

CAPITOLO VIII

IL REPORTING DIREZIONALE

8.1. IL REPORTING DIREZIONALE: GENERALITÀ.

Con il budget sono stati praticamente definiti operativamente gli obiettivi e sono state programmate le azioni necessarie per il loro raggiungimento.

L'efficacia del budget verrebbe meno se ad esso non seguisse una fase di verifica sistematica e tempestiva dei traguardi effettivamente conseguiti.

Il processo di controllo trova pertanto un completamento con il meccanismo di feed-back, il quale rappresenta la chiusura naturale dell'intero ciclo.

Questa fase ultima del controllo si concretizza operativamente nel « Reporting Direzionale », sistema di procedure amministrative costituito principalmente da un insieme strutturato di rendiconti di vario genere, i quali consentono di mettere a confronto il programmato con il consuntivato.

In questo modo è possibile verificare tempestivamente se il comportamento e le azioni dell'impresa sono conformi a quanto programmato, individuando le eventuali cause dei cambiamenti di rotta.

Il Reporting Direzionale promuove inoltre l'adozione dei provvedimenti correttivi per riposizionare l'azienda sul percorso prestabilito. È inoltre un valido strumento per la valutazione delle prestazioni dei manager ai quali sono stati assegnati determinati traguardi.

A seconda dello scopo che si intende raggiungere con il Reporting Direzionale sarà necessario che l'impresa strutturi diversamente il sistema di rapporti di gestione, rendendolo maggiormente finalizzato al tipo di controllo che si desidera esercitare.

Affinché il Reporting Direzionale possa considerarsi realmente efficace e, di modo che i vari livelli della direzione siano informati

chiaramente sui risultati di gestione e sull'avanzamento del budget, occorre che l'intero sistema sia almeno:

a) adeguato alla specifica struttura organizzativa, e quindi tutte le unità aziendali devono essere « toccate » dai flussi informativi;

b) dotato di rapporti o rendiconti semplici, essenziali nella loro struttura, e comprensibili da chiunque; per questo motivo è consigliabile ridurre al minimo l'uso della terminologia contabile-finanziaria, e le Tabelle o rendiconti non devono essere eccessivamente « prolisse » bensì devono contenere informazioni di sintesi.

Tanta carta non serve a nulla se poi non può essere letta e analizzata;

c) corrispondente ai vari budget;

d) basato su valori tempestivi più che precisi, e possibilmente standardizzati per favorire un controllo il più omogeneo possibile;

e) supportato da riunioni periodiche.

Il Reporting è in genere formalizzato in due diversi approcci;

1) Reporting basato sull'Analisi degli scostamenti;

2) Reporting basato sull'identificazione delle variabili chiave.

Il presente studio tratta in maniera più ampia il primo approccio.

8.2. IL REPORTING BASATO SULL'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI: GENERALITÀ.

Questo primo approccio rappresenta il modo tradizionale di concepire il Reporting Direzionale; esso pone un'enfasi particolare sull'analisi delle cause che hanno determinato la divergenza tra il risultato economico effettivo rispetto a quello programmato, attribuendo inoltre le variazioni a precise aree di responsabilità.

A tale metodo si attribuisce la manifestazione più saliente del controllo budgettario, anche se in alcune circostanze il controllo si riduce ad una mera funzione di verifica numerica a posteriori sulla corretta esecuzione delle attività gestionali, in quanto i numeri, cioè le variazioni o scostamenti, non sono impiegati per individuare le cause ed apportare le dovute correzioni.

Il metodo si basa sul presupposto che i preventivi di budget possono essere elaborati in base a degli standards che, come si è già detto, hanno il pregio di rappresentare preventivamente i risultati attesi con le risorse disponibili, alle condizioni normali di esercizio.

In questo modo il controllo effettuato tramite l'analisi degli scostamenti è un controllo per eccezione, nel senso che si riferisce all'efficienza o inefficienza della gestione così come quantificate dallo scostamento tra valori preventivi ed effettivi o consuntivi.

È necessario chiarire, però, che il controllo effettuato con tale modalità non deve comunque assolutamente trascurare le variazioni positive, per evitare una implicita accettazione delle stesse che può comportare futuri danni.

L'intero ciclo di questo tipo di controllo è scomponibile operativamente nelle seguenti fasi:

1) Confronto tra dati di budget e dati consuntivi per determinare un primo livello di scostamento detto « globale » il cui significato è tipicamente di natura contabile;

2) scomposizione degli scostamenti globali in « scostamenti elementari », necessari per favorire un controllo analitico della gestione;

3) identificazione delle cause degli scostamenti elementari ed individuazione delle relative responsabilità;

4) definizione dei provvedimenti correttivi, se sono state riscontrate anomalie nella gestione in seguito ai controlli precedenti.

Affinché l'Analisi degli Scostamenti sia uno strumento di controllo efficace deve avere almeno le seguenti caratteristiche:

a) poiché ha la peculiarità di essere uno strumento di correzione tempestiva deve consentire una verifica dei risultati raggiunti ad intervalli brevi, almeno mensili, affinché sia ancora possibile intervenire per eliminare le disfunzioni gestionali;

b) deve mettere in luce anche fatti nuovi, soprattutto in condizioni perturbate, perché così può favorire l'aggiornamento del budget attraverso la formulazione di obiettivi più realistici;

c) deve avvenire per centri di responsabilità responsabilizzando i manager dei vari livelli economicamente e finanziariamente;

d) non deve limitarsi al riscontro delle responsabilità, bensì deve essere strumento di coinvolgimento dei manager per l'effettuazione delle azioni correttive;

e) per valutare in modo efficace ed a fondo le prestazioni dei capicentro, il riscontro sugli scostamenti e sulle responsabilità deve essere spinto a livelli molto analitici;

f) il confronto tra budget e consuntivo deve essere effettuato a livello economico e finanziario;

g) i dati controllati devono essere omogenei;

h) l'analisi degli scostamenti non è sufficiente se effettuata solo a livello globale, deve riguardare invece gli scostamenti elementari, perché ad esempio un determinato costo può avere subito delle variazioni rispetto al budget per svariate sue componenti (su questo aspetto si ritornerà in chiusura del presente paragrafo).

Quanto esposto per punti chiarisce di questo tipo di controllo quanto segue.

Nel contesto di condizioni ambientali perturbate nelle quali si riscontrano una elevata variabilità ed una bassa prevedibilità dei fattori esterni all'impresa, è la capacità di reazione dei managers che diviene la condizione essenziale per la sopravvivenza dell'impresa e per la sua innovazione.

In simili situazioni non è più possibile rinunciare ad un controllo continuativo e meticoloso della gestione, finalizzato alla ricerca del massimo potenziale di efficienza gestionale preventivabile; il controllo deve essere pertanto fondato su interventi correttivi caratterizzati da elevata tempestività, in modo da confrontare budget e consuntivo, e soprattutto supportato da strumenti che consentano il riscontro dell'efficacia delle azioni correttive adottate.

L'analisi degli scostamenti, se basata su di un'accurata analisi delle cause, può assumere pertanto il ruolo di strumento di indagine tempestiva, finalizzata ad attuare tutti quei meccanismi reattivi in grado di far cogliere le nuove opportunità offerte per esempio dalle modifiche che si possono apportare al processo produttivo, o le nuove iniziative derivanti da evoluzioni del mercato o della domanda.

L'analisi degli scostamenti, quale Tecnica Contabile finalizzata al controllo, può costituire cioè un momento di riflessione adeguato, se lo sforzo è rivolto a desumere informazioni dall'analisi dell'origine o delle cause degli scostamenti stessi, suddividendole tra cause esogene o esterne, e cause endogene o interne nelle quali il grado di manovrabilità del management potrà essere rispettivamente basso e alto.

In questo modo si chiarisce anche il concetto di controllo interno come processo di autoregolazione soprattutto riferito alle cause endogene di variazione delle previsioni.

I limiti di questo tipo di approccio finalizzato al controllo possono essere:

1) sia gli scostamenti globali che elementari utilizzano una rappresentazione esclusivamente monetaria che, se può essere utile per valorizzare l'entità delle cause di variazione del profitto, non sempre è lo strumento più efficace per individuare le modalità di intervento;

2) è un approccio poco selettivo e scarsamente orientato alle variabili critiche;

3) è un approccio utilizzato prevalentemente dal punto di vista quantitativo spesso senza attribuirgli gli opportuni risvolti « di fattore » delle azioni correttive;

4) è un metodo che comunque fa riferimento agli standards e la cui validità cresce quindi in condizioni di stabilità sia dei mercati di approvvigionamento che dei mercati di sbocco.

Si è parlato di scostamenti globali scomposti in scostamenti elementari.

Questa maggiore analiticità, importantissima per il rilievo delle cause, è possibile per la scomposizione di un costo in diversi fattori.

Si pensi per esempio allo scostamento di costo dei materiali diretti rispetto al budget, esso può avvenire per causa di:

- variazioni del prezzo di acquisto;
- variazioni di efficienza nell'impiego dei materiali;
- variazioni nei volumi di produzione diversi dal programmato;
- variazioni nei mix di materiali rispetto al previsto.

In questo senso gli scostamenti che si possono verificare possono essere positivi (P , +) significativi di minori costi o maggiori ricavi del consuntivo rispetto al budget, oppure negativi (N , -) espressione di maggiori costi o minori ricavi del consuntivo rispetto al budget.

Quindi l'informazione sulle cause avviene sia tramite il tipo di scostamento (prezzo, efficienza, quantità o volume, mix) che per mezzo del segno (P o +, N o -). L'individuazione di queste cause è di rilevante importanza per responsabilizzare in modo adeguato gli organi che possono aver causato la variazione, ad esempio: reparto, produzione, ufficio acquisti, ecc.

Più avanti sono esaminati gli scostamenti suddivisi in scostamenti dei costi variabili, fissi e dei ricavi. Solo successivamente a livello di sintesi le considerazioni sugli scostamenti sono effettuate per area.

Nella Tavola I si riporta, a titolo esemplificativo un modulo per la rilevazione dello scostamento globale di un centro di costo utilizzabile in imprese manifatturiere, lo stesso è compilato nella Tavola II successiva.

Nella Tavola III è invece raffigurato il quadro sinottico di riepilogo dell'analisi degli scostamenti elementari.

TAVOLA I
 RENDICONTO MENSILE CONTROLLO SCOSTAMENTI

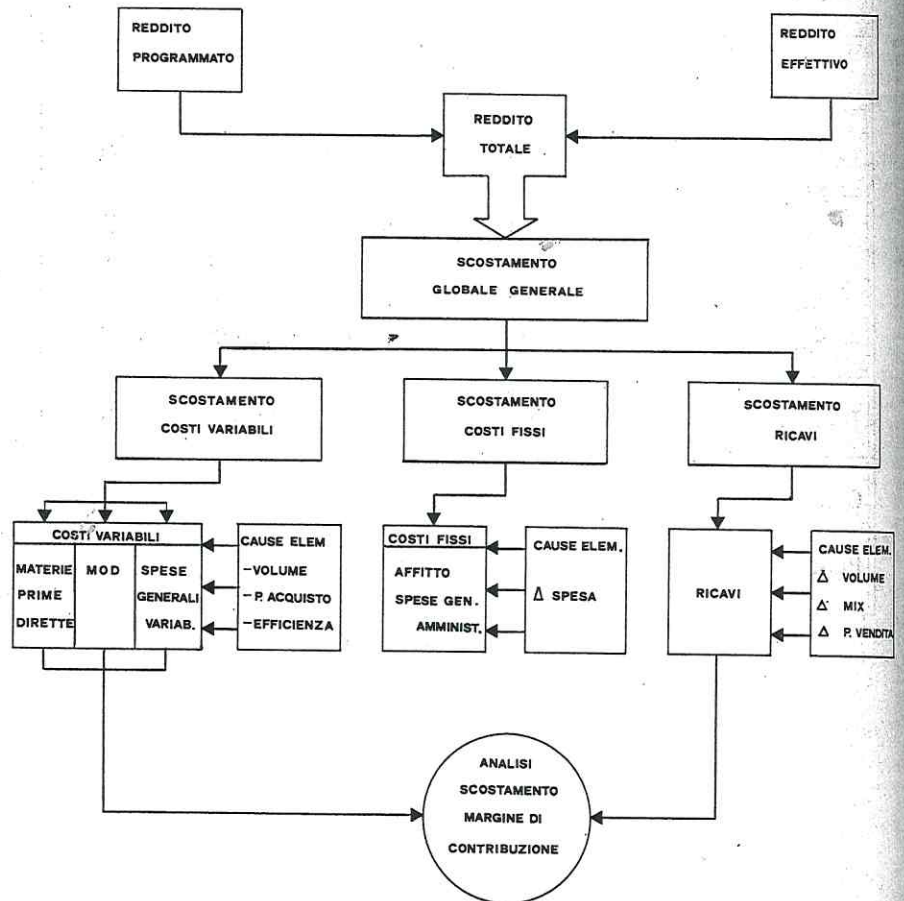
Controllo scostamenti				
Rendiconto mese:		Anno		
Centro di costo				
Responsabile				
Voci di costo	Budget (1)	Consuntivo (2)	Scostamento (1-2)	Segno
— Materie dirette				
— Mano d'opera diretta				
— Forza motrice				
— Ammortamenti Ind.				
— Spese varie				
Totale scostamento L. .				
Osservazioni:				
Presenza visione il:		Firma:		

TAVOLA II
RENDICONTO MENSILE CONTROLLO SCOSTAMENTI

Controllo scostamenti				
Rendiconto mese:		Anno		
Centro di costo: panettoni Bassè .				
Responsabile				
Voci di costo	Budget (1)	Consuntivo (2)	Scostamento (1-2)	Segno
— Materie dirette	900.000	1.000.000	100.000	N
— Mano d'opera diretta	300.000	270.000	30.000	P
— Forza motrice	40.000	50.000	10.000	N
— Ammortamenti Ind.	100.000	100.000	—	—
— Spese varie	20.000	30.000	10.000	N
Totale scostamento L. .	1.360.000	1.450.000	90.000	N
Osservazioni:				
Presenza visione il:		Firma:		

Scostamento negativo è dovuto a $\Delta -$ del prezzo del costo della frutta condita per un decremento del prezzo, e $\Delta +$ dell'efficienza, del MOD per diminuzione assenteismo e a maggiori consumi di energia elettrica per incrementare potenza macchinari (1).

