



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Controllo di gestione

ANALISI DELLA VARIANZA IN UN'AZIENDA
DI BENI DI LARGO CONSUMO.

RELATORE

Prof.re Maurizio Basile

CANDIDATO

Antonio Lucci

Matr. 631171

CORRELATORE

Prof.ssa Muserra Anna Lucia

ANNO ACCADEMICO 2011/2012

Sommarario

Premessa.....	4
Capitolo I Il Budget come linea guida per il management	7
1. L'importanza informativa del budget d'esercizio.....	7
2. Descrizione e modalità di costruzione del budget.....	12
2.1. Le caratteristiche del budget	12
2.2. Tecniche e modalità di costruzione di un budget	18
2.3. Il meccanismo contabile: dai budget settoriali ai budget di sintesi.....	24
3. I valori standard come obiettivo dell'azienda	35
Capitolo II Il reporting direzionale	38
1. Il sistema di reporting, uno strumento indispensabile per l'analisi degli scostamenti.....	38
1.1. Contenuti e tipologie dei sistemi di reporting	41
1.2. Caratteristiche fondamentali di un sistema di reporting	46
Capitolo III	
La variance analysis come metodologia di misurazione delle prestazioni	
.....	50
1. Analisi degli scostamenti all'interno del controllo di gestione.....	50
2. Introduzione all'analisi degli scostamenti.....	52
3. Metodologie e tecniche di costruzione delle varianti.....	59
3.1. Calcolo degli scostamenti dei costi variabili.....	64
3.2. Calcolo degli scostamenti dei costi fissi	74
3.3. Calcolo degli scostamenti dei ricavi di vendita.....	77
Capitolo IV Dal budget all'analisi degli scostamenti in un'azienda di beni di largo consumo	84
1. Il settore di riferimento.....	85
2. Struttura del budget e sistema di responsabilità	86
3. Linee guida del budget e obiettivi	90
3.1. L'area commerciale	91
3.2. L'area produttiva	92
3.3. Altre aree aziendali.....	93

4. confronto tra valori previsionali e valori consuntivi	94
Conclusioni	97
BIBLIOGRAFIA	98

Premessa

Lo sviluppo di questa tesi in controllo di gestione, ha l'obiettivo di approfondire lo studio di uno strumento manageriale di fondamentale importanza all'interno di un'impresa e cioè l'analisi della varianza, senza però tralasciare alcuni argomenti che non possono essere considerati di contorno ma sono parte integrante dello strumento oggetto di studio, quali il budgeting e il sistema di reporting. Per ogni argomento trattato è stato seguito un percorso logico simile partendo dagli aspetti generali per poi approfondire la natura tecnica degli argomenti e quindi spiegare in maniera più dettagliata il funzionamento degli strumenti oggetto di studio e la loro importanza nell'ambito del controllo di gestione. Tale approfondimento nasce dall'interesse sviluppato nel percorso di studi, verso quelle discipline che si pongono come obiettivo di fondo, quello di sviluppare in maniera pratica e non solo teorica strumenti che siano adatti a supportare e allo stesso tempo motivare l'insieme di persone che collaborano per il corretto svolgimento dell'attività d'impresa. Strumenti che nel mondo economico odierno rivestono una particolare importanza poiché se in passato la stabilità e la poca incertezza che caratterizzavano il sistema economico permettevano un tipo di gestione "a vista", oggi è praticamente impossibile per non dire da incoscienti affrontare l'attività d'impresa, senza l'ausilio di una serie di strumenti, i quali devono rappresentare la cassetta degli attrezzi del manager, al fine di gestire e affrontare nel migliore dei modi la poca stabilità e i continui mutamenti dell'ambiente di cui le imprese fanno parte. L'analisi degli scostamenti insieme col budgeting e con il sistema di reporting costituisce pertanto uno strumento ideale di supporto alla gestione. Tali metodologie rappresentano il fulcro del controllo di gestione, anche perché abbracciano una serie di attività che vanno dalla

pianificazione degli obiettivi, all'organizzazione della struttura necessaria per ottenere gli obiettivi prestabiliti, per poi finire con la verifica di ciò che è stato posto in essere, tutto ciò con l'obiettivo finale di guidare l'attività d'impresa e adottare manovre correttive che siano tempestive ed efficaci per il raggiungimento degli standard di riferimento. Il lavoro inizia analizzando quello che rappresenta lo strumento più utilizzato nella fase di programmazione degli obiettivi, cioè il budget, punto di partenza per una gestione programmata e non casuale che dia dei punti di riferimento al management e che quindi rappresenti la meta da raggiungere. Subito dopo il budgeting viene descritto il sistema di reporting, strumento senza il quale non è possibile reperire tutte le informazioni necessarie al management per poter svolgere l'attività di controllo. È dall'insieme dei report infatti che si reperiscono i dati necessari per attuare l'analisi degli scostamenti e quindi confrontare i risultati che sono stati effettivamente raggiunti con quelli che erano stati preventivati nel sistema di budget. Pertanto obiettivo di fondo di questo lavoro è quello di dare delle informazioni di natura tecnica e quindi spiegare in che modo si costruiscono e si applicano tali strumenti di supporto al management. Tutto ciò analizzando le tecniche e le metodologie più utilizzate nella prassi aziendale, ma soprattutto far comprendere la reale importanza di queste metodologie mettendo in risalto i vantaggi determinati dal loro utilizzo e tutto ciò che comporta l'effettuare la gestione aziendale attraverso l'ausilio di sistemi che forniscono un costante monitoraggio di ciò che accade all'interno e all'esterno dell'azienda, dando la possibilità ai vari attori del sistema aziendale di seguire una rotta e di conseguenza intervenire nel caso in cui gli obiettivi, i comportamenti e tutto ciò che si riferisce all'attività svolta dall'impresa non sia in linea con la rotta che è stata scelta. In fine dopo aver effettuato un'analisi teorica degli argomenti presi in considerazione e fornito un

quadro generale attraverso informazioni sufficientemente approfondite che permettano di avere una giusta visione di insieme dell'analisi degli scostamenti e degli strumenti necessari per poterla effettuare si procederà con l'analisi di un caso pratico che fornisca ulteriori dettagli all'analisi e sia di supporto allo studio di questo argomento andando ad affrontare in maniera pratica quello che è stato descritto in modo teorico nella parte precedente del lavoro. Tutto ciò verrà effettuato con la speranza di fornire un contributo chiaro ed esaustivo che permetta di comprendere gli aspetti tecnici dell'analisi degli scostamenti e la sua importanza reale nell'attuale scenario economico globale.

Capitolo I

Il Budget come linea guida per il management

1. L'importanza informativa del budget d'esercizio

Tra i meccanismi di rilevazione e controllo gestiti dalla funzione amministrativa e volti a supportare il processo di direzione dell'impresa, un ruolo preminente viene assegnato al budget, considerato uno dei fondamentali strumenti tramite il quale si esplica l'attività di governo della gestione aziendale¹. La costituzione e lo sviluppo delle aziende rispondono, infatti, a logiche di soddisfazione delle attese dei soggetti coinvolti, ed in primo luogo dei conferenti di capitale e dei prestatori di lavoro, che assumono, di conseguenza, specifiche valenze di orientamento comportamentale. Le attese si trasformano dunque in fini prioritari per le aziende². Ciò enfatizza il ruolo dei processi di governo economico, nonché dei connessi fenomeni di sintonia decisionale ed operativa e di razionalizzazione dei comportamenti rispetto ai rapporti di causa-effetto che si instaurano tra le diverse componenti del sistema aziendale. La funzione di governo economico può essere interpretata come un'attività complessa idealmente sviluppata a differenti livelli e contraddistinta da rapporti di interdipendenza e di sequenzialità volta a garantire l'equo soddisfacimento degli interessi confluenti nell'azienda. L'attività di governo economico pervade tutti i comparti aziendali e si fonda sull'enfatizzazione dei collegamenti tra i differenti

¹ M. Agliati, *Il budget e l'attività di direzione*, in : *Misurazioni d'azienda programmazione e controllo*, a cura di: F. Amigoni, II edizione, Giuffrè, 1995

² M. SALVIONI, *Introduzione all'analisi dei costi*, Giappichelli, Torino, 2002, pag.3.

livelli decisionali, inoltre si avvale di specifiche procedure di supporto volte a fornire le informazioni utili per la realizzazione di percorsi che siano in grado di sfruttare al meglio le risorse disponibili. I presupposti di efficacia aziendale si correlano all'impiego ottimale delle risorse nell'ambito delle attività, al fine della massimizzazione qualiquantitativa dei risultati. La complessità delle aziende e la numerosità delle opzioni che in maniera dinamica si presentano all'organizzazione, palesano infatti l'utilità di adottare strumenti e procedure appositamente studiati per agevolare la razionalizzazione dei comportamenti, ed enfatizzano il ruolo in tale ambito attribuibile all'informazione. L'informazione rappresenta un'importante risorsa immateriale d'azienda con ampie valenze di governo. La gestione dell'informazione rappresenta un servizio ad alto contenuto strategico, con carattere abilitante e di supporto per il corretto e conveniente sviluppo dei processi aziendali³. Inoltre la gestione ottimale dell'informazione costituisce uno strumento fondamentale per il corretto funzionamento dell'attività aziendale, fungendo da supporto per le decisioni a tutti i livelli dell'organizzazione.

Il desiderio di anticipare la conoscenza dell'esito degli affari intrapresi ha sempre accompagnato l'uomo e in particolare l'imprenditore che deve assumere scelte legate a fatti proiettati nel futuro. Il rischio imprenditoriale per molti aspetti è proprio rappresentato dalle necessità di operare in un campo in cui le variabili note, appartenenti ai fatti presenti, sono indissolubilmente legate alle aspettative attese in futuro, in presenza di condizioni ignote: la capacità irrazionale di anticiparle, fino a prevederne le conseguenze, costituisce l'intuito imprenditoriale, in base al quale scelte apparentemente banali e senza sbocco hanno creato le premesse, nel campo degli affari, delle più travolgenti e sensazionali avventure nel campo della finanza e

3 M. Salvioni, *Introduzione all'analisi dei costi*, Giappichelli, Torino, 2004.

dell'industria⁴. Il principio di razionalizzare le scelte da operare, con esiti che si attuano e si verificano nel futuro, è stato avvertito negli ultimi decenni sempre con maggior urgenza, soprattutto dai Paesi anglossassoni, specialmente dagli Stati Uniti, che hanno studiato e codificato una serie di procedimenti e di regole per predisporre, con accettabile approssimazione, la proiezione dei risultati, negli anni futuri, dello sviluppo dell'impresa, sulla base delle scelte o delle alternative che si presentano nella gestione attuale⁵. Il budget, rappresenta storicamente la tecnica di maggior rilievo nel sistema di controllo di gestione⁶.

Le procedure inerenti al budget hanno negli ultimi tempi conosciuto anche in Italia uno sviluppo sempre maggiore, in termini di utilizzo di risorse nell'ambito delle imprese industriali e commerciali, soprattutto, ma non esclusivamente, per quelle di maggiore dimensione, tanto che il servizio budget è ora accolto tra i più importanti nella gerarchia delle funzioni aziendali. L'utilizzo delle metodologie di budget legate alla gestione dell'impresa pertanto, oltre a costituire fonte di vantaggio sia per i soci che per i terzi, dovuti ad un maggior numero di segnali in riferimento agli andamenti futuri, rappresenta uno strumento per una corretta gestione aziendale⁷. Attraverso tale strumento coloro i quali sono i responsabili dell'andamento dell'impresa hanno la possibilità di valutare l'impatto che le conseguenze delle loro scelte operative hanno sugli obiettivi da raggiungere e di conseguenza adeguarle coerentemente con le risorse a disposizione, e soprattutto intervenire al fine di modificarle evitando in tal modo l'insorgere di fenomeni perturbatori.

Nella maggior parte dei casi le crisi aziendali sono la conseguenza di una

⁴ G. Bianchi, *Budget tecniche applicative per la previsione economica, patrimoniale e finanziaria delle imprese industriali e commerciali degli enti bancari ed assicurativi*, EGEA, Milano 1996.

⁵ G. Bianchi, *Budget*, EGEA, Milano 1996.

⁶ ANTONELLI V, e D'ALESSIO R., *Budget*, Maggioli Editore, 2012.

⁷ G. Bianchi, *Budget*, EGEA, Milano 1996.

sproporzione tra l'ammontare degli investimenti con estinzione a breve termine e rendimenti di lungo periodo. Un banale prospetto finanziario preventivo avrebbe la capacità di cogliere l'anomalia e agire di conseguenza. Ovviamente non è sempre vero che una non congruenza temporale tra costi e ricavi rappresenta la causa del fallimento, è pur vero che nella maggior parte dei casi la causa scatenante del dissesto è senza dubbio l'assenza di programmazione, basata sulla previsione di eventi futuri. Per tanto l'utilizzo di un sistema di budget in un buon numero di occasioni, potrebbe portare alla luce l'esito di decisioni senza via di uscita e potrebbe ridurre gli esiti negativi, cercando di allertare i decisori, distogliendoli dal prendere tali decisioni, o almeno, cercare di prevedere le conseguenze consentendo a questi ultimi di intraprendere azioni correttive in maniera tempestiva. Di certo però non bisogna cadere nell'errore di pensare che il budget sia uno strumento capace di risolvere qualsiasi problematica, esso non ha il potere di risolvere contingenze oramai irrimediabili, ma ha la capacità di portare alla luce tali situazioni in tempo utile per poter intervenire. La sua utilità non è ravvisabile solamente come strumento che consente di evitare o prevedere situazioni critiche. Servirsi di un sistema budgetario vuol dire ottimizzare il successo operativo, cercando di eliminare gli ostacoli che si manifestano lungo il percorso intrapreso dall'organizzazione, cercando di porre in essere le condizioni più favorevoli possibili, affinché il corso d'azione che è stato preventivato possa beneficiare delle migliori condizioni possibili.

Al fine di ottenere tale successo operativo è necessario un notevole sforzo previsionale che ponga lo sguardo sulle conseguenze delle azioni che si vogliono intraprendere, evitando in tal modo che qualsivoglia iniziativa dell'azienda possa determinare un salto nel buio. Ecco per quale ragione il budget può essere paragonato ad un faro che indica gli ostacoli e tende a far luce all'interno del

complesso e mutevole mondo economico.

