /costo** (divergenza tra il prezzo effettivo e quello programmato)
  - ❑ **Scostamenti di efficienza** (diverso rendimento effettivo del fattore produttivo rispetto a quello programmato)

## Il controllo di gestione -analisi degli scostamenti

- Analisi degli scostamenti: di seguito un esempio relativo alla programmazione ed alla gestione di un centro estivo.

<b>DATI DEL CASO</b>		
	<b>PREVISIONE</b>	<b>EFFETTIVO</b>
Utenti	<b>350</b>	315
Prezzo unitario medio a utente	550,00 €	570,00 €
Dipendenti /soci lavoratori	8	8,19
periodo: giorni aperura	90	90
ore giornaliere centro	8	8
<b>Ore lavoro previste</b>	<b>5760</b>	<b>5900</b>
costo medio orario dipendente	18,44 €	19,50 €
Costi esteni	50.000,00 €	48.000,00 €
Ammortamenti	15.000,00 €	15.500,00 €

## IL CONTROLLO DI GESTIONE -ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

	previsione	consuntivo	differenza	diff %
<b>RICAVI</b>	192.500	179.550	-12.950	-6,73%
<b>Costi esterni</b>	50.000	48.000	-2.000	-4,00%
<b>Valore aggiunto</b>	<b>142.500</b>	<b>131.550</b>	<b>10.950</b>	<b>7,68%</b>
<b>TOTALE COSTO DEL PERSONALE</b>	106.214	115.050	8.836	8,32%
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO</b>	<b>36.286</b>	<b>16.500</b>	<b>19.786</b>	<b>54,53%</b>
<b>Ammortamenti ed accantonam</b>	15.000	15.500	-500	-3,33%
<b>Margine operativo netto RO</b>	<b>21.286</b>	<b>1.000</b>	<b>20.286</b>	<b>95,30%</b>

# IL CONTROLLO DI GESTIONE - ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

<b>Scostamento complessivo</b>	previsione	consuntivo	differenza
<b>RICAVI</b>	192.500	179.550	<b>-12.950</b>

Scostamento di volume	previsione	effettivo	scostamento	prezzo std	importo scostamento di volume
UTENTI	350	315	<b>-35</b>	550,00 €	<b>-19.250 €</b>

Scostamento di volume	previsione	effettivo	scostamento	utenti effettivi	importo scostamento di volume
Scostamento di prezzo	550,00 €	570,00 €	20,00 €	315	<b>6.300 €</b>

<b>SALDO SCOSTAMENTI</b>					<b>-12.950</b>
--------------------------	--	--	--	--	----------------

## SCOSTAMENTO COSTO DEL PERSONALE

	previsione	consuntivo	differenza
<b>TOTALE COSTO DEL PERSONALE</b>	106.214	115.050	<b>8.836</b>

Scostamento di volume	previsione	effettivo	scostamento	costo orario std	importo scostamento di volume
Ore di lavoro	5760	5900	140	18,44 €	<b>2.582 €</b>

Scostamento di volume	previsione	effettivo	scostamento	ore effettive	importo scostamento di volume
Scostamento di prezzo	18,44 €	19,50 €	1,06 €	5900	<b>6.254 €</b>

<b>SALDO SCOSTAMENTI</b>					<b>8.836</b>
--------------------------	--	--	--	--	--------------

# Il controllo di gestione - il costo del lavoro

- IL COSTO DEL PERSONALE: ALCUNI INDICATORI
- Particolare rilievo nella programmazione e nella gestione delle imprese sociali, ed in particolare delle cooperative sociali di produzione e lavoro, assume la valutazione del costo del lavoro.
- Nell'ambito di servizi il cui corrispettivo con l'Ente Pubblico o con soggetti privati viene quantificato su base oraria, è necessario calcolare con precisione il **costo complessivo del lavoratore**, comprensivo degli oneri differiti ( TFR, mensilità aggiuntive e ratei ferie permessi), e di quelli accessori (contributi previdenziali e assistenziali INPS, versamenti a fondi bilaterali obbligatori, premio Inail) ed in conseguenza di ciò determinare il costo orario del lavoratore dividendo il costo complessivo per il numero delle ore effettivamente lavorabili.

## Il controllo di gestione - il costo del lavoro

- Se si considera un CCNL che preveda ad esempio un numero di 172 ore mensili, tenendo conto delle giornate non lavorate relative a ferie, permessi, ex festività, e giornate di riposo il calcolo teorico è il seguente:

ORE MESE	172	FERIE	172
MESI	12	EX FEST	32
	2064	FEST	64
RID. F/PE	-340	ROL	72
	<b>1908</b>		<b>340</b>

- Considerando ad esempio il livello D1 del nuovo CCNL delle cooperative sociali un calcolo sintetico del costo del lavoro potrebbe essere quello riportato nella tabella che segue, ricordando che andrebbe valutata ogni singola posizione lavorativa. Si pensi ad esempio alle riduzioni della contribuzione previdenziale per i lavoratori svantaggiati.