TAVOLA III
QUADRO SINOTTICO DI RIEPILOGO DELL'ANALISI
DEGLI SCOSTAMENTI ELEMENTARI



(1) Come si riscontra dalle osservazioni sono state inserite operazioni derivanti già dall'esame degli scostamenti elementari.

8.3. ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI ELEMENTARI: I COSTI VARIABILI.

Nelle imprese industriali i costi variabili più significativi sono le materie prime e la mano d'opera diretta.

Prima di passare all'esame specifico delle due voci di costo citate si riprende in considerazione la formula per calcolare i costi variabili da inserire a budget perché nella stessa sono presenti gli elementi base dell'analisi degli scostamenti:

C	=	V	×	S	×	P
Costo totale di Budget		Volume programmato di produzione		Standard Unitario fisico della risorsa		Prezzo Unitario Standard della risorsa
		↓ ↓		↓ ↓		↓ ↓
		Volumi Output		Efficienza Input		Prezzo Input

Dalla formula emerge con chiarezza che la variazione del costo totale di un fattore dipende da tre componenti: volume dell'Output, efficienza di impiego delle risorse (o di Input), prezzo unitario delle risorse (o di Input).

Il confronto di un valore consuntivo con un valore programmato a budget può in questo modo rilevare oltre alle variazioni globali, anche gli scostamenti elementari, segnalando così a quali cause attribuire la variazione avvenuta.

L'analisi degli scostamenti è allora un'analisi dei costi per eccezione, cioè di controllo attuato mediante l'analisi delle deviazioni a consuntivo dei costi effettivi rispetto agli standard inseriti a budget.

Dal confronto Costi a budget con Costi a Consuntivo si determina uno scostamento scomponibile in:

— *Scostamento di volume (volume).*

Identifica i costi sostenuti in più a consuntivo rispetto al budget e causati dal fatto di avere prodotto più del programmato. Come sequenza di calcolo è lo scostamento da porre in evidenza per primo perché può impedire di individuare con chiarezza gli altri due scostamenti di efficienza e di prezzo.

L'analisi di questo tipo di scostamento ha un ruolo fondamentale per il controllo della variazione del costo perché, rispetto ai citati scostamenti di efficienza e di prezzo, assai più controlla-

bili dall'interno, lo scostamento di volume spesso può dipendere da cause non controllabili dai responsabili.

Si pensi per esempio ad un aumento del costo, dovuto a maggiori quantità di prodotti realizzati perché richiesti dal mercato, tale variazione del costo non è dovuta a fattori facilmente controllabili, dall'interno, soprattutto nelle piccole e medie imprese.

Scostamento di efficienza (efficienza).

Individua costi sostenuti in più a consuntivo rispetto al budget causati da un maggiore impiego di risorse rispetto agli standard.

Nelle aree tecnico-produttive questo scostamento riveste un ruolo di particolare importanza perché è l'unità di misura dei rendimenti fisici dipendenti da svariati fattori quali: cicli di produzione, capacità del personale, qualità dei fattori di produzione dei prodotti, e così via.

Variazioni di prezzo (prezzo).

Identifica costi sostenuti in più a consuntivo rispetto al budget, causati dalla variazione del prezzo unitario della risorsa rispetto al prezzo prefissato a budget.

La variazione di prezzo deve essere osservata accertando le cause che l'hanno generata, per comprendere bene se le oscillazioni del prezzo sono da attribuire a fluttuazioni di mercato oppure ad anomalie interne all'azienda, quali disfunzioni del servizio approvvigionamenti, errori nella programmazione del fabbisogno delle materie prime, ecc.

Tutti gli scostamenti elementari devono essere opportunamente valorizzati tuttavia, poiché la valorizzazione è legata alla tipologia di costo, le diverse modalità, per maggior chiarezza, saranno esaminate trattando singolarmente gli scostamenti delle materie dirette e della mano d'opera diretta.

8.3.1. Gli scostamenti dei Costi delle Materie Dirette.

Il costo preventivo delle materie prime è stato inserito a budget nel modo seguente:

COSTO PROGRAMMATO A BUDGET	=	Volume Produzione Programmato	×	Consumo Standard unitario di materie	×	Prezzo standard (2) unitario di materie
----------------------------------	---	-------------------------------------	---	---	---	--

Il costo consuntivo, normalmente rilevato per mezzo della Contabilità Analitica, è invece il seguente:

COSTO CONSUNTIVO	=	Volume Produzione effettiva	×	Consumo effettivo unitario di materie	×	Prezzo unitario effettivo di materie
---------------------	---	-----------------------------------	---	--	---	---

Lo scostamento globale del costo, tra ammontare programmato a budget e somma riscontrata a consuntivo, è individuato da:

SCOSTAMENTO (±Δ) GLOBALE	=	COSTO PROGRAMMATO A BUDGET	—	COSTO CONSUNTIVO
-----------------------------	---	----------------------------------	---	---------------------

Per una maggiore comprensione delle formule esposte, si ricorre ad una esemplificazione e, sostituendo dati numerici alle formule, si ottiene quanto segue:

— *La Assodolce S.p.a. fabbrica Panettoni.*

Le previsioni effettuate in sede di programmazione sono le seguenti:

- produzione prevista nel mese di novembre di panettoni 100.000 pezzi;
- consumo unitario standard (quantità di ingredienti per ottenere un biscotto) kg 0,8;
- prezzo standard unitario materie L. 1.000

COSTO PROGRAMMATO = 100.000 × 0,8 kg × 1.000 L./kg = 80.000.000

(2) Standard sarà d'ora in poi simboleggiato da: STD.

A consuntivo, il 2 dicembre, si riscontrano le seguenti informazioni:

— panettoni prodotti effettivi	pezzi n.	105.000
— consumo unitario effettivo	kg	0,85
— prezzo unitario effettivo	L.	950

COSTO

$$\text{CONSUNTIVO} = 105.000 \text{ PEZZI} \times 0,85 \text{ kg} \times \text{L.}/\text{kg} 950 = \text{L. } 84.787.500$$

Lo scostamento globale del costo delle Materie dirette della Assodolce S.p.a. tra quanto programmato a budget e quanto rilevato a consuntivo è:

SCOSTAMENTO	= L. 80.000.000	— L. 84.787.500	= L. 4.787.500 (N)
GALE	COSTO	COSTO	
MATERIE	PROGRAMMATO	CONSUNTIVO	
	A BUDGET		

Ritornando dall'esempio pratico a quanto spiegato sugli scostamenti in genere, questo scostamento globale negativo può essere stato causato da almeno tre fattori:

- variazioni nei volumi di produzione;
- variazioni nell'efficienza dell'impiego delle risorse;
- variazioni del prezzo di acquisto degli ingredienti o materie.

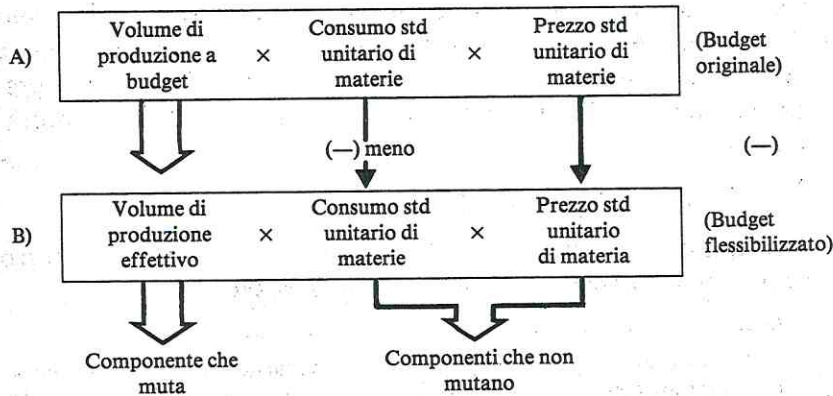
Pertanto lo scostamento globale di L. 4.787.500 può essere scomposto negli scostamenti elementari di:

- volume;
- efficienza;
- prezzo.

La scomposizione dello scostamento globale (così come nell'ordine esposto al paragrafo 8.3) è nella prassi aziendale effettuata in modo che la sommatoria dei singoli scostamenti elementari sia pari allo scostamento globale.

Tali scomposizioni valorizzate sono le seguenti:

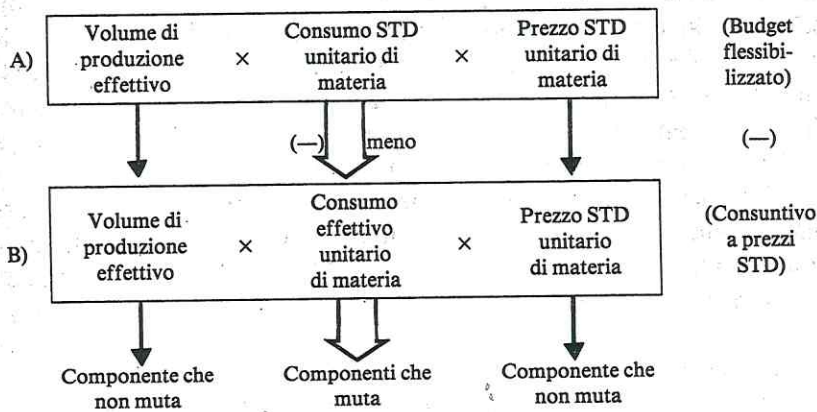
Scostamento di volume (Volume).



$A - B = \Delta \text{ volume.}$

Lo scostamento di volume non può essere definito a priori positivo o negativo solo soffermandosi sul segno algebrico. Infatti un incremento dei costi consuntivi, rispetto ai costi a budget, può essere inteso negativo come segno (maggiori costi) ma può essere riferito ad una effettiva maggiore domanda di prodotto soddisfatta dell'impresa, grazie alle sue capacità tecnico-produttive non ancora saturate, e non necessariamente a errate valutazioni o ad inefficienze (troppi prodotti utilizzati dai reparti produttivi rispetto ai richiesti dalla Direzione).

Scostamento di efficienza (Δ efficienza).

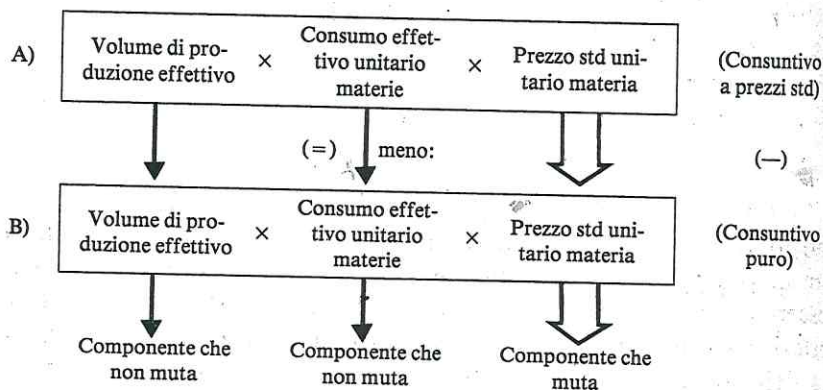


$A - B = \Delta \text{ efficienza; se } A > B = \Delta \text{ positivo; se } A < B = \Delta \text{ negativo.}$

Lo scostamento di efficienza confronta il consumo unitario fisico standard con quello effettivo per verificare se il rendimento unitario fisico è stato conforme a quanto programmato, oppure se si sono rilevati, per esempio, sfridi e scarti maggiori dei preventivati (indici di inefficienza produttiva) al punto da comportare un maggiore consumo di materie.

Scostamento di prezzo (Δ prezzo).

In questo caso il termine di confronto che muta è il prezzo unitario per valorizzare i consumi totali effettivi.



$A - B = \Delta$ prezzo; se $A > B = \Delta$ positivo; se $A < B = \Delta$ negativo.

Si segnala inoltre che qualora i prodotti siano realizzabili con una pluralità di materie, variamente combinabili tra loro, è opportuno calcolare anche lo scostamento di mix, per la cui analisi si rinvia al paragrafo 8.5.2 per motivi di similarità dei calcoli. In questo modo sarà possibile verificare, attraverso lo scostamento di mix, il cambiamento della combinazione delle materie impiegate rispetto a quella preventivata a budget.

La somma dei singoli scostamenti elementari, secondo il loro segno economico, positivo o negativo, determina lo scostamento globale. Quanto ora esposto trova applicazione nel caso Assodolce S.p.a. nel modo seguente:

— Δ VOLUME

A) (pezzi 100.000 × kg 0,80 × L./kg 1.000 = 80.000.000)
(meno)

- B) (pezzi 105.000 × kg 0,8 × L./kg 1.000 = 84.000.000)
= L. 4.000.000 Scostamento di Volume (N)

OSSERVAZIONI

Avendo prodotto 5.000 panettoni in più rispetto a quanto previsto a budget sono stati causati L. 4.000.000 di costi in più per i materiali diretti, a parità di ogni altra condizione.

— Δ EFFICIENZA

- A) (pezzi 105.000 × kg 0,80 × L./kg 1.000 = 84.000.000)
— B) (pezzi 105.000 × kg 0,85 × L./kg 1.000 = 89.250.000)
= L. 5.250.000 scostamento efficienza (N)

OSSERVAZIONI

Avendo consumato 0,05 kg di materia in più a panettone per scarti non previsti rispetto al budget sono stati sostenuti maggiori costi per L. 5.250.000, fermi restando prezzi e volumi di produzione.

— Δ PREZZO

- A) (pezzi 105.000 × kg 0,85 × L. 1.000 = 89.250.000)
— B) (pezzi 105.000 × kg 0,85 × L. 950 = 84.787.500)
= L. 4.462.500 Scostamento di Prezzo (P)

OSSERVAZIONI

Sono stati spuntati, per abilità dell'ufficio Acquisti, prezzi di acquisto migliori, minori rispetto a quanto previsto di 50 lire al kg di materie, per cui sono state risparmiate L. 4.462.500 di costo rispetto al programmato.