L'importanza di porre in essere strumenti previsionali che contribuiscono al supporto delle decisioni veniva enfatizzata già agli inizi del ventesimo secolo da autori quali Besta, che afferma: “il ponderare, prima di accingersi a un'operazione o impresa quale si voglia, sulle probabili sue conseguenze per vedere se convenga tentarla, e il meditare, nel caso che il tentarla paia espediente, per quali vie e quali modi si deva condurla a fine, è proprio di ogni persona saggia e che vuole riuscire bene nelle cose sue. Tale cautela deve essere costante in coloro che informano la gestione di un'azienda”⁸.

Per concludere posto che il budget possa rappresentare il “faro” che illumina la rotta e mette in guardia i decisori da possibili pericoli, esso può anche dare un'immagine distorta del futuro. È il suo processo che deve essere rispettato: non è un atto o un documento di cui si possa fissare una data di completamento. Il procedimento di budget è un modo di portare avanti la gestione aziendale. I risultati che evidenzia nella fase di preparazione, devono essere seguiti e controllati, fin dalle prime risultanze dei fenomeni che il budget stesso si è proposto di prevedere. Le variazioni che risulteranno costituiranno lo strumento per riprogrammare, nella realtà, le scelte operate in fase di preparazione. Questo processo operativo di affiancamento al budget prende il nome di controllo di gestione ed è in grado di valorizzare le premesse da cui si è partiti per raggiungere l'obiettivo. Il controllo di gestione suggerirà di volta in volta la direzione da prendere e la velocità da mantenere per arrivare al traguardo⁹.

⁸ F. Besta, *La Ragioneria*, Vallardi, Milano, 1909, vol. II (pag. 115).

⁹ G. Bianchi, *Budget tecniche applicative per la previsione economica, patrimoniale e finanziaria delle imprese industriali e commerciali, degli enti bancari e assicurativi*, Egea, Milano, 1996.

2. Descrizione e modalità di costruzione del budget

2.1. Le caratteristiche del budget

La parola budget molto spesso viene affiancata e associata all'idea di bilancio preventivo. Questa connessione di idee, non è affatto sbagliata, poiché sostanzialmente il meccanismo attraverso il quale il processo di budget viene a concludersi, porta alla stesura di un bilancio preventivo per l'esercizio successivo¹⁰. Nonostante ciò tale definizione può risultare riduttiva e condurre a malintesi ed errori, soprattutto in quelle organizzazioni nelle quali il controllo di gestione ed il sistema budgetario muovono i primi passi. Al fine di comprendere in maniera esaustiva il significato del sistema di budget, è fondamentale sottolineare alcuni aspetti, tra i quali il fatto che la forma di bilancio preventivo è presa dal budget come momento finale di un lungo e complesso processo contabile e organizzativo.

Contabile poiché il processo trova la propria sintesi nella preparazione di un documento contabile, appunto il budget, all'interno del quale trovano composizione e ordine l'insieme dei fattori utilizzati e dei risultati raggiunti, resi omogenei dal “metro monetario”.

Organizzativo in quanto il processo vede il coinvolgimento di tutti i centri di responsabilità, che programmano specifici piani d'azione e presentano l'insieme delle risorse che intendono utilizzare e i risultati che prevedono di conseguire¹¹.

Inoltre il reale contenuto del sistema budgetario è rappresentato dai programmi di

¹⁰ L. Brusa, *Il budgeting*, in *Sistemi manageriali di programmazione controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.

¹¹ F. Buttignon e P. Ferrarese, *Il budget*, in: *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, a cura di U. Bocchino, II edizione, 2011.

gestione inerenti il successivo esercizio, ovvero ciò che concerne scelte e metodi di attuazione posti in essere dalla direzione; e nell'ambito della gestione operativa, ovvero vendite, produzione, acquisti e così via. E in materia di gestione finanziaria, quindi, investimenti e modalità di copertura di quest'ultimi, fino a coprire altre aree gestionali, con lo scopo di dare piena attuazione a quelli che sono i piani strategici. Fatte tali considerazioni possiamo definire il budget come un programma di gestione aziendale, tradotto in termini economico-finanziari, che guida e responsabilizza i manager verso obiettivi di “breve” periodo, definiti nell'ambito di un piano strategico di “lungo” periodo.

Pertanto, il sistema budgetario incarna un modello di comportamento per l'esercizio successivo, il quale ha come obiettivo quello di ridimensionare uno dei rischi che maggiormente si manifesta nella gestione di un'azienda e cioè quello di dirigere e gestire le contingenze senza aver disegnato in maniera preventiva la direzione da seguire, ponendosi nelle mani dell'imprenditore e sperando nella bontà degli eventi.

Per comprendere nel migliore dei modi la non semplice realtà della gestione budgetaria, è opportuno effettuare una distinzione tra due tipologie di imprese, all'interno delle quali il sistema budgetario assume ruoli differenti; pertanto distinguiamo tra piccole aziende e aziende di medio-grandi dimensioni.

All'interno delle prime, le quali frequentemente si caratterizzano per una struttura organizzativa di tipo elementare, il budget svolge prevalentemente un compito di proiezione nel futuro, senza possedere forti caratteristiche di tipo organizzativo.

In maniera più banale supporta il ristretto sistema direttivo a portare a compimento una giusta gestione programmata, cercando di carpire in maniera preventiva le conseguenze di tipo economico-finanziarie, senza rivestire un compito di responsabilizzazione degno di nota, ciò dovuto alla mancanza di una rete

manageriale particolarmente articolata.

Potremmo concludere affermando che, nelle piccole aziende il budget, rappresenta per lo più un mezzo di simulazione dell'impatto che determinate scelte possono avere sull'andamento aziendale, piuttosto che uno strumento che guida e responsabilizza.

Ciò non toglie che anche all'interno delle piccole aziende tale metodologia, affiancata ad altri strumenti svolge un ruolo di supporto fondamentale.

Tutto ciò anche perché la concorrenza sempre più spinta, l'attuale crisi economica, la clientela sempre più esigente, rendono oggi altamente critica la gestione delle imprese di medio-piccole dimensioni. Occorrono, pertanto, strumenti in grado di monitorare e controllare le attività e i processi aziendali. L'attuale globalizzazione dei mercati pone minacce competitive cui le imprese di piccole dimensioni devono rispondere riorganizzando la struttura produttiva ed i modelli gestionali. Il controllo delle performance della gestione aziendale è oggi l'approccio che assicura il successo aziendale, in quanto consente di migliorare le performance dell'azienda e ridurre i costi¹². Per quanto riguarda le aziende di grandi dimensioni, all'interno del sistema budgetario sono presenti entrambe le caratteristiche precedentemente citate, e cioè quella concernente la simulazione dei risultati riferiti a determinate date, e quella del cosiddetto commitment manageriale. Al fine di porre in essere determinati programmi prestabiliti e cercare di raggiungere i livelli di prestazione preventivati e quindi ottenere un certo livello di responsabilizzazione sugli obiettivi.

Di conseguenza in tale tipologia di aziende il budgeting rappresenta uno strumento diffuso, poiché tende a coinvolgere e soprattutto a responsabilizzare un gran numero di attori. Tale strumento comporta una serie di implicazioni che potrebbero rappresentare la causa di equivoci ed errori, al fine di evitare di imbarcarsi in tali

12 A. De Luca, *Le valutazioni e il controllo delle performance*, PMI, anno 2010, volume 5, pag. 51.

spiacevoli situazioni è opportuno stabilire in maniera prioritaria cosa il budget non rappresenta analizzando i principali nodi dai quali potrebbero emergere gli equivoci.

In prima istanza il budget non è una banale previsione, ciò vuol dire che esso non rappresenta un modo attraverso il quale prevedere il futuro e in particolare indovinare i risultati, ma piuttosto è la rappresentazione di una costante motivazione a portare avanti determinati programmi al fine di ottenere i risultati predeterminati.

Quindi deve essere visto come un atteggiamento attivo e non come un'attesa passiva del verificarsi degli eventi.

Inoltre il sistema di budget non rappresenta o più precisamente non dovrebbe rappresentare una sorta di zavorra che impedisce all'azienda di modificare il proprio comportamento e cambiare le proprie scelte se le contingenze esterne lo richiedono, ma deve cercare di sostenere e supportare la flessibilità all'interno dell'organizzazione, evitando però la perdita di credibilità.

In fine il budget, come anche del resto il controllo di gestione nella sua totalità, senza dubbio non rappresentano la soluzione a tutti i problemi della gestione e soprattutto in presenza di limiti strutturali in riferimento alle capacità del management, ma può senz'altro far accendere delle spie, fondamentali al fine di correggere la rotta e allo stesso tempo cercare di insegnare al management un metodo di gestione che sia più razionale e programmato.

Una volta che è stato definito in maniera più dettagliata cosa può essere e cosa non può essere un budget, dobbiamo cercare di definire quali sono le funzioni che il budget svolge all'interno del sistema di controllo di gestione.

Il processo di formulazione del budget ha la finalità di preordinare le quantità economiche espresse dai costi, dai ricavi e dai risultati che scaturiscono dai rapporti di scambio con altre aziende (per acquisti, vendite, entrate e uscite monetarie, crediti

e debiti di funzionamento e di finanziamento) e dal processo interno di consumo/impiego delle risorse per l'ottenimento di beni e servizi da vendere¹³. Il budget è sostanzialmente un supporto che tende ad indirizzare il governo economico della gestione e pertanto prende in considerazione ed elabora una serie di opzioni direzionali. Tali opzioni si convertono in scelte programmatiche con lo scopo di: comunicare, motivare, valutare i comportamenti e i risultati in corso d'opera.

Il sistema di budget converte in forma dinamica gli obiettivi di base posti in essere dalla pianificazione e favorisce l'attivazione e l'esecuzione del meccanismo di controllo:

Relazioni tra sistema di budget e pianificazione, programmazione e controllo¹⁴



A tale riguardo il budget visto come uno strumento di decisione programmatica, permette una serie di azioni quali:

a) simulare le conseguenze economico-finanziarie conseguenti a date ipotesi di gestione;

¹³ G. Gandini, *L'elaborazione del budget*, in: *Introduzione all'analisi dei costi*, a cura di M. Salvioni, Giappichelli, Torino, 2002

¹⁴ M. Salvioni, *Introduzione all'analisi dei costi*, Giappichelli, Torino, 2002.

- b) guidare il management nel corso dell'anno di budget ad operare in conformità agli obiettivi prestabiliti;
- c) valutare e responsabilizzare il management sui risultati conseguiti, rispetto ai quali il budget rappresenta una sorta di termine di paragone;
- d) coordinare i responsabili delle varie funzioni nelle loro scelte;
- e) motivare i manager attraverso il meccanismo della gestione per obiettivi;
- f) educare, cioè formare, il management alle logiche della gestione programmata¹⁵.

Posto che, è chiaro che il budget funge da strumento che permette di simulare le conseguenze di alcune scelte, guidare il management nello svolgimento delle proprie azioni e valutare e responsabilizzare quest'ultimi sui risultati raggiunti, esaminiamo meglio le altre funzioni svolte dal sistema di budget.

Affermare che il budget serve a coordinare la struttura manageriale, vuol dire sottolineare la sua funzione di integrazione di tutti i vari programmi di gestione, operativi e non, precedentemente all'inizio della gestione stessa. Ovvero uno strumento di coordinamento ex ante volto ad anticipare i problemi di gestione che si manifesteranno in seguito. Pertanto ricopre un'importanza notevole in quanto, obbligando i manager a confrontarsi in maniera preventiva, elimina situazioni che se prese in considerazione in maniera tardiva, potrebbero rendere inefficace qualsivoglia metodo di coordinamento.

Il budget può rappresentare un meccanismo di motivazione per il management poiché pone degli obiettivi. È infatti ampiamente dimostrato che una gestione svolta mediante il raggiungimento di determinati obiettivi crea motivazione, tutto ciò perché tende a soddisfare determinate esigenze naturali degli individui come ad esempio: essere sfidati, vedersi riconosciuti i propri meriti e godere di una certa

¹⁵ G. Gandini, *L'elaborazione del budget*, in: *Introduzione all'analisi dei costi*, a cura, di M. Salvioni, Giappichelli, Torino, 2002.

autonomia nel prendere le decisioni.

Infine l'utilizzo di un sistema di budget può senz'altro contribuire alla formazione manageriale dei responsabili della gestione delle risorse, poiché abitua tali soggetti ad una gestione programmata che potenzia la loro vocazione economica.

2.2. Tecniche e modalità di costruzione di un budget

L'elasticità produttiva e la flessibilità organizzativa sono da considerarsi come i principali obiettivi delle moderne strutture aziendali. Tali caratteristiche essenziali sono subordinate all'attivazione di meccanismi operativi quali il budget, che mettono in condizione di raggiungere o quanto meno agevolare l'adattabilità del sistema alle innumerevoli variazioni interne ed esterne. L'assegnazione di una serie di responsabilità di natura economica e non, ad uno svariato numero di soggetti, che naturalmente godono di una certa autonomia e che si collocano a diversi livelli sulla scala gerarchica e che sono impegnati nella determinazione degli obiettivi di budget, implica la necessità di far coesistere esigenze di natura motivazionale e competitiva, in relazione al raggiungimento degli obiettivi con la necessità di far sì che tutto ciò non porti alla nascita di conflitti e tensioni all'interno dell'organizzazione. Il budget, in qualità di strumento di direzione e di programmazione¹⁶ e sulla base della responsabilità economica attribuita, del grado di delega e di autonomia, della manovrabilità delle leve economiche e dei parametri obiettivo assegnati in conformità delle linee guida di fondo, può influenzare le relazioni intra-organizzative, determinando:

a) spinte alla motivazione attraverso l'assegnazione di obiettivi impegnativi,

16 Selleri L., *Il budget di esercizio*, Etas Libri, Milano, 1990.

comprensibili e perseguibili nel tempo;

b) stimoli alla coesione tra i differenti soggetti già dalla fase di progettazione e azioni di controllo adatte a individuare ed eliminare le incongruenze, le situazioni critiche e i cambiamenti improvvisi;

c) situazioni di resistenza nelle quali diviene essenziale prevenire dei probabili conflitti di budget ¹⁷.

la risoluzione delle divergenze può divenire particolarmente complicata quando la direzione, nella fase di programmazione, non riesce a stabilire in maniera chiara i ruoli e le responsabilità economiche assegnate ai diversi livelli, facendo sorgere divergenze tra attribuzione di obiettivi e motivazione, tra obiettivi e valutazione e infine tra motivazione e valutazione.