COSTO DEL PERSONALE	LORDO	MENSIL	TOTALE ANNUO RETR	ferie permessi	RETRIBUZIONI CON FERIE E PERMESSI	TFR	TOTALE COSTO RETR+ TFR	INPS CTRB	COSTO TOTALE	COSTO ORARIO STD
CAT D1	1.638	14	22.926	2.628	25.554	1.893	27.447	7.728	35.175	18,44

- NB! Il calcolo indicato nella tabella è solamente a titolo esemplificativo. Per ciascun contratto vanno valutate le tabelle retributive e va tenuto conto dei diversi istituti contrattuali. Analogamente per la contribuzione INPS ed Inail di settore, nonché degli importi dovuti agli enti bilaterali.

## Il controllo di gestione - il costo del lavoro

- Gli indicatori di produttività del lavoro

### ❖ Fatturato medio per addetto

**RICAVI DI VENDITA / NUMERO ADDETTI.**

Indica il fatturato che in media ha prodotto ogni addetto e dipende da diversi fattori, tra cui il valore dei prezzi di vendita, il numero di addetti, il livello di automazione e tecnologia utilizzate dall'azienda. Di questo indicatore più che il valore singolo riferito all'esercizio, va valutato il suo trend.

### ❖ Valore della produzione per addetto

**VALORE DELLA PRODUZIONE / NUMERO ADDETTI**

Alternativo al precedente. Infatti questo indica il rendimento del fattore umano.

### ❖ Valore aggiunto per addetto

**VALORE AGGIUNTO / NUMERO ADDETTI.**

Il “valore aggiunto” in termini economici rappresenta la ricchezza creata dell'azienda e spesso è un termine di paragone tra aziende diverse. Riferito al numero di addetti, esso rappresenta la ricchezza che mediamente ha generato ogni addetto.

## Il controllo di gestione - il costo del lavoro

### ❖ Incidenza del costo del lavoro

#### COSTO DEL LAVORO / VALORE DELLA PRODUZIONE.

- Esprime l'incidenza del costo del lavoro sul valore della produzione (dal Conto Economico).

### ❖ Costo medio per dipendente

#### COSTO DEL PERSONALE / NUMERO ADDETTI.

Esso segnala il livello medio di retribuzione e dipende ovviamente dalla qualifica degli addetti e dalla loro specializzazione in quanto la retribuzione in questi casi è più elevata.

- ❑ NB!!! La valutazione singola di ognuno di tali indicatori ha una valenza limitata, risultando più efficace un confronto per almeno gli ultimi tre esercizi soffermandosi sul trend (in incremento o in diminuzione).
- ❑ NB!!! Il numero degli addetti va calcolato in U.L.A. ( unità lavorativa annua)

A large, thick black L-shaped frame surrounds the central text. The top horizontal bar is on the left, and the right vertical bar is on the right side.

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

PUNTO DI PAREGGIO – B.E.P. BREAK EVEN POINT

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

## ■ **EQUILIBRIO ECONOMICO → RICAVI = COSTI**

Per effettuare quest'analisi i costi essere suddivisi in:

- **COSTI VARIABILI → direttamente correlati ai ricavi**
- **COSTI FISSI → indipendenti dal volume di ricavi**

## ■ **Legenda**

- **RT = Ricavo Totale**
- **CT = Costo Totale**
- **CFT = Costo Fisso Totale**
- **CVT = Costo Variabile Totale**
- **p = prezzo unitario**
- **Q = quantità**
- **cvu = costo variabile unitario**
- **(p-cvu) = mcu = margine di contribuzione unitario**

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

## ■ IL PROCEDIMENTO

- Nel punto di pareggio i ricavi sono uguali ai costi →  $RT = CT$
- I costi totali hanno una componente fissa e una componente variabile,

$$RT = CF +$$

## CVT

- il costo variabile totale, è dato dal costo variabile unitario per la quantità.

$$RT = CF + cvu * q$$

- Anche il ricavo totale è variabile, ed è il prodotto del prezzo per la quantità

- $p * q = CFT + cvu * q \rightarrow p * q - cvu * q = CFT$

- $\rightarrow q * (p - cvu) = CF$

da cui

$$q(bep) = CF / (p - cvu)$$

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

- Con l'analisi del punto di pareggio si possono ottenere risultati sui volumi necessari a garantire l'equilibrio economico. Ad esempio
- Quanti libri devo vendere per coprire i costi di impaginazione e correzione di bozze?
- Quanti utenti in più permettono l'inserimento di un nuovo educatore in un servizio?
- Quanti utenti servono per coprire i costi di un servizio di accompagnamento ?
- Quanti partecipanti sono necessari per attivare un corso di formazione?
- Quante app si devono vendere per coprire i costi di sviluppo?
- Quanti bambini si devono iscrivere per attivare un centro estivo?