VERIFICA:

Δ GLOBALE	= L. 4.787.500 (N)	←
Δ VOLUME	= L. 4.000.000 (N)	
Δ EFFICIENZA	= L. 5.250.000 (N)	
Δ PREZZO	= L. 4.462.500 (P)	
	<u>L. 4.787.500 (N)</u>	← c.v.d.

8.3.2. *Gli scostamenti dei Costi della Mano d'opera Diretta.*

La logica seguita per l'analisi degli scostamenti delle materie dirette è utilizzata anche per l'analisi degli scostamenti elementari del costo della mano d'opera diretta.

Lo scostamento globale deriva dalla differenza tra costo inserito a budget e costo consuntivo, nel modo che segue:

Costo programmato a budget	=	Volume produzione programmato	×	Tempo std unitario di MOD	×	Costo std orario di MOD
----------------------------	---	-------------------------------	---	---------------------------	---	-------------------------

(=) meno:

Costo consuntivo	=	Volume di produzione effettivo	×	Tempo effettivo unitario di MOD	×	Costo effettivo orario di MOD
------------------	---	--------------------------------	---	---------------------------------	---	-------------------------------

da cui:

$$\text{scostamento globale } (\pm \Delta) = \text{costo programmato a budget} - \text{costo consuntivo}$$

Sostituendo nelle formule i dati numerici, si suppone la seguente situazione per la Assodolce S.p.a.

A) SITUAZIONE A BUDGET:

— produzione prevista nel mese di novembre di panettoni	n. pezzi	100.000
— ore Std. necessarie per produrre un panettone	ore	0,9
— costo Std. unitario per un'ora di MOD	L.	15.000

B) SITUAZIONE A CONSUNTIVO

— produzione realizzata effettiva di panettoni	n. pezzi	105.000
— ore effettive unitarie impiegate di MOD	ore	0,8
— costo effettivo orario di MOD	L.	14.000

Sostituendo questi valori nelle formule precedenti lo scostamento globale di MOD è il seguente:

A) Costo a budget	=	pezzi 100.000 × ore 0,9 × L. 15.000 = L. 1.350.000.000
B) — Costo consuntivo	=	pezzi 105.000 × ore 0,8 × L. 14.000 = L. 1.176.000.000

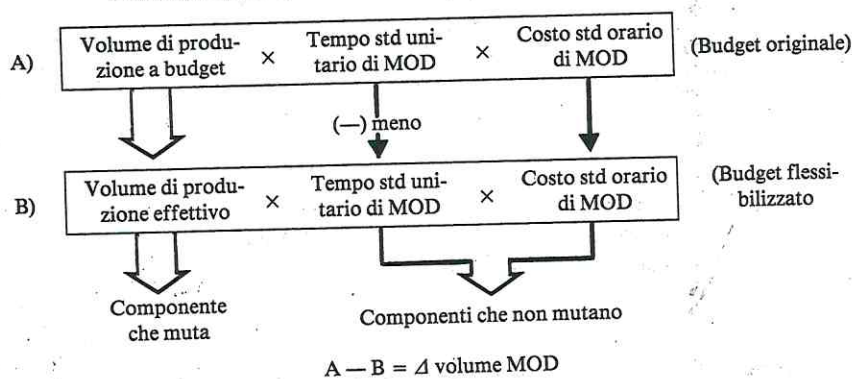
$$= \Delta \text{ globale} = 174.000.000 \text{ positivo}$$

Anche nel caso della Mano d'opera è necessario effettuare la scomposizione dello scostamento globale in:

- scostamento di volume;
- scostamento di efficienza;
- scostamento di prezzo.

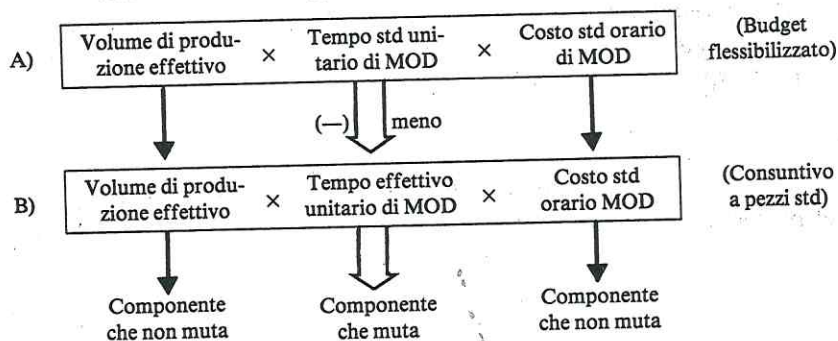
Le formule per la valorizzazione sono le seguenti:

— *Scostamento di volume di MOD (Δ volume MOD).*



Come per le materie dirette anche lo scostamento di volume di MOD non può essere definito a priori positivo o negativo, infatti la maggiore produzione può derivare da una domanda superiore al previsto. Occorre pertanto analizzare con attenzione il segno economico dello scostamento per comprendere chiaramente le cause effettive.

— *Scostamento di efficienza di MOD (Δ efficienza).*



— Δ EFFICIENZA DI MOD

- A (105.000 pezzi \times ore 0,9 \times L./ora 15.000 = 1.417.500.000)
 — B (105.000 pezzi \times ore 0,8 \times L./ora 15.000 = 1.260.000.000)
 = L. 157.500.000 scostamento di efficienza (P)

OSSERVAZIONI

Sono state impiegate meno ore del previsto per realizzare una unità di prodotto (un panettone) consentendo un risparmio di costi in termini di efficienza; si riscontra infatti uno scostamento positivo.

— Δ DI PREZZO DI MOD

- A (Pezzi 105.000 \times ore 0,8 \times L./ora 15.000 = 1.260.000.000)
 — B (Pezzi 105.000 \times ore 0,8 \times L./ora 14.000 = 1.176.000.000)
 = L. 84.000.000 scostamento di prezzo di MOD (P)

OSSERVAZIONI

Il costo orario effettivo è stato inferiore a quello inserito nel budget, ne consegue una variazione positiva rispetto al preventivo.

VERIFICA:

Δ GLOBALE	= L. 174.000.000 (P)	} c.v.d.
Δ VOLUME	= L. 67.500.000 (N)	
Δ EFFICIENZA	= L. 157.500.000 (P)	
Δ PREZZO	= L. 84.000.000 (P)	
	<u>L. 174.000.000 (P)</u>	

8.3.3. *Gli scostamenti degli altri costi generali variabili.*

Le medesime considerazioni fatte per i costi delle materie dirette e di MOD sono valide per la componente variabile degli altri costi generali di fabbricazione, tra i quali si annoverano costi per materiali ausiliari, forza motrice, manodopera indiretta nella componente variabile. Tuttavia se la componente variabile non è separata né a consuntivo né a preventivo dalla componente fissa, non è possibile applicare le tecniche espóste.

Tantomeno ciò è possibile per quei costi espressi in unità di misura di Input come per esempio, costi di mano d'opera indiretta valutati un tanto per ora di mano d'opera diretta.

8.4. ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI: I COSTI FISSI.

L'analisi degli scostamenti dei costi fissi risulta, dal punto di vista operativo, assai più semplice dell'analisi degli scostamenti dei costi variabili.

Infatti per questi costi, mancando lo standard unitario fisico di impiego delle risorse (S), non è più possibile applicare la formula utilizzata per i costi variabili $C = V \times S \times P$ (4).

I costi fissi corrispondono da un altro punto di vista ai costi discrezionali e vincolati, per i quali non è possibile misurare l'impiego per unità di prodotto tramite un'unità di misura di utilizzo (5).

In alcune circostanze è possibile calcolare un « ibrido » di costo che è in grado di contenere la quantità di risorse ad un prezzo unitario, per esempio gli stipendi come prodotto del numero di dirigenti per la loro retribuzione procapite.

Si è detto « ibrido » perché in realtà la quantità di risorse non è correlata al volume di produzione.

Nella maggioranza dei casi, però, non è possibile neanche seguire questo approccio perché il costo è inserito a budget discrezionalmente per una certa cifra, vedasi per esempio gli ammortamenti, le spese generali e amministrative fisse, o addirittura le spese promozionali.

Per tutti questi motivi e poiché comunque maggiori elaborazioni non sarebbero in grado di sviscerare cause e responsabilità, l'analisi degli scostamenti dei costi fissi si riduce ad una differenza tra costo a budget e costo consuntivo del tipo:

SCOSTAMENTO GLOBALE COSTI FISSI	=	COSTO A BUDGET	—	COSTO CONSUNTIVO
------------------------------------	---	----------------	---	------------------

Pertanto se i costi fissi della Assodolce S.p.a. sono esaminati relativamente al loro scostamento, non resterà che prendere atto

(4) Vedasi paragrafo 8.3.

(5) Non esiste cioè nessuna relazione oggettiva tra « risorsa necessaria » da impiegare e volume produttivo.

delle variazioni intervenute senza fare ulteriori scomposizioni. Si dovrà mantenere però un atteggiamento attivo, per intervenire almeno sulle voci di costo realmente riducibili, anche se slegate dalle variazioni della produzione.

Le variazioni sono nella Tabella che segue:

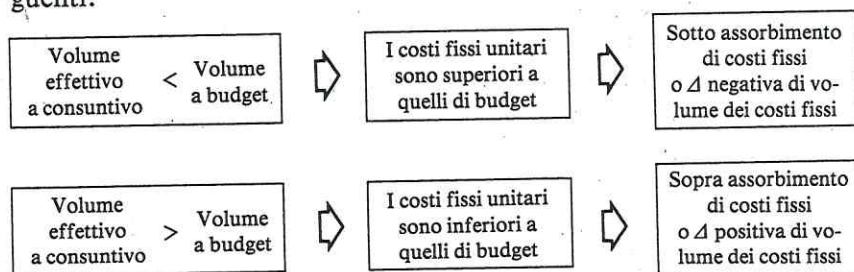
Costi generali		Assodolce S.p.a.			Anno: 1989
Mese: luglio		Budget	Consuntivo	Scostamento	Segno
Voci di costo					
Stipendi tecnici	150.000.000	180.000.000	30.000.000	N	
Ammortamenti	70.000.000	70.000.000	—	—	
Illuminazione	20.000.000	18.000.000	2.000.000	P	
Riscaldamento	10.000.000	15.000.000	5.000.000	N	
Assicurazioni	5.000.000	5.500.000	500.000	N	
Totale	255.000.000	288.500.000	33.500.000	N	

Ai fini del controllo della gestione si effettua però in alcuni casi un'analisi più approfondita che individua una particolare tipologia di scostamento definito « Scostamento di volume o di Assorbimento dei Costi fissi », relativo al diverso ammontare dei costi fissi per unità di prodotto.

In questo modo si tenta di rappresentare le conseguenze dal punto di vista economico di una differenza tra volume di produzione a budget e volume effettivo.

L'analisi è cioè spostata sui costi fissi unitari di prodotto, che possono in qualche modo essere correlati al volume di produzione.

Le ipotesi che si possono riscontrare nella realtà sono le seguenti:



La valorizzazione di questo scostamento di volume relativo ai costi fissi è effettuata con la formula seguente:

$$\text{COSTO FISSO A BUDGET} - \frac{\text{COSTO FISSO A BUDGET}}{\text{VOLUME A BUDGET (6)}} \times \text{VOLUME EFFETTIVO}$$

Mettendo in relazione le due diverse ipotesi con la formula qui sopra, si avrà sotto-assorbimento quando il secondo membro della differenza è minore del primo per cui i ricavi programmati a budget in funzione di certi costi fissi unitari in relazione ad una certa quantità di prodotto, sono insufficienti a coprire i costi fissi. Si avrà sopra-assorbimento nella situazione inversa. Riprendendo il caso Assodolce S.p.a. si dimostra facilmente quanto asserito.

— panettoni programmati	100.000
— panettoni effettivi	105.000

$$\begin{aligned} \text{SCOSTAMENTO} \\ \text{VOLUME COSTI FISSI} &= 255.000.000 - \frac{255.000.000}{100.000} \times 105.000 = \\ &= 255.000.000 - 267.750.000 = 12.750.000 \text{ soprassorbimento} \end{aligned}$$

Viceversa sarebbe accaduto se i panettoni prodotti fossero stati inferiori alla quantità programmata, per cui i costi fissi si sarebbero ripartiti su una minore quantità di prodotti, ed i ricavi unitari programmati non avrebbero coperto i costi fissi nella misura sperata per ottenere il margine desiderato.

8.5. L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI: I RICAVI DI VENDITA.

Con l'analisi degli scostamenti dei ricavi di vendita si valutano normalmente le performance degli organi dell'area commerciale, con particolare riguardo ai centri di ricavo.

Questo tipo di analisi deve essere diversamente strutturata a seconda che l'impresa venda:

- un solo modello o tipo di prodotto;

(6) Tale rapporto è definibile « costo fisso unitario di budget ».

— una pluralità di modelli o tipi di prodotti.

Per maggiore chiarezza, prima di passare ad un esame dettagliato delle fattispecie di cui sopra, si precisa che nel caso degli scostamenti dei ricavi, il segno economico della variazione non coincide con il segno algebrico dell'operazione, infatti lo scostamento, dato dalla differenza tra ricavi a budget e ricavi consuntivi, determina una variazione negativa dal punto di vista algebrico, poiché il secondo membro (con il segno meno) è maggiore del primo (con segno più), ma dimostra uno scostamento economico positivo poiché i ricavi conseguiti sono superiori ai ricavi programmati. Il medesimo ragionamento si dovrà seguire nell'analisi degli scostamenti elementari di ricavo, esaminati più avanti.