In riferimento al legame tra obiettivi previsti dal budget e motivazione, quest'ultima può risultare scarsa se l'obiettivo è troppo semplice o troppo complicato. Mentre nel rapporto tra obiettivi prestabiliti e valutazione, la non corretta previsione e assegnazione di obiettivi provoca incongruenza rispetto alla valutazione di ciò che è stato fatto e di conseguenza, rende critico il rapporto tra la valutazione e la motivazione arrivando così a determinare la ridefinizione degli obiettivi.

La definizione e la determinazione quali-quantitativa degli obiettivi rappresenta l'elemento di base dell'implementarsi di legami intra-organizzativi che tendono a qualificare la tipologia di responsabilità economica degli attori coinvolti e i comportamenti che ne scaturiscono, facendo sì che l'azione di governo sia efficace.

Quindi in tale contesto di relazioni interattive il meccanismo attraverso il quale viene elaborato il budget ha come obiettivo quello di rappresentare le più consone condizioni di svolgimento della gestione, attraverso la determinazione

¹⁷ Su tale tematica si osservi quanto affermano Barret e Fraser in Amigoni F., *Misurazioni d'azienda*, vol. II, Guffrè, Milano, 1988.

programmatica di tutti gli obiettivi operativi.

Inoltre per la corretta composizione di un budget è opportuno tenere sotto controllo da una parte, la complessità strategico-organizzativa aziendale, dall'altra le decisioni prese a livello manageriale in riferimento alle modalità di gestione dei fattori critici.

Pertanto in base alle diverse caratteristiche distinguiamo diverse tipologie di imprese tra le quali :

- imprese semplici che nella maggior parte dei casi posseggono sistemi di controllo elementari e che si riferiscono ad una sola area di risultato, in questa tipologia di impresa il sistema di budget tende a fornire risultati aggregati che si riferiscono all'intera azienda;

- imprese con una complessità media le quali di solito hanno due o anche più di due aree di risultato e organi indifferenziati, o una sola area di risultato ma più organi indipendenti. Nella prima tipologia, il budget necessita di un'impostazione spaziale in relazione delle attività che di più vanno ad incidere sui risultati economici, diversamente nella seconda tipologia si tenderà a considerare maggiormente le deleghe di responsabilità focalizzandosi sui relativi centri operativi e sulle loro interdipendenze;

- imprese caratterizzate da una complessità medio-alta, all'interno delle quali è presente un cospicuo numero di aree di responsabilità e nelle quali gli organi di responsabilità sono differenziati. In tali aziende il budget deve tener conto non solo dei diversi centri di responsabilità ma anche delle svariate aree di risultato.

- imprese che presentano una elevata complessità, con innumerevoli rapporti, all'interno delle quali molto frequentemente si innesta una logica di consolidamento che si riflette anche sul sistema di budget, ciò è tipico delle aziende facenti parte di un gruppo e delle aziende di tipo multi-divisionale.

Inoltre bisogna tenere in considerazione un'ulteriore distinzione che si riferisce alle modalità di costruzione del budget in relazione sia al periodo di riferimento sia al livello di produzione. Con riguardo alla natura temporale del budget bisogna dare importanza alla distinzione che c'è tra budget a copertura temporale fissa e budget a copertura temporale scorrevole. Per quanto concerne il primo questo viene elaborato alla fine dell'esercizio e si riferisce all'esercizio successivo, mentre il secondo mette in relazione i diversi periodi tra loro, che possono riferirsi al mese o ad un trimestre, aggiungendo di volta in volta un mese o un trimestre, non appena si conclude quello precedente. Di solito tale metodologia è utilizzata quando sono necessarie esigenze di coordinamento all'interno di un meccanismo decentrato attraverso centri di responsabilità e ha come obiettivo il continuo adeguamento alle future condizioni operative.

In fine ponendo sotto esame il livello di attività di produzione è possibile utilizzare :

-budget rigidi, che si focalizzano su di un solo livello di attività e di risultato, spesso in relazione ad una modesta complessità ambientale sia interna che esterna.

-budget flessibili, che maggiormente tendono ad adattarsi a differenti livelli di attività, utilizzati in presenza di ambienti caratterizzati da un certo livello di complessità e dinamicità.

Fatte tali considerazioni in relazione a determinate caratteristiche dell'ambiente esterno, dell'ambiente interno e delle diverse tipologie di budget che possono prendere forma in relazione a tali circostanze possiamo ad analizzare in maniera generale la costruzione del budget aziendale.

Il budgeting non è altro che quel processo mediante il quale si arriva alla costruzione ed implementazione del sistema di budget, attraverso una serie di fasi che hanno come obiettivo la determinazione di specifiche strategie e di coerenti piani di medio-

lungo termine. In riferimento a tale procedimento poniamo in evidenza alcuni passi prioritari che ci permettono di comprendere la logica sottostante.

Come punto di partenza, devono essere esplicitati quelli che sono i piani d'azione mediante i quali attuare la strategia aziendale, il processo di budgeting consiste essenzialmente nella formulazione di una serie di programmi operativi che siano riferiti all'anno futuro, col fine successivo di controllare l'impatto economico, quindi costi e ricavi, e di conseguenza la fattibilità finanziaria che è rappresentata da entrate ed uscite. Pertanto i programmi operativi, nonché la programmazione di tutte le attività gestionali che devono essere svolte rappresentano l'anima del processo di budgeting. L'inizio del processo di budgeting dopo che sono stati chiariti gli obiettivi della gestione a breve, come ad esempio un certo obiettivo in termini di redditività del capitale, è rappresentato dal programma delle vendite. Al programma delle vendite fanno seguito molti altri programmi, come ad esempio il programma della produzione nelle aziende industriali, che cerca di definire in maniera dettagliata il programma di produzione più adatto alla realizzazione del programma delle vendite, procedendo sulla stessa direttiva per tutti gli altri programmi.

Il processo di budgeting ha la caratteristica di seguire una determinata logica in termini di fasi susseguenti e soprattutto di possedere specifici collegamenti che intercorrono tra una fase e l'altra, tale coerenza e connessione tra le varie fasi viene a modificarsi in relazione alla tipologia d'azienda che si prende in considerazione, ad esempio vi saranno cambiamenti se si passa dal considerare una produzione in serie o una produzione su commessa, anche se la logica del budgeting tende a mantenere una sua valenza di tipo generale.

Tale meccanismo consente di considerare il processo di budgeting alla stregua di un modello matematico, attraverso il quale seguendo un determinato percorso si

determina il volume delle vendite, dal quale scaturisce il volume di produzione che ci permette di stabilire la quantità di risorse necessarie al raggiungimento del risultato.

Il fatto di associare o di assimilare il budgeting ad una sorta di modello matematico, non sempre rappresenta la realtà poiché la determinazione delle variabili che consideriamo attraverso l'utilizzo di algoritmi tende a riferirsi solo a determinate fasi, come ad esempio la determinazione dei consumi di materie e non fasi quali la determinazione dei costi generali.

La procedura budgetaria è di tipo iterativa poiché necessita di un numero considerevole di ritorni di informazione, poiché le numerose fasi sequenziali tendono a subire nel corso del tempo delle modifiche, volendo fare un esempio, analizzando il programma della produzione quest'ultimo potrebbe portare a galla problemi e incoerenze col programma delle vendite, tale per cui è necessaria una revisione e un adattamento dello stesso programma delle vendite.

Inoltre tutte le tipologie di budgeting sono caratterizzate da una fase critica comune, e cioè quella inerente alla quantificazione delle risorse che sono necessarie alla fattibilità dei programmi operativi e la conseguente monetizzazione in termini di costi da sostenere. Il problema sorge dal fatto che solamente una parte di tali costi è quantificabile ed esprimibile in maniera parametrica, la restante parte richiede spesso e volentieri delle stime di natura discrezionale che potrebbero anche compromettere la validità stessa del sistema di budget sia come meccanismo di guida sia come mezzo di motivazione e responsabilizzazione.

Una volta che sono stati determinati i vari programmi settoriali ed è stato realizzato il bilancio preventivo, in quelle aziende che considerano il budget come un punto di riferimento che deve avere il compito di guidare e responsabilizzare, a tal punto c'è il via libera da parte del top management. Con tale approvazione il budget diventa

esecutivo ed è a questo punto che il management è vincolato e si impegna al raggiungimento degli obiettivi, se viene a mancare l'assenso, vi è una riformulazione del budget.

Un'altra importante puntualizzazione è da farsi circa le rilevazioni contabili ed extra-contabili che hanno natura storica. A tale proposito bisogna evitare di commettere determinati errori, in primis non bisogna pensare che i dati storici possano essere proiettati e associati ad eventi futuri. Ma parallelamente non si deve commettere l'errore opposto di non considerare le informazioni e le esperienze provenienti dal passato, pensando che una gestione di tipo programmata possa esimersi dal considerare il passato e che possano essere raggiunti determinati livelli di performance future a prescindere dalle performance ottenute nel passato. Pertanto i livelli di performance del passato possono costituire se non altro un punto dal quale partire, in assenza del quale il budget potrebbe rappresentare uno strumento utopico, privo di carattere realistico.

2.3. Il meccanismo contabile: dai budget settoriali ai budget di sintesi

Il percorso mediante il quale si arriva alla formulazione del budget aziendale attraversa una serie di fasi, che solitamente si manifestano in tutte le varie tipologie di aziende. Anche se è opportuno sottolineare il fatto che talune di queste fasi vengono a mancare in determinate aziende come ad esempio la fase che prevede la programmazione delle scorte di prodotti all'interno delle aziende che come core business offrono servizi, o possono essere caratterizzate da elementi differenti a

seconda delle caratteristiche dell'azienda presa in considerazione, sempre a titolo di esempio si pensi alla produzione su commessa definita anche “custom made”, dove ovviamente la fase di previsione di costi e ricavi differisce in maniera sostanziale rispetto ad una azienda che pone in essere una produzione standardizzata in serie.

Prendiamo ora in considerazione lo schema di budget che caratterizza le aziende produttrici di beni, sia quelle che producono per magazzino che quelle che producono beni in base a determinate previsioni. Sostanzialmente tali aziende sono quelle che rappresentano un tipo di produzione in serie o a flusso continuo. Questa decisione nasce dalla circostanza che tali tipologie di aziende sono caratterizzate da modelli di budget particolarmente estesi che tendono ad affrontare la maggior parte dei problemi che caratterizzano tale materia, ed è all'interno di tale contesto che si ravvisano le più variegata esperienze inerenti il controllo di gestione.

Detto ciò, possiamo ad esplicitare il meccanismo che porta alla formazione del budget, meccanismo che sostanzialmente si compone di due momenti fondamentali, che rappresentano il cuore del processo di budgeting. Tali momenti si sostanziano nella formulazione di un certo numero di cosiddetti budget settoriali, che si riferiscono alle varie aree della gestione in relazione alla struttura organizzativa caratterizzante l'impresa, per poi passare alla seconda fase che prevede la realizzazione di una serie di budget di sintesi che sono riferiti all'azienda nella sua totalità e quindi rispecchiano il consolidamento dei vari budget settoriali.

Il processo contabile si svolge, quindi, partendo dai dati che provengono dal settore commerciale che, in linea con gli obiettivi di sviluppo, di quota di mercato e di strategia commerciale, determina i volumi di vendita e di conseguenza, le necessità di produzione e di approvvigionamento.

Le strutture centrali compilano anch'esse, secondo gli obiettivi prefissati, i loro

budget rappresentati essenzialmente da categorie di costi di esercizio e da necessità di investimento. Le sintesi dei prospetti settoriali si compongono nel budget economico (insieme dei costi e dei ricavi dell'esercizio) e nel budget degli investimenti (investimenti in fattori produttivi durevoli). Questi ultimi, collegati ai flussi finanziari della gestione reddituale e alla dinamica delle fonti di finanziamento trovano composizione nel budget finanziario¹⁸.

A tal punto descriviamo in maniera più dettagliata il processo attraverso il quale si passa dalla determinazione dei vari budget settoriali a quelli di sintesi sottolineando la pluridimensionalità dell'intero sistema di budget, dovuta soprattutto alla complessità del sistema strategico organizzativo interno.

In maniera specifica il processo mediante il quale trova esplicitazione il sistema bugetario rappresenta l'espressione quali-quantitativa di un insieme di azioni future in riferimento ai risultati totali dell'azienda, successivamente sintetizzati all'interno del budget generale che rappresenta la situazione patrimoniale, reddituale e finanziaria proiettata nel futuro.

Il percorso globale di sintesi dei vari budget sfocia nella determinazione del budget generale, che si esplicita nel conto economico e nello stato patrimoniale preventivi.

Per arrivare alla determinazione del conto economico preventivo e dello stato patrimoniale preventivo è necessario che siano redatti i budget operativi o altrimenti detti funzionali, di supporto al conto economico preventivo e i budget degli investimenti e quelli finanziari necessari alla determinazione dello stato patrimoniale preventivo.

Iniziando il processo di elaborazione della verifica della fattibilità tecnico-produttiva, di quella economica e finanziaria si approda alla redazione contabile dei budget

18 Buttignon F., *Il budget*, in: *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione principi generali tecniche strumenti e applicazioni*, a cura di, Umberto Bocchino, Gruppo 24 ore, Milano, 2011.

procedendo secondo il seguente percorso¹⁹:

- a) bisogna redigere un programma di tipo provvisorio che analizzi prima le quantità vendibili e successivamente le quantità di produzione, prendendo in considerazione vari aspetti quali la possibilità di effettuare investimenti produttivi, la gestione delle scorte e la razionalizzazione di tutte le risorse a disposizione, tutto ciò con l'obiettivo di ottenere un programma di produzione e di vendita quanto più efficienti possibili.
- b) In secondo luogo bisogna che vi sia una corretta misurazione dei valori che si riferiscono sia alla produzione che alla vendita attraverso la stesura del budget definitivo delle vendite, degli acquisti, dei costi commerciali, dei costi sia diretti che indiretti riferiti alla produzione, del costo riferito alle quantità vendute, del costo comprendente tutte le spese generali e del conto economico della gestione caratteristica.
- c) Infine è necessario che vi sia una corretta rilevazione di tutti i valori di tipo finanziario in relazione alle politiche di investimento, attraverso la stesura del budget finanziario. Quest'ultimo dovrà prendere in considerazione le necessità sia finanziarie che monetarie e soprattutto le relative connessioni con la posizione finanziaria dell'azienda. Di conseguenza, il relativo costo finanziario andrà a confluire nel budget di conto economico e nel budget di cassa, al fine di determinare la redazione finale del budget patrimoniale.