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

## ■ Esempio: centro estivo

### DATI DEL PROGETTO

#### CENTRO ESTIVO "AL FLAUTO MAGICO"

Inserire i dati nelle celle grigie	DATI			
CAPACITA' PRODUTTIVA - UTENTI A SETTIMANA	30			
SETTIMANE DI APERTURA	16			
<b>MESI DI APERTURA</b>	4			
CAPACITA' PRODUTTIVA MASSIMA	480			
TASSO DI OCCUPAZIONE / GRADO DI UTILIZZO PREVISTO	75%			
NUMERO COMPLESSIVO UTENTI PROGRAMMATI (U)	360,00			
TARIFFA SETTIMANALE A CARICO FAMIGLIE	€ 200,00			
TARIFA SETTIMANALE A CARICO COMUNE	€ 200,00			
<b>TOTALE TARIFFA SETTIMANALE (Pu)</b>	<b>€ 400,00</b>			
<b>Costo Var. unitario a pax a settimana (Cvu)</b>	<b>€ 80,00</b>			
<b>NUMERO UTENTI PER EDUCATORE</b>	<b>7</b>			
NUMERO EDUCATORI PREVISTI	4,29			
<b>BENI STRUMENTATI UTILIZZATI NEL PERIODO</b>	€ 50.000,00	PERIODO		
Aliquota di ammortamento	20%			
<b>Ammortamento</b>	<b>€ 10.000,00</b>			
<b>COSTO DEL PERSONALE</b>		<b>MESI</b>	<b>N</b>	<b>TOTALE COSTI FISSI</b>
<b>COSTO MENSILE CARICO AZIENDA EDUCATORE</b>	€ 2.618,79	4	4,29	<b>€ 44.893,63</b>
<b>LOCAZIONE MENSILE</b>	€ 5.000,00	4		<b>€ 20.000,00</b>
<b>ALTRI COSTI FISSI</b>	€ 15.000,00			<b>€ 15.000,00</b>
<b>AMMORTAMENTO</b>				<b>€ 10.000,00</b>
<b>TOTALE</b>				<b>€ 89.893,63</b>

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

Quanti utenti sono necessari per ottenere il pareggio di bilancio ?

calcolo del punto di pareggio ( B.E.P.) ---> $Q = \text{????}$	DATI
prezzo unitario a settimana per utente $P_u$	€ 400,00
Costo variabile unitario a settimana /utente $C_{vu}$	€ 80,00
COSTI FISSI DEL PERIODO ( 4 MESI APERTURA CENTRO) $CF$	€ 89.893,63

Numero utenti al punto di pareggio

$R=C \rightarrow P_u * Q = C_{vu} * Q + CF \rightarrow Q = CF / (P_u - C_{vu})$	280,92	B.E.P.
---	--------	--------

NUMERO UTENTI PROGRAMMATI (U)

360,00

MARGINE DI SICUREZZA (MS) --> U-BEP

79,08

MARGINE DI SICUREZZA %

22%

Il margine di sicurezza rappresenta il volume di vendite (effettivo o programmato) eccedente quello di equilibrio. Indica di quanto le vendite possono diminuire percentualmente prima di raggiungere l'area di perdita