8.5.1. Azienda che produce un solo modello di prodotto.

I ricavi sono stati inclusi nel budget dei ricavi nel modo seguente:

RICAVO A BUDGET	=	VOLUME DI VENDITA A BUDGET	×	PREZZO STD UNITARIO DI VENDITA
--------------------	---	----------------------------------	---	--------------------------------------

La rilevazione a consuntivo avviene nel modo seguente:

RICAVO CONSUNTIVO	=	VOLUME DI VENDITA EFFETTIVO	×	PREZZO EFFETTIVO UNITARIO DI VENDITA
----------------------	---	-----------------------------------	---	---

Lo scostamento globale dei ricavi si determina:

Δ GLOBALE RICAVI	=	RICAVI BUDGET	—	RICAVI CONSUNTIVI
----------------------------	---	------------------	---	----------------------

Poiché l'azienda realizza un solo prodotto, le variazioni dei ricavi dipendono dalle variazioni dei volumi di vendita e dalle variazioni di prezzi di vendita quindi è possibile scomporre lo scostamento globale in:

1) scostamento di volume di vendita:

Volume di vendita effettivo	x	Prezzo std unitario di vendita	(Budget originale)
--------------------------------	---	-----------------------------------	--------------------

(—) meno:

Volume di vendita effettivo	x	Prezzo std unitario di vendita	(Budget flessibilizzato)
--------------------------------	---	-----------------------------------	--------------------------

Nel quale è possibile osservare che a parità di prezzi standard i ricavi effettivi differiscono dai ricavi inseriti a budget a causa dell'incremento o del decremento delle quantità fisiche vendute.

2) Scostamento di Prezzo di vendita:

Volume di vendita effettivo	x	Prezzo std unitario di vendita	(Budget flessibilizzato)
--------------------------------	---	-----------------------------------	--------------------------

(—) meno:

Volume di vendita effettivo	x	Prezzo std unitario di vendita	(Consuntivo puro)
--------------------------------	---	-----------------------------------	-------------------

Nel quale i ricavi a budget differiscono dai ricavi effettivi a parità di unità fisiche vendute a causa della differenza del prezzo di vendita effettivo rispetto al prezzo di vendita a budget.

Ritornando al caso pratico Assodolce S.p.a. si ipotizzi:

— Ricavi a budget: 100.000 panettoni a L. 10.000 = lire 1.000.000.000

— Ricavi a consuntivo: 105.000 panettoni a L. 9.000 = lire 945.000.000

Lo scostamento globale è:

— Budget = L. 1.000.000.000

— Consuntivo = L. 945.000.000

55.000.000 (N)

Scomponendo lo scostamento globale nei due scostamenti elementari di volume e di prezzo si ha:

Δ VOLUME DI VENDITA:

A) pezzi 100.000 × L. 10.000 = L. 1.000.000.000

$$- B) \text{ pezzi } 105.000 \times L. 10.000 = L. 1.050.000.000$$

$$= \text{ Volume L. } 50.000.000 (P)$$

Δ PREZZO VENDITA:

$$A) \text{ pezzi } 105.000 \times L. 10.000 = L. 1.050.000.000$$

$$- B) \text{ pezzi } 105.000 \times L. 9.000 = L. 945.000.000$$

$$= \text{ Prezzo di vendita L. } 105.000.000 (N)$$

VERIFICA:

Δ GLOBALE	= L.	55.000.000	(N)		
Δ VOLUME	= L.	50.000.000	(P)		
Δ PREZZO	= L.	105.000.000	(N)		
Δ GLOBALE		<u>55.000.000</u>	(N)		c.v.d.

8.5.2. Azienda che produce una pluralità di modelli.

Il budget dei ricavi è in questo caso articolato in relazione alla molteplicità di prodotti venduti, per cui lo scostamento globale dei ricavi globali deve essere scomposto non solo in relazione alla variazione delle unità fisiche vendute e dei prezzi di vendita, ma anche della diversa composizione dei volumi di vendita.

Un'impresa dolciaria che produca biscotti, cioccolatini e panettoni dovrà formare un budget dei ricavi che tenga conto del differente peso di ogni tipologia di prodotto sul volume di vendite globali previste.

Gli scostamenti elementari possono pertanto essere:

- di volume;
- di prezzo;
- di mix.

il mix rappresenta quindi quello scostamento elementare dovuto alla composizione del volume totale di vendita suddiviso tra i modelli, secondo certe percentuali di vendita.

I prodotti devono però essere quantificabili con la stessa unità di misura.

Così un volume totale di 200.000 unità di prodotto, per esempio della Assodolce S.p.a., può avere differenti composizioni di mix.

Prodotti	Tipo ipotesi					
	A		B		C	
	Valori unitari	%	Valori unitari	%	Valori unitari	%
Panettoni	105.000	52,5	100.000	50	120.000	60
Cioccolatini	55.000	27,5	60.000	30	50.000	25
Biscotti	40.000	20,0	40.000	20	30.000	15
Totali	200.000	100	200.000	100	200.000	100

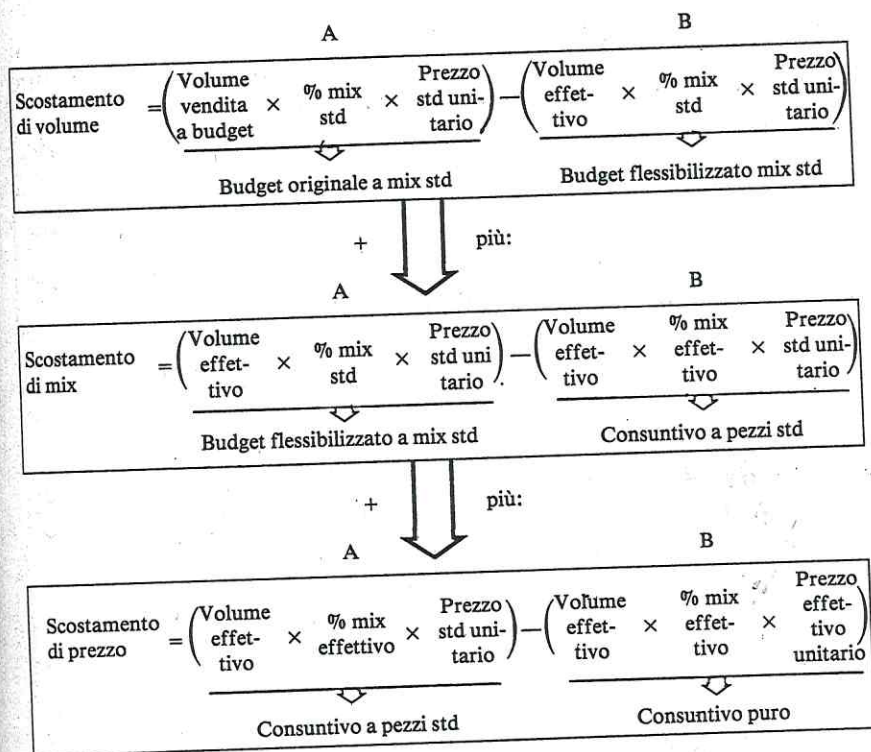
Nella formulazione del budget commerciale si deve tenere conto della diversa composizione delle vendite, perché se i prodotti hanno una redditività diversa tra loro, sono notevoli le influenze esercitate sulla determinazione del budget dei ricavi.

Si formuleranno, per esempio, previsioni in cui è presente un peso maggiore dei prodotti che rendono di più.

Una certa composizione del mix di vendita è un vero e proprio obiettivo che la funzione commerciale si propone, quindi la teoria dell'analisi degli scostamenti non può trascurare il controllo di questo ulteriore obiettivo.

La tecnica esposta successivamente non è la più semplice sia dal punto di vista operativo che di un efficace e semplice controllo gestionale.

Per maggior chiarezza si può esporre il seguente quadro sintetico nel quale la sommatoria algebrica degli scostamenti elementari determina lo scostamento globale:



= Δ GLOBALE RICAVI

È necessario significare che la componente A e la componente B vanno conteggiate tante volte quanti sono i prodotti.

Applicando operativamente al caso Assodolce S.p.a. quanto esposto si ottiene quanto segue:

— Si confrontino due diverse ipotesi della Assodolce S.p.a.:

a) *Budget*:

Panettoni	100.000 pezzi × L. 10.000 =	1.000.000.000
Pandori	50.000 pezzi × L. 8.000 =	400.000.000
		1.400.000.000

b) *Consuntivo*:

Panettoni	90.000 pezzi × L. 10.500 =	945.000.000
Pandori	70.000 pezzi × L. 8.500 =	595.000.000
		1.540.000.000

$$\Delta \text{ GLOBALE} = (1.400.000.000 - 1.540.000.000) = 140.000.000 \text{ (P)}$$

Dovendo fare la scomposizione dello scostamento globale si deve tenere conto che a consuntivo sono variati contestualmente prezzi e quantità rispetto alla situazione prevista a budget.

Applicando le formule precedenti si ottiene:

Mix budget		Mix std	Mix consuntivo		Mix effettivo %
Panettoni	100.000	67 (66,67)	Panettoni	90.000	56,25
Pandori	50.000	33 (33,33)	Pandori	70.000	43,75
	150.000			160.000	

e sostituendo i dati numerici:

Scostamento netto di Volume:

$$= [(150.000 \text{ pezzi} \times 67\% \times 10.000) + (150.000 \times 33\% \times 8.000)] - [(160.000 \text{ pezzi} \times 67\% \times 10.000) + (160.000 \text{ pezzi} \times 33\% \times 8.000)] = [1.400.000.000] - [1.494.400.000] = 94.400.000 \Delta \text{ Volume (P)}$$

Scostamento di mix:

$$= [(160.000 \text{ pezzi} \times 67\% \times L. 10.000) + (160.000 \text{ pezzi} \times 33\% \text{ mix} \times L. 8.000)] - [(160.000 \times 56,25\% \times 10.000) + (160.000 \text{ pezzi} \times 43,75\% \times L. 8.000)] = [1.494.400.000] - [1.460.000.000] = 34.400.000 \Delta \text{ mix (N)}$$

Scostamento di prezzo:

$$= [(160.000 \text{ pezzi} \times 56,25\% \times L. 10.000) + (160.000 \text{ pezzi} \times 43,75\% \times L. 8.000)] - [(160.000 \text{ pezzi} \times 56,25\% \times 10.500) + (160.000 \text{ pezzi} \times 43,75\% \times L. 8.500)] = [1.460.000.000] - [1.540.000.000] = 80.000.000 \Delta \text{ Prezzo (P)}$$

Sommando i tre scostamenti elementari si ottiene lo scostamento globale:

Δ GLOBALE RICAVI	= L. 140.000.000 (P)	} c.v.d.
Δ VOLUME NETTO	= L. 94.400.000 (P)	
Δ MIX	= L. 34.400.000 (N)	
Δ PREZZO	= L. 80.000.000 (P)	
	<u>140.000.000 (P)</u>	

Un altro approccio col quale si misurano gli scostamenti da budget è l'analisi degli scostamenti del Margine di Contribuzione.

Tale tecnica è trattata nel paragrafo che segue dove vengono affrontati alcuni problemi presenti nell'analisi degli scostamenti dell'area commerciale.

8.6. ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI NELL'AREA COMMERCIALE: PROBLEMATICHE, CAUSE SCOSTAMENTI E RESPONSABILITÀ.

L'analisi degli scostamenti può essere effettuata anche a livello di area specifica come nel caso dell'area commerciale.

L'obiettivo specifico di quest'area è solitamente espresso in termini di Margine di Contribuzione, quale differenza tra:

Ricavi di budget
— Costo variabile Std Venduto
— Costi variabili commerciali di budget
— <hr/>
= Margine lordo di Contribuzione
— Spese commerciali fisse di budget
— <hr/>
= Margine semilordo commerciale di budget

Le componenti che concorrono alla formazione del Margine semilordo commerciale dovrebbero favorire l'individuazione delle cause delle variazioni tra quanto inserito a budget e quanto consuntivato.

Le cause possono essere ricercate solo nelle variazioni subite dal Margine lordo di contribuzione e dalle spese fisse commerciali. Nel Margine lordo concorrono tuttavia dei fattori che non dipendono da decisioni dell'area commerciale, come il costo variabile del venduto, cioè i costi variabili di natura non commerciale. Questi però non rientrano certamente nel raggio d'azione del responsabile commerciale.

Per eliminare dall'analisi degli scostamenti queste cause estranee all'area commerciale, si deve prendere in considerazione un « Margine di contribuzione consuntivo a costo variabile standard del venduto », ottenuto come prodotto tra volumi di vendita effettivi e costo variabile unitario standard.

Lo scostamento di mix quindi, se effettuato a livello di area, anziché calcolato in termini di ricavo, deve essere definito in ter-

mini di Margine di contribuzione per dare le giuste informazioni ai manager.

Questo perché spesso l'analisi effettuata in termini di ricavi può condurre a risultati fuorvianti perché appunto comprensivi di fattori e di cause non imputabili al centro in esame.

Infatti una variazione di mix del venduto può in alcune circostanze portare ad incrementi di ricavi (o fatturato), segnalando così scostamenti globali di ricavi positivi (perché è più forte il peso del prodotto a maggior ricavo).

Però l'esame degli effetti delle variazioni di mix basato sul risultato globale d'azienda può determinare sorprese non piacevoli.

È il caso per esempio dell'aumento del peso, nel fatturato globale di un'azienda dei prodotti a basso margine di contribuzione, ma con elevati ricavi di prodotto, che, grazie all'esame degli scostamenti in termini di margine globale dimostra un'influenza negativa sulla redditività globale dell'impresa, situazione che non si riscontrerebbe se il fatturato fosse composto da prodotti a margine di contribuzione più alto anche con minori ricavi di prodotto.

Si può pertanto comprendere l'importanza del tipo di analisi, citata, soprattutto nelle imprese multiprodotto dove sono le combinazioni dei Margini dei vari prodotti a determinare il risultato globale.

I manager commerciali hanno pochi mezzi a propria disposizione per influenzare positivamente il volume delle vendite, ed è chiaro che una loro azione commerciale tesa a determinare un mix formato prevalentemente da vendite di prodotti ad elevata redditività (o Margine) non può che comportare migliori risultati, ma essi devono conoscere chiaramente quali sono i prodotti ad elevato Margine.