La formalizzazione del processo di elaborazione richiede una sequenza nello sviluppo dei singoli budget, nei tempi di formulazione e nei soggetti coinvolti. In particolare, tale sequenza deve garantire il coordinamento delle operazioni, delle

¹⁹ Arcari, *Introduzione al budget di esercizio*, Etas Libri, Milano, 1991.

attività e delle responsabilità del singolo o del gruppo coinvolto in un'ottica di interventi preordinati dall'inizio alla fine senza interruzioni che non siano previste²⁰.

Descriviamo ora i contenuti dei singoli budget, partendo da quello commerciale che rappresenta il punto di partenza dell'intero sistema di budget, poiché porta alla luce la quantificazione monetaria sia degli obiettivi di vendita, che dei margini che l'impresa intende raggiungere. Per tale ragione rappresenta un punto di riferimento in termini di capacità da parte del settore di riferimento di assorbire l'offerta che l'azienda genera e di conseguenza determina l'ammontare dei ricavi netti dai quali si genereranno i relativi profitti dell'azienda. È quindi chiaro che il budget commerciale tende a definire una rotta alla quale gli altri budget dovranno adeguarsi di conseguenza, prendendo in considerazione anche le caratteristiche specifiche dell'azienda e le sue strategie in relazione a determinati vincoli temporali.

Il budget commerciale tende ad avere una doppia dimensione di natura reddituale e di investimento in quanto tende ad alimentare sia il risultato reddituale contribuendo a fornire i relativi margini che scaturiscono dalla sintesi dei ricavi lordi, frutto delle previsioni di vendita, e dei costi di natura commerciale, che derivano dal processo di commercializzazione, sia il livello di investimenti che devono essere effettuati e che possono essere riferiti al capitale fisso e al capitale circolante.

Molto frequentemente il budget commerciale viene costruito in forma scalare, forma che prevede che si parta dai ricavi per poi arrivare al margine lordo attraverso la determinazione dei costi fissi discrezionali e dei costi di struttura.

La costruzione del budget commerciale necessita di una corretta determinazione delle varie fasi operative in cui si articola, al fine di definire in maniera ottimale la gamma di prodotti intesa come mix di produzione e il relativo sistema dei prezzi a

²⁰ G. Gandini, *L'elaborazione del budget*, in *Introduzione all'analisi dei costi*, a cura di M. Salvioni, Giappichelli, Torino, 2002.

cui tale gamma di prodotti verrà offerta nel mercato di riferimento. A tal proposito l'azienda dovrà cercare di determinare i livelli delle vendite i relativi prezzi e le varie tipologie di prodotti che intende offrire sul mercato, sulla base di analisi di tipo preventivo condotte sia dalla struttura organizzativa interna che da organi esterni. Il passo successivo è quello di comunicare, quindi mettere a conoscenza le relative strutture operative nonché i responsabili di tali organi dei prezzi, del mix di prodotti e dei volumi attesi. Una volta venuti a conoscenza di tutte le informazioni necessarie i responsabili verificano la fattibilità di tali ipotesi e se necessario fanno delle proposte alternative alle ipotesi di partenza. Una volta verificata la fattibilità dei piani il budget commerciale deve essere approvato dalla direzione commerciale la quale fissa definitivamente gli obiettivi che dovranno essere raggiunti dai rispettivi organi di vendita. Un'ulteriore approvazione deve essere accordata dalla direzione dell'azienda che deve constatare se gli obiettivi del budget collimano con quelli della strategia di fondo. Pertanto il processo di formazione del budget commerciale si conclude con l'approvazione definitiva proveniente dalla direzione non appena si è arrivati a definire in maniera chiara e coerente: obiettivi da raggiungere, investimenti necessari per ottenere tali obiettivi e i relativi margini che si intendono conseguire.

Quindi lo scopo fondamentale del budget commerciale è quello di fungere da supporto e fornire le informazioni necessarie per la determinazione del fatturato che si intende raggiungere nel successivo periodo di riferimento.

Passiamo ora alla descrizione del budget della produzione che rappresenta il passo successivo alla determinazione del budget commerciale e che ha come obiettivo la determinazione quantitativa dei programmi di produzione e delle scorte di magazzino relative ai prodotti finiti, facendo riferimento alle necessità richieste dalla funzione commerciale e ai vincoli di natura tecnologica e logistica. Il budget della produzione

stabilisce il livello e la categoria di costi che scaturiscono in seguito all'acquisizione dei fattori di produzione e al relativo consumo in proporzione al livello di prodotto che si intende commercializzare, tutto ciò rappresenta l'aspetto reddituale del budget della produzione. Altro aspetto importante è la natura di investimento che caratterizza il budget della produzione. Natura di investimento che è caratterizzata da due tipologie di impiego, impieghi che sono relativi alla politica delle scorte sia di semilavorati che di prodotti finiti, concernente il capitale circolante e impieghi in immobilizzazioni sia materiali che immateriali in relazione al capitale fisso.

L'azienda quindi decide quanto produrre o che livello di servizi offrire in relazione agli obiettivi determinati dal budget commerciale. Pertanto la funzione produttiva si declina in una serie di unità operative in stretta collaborazione con altre funzioni aziendali e prende in considerazione il relativo settore di appartenenza considerando una serie di vincoli che sono determinati sia dalla struttura produttiva e organizzativa interna che dall'ambiente circostante. È opportuno sottolineare quindi che se si considera il cambiamento sostanziale verificatosi negli ultimi tempi in termini di maggiore dinamicità del mercato nonché superiori livelli di volatilità di quest'ultimo, le imprese produttrici di beni sono orientate a redigere il budget della produzione e constatarne la compatibilità con quello commerciale solamente allorquando si considereranno sorvolati una serie di ostacoli quali :

- a) Il totale utilizzo della capacità di produzione e il pieno sfruttamento delle risorse a disposizione in sintonia con il livello di produzione e il mix dei prodotti che si intende realizzare;
- b) Gestione temporale del sistema produttivo in relazione allo sfruttamento degli impianti;
- c) Continuo adeguamento e miglioramento della qualità di ciò che viene offerto

al cliente finale.

Tale percorso è necessario e fondamentale per arrivare a stabilire il livello di risorse necessarie per far sì che il piano di produzione sia implementato in maniera efficace ed efficiente in relazione al piano delle vendite precedentemente stabilito.

Una volta determinati tutti i budget settoriali si passa alla formulazione dei budget di sintesi che rappresentano l'aggregazione dei vari budget settoriali per poter arrivare alla conclusione del processo di budgeting con la stesura del budget aziendale definitivo, in maniera più specifica i vari budget settoriali vanno ad alimentare il budget economico nonché il budget degli investimenti.

In particolar modo per quanto concerne il budget degli investimenti quest'ultimo tende ad assumere due forme, una che mette in risalto le modalità di impiego del capitale investito, classificando gli investimenti in base alla natura e alla durata all'interno del ciclo monetario, mettendo in risalto il fatto che un investimento possa essere di breve periodo e quindi si parla di investimenti in capitale circolante, oppure di lungo periodo, viceversa in tal caso parliamo di investimenti in capitale fisso.

La seconda forma tende a sottolineare in maniera specifica la destinazione delle risorse produttive in relazione ai vari progetti.

Un altro budget di sintesi è rappresentato dal budget economico che tende ad aggregare all'interno di un solo prospetto la totalità dei ricavi che si esplicitano nel budget commerciale e di tutti i vari costi che scaturiscono dall'insieme dei diversi budget di tutte le funzioni dell'azienda. Tutto questo con l'obiettivo di portare alla luce il risultato operativo della gestione caratteristica dell'impresa. Inoltre come avviene per i vari budget settoriali, pure per il budget economico si tende a conferirgli un'articolazione di tipo infrannuale. Facendo ciò si attribuisce al budget economico una funzione di controllo e si permette ai vari responsabili di cogliere in

maniera tempestiva eventuali incoerenze con la rotta da seguire, dando a quest'ultimi la possibilità di porre in essere interventi riparatori in maniera efficace.

Un'importanza cruciale è rivestita dal budget finanziario in quanto attraverso tale budget si pone a conoscenza del management l'eventuale coerenza e soprattutto la fattibilità finanziaria dei relativi programmi di natura settoriale. Tale budget si sostanzia nella compilazione di due prospetti: il prospetto fonti impieghi e il budget di tesoreria. Inoltre il budget finanziario viene utilizzato dal governo dell'azienda quale strumento orientato al raggiungimento di standard ottimali in termini di equilibrio finanziario. In altri termini si cerca di comprendere se l'insieme delle attività che sono state classificate convenienti in termini economici possono essere realizzate in relazione ai livelli di risorse necessarie per realizzarle.

Di conseguenza, da un lato, si dovrà esprimere la fattibilità finanziaria di medio-lungo periodo (programmazione finanziaria) a livello di fonti e di impieghi previsti per l'intero periodo di budget e, dall'altro, determinare i fabbisogni di liquidità infrannuali (gestione della liquidità).

La programmazione finanziaria fa riferimento ad un intervallo esteso e pone a confronto i flussi finanziari positivi (fonti) e negativi (impieghi) per valutare il grado di equilibrio finanziario²¹.

Mentre per quel che attesta la gestione della liquidità, quest'ultima è riferita ad un intervallo temporale non esteso e si propone come obiettivo quello di equilibrare l'eccedenza di moneta (surplus) e il fabbisogno di moneta (deficit).

Quindi per quanto riguarda le modalità operative attraverso le quali si arriva alla determinazione del budget finanziario queste si articolano sostanzialmente partendo dalla redazione del budget delle fonti e degli impieghi, che si focalizzano sull'analisi

²¹ V. CODA, F. FAVOTTO, *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas Libri, Milano, 1990.

e sulla composizione del capitale circolante e sulla corretta gestione dalle disponibilità liquide. Dopodiché si procede con la redazione del budget di cassa con l'obiettivo di constatare la realizzabilità finanziaria dei programmi attraverso la determinazione delle quantità di risorse liquide presente nei vari periodi infrannuali di riferimento. Fatto ciò bisogna cogliere le alternative che maggiormente si allineano con le necessità di copertura in maniera coerente con i programmi generali e tenendo presente la possibilità che vi siano precisi vincoli posti in essere dal mercato dei capitali.

A tal punto se si è arrivati alla determinazione della copertura dei mezzi finanziari necessari e tale copertura risulta coerente con quelli che sono gli obiettivi stabiliti nel piano e inoltre si attesta che vi è equilibrio fra i tempi relativi alle entrate con quelli inerenti alle uscite finanziarie, a questo punto il budget può essere approvato e di conseguenza il meccanismo si conclude con la determinazione del budget patrimoniale.

Tale budget ha come obiettivo fondamentale quello di determinare l'ammontare e soprattutto la composizione del capitale netto al termine del periodo preso in considerazione, pertanto è la rappresentazione di uno stato patrimoniale finale di tipo previsionale. All'interno del budget patrimoniale vengono messi in risalto alcuni valori previsionali quali il livello delle attività, delle passività e del capitale netto in riferimento ai vari periodi considerati, pertanto posto che vengano esplicitati tali valori il budget patrimoniale si propone come obiettivi di base:

- a) Il corretto raggiungimento degli obiettivi operativi attraverso il minor utilizzo di risorse;
- b) Il poter affrontare situazioni impreviste senza mettere a rischio l'ammontare e la disponibilità delle risorse;

- c) Il poter cogliere in maniera efficace le possibili opportunità e di conseguenza da queste trarne determinati benefici.

Per quanto attesta la determinazione dei valori del budget patrimoniale questi ultimi si conseguono addizionando ai valori patrimoniali esistenti le variazioni che si presentano nell'arco dell'esercizio e che sono ricavabili dai budget di sintesi descritti precedentemente.

Terminata l'illustrazione delle caratteristiche e delle modalità di costruzione del budget di esercizio possiamo concludere spigando in maniera sintetica il significato che il budget riveste all'interno di un organizzazione, affermando che quest'ultimo rappresenta uno dei processi di maggior rilievo in una organizzazione economica .

Il significato fondamentale del budget riguarda gli impegni, assunti in ogni funzione e ad ogni livello in un'azienda, finalizzati a garantire all'ambiente esterno una risposta unica, consistente e specifica, in grado di garantire la sopravvivenza e la crescita dell'impresa²².

Spesso e volentieri all'interno di un'impresa le richieste manifestate dai clienti e dagli azionisti sono prese a cuore dalla direzione che deve confrontarsi con le risorse e conoscenze a disposizione dell'azienda e che sono portate alla luce dalle varie unità aziendali. Pertanto bisogna trovare il giusto equilibrio tra le ambizioni dei piani proposti dalla direzione e la fattibilità realistica dei piani proposti dalle varie unità aziendali. Per far sì che ciò avvenga in maniera equilibrata gli attori di questo meccanismo devono necessariamente porre in essere un sistema di valori comuni che permette loro di approcciare alle relazioni e di collaborare in maniera etica e di conseguenza comportarsi con elevata professionalità, tutto ciò con l'obiettivo di raggiungere un livello ottimale di eccellenza operativa.

²² M. Grosso, *Il budget come dialettica tra la direzione e le unità aziendali*, in: *Amministrazione e finanza*, volume 23, anno 2006.

Quindi quando si parla di budget si parla di un meccanismo di obiettivi tra loro coordinati che viene accuratamente studiato in relazione a determinate esperienze e sulla base di attente valutazioni, che ci permette di prendere determinate decisioni e di trasformarle in azioni, pertanto il sistema budgetario deve per il management rappresentare il punto di riferimento, ovvero una sorta di bussola aziendale da usare come strumento indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi dell'intera organizzazione.

3. I valori standard come obiettivo dell'azienda

Il costo, inteso come un determinato valore assegnato alle risorse che vengono utilizzate o consumate all'interno del processo di produzione, ha una connotazione ipotetica allorquando quest'ultimo viene determinato in relazione a predeterminate ipotesi di efficienza operativa, risultati attesi chiaramente definiti e specifiche caratteristiche legate ai processi. In dottrina tale configurazione è spesso denominata costo preventivo calcolato in condizioni produttive di normalità, o costo tipo o modello, ovvero costo normativo derivante dalla sintesi fra il desiderabile e il possibile, da confrontarsi con il costo effettivo, si tratta in altri termini del cosiddetto *Costo standard*²³. Pertanto i costi standard possono essere considerati quali valori predeterminati in maniera rigorosa, con lo scopo di essere utilizzati come parametri di riferimento tendenti ad agevolare predeterminati livelli di efficienza all'interno dei processi produttivi.