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

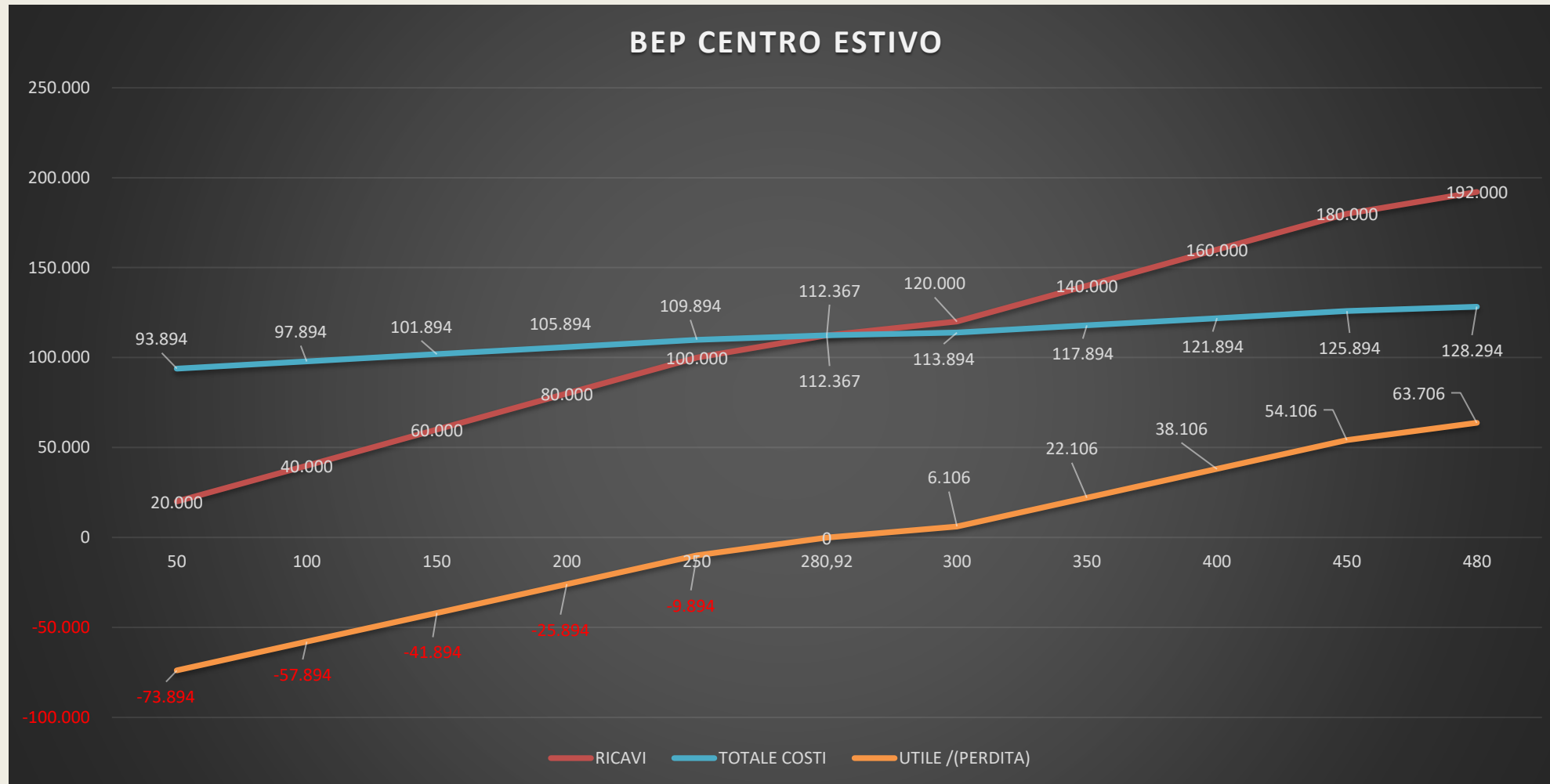
Q	RICAVI	COSTI FISSI	COSTI VAR. TOTALI	TOTALE COSTI	UTILE /(PERDITA)
50	<b>20.000</b>	89.894	4.000	93.894	-73.894
100	<b>40.000</b>	89.894	8.000	97.894	-57.894
150	<b>60.000</b>	89.894	12.000	101.894	-41.894
200	<b>80.000</b>	89.894	16.000	105.894	-25.894
250	<b>100.000</b>	89.894	20.000	109.894	-9.894
<b>280,92</b>	<b>112.367</b>	89.894	22.473	112.367	0
300	<b>120.000</b>	89.894	24.000	113.894	6.106
350	<b>140.000</b>	89.894	28.000	117.894	22.106
400	<b>160.000</b>	89.894	32.000	121.894	38.106
450	<b>180.000</b>	89.894	36.000	125.894	54.106
480	<b>192.000</b>	89.894	38.400	128.294	63.706

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

- La tabella che segue indica i volumi di ricavi, costi ed il risultato atteso:

Q	RICAVI	COSTI FISSI	COSTI VAR. TOTALI	TOTALE COSTI	UTILE /(PERDITA)
50	€ 25.000,00	€ 54.290,28	3.000,00 €	57.290,28 €	-32.290,28 €
100	€ 50.000,00	€ 54.290,28	6.000,00 €	60.290,28 €	-10.290,28 €
123,39	€ 61.693,50	€ 54.290,28	7.403,22 €	61.693,50 €	0,00 €
150	€ 75.000,00	€ 54.290,28	9.000,00 €	63.290,28 €	11.709,72 €
200	€ 100.000,00	€ 54.290,28	12.000,00 €	66.290,28 €	33.709,72 €
250	€ 125.000,00	€ 54.290,28	15.000,00 €	69.290,28 €	55.709,72 €
300	€ 150.000,00	€ 54.290,28	18.000,00 €	72.290,28 €	77.709,72 €
350	€ 175.000,00	€ 54.290,28	21.000,00 €	75.290,28 €	99.709,72 €
400	€ 200.000,00	€ 54.290,28	24.000,00 €	78.290,28 €	121.709,72 €

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI



# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

- Si può anche determinare, **dato un volume di utenti previsto**, la **tariffa minima applicabile** per ottenere l'equilibrio economico. Nel caso precedente, considerando questi dati:

<b>calcolo del punto di pareggio ( B.E.P.)</b>	DATI
<b>NUMERO UTENTI PROGRAMMATI (Q)</b>	<b>360</b>
prezzo unitario a settimana per utente <b>Pu ?????</b>	
Costo variabile unitario a settimana /utente <b>Cvu</b>	<b>€ 80,00</b>
COSTI FISSI DEL PERIODO ( 4 MESI APERTURA CENTRO) CF	€ 89.893,63