In modo schematico le formule sono le seguenti:

Δ GLOBALE MARGINE DI CONTRIBUZIONE	=	totale margine di contribuzione std a budget	-	totale margine di contribuzione effettivo
--	---	---	---	--

dove:

$$\frac{\text{Margine di Contribuzione}}{\text{Totale std a budget}} = \frac{\text{quantità std a budget} \times (\text{prezzo std} - \text{Costo Variabile unitario std})}{\text{Totale std a budget}}$$

$$\text{Margine di Contribuzione Totale effettivo} = \text{quantità effettiva} \times (\text{prezzo effettivo} - \text{Costo variabile unitario std})$$

I singoli scostamenti di volume di mix e di prezzo espressi in termini di Margine di contribuzione, che sommati tra loro algebricamente determinano lo scostamento globale di margine, si calcolano nel modo che segue (7):

$$\Delta \text{ volume} = \left[\left(\frac{\text{Q.tà std}}{\text{a budget}} \times \frac{\% \text{ mix}}{\text{std}} \right) \times (\text{prezzo std unitario} - \text{costo variabile std unitario}) \right] - \left[\left(\frac{\text{Q.tà}}{\text{effettiva}} \times \frac{\% \text{ mix}}{\text{std}} \right) \times (\text{prezzo std unitario} - \text{costo variabile std unitario}) \right]$$

+ più:

$$\Delta \text{ mix} = \left[\left(\frac{\text{Q.tà}}{\text{effettiva}} \times \frac{\% \text{ mix}}{\text{std}} \right) \times (\text{prezzo std unitario} - \text{costo variabile std unitario}) \right] - \left[\left(\frac{\text{Q.tà}}{\text{effettiva}} \times \frac{\% \text{ mix}}{\text{effettiva}} \right) \times (\text{prezzo std unitario} - \text{costo variabile std unitario}) \right]$$

+ più:

$$\Delta \text{ prezzo} = \left[\left(\frac{\text{Q.tà}}{\text{effettiva}} \times \frac{\% \text{ mix}}{\text{effettiva}} \right) \times (\text{prezzo std unitario} - \text{costo variabile std unitario}) \right] - \left[\left(\frac{\text{Q.tà}}{\text{effettiva}} \times \frac{\% \text{ mix}}{\text{effettiva}} \right) \times (\text{Prezzo effettivo unitario} - \text{costo variabile std unitario}) \right]$$

= uguale:

$\Delta \text{ globale}$

(8)

Come si può notare dalla formula l'unico elemento che non muta è il costo variabile unitario std, proprio per rendere indipen-

(7) Si rammenta che il prodotto contenuto in entrambe queste parentesi deve essere ripetuto tante volte quanti sono i prodotti.

(8) La determinazione generica del Margine di Contribuzione è:

$$\left(\begin{array}{l} \text{prezzo} \\ \text{unitario} \\ \text{di vendita} \end{array} - \begin{array}{l} \text{costo} \\ \text{variabile} \\ \text{unitario} \end{array} \right) = \text{Margine di Contribuzione, dal punto di vista del controllo nelle formule di cui sopra;}$$

mentre altre configurazioni di Margine di Contribuzione possono essere le seguenti

$$\left(\begin{array}{l} \text{prezzo} \\ \text{unitario} \\ \text{std di vendita} \end{array} - \begin{array}{l} \text{costo} \\ \text{variabile} \\ \text{unitario std} \end{array} \right) = \text{Margine di Contribuzione a budget}$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{prezzo} \\ \text{unitario} \\ \text{effettivo} \end{array} - \begin{array}{l} \text{costo} \\ \text{variabile std} \end{array} \right) = \text{Margine di Contribuzione a consuntivo}$$

dente l'area commerciale da fattori non sotto la sua influenza. In questo modo l'analisi è depurata da questi fattori « distorsivi ».

Le considerazioni fatte sinora trovano una spiegazione pratica nel caso Assodolce S.p.a. il quale sarà d'aiuto per comprendere maggiormente i concetti esposti, e che concerne la produzione di due prodotti diversi: i cioccolatini e le caramelle.

Assodolce S.p.a.				Prospetto mese			
Prodotti	Volume a budget	Prezzo std unitario	Costo variabile unitario	Volume effettivo	Prezzo unitario effettivo	Margine di contribuzione std a budget 6 = 2 - 3	Margine di contribuzione effettivo 7 = 5 - 3
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)		
Cioccolatini	N. 10.000	L. 160	L. 130	N. 18.000	L. 150	L. 30	20
Caramelle	N. 20.000	L. 100	L. 40	N. 14.000	L. 110	L. 60	70

L'analisi degli scostamenti in termini di ricavo comporta la seguente situazione:

$$\begin{aligned} \Delta \text{ globale ricavi} &= \underbrace{[(10.000 \times 160) + (20.000 \times 100)]}_{\text{a budget}} - \underbrace{[(18.000 \times 150) + (14.000 \times 110)]}_{\text{a consuntivo}} = \\ &= [3.600.000] - [4.240.000] = 640.000 \text{ (positivo)} \end{aligned}$$

Lo scostamento è positivo poiché i ricavi programmati sono inferiori ai ricavi effettivamente conseguiti. Il giudizio sarebbe quindi positivo se espresso solamente sui ricavi.

L'analisi degli scostamenti effettuata in termini di Margine, e scomposta negli scostamenti elementari di volume, mix e prezzo, è la seguente:

$$\begin{aligned} \Delta \text{ globale} &= \underbrace{[(10.000 \times 30) + (20.000 \times 60)]}_{\text{a budget}} - \underbrace{[(18.000 \times 20) + (14.000 \times 70)]}_{\text{a consuntivo}} = \\ &= [1.500.000] - [1.340.000] = 1.600.000 \text{ (negativo) } \end{aligned}$$

marginale effettivo

Lo scostamento di Margine, cioè di redditività delle vendite così come nelle combinazioni collocate sul mercato, è negativo, perché il Margine conseguito è inferiore al programmato.

Il giudizio è quindi esattamente contrario rispetto a quello formulato con l'analisi degli scostamenti dei ricavi. Ciò perché può darsi sia aumentato il peso dei prodotti a minore margine.

Gli scostamenti elementari tenendo conto della percentuale di mix diversa sono:

Budget		% mix std	Consuntivo		% mix effettivo
Cioccolatini.....	10.000	33	Cioccolatini.....	18.000	56,25
Caramelle	20.000	67	Caramelle	14.000	43,75
	30.000			32.000	

$$\begin{aligned} \Delta \text{ volume} &= [(pezzi 30.000 \times 33\% \times L. 30) + (pezzi 30.000 \times 67\% \times L. 60)] - \\ &\quad - [(pezzi 32.000 \times 33\% \times L. 30) + (pezzi 32.000 \times 67\% \times L. 60)] \\ &= [1.503.000] - [1.603.200] = 100.200 \text{ (positivo)}. \text{ Il margine a budget è minore dell'effettivo} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Delta \text{ mix} &= [(pezzi 32.000 \times 33\% \times L. 30) + (pezzi 32.000 \times 67\% \times L. 60)] - \\ &\quad - [(pezzi 32.000 \times 56,25\% \times L. 30) + (pezzi 32.000 \times 43,75\% \times L. 60)] \\ &= [1.600.200] - [1.380.000] = 220.200 \text{ (negativo)}. \text{ Il margine a budget è maggiore dell'effettivo} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Delta \text{ prezzo} &= [(pezzi 32.000 \times 56,25\% \times L. 30) + (pezzi 32.000 \times 43,75\% \times L. 60)] - \\ &\quad - [(pezzi 32.000 \times 56,25\% \times L. 20) + (pezzi 32.000 \times 43,75\% \times L. 70)] \\ &= [1.380.000] - [1.340.000] = 40.000 \text{ (negativo)}. \text{ Il margine a budget è maggiore dell'effettivo} \end{aligned}$$

Verifica con somma algebrica

GLOBALE MARGINE	=	160.000 (N)	←	c.v.d.
VOLUME	=	100.200 (P)		
MIX	=	220.200 (N)		
PREZZO	=	40.000 (N)		
GLOBALE		<u>160.000</u> (N)		

Come volevasi dimostrare l'analisi degli scostamenti dei ricavi da sola non sarebbe stata in grado di dare le esatte informazioni ai responsabili commerciali, poiché lo scostamento dei ricavi è addirittura positivo, mentre le conseguenze economiche di una

certa composizione del mix di vendita sono negative, come dimostrato dallo scostamento di Margine negativo.

Per concludere gli scostamenti non devono essere dei semplici numeri tramite i quali esprimere un arido giudizio sulle cause degli scostamenti elementari, bensì dovrebbero essere la molla per innescare nei responsabili riflessioni ben più ampie, per comprendere chiaramente i fatti collegati alla gestione, che hanno generato variazioni positive o negative, e capire così cosa c'è dietro alla lievitazione dei prezzi, perché l'azienda ha comunque venduto maggiori quantità nonostante l'incremento dei prezzi e così via. Solo in questo modo l'analisi degli scostamenti può essere uno strumento vincente per migliorare la gestione.

Per quanto riguarda l'analisi degli scostamenti dei costi commerciali variabili e fissi si rinvia a quanto esposto per i costi variabili e fissi legati alla produzione.

8.7. ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI DELL'AREA PRODUTTIVA E DELLE ALTRE AREE, E RIEPILOGO DEGLI SCOSTAMENTI NEL CONTO ECONOMICO PER VARIANTI.

I rendiconti di verifica degli scostamenti nell'area produttiva potranno riguardare solo costi variabili, fissi, e semivariabili. Per quanto concerne quest'area si rinvia quindi ai paragrafi precedenti nei quali i costi di cui sopra sono stati osservati relativamente ai loro scostamenti.

L'analisi delle variazioni dei costi rispetto al budget nelle altre aree è invece alquanto generica per comprendere le cause che hanno generato gli scostamenti.

Infatti in queste aree prevalgono i costi fissi e quindi non resta che prendere atto delle variazioni intervenute tra consuntivo e budget.

Calcolati gli scostamenti di tutte le aree di responsabilità, si possono individuare sinteticamente le cause della variazione del risultato economico aziendale programmato, rispetto al consuntivo, per mezzo di un conto economico di sintesi per varianti, contenente gli scostamenti rilevati rispetto al budget. Questo prospetto assume la forma di un conto economico scalare « ibrido » come nella successiva Tavola IV, e consente di indicare alle direzioni le cause e l'entità degli scostamenti dei risultati consuntivi rispetto al budget.

TAVOLA IV
CONTO ECONOMICO DI SINTESI PER VARIANTI

Azienda				
Anno:				
	Anno precedente	Budget anno	Mensile	Progressivo
Ricavi di budget				
— Costo variabile std. venduto				
= M.D.C. di budget				
± Δ Volume				
± Δ Mix				
± Δ Prezzi di vendita				
± Δ Prezzi di acquisto				
± Δ Efficienza				
= M.D.C. effettivo				
— Costi fissi di budget				
± Δ Spesa costi amministrativi				
± Δ Spesa costi commerciali				
± Δ Spesa costi produzione				
± Δ Spesa costi R&S				
= Risultato operativo				
— Oneri finanziari di budget				
± Δ Oneri finanziari				
= Risultato ante imposte				
Osservazioni sulle cause scostamenti:				
Verifica il:				

8.8. REPORTING REALIZZATO TRAMITE LE VARIABILI CHIAVE DI RISULTATO: CENNI.

Per ovviare in parte ai limiti insiti nell'analisi degli scostamenti è possibile costruire un sistema di Reporting basato sulla individuazione delle variabili chiave di risultato (9).

Per sommi capi questa tecnica è così strutturata.

Le variabili chiave e gli indicatori che le rappresentano sono riferiti solitamente ai business dell'azienda, e all'impresa nel suo complesso.

(9) Vedasi DONNA G., *Sistema di Controllo direzionale: un riesame critico*, in *L'impresa*, n. 5/77.

Le variabili chiave possono essere di due tipi:

— variabili chiave da cui dipende la redditività di breve periodo e corrispondenti a quelle che contribuiscono a formare il profilo economico finanziario di imprese e di business, per esempio i fattori chiave collegati alla gestione della liquidità, dei debiti, dei crediti, o fattori influenti la redditività operativa dei business;

— variabili chiave che influenzano la redditività nel medio termine, concernenti i fattori di successo da cui dipende la competitività dell'impresa.

Individuarle significa analizzare i punti di forza e debolezza, i fattori critici di successo ecc. ed esaminare a fondo le strategie di business o azienda.

Le variabili chiave hanno natura qualitativa e per essere impiegate nel Reporting devono essere misurabili tramite indicatori.

Questi indicatori devono possedere la caratteristica di rappresentare in maniera significativa la variabile chiave.

Alcuni esempi di variabili chiave e di indicatori, relativi alla grande distribuzione al dettaglio (supermercati) possono chiarire meglio.

TAVOLA V
VARIABILI CHIAVE - INDICATORI

Variabili chiave supermercati	Indicatori
Livello Servizio	Reclami giorno per prodotti scaduti ancora in scaffale
Qualità	Richieste giorno prodotti non disponibili in scaffale
Altezza Scaffali	Numero scaffali bassi rispetto al totale
Costo scaffalatura	Tempo medio riempimento scaffali
Livello Servizio	Numero medio prodotti non etichettati con codice Barre
Prezzo d'acquisto merci	Livello di quantità acquisto per sconti

Dopo questa breve esemplificazione ancora un'osservazione: qualora si individui una variabile chiave misurabile da un indicatore ma con procedure troppo onerose come tempi e costi è opportuno individuare un altro indicatore sostitutivo.

Nei supermercati per esempio si vorrebbe misurare il livello del servizio con il tempo medio di attesa dei clienti alle casse; è chiaro che ciò comporterebbe oneri gravosi, per cui si sostituisce tale l'indicatore, per esempio con il numero medio di persone in coda alle casse nell'ora di punta così come rilevato dal responsabile casse.

Dal punto di vista operativo, scelti gli indicatori ed individuata la frequenza nel tempo della loro rilevazione, si formalizza il Reporting come sistema di rendiconti o rapporti di gestione da trasmettere alla Direzione per il controllo.