Nella maggior parte dei casi tali valori standard rappresentano un punto di riferimento iniziale fondamentale per la costruzione del sistema di budget e

²³ G. Gandini, *Il sistema dei costi standard*, in Introduzione all'analisi dei costi, a cura di, M. Salvioni, Giappichelli, Torino, 2002. pag.199.

soprattutto per quanto riguarda la definizione degli obiettivi all'interno delle varie aree operative.

Pertanto il “sistema degli standard” tende a raggiungere l'obiettivo di coerenza tra livello qualitativo e livello quantitativo, al fine di consentire l'efficacia e l'efficienza in un determinato arco temporale. All'interno di un sistema di costi standard l'efficienza viene misurata tramite un rapporto che mette a confronto costi effettivi e costi standard, correlandosi al legame che c'è tra l'output ottenuto quindi il risultato e gli obiettivi da raggiungere, arrivando alla determinazione di una valutazione di efficacia degli standard riferita sia all'attività gestionale che alle prestazioni²⁴. I valori standard che descrivono l'efficienza valutano il rendimento operativo, pertanto sono da considerarsi come strumenti di controllo, di indirizzo al raggiungimento degli obiettivi e di valutazione delle prestazioni. Per tale ragione il governo dell'azienda deve considerare con notevole attenzione le conseguenze che un sistema di valori standard come punto di riferimento ha sull'intero sistema aziendale, poiché quest'ultimi generano notevoli conseguenze sul modo di agire degli individui.

Allo stesso tempo il sistema degli standard costituisce un importante strumento motivazionale e di analisi delle prestazioni, rappresentando per tale ragione un elemento di criticità in relazione al buon funzionamento dell'intero meccanismo di controllo. Da questo scaturisce l'importanza di determinare in maniera corretta i valori standard che solitamente si distinguono in standard ideali, standard previsti e standard normali. Per quanto concerne gli standard ideali questi sono considerati come la previsione di un determinato livello di eccellenza in relazione al livello di efficienza più elevato. Rappresentano dei parametri che difficilmente vengono presi in considerazione quali termini di paragone poiché generano dei livelli di aspettative

²⁴ G. GANDINI, op. cit., pag. 200.

troppo alti che spesso e volentieri tendono a diventare controproducenti e scatenare comportamenti demotivanti. Gli standard previsti si riferiscono a determinati obiettivi, sostanzialmente ottenibili in relazione alla situazione operativa effettiva attraverso l'uso della capacità produttiva prevista alle migliori condizioni di efficienza. Tali standard sono sottoposti ad un problema inerente al continuo adeguamento che di conseguenza genera dei cambiamenti continui al cambiare delle condizioni operative. In fine gli standard normali rappresentano quegli standard che possono essere resi parametrici in relazione ad un utilizzo medio-normale della capacità produttiva dell'impresa e si definiscono come i valori ottimali in riferimento alle condizioni tecniche interne e all'evoluzione che viene prevista.

I valori standard sono quindi quantità, aventi valore anche di indirizzo normativo, che esprimono la misurazione del risultato desiderato e permettono il confronto con i valori effettivi, consentendo i giudizi di efficacia e di efficienza sulla gestione e sulle prestazioni manageriali. Per cui tale strumento rappresenta anche un meccanismo motivazionale per i manager allineando i loro interessi a quelli dell'azienda.

Le principali funzioni che si possono attribuire al sistema degli standard sono:

- a) Misurazione dei costi, controllo dei costi e valutazione dell'efficienza interna;
- b) Costruzione del budget e della contabilità industriale;
- c) Analisi delle movimentazioni e delle rimanenze legate al magazzino;
- d) Supporto nell'implementazione di determinati meccanismi decisionali.

I valori standard pertanto rappresentano un sistema che può essere implementato in base alla convenienza economica, sia in uno scenario di confronto globale previsto nel sistema di controllo interno all'azienda sia ampliabile a valutazioni con riferimento a meccanismi utilizzati in altre aziende, con l'obiettivo di arrivare ad implementare le migliori condizioni operative in termini di efficacia ed efficienza.

Capitolo II

Il reporting direzionale

1. Il sistema di reporting, uno strumento indispensabile per l'analisi degli scostamenti.

Nella dottrina, il reporting è assimilato come strumento al cruscotto per l'automobile, che serve al conducente per conoscere in tempo reale i dati fondamentali sulle prestazioni della macchina²⁵. Il compito fondamentale di tale strumento è di segnalare, attraverso determinati sensori, dati utili per ottenere una guida sicura e conforme al codice della strada. In maniera analoga il sistema di reporting interno mette a disposizione delle informazioni sugli accadimenti riguardanti la gestione e sui cambiamenti delle condizioni ambientali che l'impresa sta affrontando. Tale sistema interno cerca di fornire alla direzione aziendale, in relazione ai differenti livelli di responsabilità, le informazioni rappresentative di quello che è l'andamento gestionale. La maggior parte di tali informazioni scaturisce in maniera predominante dalla contabilità direzionale e permettono di tenere perennemente sotto controllo la percezione dell'impresa in un ottica di dinamicità. Obiettivo primario del sistema di reporting è fondamentalmente quello di portare alla luce eventuali incongruenze e anomalie dando maggiore importanza alle rilevazioni poste in essere dal controllo di gestione ampliando in tal modo la potenzialità delle informazioni raccolte. Pertanto

²⁵ A. MARELLI, *Il sistema di reporting interno*, Giuffrè, 2002.

esso rappresenta non solo un insieme di report che fornisce informazioni inerenti i risultati conseguiti in termini economici, finanziari, ambientali e sociali, ma si rende utile anche al fine di ottenere una visione degli andamenti futuri della gestione. Da ciò ne deriva che dalla visione dei report scaturiscono stimoli fondamentali per prendere determinate decisioni tenendo sempre presente l'approssimazione dei dati e quindi la possibilità di incappare in eventuali errori.

Una fase fondamentale del processo di controllo del comportamento di un sistema è quella connessa all'osservazione dei risultati delle azioni poste in essere dai suoi elementi. È da tale osservazione che trae origine la retroazione, o feed-back, che costituisce, nelle sue diverse forme, il perno del controllo strutturale²⁶. Pertanto anche all'interno delle aziende, come accade nella maggior parte delle organizzazioni, si cerca di implementare un meccanismo di rilevazioni con l'obiettivo sostanziale di determinare in che misura le varie attività dei diversi attori aziendali conducono al raggiungimento degli obiettivi prefissati. Tale meccanismo può essere definito come l'insieme delle attività finalizzate alla comunicazione delle informazioni all'interno dell'impresa, fra i membri dell'organismo personale, al fine di influenzarne il comportamento²⁷. Infatti il reporting direzionale può essere annoverato tra gli strumenti fondamentali di supporto al management, con lo scopo di governare l'azienda in conformità al percorso di gestione prestabilito su diversi aspetti, quello economico, quello competitivo e in fine quello sociale. Per una corretta implementazione di un sistema di reporting è di fondamentale importanza un'accurata analisi della realtà all'interno della quale l'azienda stabilisce di voler attuare la propria attività, tale attività è finalizzata sostanzialmente a far sì che l'organizzazione abbia una corretta e approfondita conoscenza sia dell'ambiente

²⁶ F. AMIGONI, *Le forme di reporting e l'analisi degli scostamenti*, pag 545,

²⁷ D. SALVIONI, *I sistemi di reporting*, op. cit., pag. 479.

circostante, quindi inerente a tutto quello che è al di fuori del contesto aziendale, sia dell'impresa stessa in riferimento a ciò che accade in ambito interno. In relazione all'ambiente circostante, ciò che è determinante è l'analisi dell'ambiente competitivo all'interno del quale è situata l'azienda e quindi di conseguenza delle relazioni che si instaurano tra i vari soggetti che operano in tale ambiente, fra i quali: concorrenti di riferimento che competono nella stessa area competitiva, concorrenti di natura potenziale rappresentati da nuovi attori che potenzialmente possono entrare nel mercato di riferimento e da fornitori di prodotti sostitutivi, fornitori che sono in grado di alterare la competitività dell'azienda per quanto concerne la fase di approvvigionamento, clienti i quali mediante le proprie decisioni possono decretare il successo o meno di un'azienda. In fine ma non meno importante è l'insieme delle relazioni che intercorrono con gli attori chiave del territorio tra i quali: istituzioni finanziarie, pubblica amministrazione e tutti quegli enti che con i loro comportamenti possono alterare determinati equilibri che sono fondamentali per la competitività di un'impresa. Inoltre ai fini di una corretta progettazione e implementazione di un sistema di reporting è necessario porre in essere una valutazione interna in riferimento ad alcuni aspetti peculiari di un'impresa e cioè: l'assetto istituzionale, poiché questo determina gli obiettivi da perseguire nonché le variabili chiave da controllare, la struttura organizzativa dell'impresa in riferimento alla quale il reporting viene disegnato, la struttura patrimoniale che è anche uno dei fondamentali elementi di analisi del sistema di reporting in fine i vari processi gestionali con i quali l'insieme dei report si relaziona in maniera interattiva²⁸. In maniera più semplice ciò che è fondamentale capire è in che modo il sistema di reporting può agevolare e supportare il management nel governo dell'azienda e soprattutto quale

²⁸ F. CORNO, *Il reporting direzionale*, op. cit., pag. 284.

struttura e caratteristiche peculiari deve assumere per far ciò. Per chiarire meglio tale aspetto possiamo immaginare l'azienda come un'imbarcazione in mare, dove il mare rappresenta nient'altro che l'ambiente di riferimento, in tale contesto il sistema di reporting è paragonabile ad una bussola che ha l'obiettivo di far muovere l'azienda lungo un itinerario ben definito per raggiungere gli obiettivi prefissati e tenere sotto controllo la velocità e le modalità operative attraverso le quali quest'ultima si sposta in relazione al percorso stabilito. A tal fine per cui è fondamentale che l'intero sistema di reporting sia strutturato in relazione all'impresa di riferimento, la quale è allocata all'interno di uno specifico contesto competitivo, economico e sociale, facendo sì che l'intera struttura organizzativa sia consapevole della direzione che si sta intraprendendo e qualora vi siano segnali di allarme che mettano in evidenza la scelta di percorsi errati, tali spie siano colte e mettano in risalto in maniera chiara la non corretta traiettoria intrapresa dall'azienda²⁹.

1.1. Contenuti e tipologie dei sistemi di reporting

Un aspetto fondamentale da analizzare per avere un quadro chiaro in relazione alle varie tipologie di sistemi di reporting, è quello inerente alla modalità di progettazione dello stesso e soprattutto bisogna comprendere quali sono le variabili che entrano in gioco in fase di progettazione. Alcune variabili fondamentali sono senza dubbio il livello di delega e la complessità organizzativa. Per quanto riguarda il livello di delega, all'aumentare di quest'ultimo all'interno di un'azienda vi è un corrispettivo aumento di coloro i quali tendono ad utilizzare il sistema di reporting. Mentre in

²⁹ F. CORNO, *Il reporting direzionale*, op. cit. pag. 285.

riferimento alla complessità organizzativa ciò che aumenta è soprattutto il livello di dettaglio portato alla luce dall'insieme dei report.

In generale quando in un'impresa vi è un'elevata quantità di situazioni problematiche da gestire e quindi di conseguenza un'elevato numero di soggetti che partecipano alla risoluzione di tali situazioni, spesso e volentieri è necessario adottare dei sistemi di deleghe attraverso i quali i soggetti responsabili di determinate attività si servono di una serie di collaboratori, tutto ciò tende a far crescere il numero di soggetti che necessita di informazioni rilevanti con la conseguenza che il sistema di reporting da utilizzare deve necessariamente possedere un più alto grado di sofisticatezza, dovuto anche alle diverse esigenze informative dei diversi soggetti coinvolti. A tal proposito quindi è fondamentale che il sistema di reporting preveda sia indicatori utili a risolvere le questioni inerenti al vertice aziendale sia indicatori utili ai vari responsabili posti ai livelli sottostanti. Un altro aspetto fondamentale come già è stato accennato è quello legato alla complessità organizzativa, poiché all'aumentare di quest'ultima gli utilizzatori dei report hanno bisogno di avere a disposizione informazioni che siano quanto più dettagliate possibili e rivolte al proprio ambito di riferimento. Per tanto in relazione al livello di delega e alla complessità organizzativa possiamo delineare differenti tipologie di aziende e quindi di conseguenza diversi sistemi di reporting disegnati in base alle diverse caratteristiche dell'azienda di riferimento. Quindi distinguiamo piccole aziende caratterizzate da un basso livello di delega poiché la gestione è molto accentrata e tipicamente nelle mani della proprietà, dove il sistema di reporting è sostanzialmente poco sofisticato e con un basso livello di dettaglio, aziende di tipo commerciale non molto complesse ma con un livello di delega abbastanza elevato, all'interno delle quali si sviluppano sistemi di reporting caratterizzati da uno scarso grado di dettaglio ma da una discreta sofisticazione

dovuta essenzialmente all'elevata necessità di integrazione delle informazioni. Quando un'azienda di piccole dimensioni avvia un processo di crescita il livello di delega tende ad aumentare a favore dei responsabili funzionali a tal punto i report tendono ad avere un maggiore grado di dettaglio, nonostante la sofisticazione del sistema tende a rimanere sostanzialmente bassa, in fine vi sono aziende molto complesse dove il sistema di reporting deve necessariamente essere sviluppato in maniera tale da possedere un elevato livello di dettaglio e un alta sofisticazione³⁰.