## CALCOLO DEL PREZZO AL PUNTO DI PAREGGIO

<b><math>R=C \rightarrow Pu*Q=Cvu*Q+CF \rightarrow Pu= Cvu + CF/Q</math></b>	<b>329,70 €</b>	<b>B.E.P.</b>	<b>prezzo al punto di pareggio</b>
--	-----------------	---------------	------------------------------------

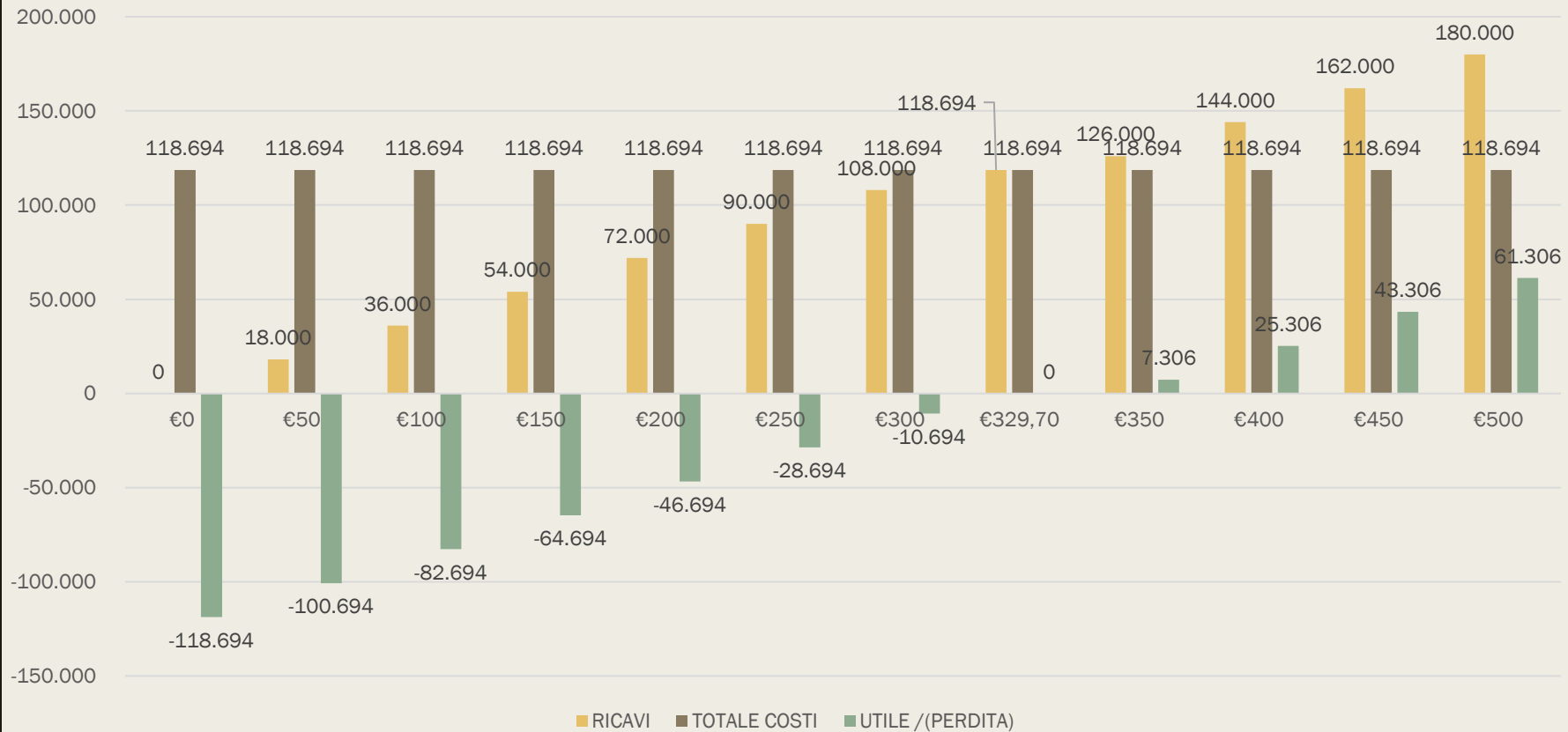
PREZZO PROGRAMMATO	<b>400,00 €</b>
MARGINE DI SICUREZZA (MS) --> U-BEP	70,30
MARGINE DI SICUREZZA %	<b>18%</b>