8.9. IL REPORTING: MODULISTICA VARIA UTILIZZATA E COERENZA CON LA TIPOLOGIA D'IMPRESA.

Definito in precedenza il significato di Reporting quale insieme strutturato di rendiconti finalizzati al controllo, si è provveduto ad enunciare una delle caratteristiche fondamentali dello stesso:

la mancanza cioè di schemi rigidi prefissati di Rendiconti.

In realtà ciò è da intendersi in senso relativo, infatti esistono in realtà dei Rendiconti di Report validi per ogni tipo di impresa almeno dal punto di vista dell'ossatura di base, ma in misura molto contenuta. Infatti ogni tipo di impresa provvede a redigere un insieme strutturato di Rendiconti adeguato alle proprie caratteristiche, alle finalità che si desiderano perseguire ed agli aspetti che si intendono enfatizzare.

Ciò significa che solamente l'analisi accurata dell'impresa in cui il budget è attuato consentirà, tramite le redazioni di Report o « Rendiconti » ad hoc, di formulare un sistema di Reporting realmente efficace per il controllo.

Considerando il particolare approccio operativo del presente studio, si è scelto di inserire una casistica, ritenuta significativa di modulistica impiegata nelle aziende per il Reporting, utile al lettore per trarre spunti interessanti ai fini della propria realtà.

Le Tavole V/a e V/b si riferiscono al Report Patrimoniale utilizzato nelle società di Leasing.

TAVOLA V/a
REPORT PATRIMONIALE

Mese in corso		Linea	Descrizione	Progressivo				
Consunt.	Budget			Consunt. valore puntuale	Consunt. puntuale anno prec.	Consuntivo a valori medi		Budget
					Valore	% sul totale		
			<i>Impieghi medi</i>					
		01	Impieghi					
			A tasso fisso di cui:					
		02	— Esercizi precedenti					
		03	— Esercizio in corso .					
		04	A tasso variabile.					
		05	Totale impieghi produttivi					
		06	Impieghi improduttivi					
		07	Attività strutturali nette					
		08	Totale impieghi gestione operativa					
		09	Partecipazioni					
		10	Altri impieghi non operativi					
		11	Cassa e banche					
		12	Totale impieghi					

TAVOLA V/b
REPORT PATRIMONIALE

Mese in corso		Linea	Descrizione	Progressivo				Budget
				Consunt. valore puntuale	Consunt. puntuale anno prec.	Consuntivo a valori medi		
Consunt.	Budget					Valore	% sul totale	
			<i>Provvista</i>					
			Debiti a breve termine:					
		13	A tasso fisso di cui:					
		14	Banche					
		15	Società del Gruppo ..					
		16	Fornitori					
		17	Totale debiti a breve termine					
			Debiti finanziari a M/L:					
		18	A tasso fisso:					
		19	— Esercizi precedenti					
		20	— Esercizio in corso .					
		21	A tasso indicizzato:					
		22	— Esercizi precedenti					
		23	— Esercizio in corso .					
		24	— Fondi di terzi (T.F.R.)					
		25	canoni anticipati ..					
		26	Totale debiti a M/L ...					
			di cui:					
		27	Esercizi precedenti					
		28	Esercizi in corso					
		29	Verso terzi (banche a terzi finanziatori) ..					
		30	Società del Gruppo					
		31	Totale provvista da terzi					
			Patrimonio netto					
		32	Capitale sociale					
		33	Riserve					
		34	Riserva finanziaria					
		35	Utile di esercizio					
		36	Totale patrimonio netto					
		37	Totale provvista					

Le Tavole VI, VII, sono invece relative a Rendiconti mensili di controllo rispettivamente delle Aree Commerciale e produzione, impiegabili in imprese manifatturiere.

Nelle Tavole VIII, IX, e X si fornisce invece l'esemplificazione di Report nei quali non c'è riferimento al budget. Sono tuttavia rendiconti utili per rilevare dati da confrontare con il budget successivamente in rendiconti di riepilogo. Questi schemi sono utilizzati da un'impresa di servizi appartenente al settore delle software-house.

TAVOLA X
REPORT ORE LAVORATE

Azienda:	Analisi ore lavorate	Ditta		Periodo											
	Centro di costo	1 - Analisi/Programmazione (cat. 1/9)		2 - Installazione (cat. 10/19)		4 - Assistenza (cat. 20/39)		7 - Comm. interne (cat. 70/75)		8 - Attività improd. (cat. 80/89)		9 - Manc. attività (cat. 90/95)		Totale	
	1.....	Ore	%	Ore	%	Ore	%	Ore	%	Ore	%	Ore	%	Ore	%
	2.....													100,0	
	3.....													100,0	
	4.....													100,0	
	5.....													100,0	
	6.....													100,0	
	7.....													100,0	
	8.....													100,0	
	9.....													100,0	
	10.....													100,0	

Segue: TAVOLA X

Centro di costo	1 - Analisi/ Programmazione (cat. 1/9)		2 - Installazione (cat. 10/19)		4 - Assistenza (cat. 20/39)		7 - Comm. interne (cat. 70/75)		8 - Attività improd. (cat. 80/89)		9 - Manc. attività (cat. 90/95)	
	Ore	%	Ore	%	Ore	%	Ore	%	Ore	%	Ore	%
11.....											100,0	
12.....											100,0	
13.....											100,0	
14.....											100,0	
15.....											100,0	
16.....											100,0	
17.....											100,0	
18.....											100,0	
19.....											100,0	
20.....											100,0	
21.....											100,0	
22.....											100,0	
23.....											100,0	
Totale.....											100,0	

Nella Tavola XI successiva si mostra invece un esempio di Report di Indicatori di Performance, riferito in particolare all'area produzione. In realtà ogni area o unità organizzativa dell'impresa dovrebbe elaborare i propri indicatori di performance.

TAVOLA XI
REPORT INDICATORI PERFORMANCE

Azienda:		Report performance		Anno:				
Area:				Mese:				
Indicatori	Dati del mese				Progressivo anno			
	Consuntivo	Budget	Scostamenti	Consuntivo anno precedente	Consuntivo	Budget	Scostamenti	Consuntivo anno precedente
Numero pezzi prodotti								
Ore MOD								
Pezzi/ore MOD								
Costo MOD								
Costo MOD pezzi								
Ore straordinario								
Osservazioni:								Visto il: ... Firma:

Da ultimo si espone una raccolta sintetica di indici segnaletici di settore, utilizzati nel Report finanziario delle società di leasing (10). Questi indici sono solitamente raccolti in prospetti o rendiconti sintetici nei quali si verificano gli scostamenti rispetto ai valori programmati.

INDICI SEGNALETICI PER REPORT FINANZIARIO

A. Indici di sviluppo e statistici.

Essi mettono in evidenza aspetti legati alla produttività, attraverso parametre grezzi di verifica, che possono tuttavia rappresentare un punto di partenza per un'analisi più approfondita del-

(10) Gli indici sono tratti da uno studio di G. OSSOLA sul *Controllo di Gestione nelle imprese di leasing e di credito al consumo*.

l'attività dell'area commerciale, come per esempio i rapporti « livello di istruttoria » e « miglioramento/peggioramento del livello di istruttoria » i quali rappresentano la sintesi delle modalità di svolgimento dell'attività di acquisizione dei clienti.

Tali indicatori sono confrontati con i livelli programmati a budget.

$$\text{Livello di istruttoria} = \frac{\text{Numero contratti stipulati nell'esercizio XXX2}}{\text{Numero domande pervenute nell'esercizio XXX2}}$$

$$\text{Miglioramento/peggioramento di istruttoria} = \frac{\text{Numero contratti stipulati nell'esercizio XXX2}}{\text{Numero domande pervenute nell'esercizio XXX2}} - \frac{\text{Numero contratti stipulati nell'esercizio XXX1}}{\text{Numero domande pervenute nell'esercizio XXX1}}$$

$$\text{Incremento contratti} = \frac{\text{Numero contratti stipulati nell'esercizio XXX2}}{\text{Numero contratti stipulati nell'esercizio XXX1}}$$

$$\text{Incremento domande} = \frac{\text{Numero domande pervenute nell'esercizio XXX2}}{\text{Numero domande pervenute nell'esercizio XXX1}}$$

Questi ultimi due indici mettono in evidenza gli incrementi nei volumi e consentono di valutare la capacità dei responsabili commerciali di raggiungere degli obiettivi definiti.

B) *Indici quantitativi e di posizionamento sul mercato.*

Tali indicatori permettono di rilevare la posizione dell'azienda nell'ambito del settore, con la possibilità di un confronto con la concorrenza. I dati richiesti per il calcolo degli indicatori sono

rilevabili dai bilanci e delle pubblicazioni specializzate e possono essere utili nelle prime fasi conoscitive del processo di pianificazione. Gli indicatori se utilizzati nel controllo ex-post permettono il confronto tra valori a consuntivo e valori programmati a budget.

$$\text{Quota di mercato} = \frac{\text{Valore originario dei beni in locazione in essere a fine esercizio XXX2}}{\text{Valore originario Italia dei beni in locazione in essere a fine esercizio XXX2 (fonte: ABI-Assilea)}}$$

$$\text{Quota contratti dell'anno} = \frac{\text{Numero contratti stipulati nell'esercizio XXX2}}{\text{Numero contratti stipulati Italia nell'esercizio XXX2 (fonte: ABI-Assilea)}}$$

$$\text{Solvibilità storica dei clienti} = \frac{\text{Sommatoria perdite su crediti accumulate (ultimi 5 anni)}}{\text{Sommatoria capitale finanziato (ultimi 5 anni scalando di uno)}}$$

Quest'ultimo indicatore analizza il livello delle perdite accumulate sul capitale finanziato nel periodo preso in esame; esse rappresentano generalmente le conseguenze dell'attuazione di politiche commerciali (effetto della « leva commerciale ») e di situazioni congiunturali di mercato.

Indici patrimoniali parziali.

Essi riflettono, seppure in modo parziale, la posizione di rischio dell'azienda con riferimento agli squilibri tra tipologie di fonti e tipologie di impieghi, utilizzati sottoforma di Report consentono il controllo costante con le posizioni programmate.

$$\text{Durata crediti} = \frac{\text{Crediti iniziali + crediti finali/2 (al netto della fatturazione anticipata e dell'IVA)}}{\text{Ricavi per canoni di locazione/360 (al netto dei ratei e risconti su canoni di locazione)}}$$

$$\text{Durata debiti} = \frac{\text{Debiti verso fornitori iniziali} + \text{debiti verso fornitori finali}/2}{\text{Valore macchinari nei contratti stipulati (al netto dell'anticipo)}/360}$$

8.10. CAUSE DEGLI SCOSTAMENTI ED INTERVENTI CORRETTIVI.

Le cause degli scostamenti (11) possono essere così classificate:

1) *Scostamenti di realizzazione*. Sono dovuti alla incapacità materiale dei managers di raggiungere l'obiettivo, e sono i più frequenti in azienda.

2) *Scostamenti di previsione*. Sono relativi ad errori commessi in sede di formulazione del budget, sono stime errate.

3) *Scostamenti di misurazione*. Sono errori di classificazione, di calcolo o di rilevazione che producono consuntivi non corrispondenti alla realtà.

4) *Scostamenti di modello decisionale*. Riguardano l'intero modello decisionale e si riferiscono ad un'erronea identificazione dell'obiettivo, delle variabili presenti, e dei vincoli.

5) *Scostamenti casuali*. Sono riferiti a oscillazioni senza che qualcuno ne sia responsabile, riguardano variazioni ritenute accettabili rispetto agli standard.

La chiara individuazione delle cause permette di decidere la necessità dell'intervento ed a seconda del tipo di scostamento, che indirettamente ne identifica anche la causa, è possibile decidere il tipo di azione correttiva.

Comunque è importante arrivare fino all'origine della disfunzione, perché altrimenti si rischia di prendere delle decisioni sull'adozione di provvedimenti correttivi inefficaci per sanare la situazione.

Il processo di controllo deve inoltre rispettare sempre il principio di convenienza economica, per cui l'intervento di correzione è fattibile solo se il costo di tale intervento è inferiore al valore delle conseguenze economiche positive generate dall'intervento stesso.

(11) C.T. HORNGREN, *Cost Accounting*, pagg. 833-838.

CAPITOLO IX

IL CONTROLLO DI GESTIONE
NEI CALCOLI DI CONVENIENZA ECONOMICA
PER LE DECISIONI AZIENDALI

9.1. GENERALITÀ.

In precedenza si è accennato al ruolo del controllo di gestione basato sull'analisi dei costi, dei margini, ecc., per favorire il processo decisionale, soprattutto relativamente all'individuazione delle conseguenze economiche delle scelte alternative considerate.

Diventa perciò importante esporre la logica che può stare alla base delle decisioni aziendali, anche per la strumentalità della stessa ai fini del budget.

Infatti il budget è preceduto da specifiche decisioni che ne costituiscono l'INPUT fondamentale, ma anche il controllo, che si può effettuare sugli scostamenti dal budget, contribuisce a definire le nuove decisioni da prendere.

In particolare la logica che si desidera esporre consiste in una tecnica di confronto che considera i costi (ed i ricavi) delle differenti decisioni alternative e suole definirsi « APPROCCIO DIFFERENZIALE ».

Tale procedura si articola nel seguente modo: innanzitutto si raffrontano tra loro due o più alternative di gestione per le quali si stimano i relativi costi ed i rispettivi ricavi.

Successivamente si sceglie l'alternativa più conveniente, attraverso appunto un'analisi differenziale, che si realizza materialmente effettuando dei calcoli che tengano conto solo dei costi (e dei ricavi) che possono subire una variazione nella loro entità in seguito alla decisione presa e limitatamente al valore della variazione stessa.

Pertanto soffermando l'attenzione in particolare sui costi, quali componenti che creano maggiori problemi possono essere

considerati, ai fini di questa procedura, sia i costi fissi, sia quelli diretti, sia quelli variabili se eliminabili.

Poiché vengono tralasciati tutti gli altri costi ininfluenti per le decisioni in esame, quelli considerati possono essere definiti costi differenziali. Questi in realtà altro non sono che costi precalcolati perché per metterli a confronto è necessario averli già determinati.