Per concludere la descrizione dei contenuti e delle modalità di costruzione di un sistema di reporting ci soffermiamo adesso sulle differenti strutture di un sistema di reporting in relazione alle variabili analizzate e agli obiettivi che il sistema intende raggiungere. Ciò che troviamo all'interno dei report deve essere coerente con il fabbisogno informativo richiesto dal vertice aziendale. La determinazione del contenuto che si intende trasmettere, è il passo cruciale nella fase di progettazione di un sistema di reporting. Spesso e volentieri la totalità dei dati disponibili non sempre è interamente utile ai fini informativi. Di conseguenza la determinazione dei fruitori del servizio e la precisa conoscenza dei ruoli che essi svolgono, rappresentano le basi fondamentali per la corretta definizione di quelli che sono i fabbisogni informativi più opportuni³¹. Inoltre è importante sottolineare che i fruitori del sistema di reporting sono responsabili di una serie di attività quali:

- a) L'elaborazione delle decisioni di natura istituzionale all'interno dell'impresa,
- b) La determinazione di quelli che sono gli obiettivi generali,
- c) L'approvazione delle iniziative strategiche,
- d) La verifica costante della coerenza che intercorre fra pianificazione strategica e gestione operativa.

³⁰ F. CORNO, *Il reporting direzionale*, op. cit. pag. 289.

³¹ MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, II ed., Milano, Giuffrè.

Per cui la determinazione del fabbisogno informativo rispecchia un'azione indispensabile e che racchiude svariate problematiche per il vertice aziendale, da qui si capisce che la scelta del contenuto informativo non può essere delegata all'interno di un elenco standardizzato che si applichi a qualsiasi condizione. Nella fase di esplicazione del fabbisogno informativo è bene ricordare che il sistema di reporting tende a soddisfare tre fabbisogni direzionali essenziali quali: anticipare gli scenari evolutivi inerenti al rapporto intercorrente fra azienda e ambiente, per poter intuire in maniera anticipata le opportunità e le minacce, tenere sotto osservazione in maniera tempestiva e continuativa i risultati attraverso il confronto con gli standard prestabiliti e infine possedere una scorta di dati flessibile e interattiva che rappresenti un supporto costante ai processi decisionali del vertice aziendale³².

In relazione a quanto finora detto è chiaro che un sistema di reporting può essere strutturato utilizzando diverse logiche a seconda degli obiettivi che si prefigge di raggiungere, infatti a seconda di questi possiamo fare una distinzione tra la logica del cruscotto aziendale e quella della *balanced scorecard*. Per quanto riguarda il cruscotto aziendale questo rappresenta uno strumento che permette di avere sotto osservazione le variabili chiave, soffermandosi prevalentemente sul controllo dell'area finanziaria e di quella operativa. Mentre a differenza del cruscotto aziendale la *balanced scorecard* si propone obiettivi di portata maggiore poiché tende a configurarsi anche come strumento utile alla comunicazione della strategia e di controllo dei processi di tipo innovativo e di quelli di apprendimento che si vengono a formare all'interno dell'azienda.

Il reporting direzionale che si sviluppa seguendo una logica di cruscotto aziendale ha come obiettivo quello di evidenziare e quindi porre all'attenzione di chi governa

³² MARELLI A., *Il sistema di reporting interno*, Giuffrè, Milano, 2002.

l'impresa, se quest'ultima si sta incamminando sulla giusta direzione e se lo sta facendo in conformità con i modi e i tempi che sono stati prestabiliti, quindi gli obiettivi fondamentali di tale sistema di reporting sono sostanzialmente: il monitoraggio costante delle principali variabili e il supporto al management nell'operare eventuali azioni correttive. Tali obiettivi vengono raggiunti attraverso una serie di fasi che sono necessarie all'implementazione di un cruscotto aziendale. La fase iniziale prevede la determinazione delle variabili chiave a seguito di incontri e valutazioni poste in essere dal management, dopodiché vi è un ulteriore approfondimento in sintonia con il management periferico, una volta eseguito questo confronto si determina un sistema di indici coerente con il sistema di budget e in fine vi è il calcolo degli indici e la definizione di eventuali manovre correttive. I sistemi di reporting che si basano sulla metodologia del cruscotto aziendale si caratterizzano per alcuni tratti distintivi quali gli indicatori di cui si avvalgono che si riferiscono ai processi di pianificazione e controllo, e alla tipologia di controllo, che è fondamentalmente di tipo a posteriori. È evidente quindi che la tipologia di controllo che scaturisce da questo sistema di reporting opera fornendo un feedback, e che quindi la puntualità di tale controllo è senz'altro condizionata dalla disponibilità dei dati contabili. Per tale ragione questa metodologia potrebbe essere inappropriata in quelle situazioni in cui è necessario un tipo di controllo anticipatorio (feedforward). In linea teorica tali sistemi di reporting si riferiscono ad un arco temporale di breve periodo che ben si allinea col sistema di budget, permettendo così di verificare se gli obiettivi prefissati possano essere effettivamente raggiunti, o viceversa è necessario adottare delle revisioni o porre in essere manovre correttive³³.

Per quanto concerne la balanced scorecard c'è da dire che a differenza del cruscotto

³³ F. CORNO, *Il reporting direzionale*, op cit. pag. 293.

aziendale oltre al monitoraggio delle variabili chiavi gli obiettivi di fondo sono anche lo stimolo all'apprendimento e la comunicazione della strategia. Pertanto il meccanismo che porta alla definizione di un sistema di reporting del tipo descritto parte dallo studio della mission e di quelle che rappresentano le strategie aziendali e quindi la definizione degli obiettivi strategici con lo scopo di definire una prima bozza di balanced scorecard. Fatto ciò si passa a una fase nella quale si discute di quanto fatto in precedenza e si determina un piano per l'implementazione del sistema di reporting descritto per poi in fine concludere il processo mediante la nomina di un team che ha il compito di implementare e diffondere la balanced scorecard a tutti i livelli dell'organizzazione. In sintesi il cruscotto aziendale e la balanced scorecard sono l'espressione di due differenti approcci di gestione di un sistema di reporting, che tendono al soddisfacimento di specifici obiettivi, determinando gli indicatori di cui si servono in maniera differente. A prescindere dagli indicatori selezionati ciò che conta è la differenza di approccio complessiva e quindi di conseguenza la rilevanza che tali indicatori rivestono all'interno del sistema di reporting. Pertanto mentre il cruscotto aziendale è essenzialmente uno strumento di controllo di gestione, la balanced scorecard aggiunge all'aspetto del controllo di gestione quello di strumento di tipo strategico³⁴.

1.2. Caratteristiche fondamentali di un sistema di reporting

Arrivati a tale punto nella descrizione del sistema di reporting è opportuno porre l'accento su come dovrebbe essere strutturato e quali caratteristiche debba possedere

³⁴ CORNO F., *Il reporting direzionale*, op. cit., pag. 304.

un sistema di reporting affinché possa essere utilizzato al meglio e fungere da strumento di controllo e comunicazione per il management.

Una prima caratteristica essenziale della quale un sistema di reporting di certo non può fare a meno è l'attendibilità delle informazioni che esso trasmette. Il destinatario assegnerà al report un'elevata fondatezza nella misura in cui percepisce che le informazioni ivi contenute sono attendibili, cioè espressive della realtà³⁵. Ciò induce il rilevatore alla ricerca di una precisione commisurata a un grado di approssimazione imposto dalla necessità di fornire informazioni chiare, sintetiche e tempestive³⁶. Valori non precisi o peggio ancora non attendibili potrebbero disorientare il fruitore del report e quindi di conseguenza non svolgere la funzione di guida per quest'ultimo. Per di più considerando che in alcuni casi i report vengono utilizzati anche per valutare l'operato di alcuni soggetti all'interno dell'organizzazione, la scarsa attendibilità di questi può senz'altro determinare una scarsa motivazione del soggetto in questione. Per tale ragione sono di fondamentale importanza l'autorevolezza della fonte e l'esistenza all'interno dell'organizzazione di un forte orientamento al controllo di gestione.

Altra caratteristica fondamentale è rappresentata dalla chiarezza delle informazioni. Qualsiasi siano le modalità di reperimento delle informazioni trasmesse, è necessario ambire ad una rappresentazione che sia quanto più chiara possibile. La chiarezza degli schemi informativi ha un'importanza pari a quella del fabbisogno informativo, essa partecipa insieme al contenuto nel difficile compito di rendere più efficace il sistema di reporting. Il linguaggio utilizzato per la stesura dei report deve essere conforme e adeguato al destinatario dei vari documenti, infatti la qualità dei report informativi scaturisce anche da come le informazioni vengono esposte e quindi

³⁵ TEODORI C., in: *Introduzione all'analisi dei costi*, Giappichelli, 2002, pag. 483.

³⁶ BARBATO M., *Programmazione e controllo in un ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.

dall'adattabilità di quest'ultime al linguaggio e alle conoscenze specifiche di chi ne usufruisce. Un aspetto importante è quello di evitare l'utilizzo di una terminologia di tipo contabile, poiché spesso questa differisce in maniera evidente dal linguaggio utilizzato dai dirigenti che spesso e volentieri possiedono un background culturale multidisciplinare³⁷. Bisogna quindi laddove è possibile presentare le informazioni in maniera tale che queste possano essere rapidamente captate dal fruitore finale. Per tale ragione, il compito dei responsabili del sistema di reporting, è agevolare la fruizione dei dati attraverso il minimo sforzo e nel minor tempo possibile così da evitare la possibilità di un loro accantonamento con conseguente spreco di risorse.

La crescente dinamicità e volatilità dell'ambiente all'interno del quale si muovono e operano le imprese moderne ha determinato la necessità di dotare il sistema di reporting di una caratteristica imprescindibile e cioè la flessibilità. Un ambiente in continua evoluzione fa sì che necessariamente la progettazione di sistemi di misurazione delle prestazioni sia improntata sempre più all'ottenimento di elevati livelli di flessibilità che consentano un continuo adattamento di tali strumenti a quelli che sono i cambiamenti del sistema di riferimento.

Continuando l'analisi la sintesi rappresenta sicuramente un ulteriore attributo necessario ad un efficace sistema di reporting. L'informazione sintetica, infatti, permette di poter costituire un corpo organico di facile consultazione e assimilazione³⁸. Sempre a tale proposito un pensiero parzialmente discordante è espresso da Anthony il quale sostiene che ciò può essere trascurato poiché : “Anche se può accadere che il manager riceva più informazioni di quante voglia, impara a focalizzare l'attenzione sulle voci più importanti e a trascurare le altre. Un lettore di quotidiani riceve più informazioni di quelle che può assimilare, ma impara a prestare

³⁷ A. MARELLI, *Il sistema di reporting interno*, Giuffrè, Milano, 2002.

³⁸ BRUNI G., *Contabilità per l'alta direzione*, Etaslibri, Milano, 1990.

attenzione allo sport, ai fumetti, o a inserzioni di categoria o a qualunque altra informazione che lo interessi”³⁹. Detto ciò però è opportuno dire che un numero elevato di informazioni potrebbe distorcere l’attenzione dell’analisi da quelle che sono le reali problematiche. Pertanto la sintesi senza dubbio aiuta la direzione nella valutazione sistematica di un elevato numero di variabili.

In ultimo ma non per importanza vi è la tempestività nella trasmissione dei report, che rappresenta una caratteristica fondamentale, assolutamente da non trascurare nell’implementazione di un sistema di reporting. A tal proposito il crescente sviluppo dei sistemi di information technology fa sì che l’elaborazione e la rappresentazione dei fatti aziendali sia sempre più puntuale e precisa. Un’informazione può essere detta tempestiva se può essere utilizzata al tempo in cui va presa la decisione, se così non fosse le informazioni assumerebbero un carattere storico perdendo del tutto la loro utilità di supporto alle decisioni⁴⁰.

In conclusione, attendibilità, chiarezza, flessibilità, sintesi e tempestività rappresentano caratteristiche fondamentali che un sistema di reporting deve possedere affinché possa compiere nel migliore dei modi il compito per il quale è stato progettato ed implementato all’interno di una organizzazione e cioè quello di strumento di controllo di gestione e quindi di ausilio al management nella gestione dell’azienda.

³⁹ ANTHONY R.N., *Il controllo manageriale*, Franco Angeli, Milano, 1990.

⁴⁰ A MARELLI, op cit., pag. 51.

Capitolo III

La variance analysis come metodologia di misurazione delle prestazioni

1. Analisi degli scostamenti all'interno del controllo di gestione

Nel moderno contesto economico l'azienda, vuoi che sia di grandi dimensioni o di medio-piccole dimensioni, ha come priorità quella di stabilire degli obiettivi di medio-lungo termine al fine di garantirsi la sopravvivenza. Il principale orientamento gestionale all'interno delle organizzazioni ha come obiettivo prioritario quello di raggiungere determinati livelli di flessibilità, di qualità e di riduzione dei costi, a tal proposito il sistema degli standard e quindi di analisi delle varianze può senz'altro costituire un elemento di stimolo in tale direzione⁴¹. Il controllo delle performance della gestione aziendale è oggi l'approccio che assicura il successo aziendale, in quanto consente di migliorare le performance dell'azienda e ridurre i costi. In relazione al miglioramento delle performance aziendali ciò che è fondamentale è il confronto con i dati di budget al fine di verificare l'adeguatezza degli obiettivi e la propensione al loro raggiungimento. Mentre per quanto concerne la riduzione dei costi, bisogna controllare che la struttura dei costi sia strutturata in maniera tale da potersi adattare alle esigenze del mercato di far fronte alla concorrenza, poiché la velocità di adattamento di una struttura dei costi rappresenta una caratteristica fondamentale al fine di raggiungere un vantaggio competitivo.⁴² Per poter far ciò un'organizzazione cerca di determinare in maniera preventiva quali potrebbero

⁴¹ GANDINI G., *Il sistema d'analisi degli scostamenti*, op. cit., pag. 370.

⁴² DE LUCA A., *Le valutazioni e il controllo delle performance*, PMI, Volume 5, pag. 51, anno 2010.

essere i risultati economici derivanti dalle scelte strategiche poste in essere, fissando degli standard da raggiungere per ogni periodo di riferimento e soprattutto per ognuna delle varie funzioni aziendali, per poi successivamente analizzare in maniera periodica le eventuali divergenze da tali obiettivi, per poter attuare in tempo utile eventuali azioni di carattere correttivo.

È all'interno di tale contesto che prende forma e si esplicita l'analisi degli scostamenti, che da sempre rappresenta un'operazione fondamentale per valutare la bontà o meno delle decisioni strategiche aziendali e per poter prontamente intervenire, qualora fosse necessario, con azioni correttive che consentano il raggiungimento degli obiettivi prefissati dal management e dalla proprietà⁴³, analisi che viene effettuata prendendo in considerazione svariati dati sia di natura economico-finanziaria sia di natura qualitativa con una logica che va dal basso verso l'alto (bottom-up) servendosi di strumenti quali il sistema di reporting .