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

PU	RICAVI	COSTI FISSI	COSTI VAR. TOTALI	TOTALE COSTI	UTILE /(PERDITA)
0 €	<b>0</b>	89.894	28.800	118.694	-118.694
50 €	<b>18.000</b>	89.894	28.800	118.694	-100.694
100 €	<b>36.000</b>	89.894	28.800	118.694	-82.694
150 €	<b>54.000</b>	89.894	28.800	118.694	-64.694
200 €	<b>72.000</b>	89.894	28.800	118.694	-46.694
250 €	<b>90.000</b>	89.894	28.800	118.694	-28.694
300 €	<b>108.000</b>	89.894	28.800	118.694	-10.694
<b>329,70 €</b>	<b>118.694</b>	<b>89.894</b>	<b>28.800</b>	<b>118.694</b>	<b>0</b>
350 €	<b>126.000</b>	89.894	28.800	118.694	7.306
400 €	<b>144.000</b>	89.894	28.800	118.694	25.306
450 €	<b>162.000</b>	89.894	28.800	118.694	43.306
500 €	<b>180.000</b>	89.894	28.800	118.694	61.306

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

B.E.P. - CALCOLO DEL PREZZO AL PUNTO DI PAREGGIO



# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

- Limiti dell'analisi costi volumi risultati:
- **Quantità come unica determinante**

In realtà molto spesso i cambiamenti nei costi sono indotti da variazioni di mercato o da incrementi nella complessità come il numero delle varianti di prodotto /servizio, le piccole dimensioni dei lotti/ appalti/ servizi, il diverso processo di distribuzione ....

## **Linearità dei costi totali e dei ricavi totali**

Si presume che tutti i costi abbiano comportamento lineare, ma esistono anche costi che variano in maniera più che proporzionale o meno che proporzionale rispetto alle quantità (costi progressivi e costi regressivi).

**Elasticità della domanda.** Nelle simulazioni la domanda viene considerata rigida cioè la quantità acquistata non varia al variare del prezzo. Nella realtà, ad un aumento del prezzo, corrisponde quasi sempre un calo delle quantità di beni o servizi venduti che, riducono i ricavi complessivi.

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

- **Monoprodotto.** La formula per la quantità di pareggio è adatta per calcoli su un solo prodotto per volta considerando i suoi costi fissi diretti. E' anche applicabile a più prodotti simili solo se consideri sempre valori medi.
- Per analizzare più prodotti molto diversi tra loro e calcolare il punto di pareggio in aziende multi prodotto non è applicabile in questa forma.

Si può però utilizzare un altro tipo di analisi di break even:

- « **fatturato di pareggio** »

## ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI

- Il punto di equilibrio in termini di fatturato.
- Ove l'impresa operi con una diversificazione di prodotti non è possibile applicare la precedente analisi che è sostanzialmente riconducibile ad aziende mono prodotto o servizio. Si utilizza, pertanto l'analisi basata sul «**fatturato di pareggio**»