In casi particolari, qualora si debbano per esempio prendere decisioni che sicuramente non comportano modifiche nella capacità produttiva, è più opportuno utilizzare solo i costi variabili in quanto sono gli unici costi che possono subire delle variazioni in seguito alle diverse alternative gestionali. In questa situazione non è appunto necessario tenere in considerazione nei calcoli i costi fissi i quali si sosterranno comunque senza subire variazioni, qualunque sia la decisione in questione.

Spesso in alcune circostanze l'uso dell'approccio differenziale si riduce pertanto all'esame dei soli costi variabili.

In azienda questa tecnica può essere utilizzata in genere per decisioni del tipo:

- 1) decidere se acquistare all'esterno o produrre internamente;
- 2) decidere l'eliminazione o meno di un prodotto (o reparto);
- 3) decidere se accettare un'ordinazione ad un certo prezzo offerto dal cliente;
- 4) decidere di sostituire un prodotto con un altro.

Dal punto di vista operativo l'approccio differenziale impone l'utilizzo dello schema di lavoro seguente:

- 1) PORRE UN'IPOTESI GUIDA
- 2) ESAMINARE VANTAGGI/SVANTAGGI ECONOMICI DELL'IPOTESI GUIDA
 - a) VANTAGGI ECONOMICI DIFFERENZIALI
 - Ricavi emergenti ($>$ Ricavi)
 - Costi cessanti ($<$ Costi)
 - b) SVANTAGGI ECONOMICI DIFFERENZIALI
 - Ricavi cessanti ($<$ Ricavi)
 - Costi emergenti ($>$ Costi)
- 3) INFORMAZIONE PER LA DECISIONE
Se $a > b$

cioè:

Vantaggi > svantaggi



Accettare l'ipotesi guida

Si osservi ora attraverso delle semplici esemplificazioni numeriche, l'applicazione della logica esposta relativamente alle quattro tipiche decisioni indicate.

9.1.1. *Decidere se acquistare all'esterno o produrre internamente.*

CASO ASSOTRONIC S.P.A.

L'impresa Assotronic S.p.a. produce internamente un componente per Personal Computer il Modello FA23 i cui costi sono così analizzabili:

materie prime	L. 600
costi di trasformazione variabili	L. 500
costi di trasformazione fissi	L. 700
costi generali ammin. e commerciali	L. 100
costo pieno unitario	<u>L. 1.900</u>

La quantità producibile mensile è pari a 10.000 pezzi.

La direzione d'impresa sta considerando l'eventualità di rivolgersi a produttori esterni, che fornirebbero lo stesso articolo al prezzo di L. 1.400.

Occorre decidere se conviene produrre internamente o acquistare presso terzi il Modello FA23, tenendo presente che la capacità e la struttura produttiva eventualmente lasciata libera da questo prodotto non è utilizzabile altrimenti (ad esempio per fare altri prodotti), né cedibile a terzi con una contropartita economica apprezzabile.

Soluzione.

Il tipo di soluzione differenziale impiegato è definito svolgimento per scelte « MAKE OR BUY ».

L'impostazione è la seguente:

1) IPOTESI GUIDA

Fare produrre esternamente il Modello FA23 per acquistarlo successivamente, non sostenendo più i relativi costi di produzione.

2) ESAME VANTAGGI/SVANTAGGI ECONOMICI

a) Vantaggi economici differenziali derivanti dalla decisione di acquistare esternamente il Modello FA23

— maggiori ricavi	—
— costi cessanti (600 + 500) cioè solo i costi variabili relativi al Modello non più prodotto internamente	1.100
Totale (a)	1.100

b) Svantaggi economici differenziali della decisione di fare produrre esternamente, ed acquistare il Modello FA23

— ricavi cessanti	—
— maggiori costi	1.400
Totale (b)	1.400

3) INFORMAZIONE PER LA DECISIONE

In base all'ipotesi guida formulata ed alle condizioni esposte nel testo si otterrebbero svantaggi economici superiori ai vantaggi, infatti:

Risultato economico differenziale:

$$(a - b) = 1.100 - 1.400 = - 300 \text{ (svantaggio netto)}$$

Conviene pertanto decidere di continuare a produrre internamente il Modello FA23 per personal computer altrimenti l'acquisto da fornitori esterni si tradurrebbe in un peggioramento del risultato economico di L. 300 al pezzo.

Considerazioni di sintesi

1) Nell'esempio sono inseriti nel calcolo solo i costi variabili del Modello FA23; infatti, cessando la sua produzione, non si modifica la capacità produttiva e si continuano a sostenere i costi fissi.

2) Ragionando con i costi pieni (cioè considerando come costo interno l'importo di L. 1.900) si commetterebbe un errore e si formulerebbe una scelta non conveniente, infatti i costi di struttura ed i costi fissi sarebbero comunque consistenti indipendentemente dalla decisione in essere.

3) Il caso in questione non comporta variazioni nei ricavi di vendita, per cui sarebbe stato inutile far uso del margine lordo di contribuzione.

9.1.2. *Decidere se eliminare un prodotto.*

CASO ASSOTIME S.R.L.

La ASSOTIME S.r.l. produce tre tipi di orologi-sveglia promozionali: BIP, DRIN, TUT.

L'analisi dei costi e dei ricavi unitari della sveglia DRIN è la seguente (tenuto conto di un certo volume di produzione previsto):

1. Affitto	440	
2. Imposte	50	
3. Assicurazioni	40	
4. Mano d'opera diretta	260	
5. Mano d'opera indiretta	260	
6. Forza motrice	30	
7. Illuminazione	20	
8. Materie prime	230	
9. Materie ausiliarie	50	
10. Riparazioni	20	
11. Spese di vendita	440	
12. Spese amministrative	130	
13. Ammortamenti	120	
14. Interessi	40	
15. Spese varie	100	2.830
	<u> </u>	
Vendite lorde		2.500
Sconto cassa: 2% vendite		

Le voci: affitto, imposte, assicurazioni, manodopera indiretta, illuminazione, spese di vendita, spese amministrative, ammortamenti, interessi sono state imputate al prodotto DRIN in seguito ad una ripartizione soggettiva delle corrispondenti spese generali (comuni a tutti i prodotti). Le spese varie sono per il 60% legate strettamente alla mano d'opera diretta e per il 40% alla mano d'opera indiretta. Tutti gli altri costi sono direttamente proporzionali al volume di produzione.

Conviene eliminare dal punto di vista economico la produzione della sveglia Modello DRIN?

Soluzione.

1) IPOTESI GUIDA

La differenza economica che si vuole calcolare è relativa alla decisione di eliminare la produzione del Modello Sveglia DRIN.

2) ESAME VANTAGGI ECONOMICI

a) Vantaggi economici differenziali:

— maggiori ricavi	—
— costi cessanti	1.250
Totale (a)	1.250

b) Svantaggi economici differenziali:

— ricavi cessanti	2.450
— maggiori costi	—
Totale (b)	2.450

3) INFORMAZIONI PER LA DECISIONE

Nell'ipotesi di eliminare la produzione del modello DRIN si avrebbero considerevoli svantaggi economici.

Infatti il risultato economico differenziale è:

$$(a - b) = 1.250 - 2.450 = 1.200 \text{ (svantaggio netto)}$$

Non conviene dunque cessare la produzione della sveglia DRIN non esistendo costi fissi diretti che altrimenti sarebbero stati eliminabili, per cui:

mano d'opera diretta	860
forza motrice	30
materie prime	230
materie ausiliarie	50
riparazioni	20
spese varie (60%)	60
Costo variabile unitario	1.250

Tuttavia eliminandone la produzione non si conseguirebbero neppure più i relativi ricavi, pari a 2.450 al netto dello sconto, senza considerare inoltre le conseguenze sui margini di redditività degli altri due modelli, che sarebbero gravati di ulteriori ammontari di costi comuni.

Considerazioni di sintesi.

Il problema in esame mette in evidenza la non correttezza di un ragionamento basato sui costi pieni (cioè su L. 283 al pezzo), in base al quale si sarebbe certamente eliminato il modello DRIN, essendo l'ammontare dei costi, superiore ai ricavi.

9.1.3. *Decidere se accettare una ordinazione ad un certo prezzo.*

CASO ASSOMEK S.P.A.

L'impresa ASSOMEK S.p.a. sta esaminando l'opportunità di accettare un ordine speciale di 1.000 giunti meccanici da fabbricare nel reparto 23. Nel reparto in oggetto in un mese « normale » si sostengono le seguenti spese generali di fabbricazione:

— supervisione	2.700.000	fisso
— mano d'opera indiretta	3.000.000	fisso
— materiali ausiliari	500.000	variabile
— energia elettrica	800.000	variabile
— ammortamento	400.000	fisso
— spese varie industriali	600.000	50% fisso e 50% variabile
Totale	<u>8.000.000</u>	

Il volume « normale » di produzione del reparto, espresso in ore anziché in pezzi prodotti, è di 2.000 ore di mano d'opera diretta al mese.

Inoltre si è riscontrato che per ogni elemento sono necessarie da distinta base L. 7.500 di materie prime e 0,134 ore di mano d'opera diretta, che costa L. 18.000 all'ora, più una quota delle spese generali sopra dettagliate, calcolata mediamente ad un tasso orario di addebito.

Se il potenziale cliente della ASSOMEK S.p.a. offrisse un prezzo unitario di L. 10.500, converrebbe accettare l'ordine in questione?

Soluzione.

A) Calcoli introduttivi per l'approccio differenziale.

Maggiori costi da sostenere:

materie prime	7.500	
mano d'opera diretta	2.412	(*)
spese generali variabili	107	(**)
Costo variabile unitario	<u>10.019</u>	

(*) L. 2.412 = L. 18.000 × h 0,134.

(**) L. 107 = Quota spese generali di trasformazione.

Spese generali = materiali ausiliari		500.000
energia elettrica		800.000
Spese varie ind. 50%		<u>300.000</u>
	<u>1.600.000</u>	1.600.000

$\frac{1.600.000}{2.000 \text{ ore}} = 800 \text{ L. per ora}$

per prodotto 0,134 ore di MOD

$800 \times 0,134 = 107$ spese generali di trasformazione a tasso orario

Si fa notare che

— in questo caso la mano d'opera diretta è considerata un costo variabile;

— in altri calcoli di convenienza economica è invece spesso da considerare un costo fisso;

— si è supposto che nel reparto 23 vi fossero margini inutilizzati di capacità produttiva tali da permettere l'impiego della struttura già esistente.

B) Approccio differenziale.

1) Ipotesi guida.

Accettare l'ordine speciale di 1.000 giunti al prezzo proposto dal cliente.

2) Esame vantaggi/svantaggi economici.

a) Vantaggi economici differenziali:

— maggiori ricavi		10.500
— costi cessanti		—
Totale (a)		<u>10.500</u>

b) Svantaggi economici differenziali:

— ricavi cessanti		—
— maggiori costi		10.019
Totale (b)		<u>10.019</u>

Risultato economico differenziale:

$$(a - b) = 10.500 - 10.019 = 481 \text{ (vantaggio netto)}$$

3) Informazioni per la decisione.

Convien accettare l'ordinazione, così come formulata dal cliente, perché consente di ottenere un maggior utile, per ciascuna unità, pari a L. 481.

9.14. *Decidere se sostituire un prodotto con un altro.*

CASO ASSOLIOFIL RIUNITE S.P.A.

La ASSOLIOFIL RIUNITE S.p.a. opera nel settore degli alimenti liofilizzati.

Tra gli articoli di sua produzione le bustine di prodotto A presentano i seguenti dati in termini unitari (una bustina):

— vendite medie al mese	2.000 unità
— costo unitario complessivo	1.000 lire
— ricavo netto unitario (P)	
(al netto dei costi variabili di distribuzione)	800 lire

La direzione amministrativa è a conoscenza del fatto che il costo unitario complessivo è così composto: materie prime L. 300; costi variabili di fabbricazione L. 200; quota costi fissi di fabbricazione L. 280; quota spese generali L. 220.

Conoscendo anche i dati contabili di una bustina di prodotto B conviene continuare a produrre e vendere A o sostituirlo con B che potrà essere prodotto e venduto senza modificare la struttura aziendale esistente?

I dati relativi a B sono, tra gli altri, i seguenti:

— vendite medie mensili	1.500 unità
— ricavo netto unitario	1.400 lire
— consumi di materie unitario	360 lire
— costi variabili di fabbrica	340 lire

Soluzione.

1) Ipotesi guida.

La differenza economica che si evidenzia è riferibile all'inter-

ruzione della produzione di A ed alla produzione e vendita del prodotto B.

2) Esame vantaggi/svantaggi economici.

a) vantaggi economici differenziali.

Ricavi emergenti (> ricavi):
ricavi relativi alla vendita di
B

$$L. 1.400 \times 1.500 = 2.100.000$$

Costi cessanti (< costi):
costi di A che cessano per-
ché non si produce più que-
sto prodotto

— materie prime $L. 300 \times 2.000 = 600.000$

— costi variabili di fabbrica-
zione $L. 200 \times 2.000 = 400.000$

1.000.000

3.100.000

Totale vantaggi

b) svantaggi economici differenziali.

Costi emergenti (> costi):
costi che si sosterranno pro-
ducendo B

— materie prime $L. 360 \times 1.500 = 540.000$

— costi variabili di fabbrica $L. 340 \times 1.500 = 510.000$

Ricavi cessanti (< ricavi):
ricavi che non si conseguono
più alla vendita di A perché
non più prodotto $L. 800 \times$
 $2.000 \text{ unità A} =$

1.600.000

2.650.000

Totale svantaggi

Risultato netto differenziale (a-b) = 450.000

3) Informazioni per la decisione.

Quindi nell'ipotesi di non produrre più A e produrre e vende-
re B si hanno dei vantaggi superiori agli svantaggi economici
(3.100.000 contro 2.650.000) pertanto conviene sostituire il pro-
dotto A con il prodotto B.