Il processo di programmazione e controllo all'interno di un'azienda si sviluppa attraverso varie fasi e seguendo un percorso ben definito all'interno del quale trova collocazione l'analisi degli scostamenti. Tale fase ovviamente è preceduta da altre che sono indispensabili e preparatorie a quella dell'analisi. Nella prima fase che probabilmente è quella più importante ma soprattutto più delicata, l'impresa è impegnata a definire in maniera preventiva quali siano gli obiettivi da raggiungere e di conseguenza determinare una serie di linee guida che siano conformi e coerenti con il core business. Tale fase è rappresentata dal processo di budgeting che ha lo scopo di stabilire quali siano i costi da sostenere e i relativi ricavi che devono essere conseguiti al termine dell'esercizio, viene a tale scopo, redatto un bilancio previsionale che fungerà da termine di paragone in relazione agli obiettivi da

⁴³ CANDELIERI A., *Analisi degli scostamenti: una "bussola" per il management*, A&F, volume 4, anno 2003, pag. 25.

raggiungere. Nella fase successiva l'impresa reperisce tutti i dati necessari per poter poi passare alla fase di analisi, ciò avviene tramite la contabilizzazione di tutti i costi e i ricavi che sono di competenza dell'esercizio preso in considerazione. A questo punto dell'attività di programmazione e controllo si innesta la fase relativa all'analisi degli scostamenti dove una volta ottenuto il bilancio consuntivo si confrontano i relativi dati con quelli previsionali individuando in tal modo eventuali scostamenti dai valori che erano stati preventivati. Nell'ultima fase di tale processo si cerca di porre in essere, se necessario eventuali azioni correttive che permettano di far sì che i dati a consuntivo tendano ad allinearsi con quelli previsionali previsti dal sistema di budget. Pertanto l'analisi degli scostamenti è parte integrante del controllo di gestione e consente di giungere ad una precisa ed accurata valutazione dei conti di bilancio che non raggiungono gli obiettivi stabiliti. L'analisi mette in evidenza le divergenze esistenti tra valori preventivi (budget) e valori a consuntivo. Essa rappresenta uno strumento di controllo di gestione dall'importanza basilare per l'azienda, attraverso il quale si identificano gli esiti generati sul conto economico dalle politiche poste in essere dall'azienda⁴⁴.

2. Introduzione all'analisi degli scostamenti

L'analisi degli scostamenti, o variance analysis, si pone come obiettivo quello di portare alla luce ed interpretare eventuali discrepanze fra gli obiettivi preventivati

⁴⁴ DE LUCA A., *L'analisi degli scostamenti per il controllo di gestione*, PMI, volume 4, pag. 53, anno 2010.

attraverso il sistema di budget e quelli effettivamente conseguiti, che scaturiscono dalla contabilità analitica. Tale analisi rappresenta pertanto la parte fondamentale dell'intero sistema di controllo di gestione, dal momento che è di estrema utilità nell'indirizzare i comportamenti e le decisioni verso quelli che sono gli obiettivi di natura generale dell'impresa e offrire indicazioni per quanto riguarda la possibilità di un loro raggiungimento, mettendo in rilievo, su determinati aspetti, eventuali congruenze e/o incongruenze fra gli stessi. In relazione al controllo quindi l'analisi e lo studio dettagliato delle varianze o scostamenti tra i cosiddetti valori standard e i valori effettivi, rappresenta una componente di fondamentale importanza. Il punto di partenza imprescindibile è rappresentato dalla corretta determinazione dei valori obiettivo (quantità standard), dai quali successivamente dipende la validità delle varianze in termini di comportamenti e decisioni che non combaciano e non si allineano con le attese. Affinché l'analisi degli scostamenti arrivi a concludere il ciclo di feed-back, che è costituito da: previsione, rilevazione, analisi ed interpretazione degli scostamenti, azioni correttive, mettendo in relazione i valori posti in essere nel sistema di budget con quelli a consuntivo offerti dalla contabilità analitica, è necessario che per l'intero periodo preso in considerazione, i valori standard presi in considerazione per la redazione del budget siano tenuti costanti. Tutto ciò poiché l'analisi delle varianze, si fonda non tanto sul confronto fra i dati stimati e i risultati effettivamente conseguiti, ma piuttosto fra una classe particolare di valori ipotetici che vengono definiti *standard* e quelli consuntivi, cercando di comprendere le motivazioni di eventuali scostamenti⁴⁵. In parole povere “sbagliando si impara, ma soltanto se si comprende il perché degli errori”⁴⁶.

Le varianze se negative sono espressione del mancato raggiungimento degli standard,

⁴⁵ G GANDINI, *Il sistema d'analisi degli scostamenti*, op. cit. pag.369.

⁴⁶ BUBBIO A., *Tecnica e limite dell'analisi degli scostamenti*, op. cit., pag. 94.

raggiungimento che può essere giudicato sia in termini quantitativi che in termini qualitativi, monetari e non. Ovviamente anche eventuali varianze positive possono talvolta essere la rappresentazione di un mancato raggiungimento dell'obiettivo prefissato, se queste scaturiscono da situazioni contingenti o anche se possono condizionare altri valori, o in fine se sono il risultato di una sommatoria di scostamenti aventi segno opposto. È di fondamentale importanza perciò capire i rapporti di causa-effetto utilizzando l'analisi degli scostamenti e da qui arrivare a comprendere l'origine e la motivazione dei risultati conseguiti e delle distanze dai valori preventivati che rappresentano gli obiettivi da raggiungere. La strutturazione di partenza dell'analisi deve prendere in considerazione i soggetti interessati, l'insieme delle loro responsabilità e l'importanza che tali soggetti danno all'analisi. Pertanto gli obiettivi dell'analisi degli scostamenti sono assimilabili alla possibilità di miglioramento dei contributi che ciascun attore apporta e sono espressi tramite l'informazione e la trasmissione in riferimento a quelle che sono le cause generatrici di maggiori o minori standard rispetto agli obiettivi prestabiliti. La puntualità e la giustezza delle informazioni, affiancate ad una comunicazione chiara ed efficace fa sì che possano essere poste in essere in maniera tempestiva adeguate azioni di carattere correttivo, volte a riportare l'andamento aziendale sulla corretta via.

Inoltre l'analisi degli scostamenti deve essere effettuata prendendo in considerazione l'organizzazione nel suo complesso, ciò perché non bisogna sottovalutare la reciproca influenzabilità fra uno scostamento ed un altro; ad esempio se ci troviamo alle prese con una variazione negativa del prezzo dei fattori produttivi questo può tramutarsi in un rendimento non positivo della manodopera, così come una variazione positiva del costo dei dipendenti può trasformarsi in una variazione di segno negativo del loro rendimento. Per tale ragione è chiaro che gli scostamenti

possono essere interdipendenti tra loro, e quindi devono essere analizzati attentamente per evitare la formazione di incongruenze per un corretto controllo e un'adeguata responsabilizzazione dell'organizzazione per ciò che concerne la gestione dei costi.

Quindi volendo sintetizzare in maniera schematica la struttura dell'analisi degli scostamenti, questa prevede una serie di fasi susseguenti che vanno dal:

- Raffronto tra i valori del sistema di budget e i valori a consuntivo con l'obiettivo di determinare lo scostamento globale di primo livello;
- Scomposizione del suddetto scostamento globale in una serie di scostamenti parziali di secondo livello;
- Analisi delle ragioni che hanno portato alla determinazione degli scostamenti elementari e delle responsabilità connesse a tali scostamenti;
- Individuazione ed implementazione delle azioni correttive;
- Integrazione tra le azioni correttive e le modalità di comportamento necessarie per poter attuarle⁴⁷.

Naturalmente tale articolazione non deve essere presa in considerazione in maniera rigida e poco flessibile, intesa come una banale procedura di rilevazione ed elaborazione contabile, ma viceversa deve essere considerata come una base di informazioni che sono necessarie e indispensabili al fine di poter ottenere risposte soddisfacenti, senza dimenticare che non è da sola sufficiente se non incanalata verso coloro i quali rappresentano gli attori responsabili.

Quindi l'intero sistema che va dalla determinazione dei valori standard fino all'analisi delle varianze va inteso sia come espressione delle modalità di comportamento di un'organizzazione sia come riassunto di una serie di informazioni

⁴⁷ GANDINI G., *Il sistema di analisi degli scostamenti*, op. cit., pag. 370.

che scaturiscono dal sistema di controllo e che successivamente vengono rese note ai soggetti responsabili con l'obiettivo di stimolarli e motivarli nella gestione delle attività da essi svolte, favorendo all'interno dell'intera organizzazione lo sviluppo di azioni corrette.

Ciò che è ancora maggiormente importante è la correttezza delle risposte per il meccanismo decisionale del vertice aziendale, al fine di stabilire la percentuale di realizzazione dei livelli obiettivi espressi nel budget, segnalata dagli scostamenti e quindi decidere se accettare i livelli raggiunti, impegnarsi maggiormente per arrivare ad ottenere i livelli prestabiliti o decidere di rivedere e quindi modificare gli obiettivi. Prendere in considerazione e quindi usare come punto di riferimento i livelli di performance che sono stati raggiunti nel passato, può senza dubbio rivelarsi utile al fine di non ricadere in situazione sfavorevoli per il futuro, anche se, è di fondamentale importanza tenere sotto controllo la situazione presente e ancor di più gli scenari futuri, all'interno di una visione strategica alla quale deve ambire l'intero sistema dell'analisi degli scostamenti.

In relazione a quanto detto si può osservare che l'efficacia di un meccanismo incentrato su valori standard e riconducibile all'analisi delle varianze si basa su alcune condizioni di base come ad esempio:

- a) Analizzare in maniera accurata le contingenze che hanno fatto sorgere una determinata situazione e provare a stabilire delle soluzioni che siano finalizzate ad evitare l'insorgenza di eventuali situazioni patologiche;
- b) Compiere l'analisi e determinare le opportunità fin quando ciò è possibile, cioè nel periodo di riferimento del budget e quindi porre in essere le azioni correttive;
- c) Mettere in atto un'analisi in corso d'opera che permetta di tenere sotto

controllo eventuali fenomeni che potrebbero compromettere la validità del budget di partenza;

- d) Raffrontare i valori standard con quelli a consuntivo non solo dal punto di vista reddituale, ma anche in termini monetari e finanziari;
- e) Cercare di effettuare un controllo che proceda per livelli intermedi di responsabilità, e non solamente a livello di intera organizzazione per far sì che vi sia un meccanismo di responsabilità individuale ben gestito;
- f) Far sì che il controllo si basi su valutazioni poste in essere anche da specialisti ma che siano condivisi e visti in maniera positiva anche dai soggetti coinvolti;
- g) Rendere quanto più possibile omogenea l'esposizione dei dati per far sì che il confronto tra valori standard e valori effettivi sia effettuato sulle stesse basi;
- h) Essere quanto più dettagliati possibili nell'analisi delle varianze andando ad analizzare le variazioni delle singole componenti di budget con l'obiettivo di fornire una rappresentazione più estesa dei fenomeni.

Un sistema di analisi degli scostamenti così impostato oltre ad avere determinati vantaggi in termini di indirizzo degli obiettivi strategici e di definizione delle linee guida da seguire per ottenere determinati risultati, ha a suo malgrado anche dei limiti dovuti proprio all'impostazione strutturale del sistema stesso. Tali limiti sono soprattutto di carattere operativo, poiché un'analisi ed una rilevazione troppo formale, in linea di massima di tipo quantitativo-monetaria, sia per quanto concerne gli scostamenti globali che per quelli elementari, è coerente ai fini della determinazione delle conseguenze prodotte sul reddito, ma spesso e volentieri non è adeguata a cogliere le possibili modalità di intervento. Tale impostazione non sempre garantisce l'individuazione delle criticità, per poter poi effettuare delle modifiche

opportune o dei veri e propri cambiamenti. In aggiunta c'è da dire che tale approccio mira ad una formalizzazione delle operazioni che è utile per la determinazione degli scostamenti e degli interventi correttivi da effettuare ma difficilmente riesce a cogliere la componente qualitativa degli effetti prodotti, delle ragioni che hanno portato a tali effetti e delle azioni necessarie.

Un'ultima considerazione va fatta in relazione alla differenza che intercorre tra un controllo che viene effettuato mediante l'analisi degli scostamenti in un arco temporale relativamente breve e che quindi necessita di un numero limitato di adattamenti, rispetto a determinati processi aventi l'obiettivo di valutazione dei responsabili in riferimento ad un arco temporale più esteso e che quindi ha bisogno di un maggior numero di adattamenti. Da quanto detto scaturisce la necessità di esporre la differenza tra gli scostamenti in relazione al budget rigido e quelli relativi al budget di tipo flessibile. La costruzione di un sistema di budget si concretizza nella redazione di programmi per la produzione e la vendita dei beni che l'azienda produce. Se alla scadenza prestabilita tali programmi vengono valutati e confrontati con le quantità effettivamente realizzate, non andando a modificare i valori di budget, ci troviamo nel caso in cui l'analisi degli scostamenti viene effettuata in relazione ad un budget rigido o statico. Viceversa per l'analisi degli scostamenti si può anche utilizzare una metodologia attraverso la quale il budget prende in considerazione diversi livelli di standard per differenti livelli di attività e quindi gli scostamenti vengono calcolati in relazione ai livelli effettivi di attività e in base alle effettive quantità. Pertanto i valori obiettivo vengono rappresentati in maniera più adeguata all'interno di un sistema che prevede la metodologia del budget flessibile poiché attraverso tale sistema le informazioni si sviluppano in relazione a livelli di attività differenti, con la possibilità rispetto all'utilizzo del budget rigido di arrivare a

determinare e quindi analizzare un più elevato numero di scostamenti. Riassumendo la metodologia con budget rigido prevede un risultato confrontabile con un unico volume di produzione e quindi rimane costante indipendentemente dalle modifiche di volume che possono essere ottenute e nella maggior parte dei casi viene utilizzato in quelle aziende con una complessità media e che presentano elevati costi fissi, all'interno di settori particolarmente stabili che presentano attività che sono facilmente prevedibili in termini di volumi. Mentre in maniera opposta l'utilizzo del budget flessibile offre la possibilità di effettuare rettifiche per quanto concerne i cambiamenti in termini di volume effettivo della produzione e delle variabili che possono modificare i ricavi e i costi, dando la possibilità di determinare scostamenti che sono maggiormente appropriati e presentano un maggior grado di dettaglio⁴⁸.