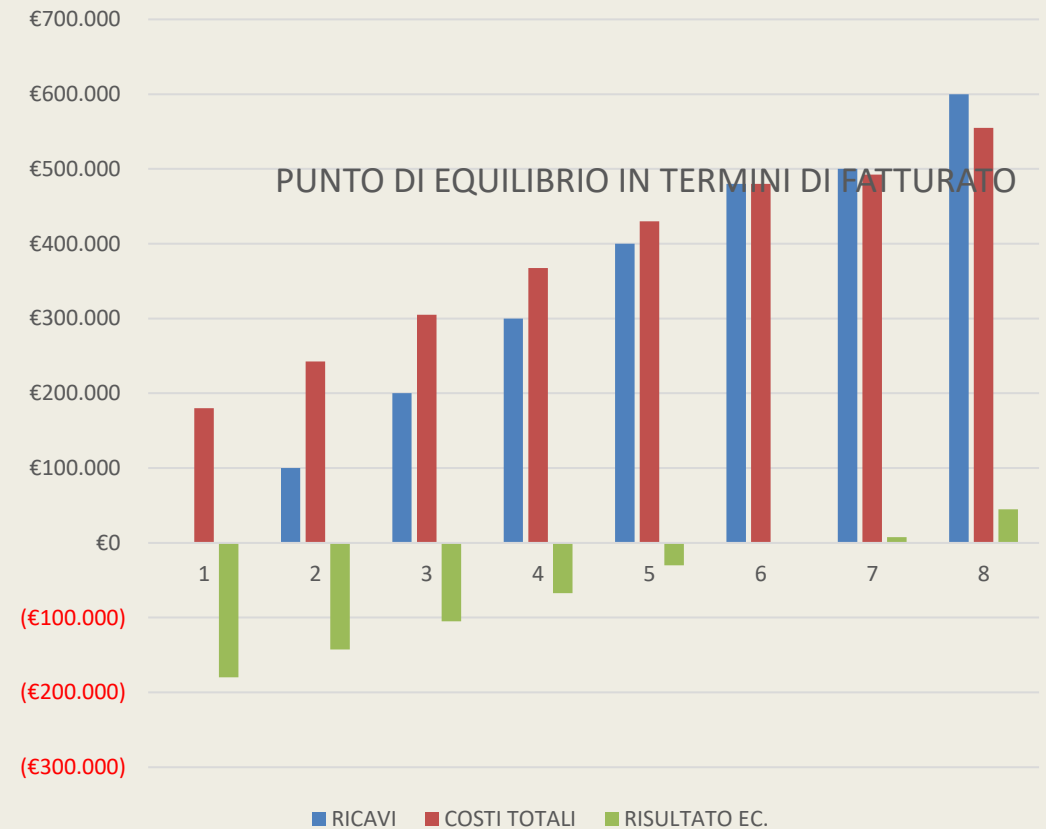
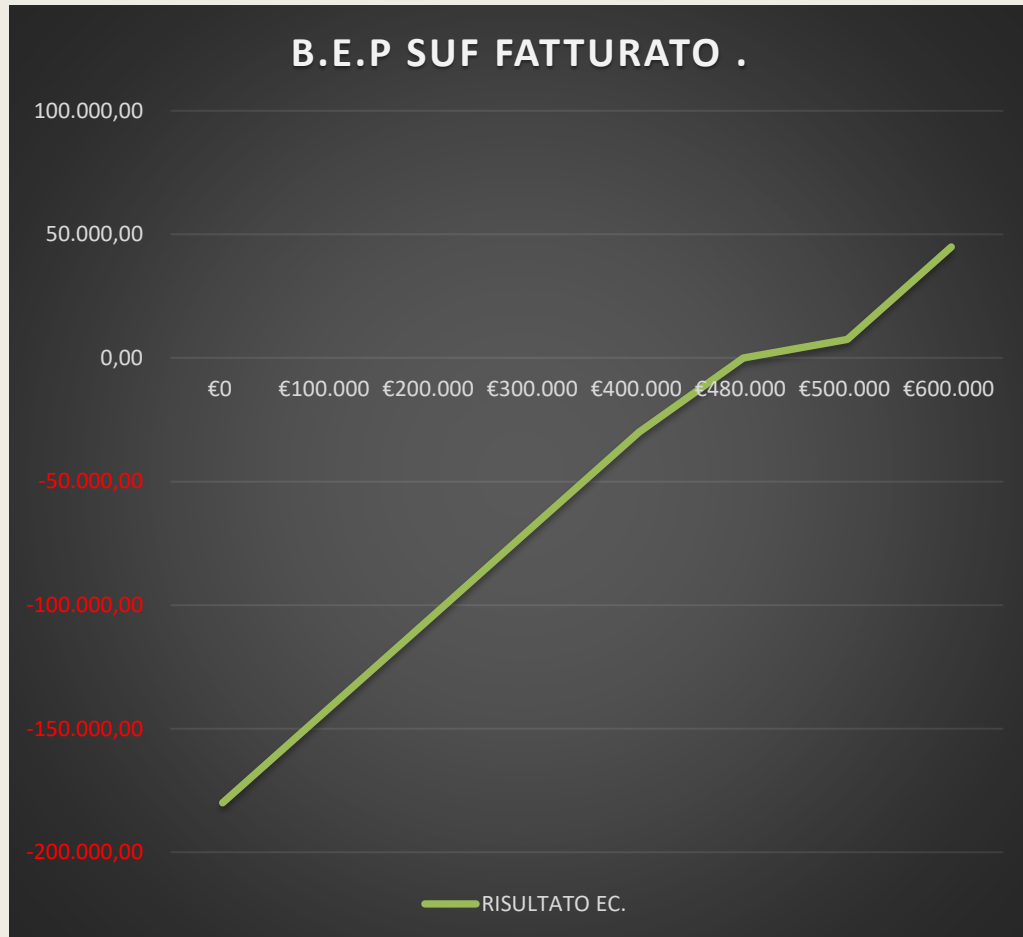
### IL PUNTO DI EQUILIBRIO IN TERMINI DI FATTURATO

CONTO ECONOMICO	IMPORTI
RICAVI DI VENDITA	800.000 €
COSTI VARIABILI	500.000 €
<b>MARGINE DI CONTRIBUZIONE</b>	<b>300.000 €</b>
COSTI FISSI	180.000 €
<b>RISULTATO ECONOMICO</b>	<b>120.000 €</b>

cv --> coefficiente di incidenza dei costi variabili sui ricavi	62,50000%
<b>RT = CF/(1-cv)</b>	<b>480.000 €</b>

RICAVI	COSTI FISSI	COSTI VARIABILI	COSTI TOTALI	RISULTATO EC.
0 €	180.000,00	0,00	180.000,00	-180.000,00
100.000 €	180.000,00	62.500,00	242.500,00	-142.500,00
200.000 €	180.000,00	125.000,00	305.000,00	-105.000,00
300.000 €	180.000,00	187.500,00	367.500,00	-67.500,00
400.000 €	180.000,00	250.000,00	430.000,00	-30.000,00
480.000 €	180.000,00	300.000,00	480.000,00	0,00
500.000 €	180.000,00	312.500,00	492.500,00	7.500,00
600.000 €	180.000,00	375.000,00	555.000,00	45.000,00