CAPITOLO X
OBSCOLESCENZA DELLE TECNICHE DI BUDGET
E PROBLEMATICHE RELATIVE

10.1. LA TURBOLENZA AMBIENTALE E LE NUOVE TENDENZE DEL
BUDGET E CONTROLLO DI GESTIONE.

Le imprese si trovano ad operare da alcuni anni in un contesto ambientale sempre più caratterizzato dalla complessità e dal mutamento repentino delle sue componenti.

Oltre a questo clima particolarmente incerto e turbolento anche alcuni fattori critici all'interno dell'azienda hanno assunto un maggiore peso.

Tra tutti in modo particolare si può segnalare l'elevata innovazione dei processi tecnico-produttivi, l'accresciuto peso dei costi comuni, e il maggior impiego di tecnologie dell'informazione sempre più sofisticate, le quali incidono su quasi tutte le aree aziendali dalla progettazione (CAD-CAM) all'alta Direzione (sistemi esperti).

Queste osservazioni dimostrano il ruolo fondamentale della tecnologia in senso lato, che dal punto di vista dei sistemi di controllo della gestione potranno comportare modifiche sostanziali.

Oggi i miglioramenti tecnologici, soprattutto quelli applicati ai sistemi informativi ed alla produzione, non hanno modificato gli oggetti di osservazione o le tecniche di osservazione.

I cambiamenti ci sono stati, ma soprattutto riferiti alla maggiore flessibilità dei sistemi, alla tempestività nelle rilevazioni e nelle elaborazioni.

I problemi del passato sono però rimasti, vedasi per esempio il controllo dei costi direzionali, il controllo delle aree non

produttive, i problemi di ripartizione delle spese generali o dei costi comuni.

Ciò che è cambiato in effetti è la velocità nella simulazione di diverse realtà ipotizzate, per cui sembra più semplice formulare svariate ipotesi di budget che potranno essere repentinamente controllate con il consuntivo.

Forse con una punta di ottimismo è migliorata l'approssimazione al vero.

Non è tuttavia possibile chiedere all'attuale sistema informativo qualcosa di più oltre alle informazioni legate alla rilevazione dei dati, ulteriori miglioramenti qualitativi potranno verificarsi solo con l'intervento degli studiosi sugli approcci e sulle tecniche di Contabilità Direzionale.

Già oggi infatti le fasi operative della programmazione e controllo attualmente automatizzate in maniera integrata, riguardano le aziende con lavorazione a flusso, le aziende con lavorazione a lotto e le aziende con lavorazioni non ripetitive toccando una miriade di fattori.

Queste fasi riguardano:

- la formulazione di dati tecnici relativi a cicli di lavorazione, distinte basi, anagrafiche codificate di prodotto;
- la definizione del costo di prodotto con la simulazione CAM;
- la definizione del costo di prodotto e realizzazione della contabilità industriale;
- il calcolo dei fabbisogni di risorse umane e tecnologiche;
- l'attuazione in tempo reale del controllo dello stato di avanzamento della produzione;
- la gestione delle scorte con determinazione del lotto economico d'acquisto;
- ecc.

Come si può riscontrare sono solo dati quantitativi quelli che sono oggetto di rilevazione, nella maggioranza dei casi legati alla produzione.

Ma l'atteggiamento è pur sempre quantitativo.

Ciò che sarebbe opportuno fare è spostare l'atteggiamento della contabilità direzionale su aspetti qualitativi, poiché è l'intera contabilità direzionale che dovrebbe subire delle innovazioni. Se si limita l'osservazione al budget si può asserire che anche se esistono tecniche di adeguamento previsionale all'instabilità am-

bientale, con differenti tipi di approcci nel formulare il budget (per esempio budget alternativo, budget revisionato, Bracket budget basato sulle probabilità), non è possibile comunque per ora eliminare le componenti soggettive delle previsioni, legate alla natura stessa dei costi non oggettivamente rilevabili.

Inoltre anche i costi diretti sono oggettivamente rilevabili ma nella quantità non nel prezzo.

Il suggerimento che forse si può per ora fornire, prendendo tempo per migliorare gli studi e le osservazioni sul campo, è sfruttare al massimo la velocità dei sistemi informativi per simulare svariate realtà future da porre a confronto con il consuntivo, spostando l'indagine del controllo vero e proprio su aspetti qualitativi come alcune variabili aziendali da considerare chiave o fondamentali, e la rilevazione dei parametri (anche non monetari) che possono avere influenzato l'andamento dei costi.

Questo aspetto appare di fondamentale importanza soprattutto perché esiste effettivamente un notevole « gap » tra quanto teorizzato dagli studiosi e l'effettiva prassi aziendale.

In questo senso è opportuno osservare che autorevoli studiosi, tra cui Kaplan e Johnson, hanno posto in evidenza solamente le carenze ed i limiti degli attuali sistemi di contabilità direzionale in uso, senza fornire contributi innovativi di rilievo.

Anche i più recenti studi non hanno contribuito a diminuire il peso della mano d'opera diretta quale unità di misura per il controllo di efficienza e per la ripartizione delle spese generali, pur essendo i nuovi processi tecnico-produttivi sempre più automatizzati e sempre meno « labour-intensive », limitando quindi l'osservazione al breve periodo.

In realtà se qualcosa sta cambiando dal punto di vista qualitativo ciò avviene nel senso di imputare i costi al processo piuttosto che al prodotto, soprattutto nel caso di imprese con elevati costi comuni (1).

La regola o il comandamento dovrebbe consistere nella costringizione ad adottare metodi sempre più adeguati all'oggetto osservato, quindi se diversi sono gli obiettivi, diversi devono essere i sistemi ed i metodi adottati.

(1) Sull'argomento vedasi: H.T. JOHNSON-R.S. KAPLAN, *Ascesa e declino della Contabilità Direzionale*, Ed. ISEDI, 1989.

E questa, per ritornare al budget, non è tanto una critica alle modalità ed alle tecniche con cui il budget è costruito (perché con sufficiente razionalità è possibile asserire che i metodi adottati sono validi), quanto un'osservazione sui criteri con cui sono analizzati ed elaborati le componenti del budget, in particolare i costi.

CAPITOLO XI

IL BUDGET NELLE PRODUZIONI SU COMMESSA

11.1. IL BUDGET NELLE PRODUZIONI SU COMMESSA E SU PROGETTO: BREVI CENNI.

Quanto esposto sinora sulle modalità di formazione del budget e sul reporting basato sull'analisi degli scostamenti è riferibile prevalentemente alle imprese che producono in serie o su previsione. I criteri relativi a questo tipo di aziende non sono tuttavia adottabili appieno nelle imprese che producono su commessa, specialmente in quelle che realizzano grandi commesse o commesse pluriennali.

A differenza del controllo di gestione esposto in precedenza, le caratteristiche del controllo per produzioni su commessa sono le seguenti:

- 1) l'oggetto del controllo è la commessa, non il singolo centro di responsabilità, anche se in alcune circostanze alcuni centri in particolare sono posti sotto osservazione;
- 2) non è possibile calcolare dei costi standard di commessa nel modo conosciuto, ma dei costi standard di stati di avanzamento lavori o di fasi di lavorazioni nell'ambito della commessa;
- 3) si calcolano dei preventivi di costo ad hoc per commessa (vedi imprese edili, imprese di engineering ecc.);
- 4) i costi analizzati e sottoposti al controllo sono classificati a seconda che siano di pertinenza o meno della commessa, per cui si individuano costi diretti di commessa e costi indiretti, con ovvie conseguenze sulle modalità di formazione del relativo budget, mentre nelle imprese che producono in serie di budget è formulato suddividendo i costi in variabili e fissi;
- 5) le commesse grandi e di lunga durata impongono spesso delle previsioni di preventivo di costo per cui il controllo con gli scostamenti o il tradizionale feed-back, perde di significatività;

6) l'analisi sulle responsabilità coinvolge più manager, al punto da individuare un'analisi di corresponsabilità in quanto nelle commesse, esiste spesso, un capo commessa che coordina più soggetti (ciò avviene in particolare nelle commesse su progetto) (1).

Lo schema di controllo delle commesse in relazione alle caratteristiche più sopra specificate può avvenire in estrema sintesi avviene nel modo seguente:

I) *Scomposizione della commessa o del progetto in « blocchi » o parti elementari.*

Tale articolazione è effettuata per facilitare la programmazione delle singole fasi di costruzione delle commesse e dei relativi costi.

In questo ambito il controllo può essere effettuato per scostamenti.

La scomposizione dei blocchi anche in sottoblocchi permetterà di attribuire più chiaramente le responsabilità.

II) *Formulazione dei singoli budgets di blocco.*

Questi sono anche definiti « preventivi economici di commessa », nei quali si provvede ad inserire i costi programmati dei singoli blocchi della commessa.

È opportuno segnalare che esistono più budget (espressi sotto forma di preventivi) in relazione allo stato di avanzamento lavori, per cui si individuano il budget iniziale, il budget esecutivo ed il budget aggiornato. Il budget preventivo coincide normalmente con l'offerta ed è impiegato come parametro di base per formulare il prezzo di vendita.

È in questa sede che si valuta la convenienza economica della commessa formulando anche un preventivo di massima sui costi.

In particolare invece il budget esecutivo, redatto dopo l'acquisizione della commessa, contiene costi determinati nei limiti del possibile secondo le modalità delle produzioni di serie cioè:

$\text{quantità fisica di risorse} \times \text{prezzo unitario.}$
--

(1) In realtà nell'impresa che lavorano su commessa il controllo avviene anche secondo la dimensione temporale e secondo la dimensione del rispetto dei requisiti tecnico qualitativi.

Tale tipo di budget di Commessa è modificato ed adeguato nel tempo in relazione alle modifiche della commessa o del progetto.

Il budget aggiornato, che si formula nel corso della commessa contiene invece sia costi consuntivi di commessa, per gli oneri già sostenuti, sia costi preventivi per la parte rimanente ancora da ultimare della commessa.

Alla stessa possono essere imputati sia costi diretti che costi pieni.

In quest'ultimo caso alla commessa sono imputati, oltre ai costi diretti anche una quota di spese generali in funzione di criteri di ripartizione soggettivi. Normalmente per scopi di controllo si imputano alle commesse solo i costi diretti, impiegando pertanto il primo metodo descritto soprattutto nel budget esecutivo e nel budget aggiornato.

III) *Rilevazioni dei valori economici effettivi di commessa.*

Questi valori sono confrontati con il budget di cui al punto II) per effettuare l'analisi degli scostamenti, al fine di verificare i costi diretti delle fasi già eseguite, i ricavi di competenza (2) ed il margine di commessa (3).

Infatti per scopi di controllo non sono solo i costi gli oggetti del controllo nelle commesse.

IV) *Definizione delle azioni correttive da attuare in relazione agli scostamenti.*

In particolare quanto riguarda l'analisi degli scostamenti nelle imprese che operano su commessa, occorre chiarire che il confronto è effettuato prevalentemente sulla base dei costi diretti di commessa anche se per il controllo di grandi commesse esistono in realtà procedure particolari.

In estrema sintesi si confronta il preventivo redatto in relazione ad un prestabilito grado di avanzamento ad una certa data ed il consuntivo corrispondente al reale avanzamento dei lavori alla stessa data.

(2) Il ricavo di competenza di un periodo in una commessa è determinato normalmente in relazione al prodotto tra i costi diretti consuntivi di commessa di competenza del periodo considerato ed il rapporto di contribuzione inteso come rapporto tra ricavi totali di commessa e i costi diretti totali di commessa.

(3) Il margine di commessa si ottiene come differenza tra ricavi commessa ed i costi diretti di commessa.

Gli scostamenti che si ottengono possono essere lo scostamento di avanzamento, corrispondente alla differenza tra preventivo per stato di avanzamento programmato e preventivo per stato di avanzamento effettivo, e lo scostamento di efficienza di prezzo dato della differenza tra preventivo per stato di avanzamento effettivo a consuntivo ad una certa data.

Da ultimo occorre ancora segnalare che il budget economico delle imprese che operano su più commesse corrisponde alla aggregazione dei singoli budget di commessa.

Per rendere attendibile ed efficace il budget è consigliabile:

a) redigere l'inventario dei contratti di commessa esistenti con l'indicazione di relativi costi e ricavi, relativamente al periodo di budget;

b) individuare le commesse in corso di trattativa delle quali non si è ancora stipulato il contratto, e suddividendole in commesse « certe » e commesse « probabili »;

c) verificare le possibilità di saturazione della capacità produttiva ancora non coperta con commesse non previste.

Anche il budget finanziario presenta nelle imprese su commessa alcuni aspetti differenti rispetto alle produzioni di serie e su previsione, soprattutto riferiti alla particolare incertezza che grava sulle commesse non acquisite e non in trattativa le quali comunque potrebbero manifestarsi.

Pertanto si è spesso costretti a formulare dei programmi finanziari parziali sotto lo stretto controllo della Funzione Finanza che deve verificare costantemente la disponibilità delle risorse finanziarie e la loro gestione riferita alle commesse ed al loro stato di avanzamento lavoro.

Si allega qui di seguito un esempio di budget economico di un'impresa che opera con produzione su commessa.

TAVOLA I
BUDGET ECONOMICO AZIENDA CON PRODUZIONE
SU COMMESSA (COMMESSE « UNICHE »)

Voci di costo e di ricavo	Commesse acquisite	Commesse in trattativa		Da saturare	Totale
		« Certe »	Probabili		
Ricavi di vendita	1.000	800	100	100	2.000
— Costi diretti:					
• Materiali	550	500	40	—	1.090
• MOD	100	120	20	100	340
• Altri costi diretti	200	100	10	—	310
Margine commessa	150	80	30	—	260
— Costi indiretti operativi					200
Reddito operativo					60
± Oneri e proventi finanziari, atipici e straordinari					30
Reddito prima delle imposte ..					30
— Imposte sul reddito					12
Reddito netto					18

Considerando la particolare enfasi porta nel presente studio sul budget delle imprese che producono in serie non si ritiene opportuno approfondire oltre la disamina sul budget nelle imprese che operano su commessa.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia pertanto alla Bibliografia specifica, nonché ad una futura trattazione successiva.