# ANALISI DEI COSTI VOLUMI RISULTATI



# IL CONTROLLO DI EFFICACIA SOCIALE

- Nell'ambito del controllo di gestione di un'impresa sociale assume rilevanza la verifica dei risultati non economico finanziari. Assumono rilievo **l'efficacia** delle azioni poste in essere, ossia la capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati in coerenza con la mission aziendale.
- Le variabili da considerare in questo contesto sono:
- Input → risorse necessarie per la realizzazione degli obiettivi programmati / realizzati
- Output → risultati quantificabili derivanti dall'attività svolta
- Outcome → benefici per i destinatari dei programmi e delle attività (esplicitati in fase di programmazione e successivamente verificati in funzione del grado di realizzazione)
- Impatto → riferibile all'effetto esteso sulla comunità, sull'ambiente ... della realizzazione delle attività e dei programmi aziendali.

# IL CONTROLLO DI EFFICACIA SOCIALE

- Ad esempio, per quanto riguarda le risorse umane si potrebbero considerare alcuni indicatori strumentali riferibili alla gestione del personale, informazioni, peraltro, da inserire nell'ambito del bilancio sociale.

TIPOLOGIE DI ANALISI QUANTITATIVA:  
NUMERO LAVORATORI / ORE LAVORATE/

DIPENDENTI COLABORATORI AUTONOMI

SOCI /NON SOCI

INDICATORI DI GENERE E PROVENIENZA ED ETA'

Modalità di gestione:

- Trattamento economico (confronto con CCNL di riferimento);
- Formazione professionale ( ore argomenti..);
- Formazione culturale;
- Altre forme di coinvolgimento

# IL CONTROLLO DI EFFICACIA SOCIALE

- Ad esempio per la valutazione dell'efficacia di un progetto di recupero della dispersione scolastica si propone il seguente esempio che tiene conto del livello di raggiungimento dell'obiettivo e delle risorse impiegate:

<b>PROGETTI DISPERSIONE SCOLATICA</b>	<b>PROGETTO 1</b>	<b>PROGETTO 2</b>
NUMERO UTENTI COINVOLTI NEL PROGETTO DI RECUPERO (A)	50	120
NUMERO EDUCATORI (B)	10	15
ORE LAVORO IMIEGATE (C)	6000	13000
COSTO EDUCATORI (D)	150.000 €	299.000 €
COSTO TOTALE GESTIONE PROGETTO (E)	250.000 €	415.000 €
RECUPERO DISPERSIONE: NUMERO UTENTI (F)	30	62
<b>ANALISI - con riferimento a tutti gli utenti</b>	<b>PROGETTO 1</b>	<b>PROGETTO 2</b>
<b>Percentuale di successo educativo (F/A)</b>	<b>60,0%</b>	<b>51,7%</b>
Rapporto educatori / utenti (B/A)	20%	13%
Ore di lavoro per utenete (C/A)	120	108,3
Costo educatore per utente (D/A)	3.000 €	2.492 €
costo totale progetto per utente (E/A)	5.000 €	3.458 €
<b>ANALSI - con riferimento agli utenti recuperati</b>	<b>PROGETTO 1</b>	<b>PROGETTO 2</b>
RECUPERO DISPERSIONE: NUMERO UTENTI RECUPERATI (F)	30	62
Rapporto educatori / uternti recuperati	33,3%	24,2%
Ore di lavoro per utente recuperato (C/F)	200	209,7
Costo educatore per utente recuerato (D/F)	5.000 €	4.823 €
costo totale progetto per utente recuperato(E/F)	8.333 €	6.694 €

# IL CONTROLLO DI EFFICACIA SOCIALE

Per quanto riguarda la valutazione dell'efficacia sociale, ad esempio, di un progetto di inserimento lavorativo di persone svantaggiate, oltre a quelli sociali, possono essere valutati diversi impatti anche di natura economica per la collettività che possono essere riferiti a:

- **Riduzione azzeramento della spesa assistenziale**
- **Riduzione / azzeramento di ammortizzatori sociali**
- **Riduzione / azzeramento di servizi sociali complementari ( buoni pasto, sostegni famigliari ecc....)**
- **Apporto alla fiscalità**
- **Apporto al sistema previdenziale**

# IL CONTROLLO DI LEGITTIMITA' ISTITUZIONALE

Il controllo di legittimità istituzionale è riferibile alla verifica che l'impresa sociale abbia rispettato le norme di legge e quelle statutarie.

A seconda della tipologia di impresa sociale va monitorata la conformità tra l'attività svolta ed i parametri che sono imposti da diverse norme.

A tal proposito si pensi alla necessità di controllare costantemente:

- il rapporto tra lavoratori svantaggiati e non, nell'ambito delle cooperative sociali di tipo B;
- La percentuale di scambio mutualistico;
- Il rispetto delle norme in materia di sicurezza nei luoghi di lavoro;
- Il rispetto del divieto di distribuzione anche indiretta degli utili nelle imprese sociali