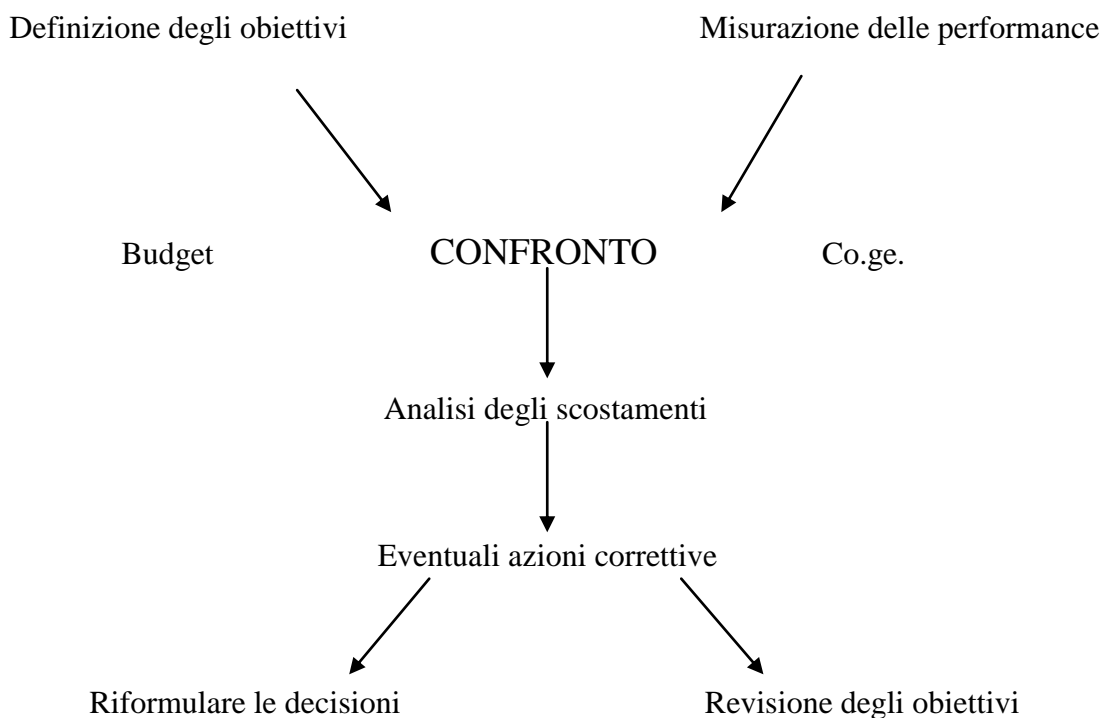
3. Metodologie e tecniche di costruzione delle varianti

Quando si parla di scostamento ci si riferisce alla differenza che intercorre tra il valore previsto a budget e quello effettivamente conseguito. Mediante l'analisi delle varianze si può determinare in che misura lo scostamento tra uno standard di costo o

⁴⁸ SALVIONI M., op. cit., pag. 375.

di ricavo e il relativo valore effettivo è da attribuire alle azioni poste in essere dal responsabile del centro oppure a eventuali contingenze esterne. Obiettivo dell'analisi delle varianze è, pertanto, individuare le cause che hanno portato ad eventuali differenze tra valori a preventivo e valori a consuntivo, con l'obiettivo di supportare la scelta delle azioni da implementare per eliminare gli scostamenti indesiderati⁴⁹.

Il processo di controllo e l'analisi degli scostamenti.



La logica da adottare per la costruzione di un sistema di controllo di gestione fondato sull'analisi degli scostamenti prevede l'esecuzione di cinque step fondamentali. Quale punto di partenza dell'intero percorso, troviamo la predisposizione del budget e il reperimento dei valori a consuntivo mediante la contabilità analitica. Volendo seguire un ordine cronologico, abbiamo la seguente sequenza di attività:

⁴⁹ CARRIERI R., *Analisi degli scostamenti*, PMI, Volume 9, anno 2010, pag. 44.

- Scelta della quantità da tenere sotto controllo;
- Individuazione delle determinanti logiche;
- Calcolo delle varianti;
- Interpretazione delle cause di scostamento;
- Proposizione delle azioni correttive⁵⁰.

Il primo step è rappresentato dalla definizione della grandezza che deve essere monitorata, nella maggior parte dei casi si tratta del reddito operativo della gestione caratteristica, anche se non si esclude la possibilità di scegliere grandezze quali il reddito operativo di una singola area strategica d'affari (ASA), i ricavi delle vendite, i costi di produzione o altre grandezze di portata minore. La seconda fase prevede la ricerca delle determinanti delle variazioni che si riscontrano tra i dati del sistema di budget e i valori a consuntivo. Ad esempio in relazione ai ricavi si possono utilizzare come determinanti i prezzi, il mix di vendita oppure il volume, mentre in riferimento ai costi dei materiali si possono determinare i volumi di produzione, l'efficienza e i prezzi pagati per l'acquisto dei fattori produttivi. A questo punto seguendo in maniera cronologica i vari step bisogna scomporre le variazioni che sono state calcolate in scostamenti elementari, l'analisi di tali scostamenti elementari e di fondamentale importanza specie quando vi è una diminuzione dell'attività di controllo da parte del management, cosa che può succedere soprattutto nell'eventualità che i risultati previsti a budget vengano conseguiti con relativa facilità. Non appena sono state individuate le varianti, c'è da comprendere le ragioni per le quali sono nati tali scostamenti. Per comprendere in maniera chiara e dettagliata le cause degli scostamenti si utilizza una metodologia di tipo top-down, la quale prevede l'individuazione di cause generali che successivamente vengono divise in cause di

⁵⁰ ROFFIA P., *Strumenti di pianificazione, controllo e reporting direzionale*, Giappichelli, Torino, 2002.

natura elementare fino all'individuazione dell'ultimo legame di causa effetto che può essere colto. L'iter si conclude con la definizione delle azioni correttive da porre in essere per eliminare le cause che hanno portato alla determinazione di scostamenti tra i valori del sistema di budget e i risultati effettivamente conseguiti.

All'interno del sistema di analisi degli scostamenti tra valori standard e valori effettivi, che fa parte della logica del controllo ex-post, l'obiettivo è quello di cogliere le variazioni che si sono formate in un arco temporale definito, cercando di analizzarne le cause, per poi poter scegliere gli interventi alternativi da effettuare, arrivando ad optare per quello più opportuno che meglio possa risolvere il problema.

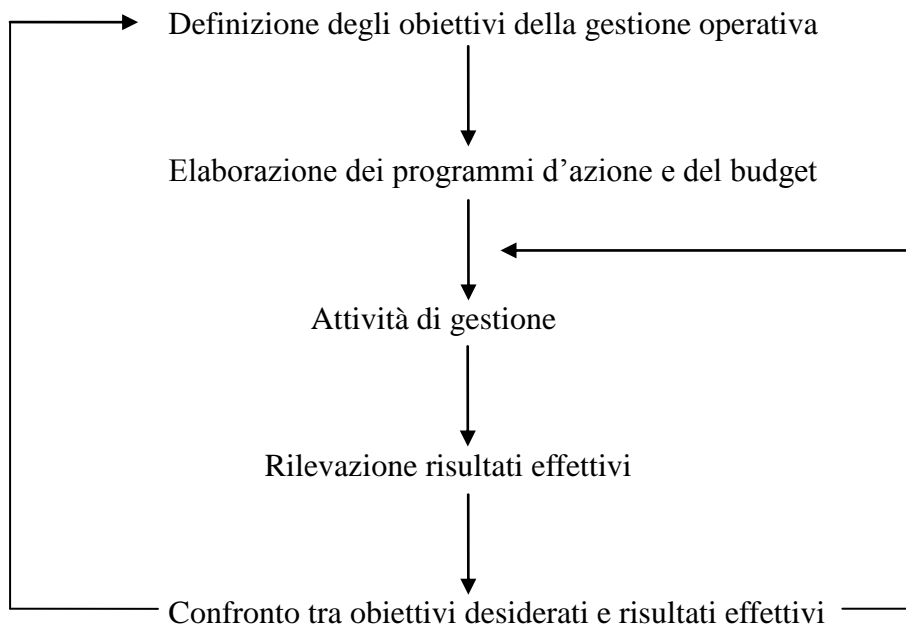
È per tale ragione che la variance analysis rappresenta la manifestazione più importante in relazione al controllo delle attività e mette in discussione le ragioni che hanno portato alla non congruenza tra i risultati effettivamente conseguiti e quelli programmati, assegnando tali incongruenze a specifiche aree di responsabilità se effettivamente riconoscibili. Quindi tale metodologia si fonda sul presupposto che i valori preventivati nel sistema di budget, possono essere determinati in relazione a valori standard indicativi dei risultati attesi attraverso l'utilizzo delle risorse a disposizione in normali condizioni di attività. Pertanto si tratta di un meccanismo che prevede un controllo eseguito per eccezioni, cioè riferito all'efficienza o meno della gestione valutata attraverso gli scostamenti tra valori standard e valori effettivi. Inoltre la strutturazione delle varie fasi di scomposizione è subordinata dai vari elementi oggetto dell'analisi e dalla tipologia del sistema di controllo, poiché il sistema di analisi degli scostamenti deve essere coerente innanzitutto col sistema dei vari centri di costo ai quali l'analisi si riferisce e alle varie responsabilità individuate dai parametri che sono stati scelti come punto di riferimento sia in termini

quantitativi non monetari, quantitativi monetari che qualitativi.⁵¹ Quindi la determinazione delle varianze è effettuata in relazione alla validità degli obiettivi, alle caratteristiche di governo stabilite dagli standard e al livello di efficienza della gestione. Pertanto la necessità di fornire dei feed-back efficaci dipende dalle caratteristiche del sistema informativo e dalla comunicazione, la quale attraverso i reports ha l'obiettivo di portare a conoscenza il percorso che è stato stabilito, al fine di raggiungere gli obiettivi non solo mediante il supporto fornito dal budget ma anche attraverso il sistema di analisi degli scostamenti attraverso il quale determinare le giuste correzioni. L'insieme delle informazioni sarà determinato in relazione alla dinamica del sistema di budget, e si riferirà ai risultati effettivamente ottenuti a dispetto di quanto prestabilito dal budget. All'interno di questo contesto saranno analizzati i risultati anche alla luce di avvenimenti che sono emersi in corso d'opera e che erano sconosciuti al momento della redazione del budget al fine di ottenere un'informativa attendibile e per far sì che le azioni correttive siano omogenee, cercando soprattutto di coinvolgere e motivare i vari responsabili non solo in relazione agli interventi correttivi da porre in essere ma anche in fase di valutazione delle singole prestazioni.

Da quanto fin'ora detto emerge che la determinazione dello scostamento complessivo, cioè valore effettivo contro valore ipotizzato, non rappresenta il momento finale del processo, ma il punto dal quale la variance analysis entra nel vivo del gioco. Questa attività che rappresenta la parte cruciale del controllo inteso come atto di verifica del corretto andamento della gestione, va a chiudere l'intero meccanismo di programmazione e controllo.

⁵¹ GANDINI G., *Il sistema d'analisi degli scostamenti*, op. cit., pag. 381.

*Il processo di programmazione e controllo della gestione.*⁵²



Attraverso tale meccanismo, possono scaturire una serie di esigenze di rivisitazione degli obiettivi, tali modifiche possono avere diversa ampiezza e natura. Ad esempio potrebbe accadere che sia necessario modificare gli obiettivi inerenti alla gestione operativa, o in maniera meno drastica rivedere i livelli da raggiungere, o in maniera più banale cercare di modificare i comportamenti e le azioni mantenendo costanti gli obiettivi prefissati. È chiaro quindi, che solo cercando di comprendere le motivazioni che hanno portato alle variazioni rispetto ai valori prestabiliti, che si attua un processo di controllo che abbia un effettivo valore a livello operativo.⁵³

3.1. Calcolo degli scostamenti dei costi variabili

Per quanto riguarda il calcolo delle varianze dei costi diretti variabili, questo si basa

⁵² BUBBIO A., *Analisi degli scostamenti: tecnica e limiti*, A & F, volume 20, anno 1994, pag. 1224.

⁵³ BUBBIO A., *op.cit.*, pag. 1225.

essenzialmente su grandezze che sono strettamente connesse al livello di produzione, ai livelli di rendimento e al valore dei prezzi. L'obiettivo è quello di comprendere in quale misura le variazioni dai prezzi e quelle dalle condizioni operative standard hanno inciso sui costi di produzione, facendoli variare da quelle previsti a budget e soprattutto comprendere le motivazioni di tali differenze⁵⁴.

In maniera particolare prendiamo in considerazione i costi relativi alle materie dirette e alla manodopera diretta, che all'interno delle imprese industriali rappresentano le voci più consistenti nell'ambito della categoria dei costi variabili, soffermandoci in tal modo sugli scostamenti che si verificano nell'area produttiva. Nonostante la sua rigidità la manodopera diretta viene collocata tra i costi variabili poiché è ragionevole collegare il fabbisogno di tale risorsa, che viene esplicitato in ore di manodopera diretta in relazione ai volumi di produzione⁵⁵.

In generale la formula che determina l'ammontare dei costi variabili da inscrivere a budget è:

$$C = v \times s \times p$$

Dove :

C = Costo totale di budget

V = Volume programmato della produzione

S = Standard unitario fisico del fattore produttivo

P = Prezzo unitario standard del fattore produttivo

Tale formula pone in risalto i principali fattori che concorrono alla determinazione del costo totale di una determinata risorsa produttiva e cioè: volume dell'output, efficienza nell'impiego della risorsa e prezzo unitario del fattore produttivo. Questi rappresentano pertanto i fattori che nell'ambito dell'analisi degli scostamenti daranno

⁵⁴ G. GANDINI, op. cit. pag. 381.

⁵⁵ L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 174.

vita alle differenze tra i valori preventivati dal sistema di budget e i valori effettivi. L'obiettivo dell'analisi è quindi scomporre lo scostamento globale in scostamenti elementari in termini di volume, efficienza e prezzo.

Per quanto riguarda le **materie dirette** il costo preventivo fissato dal budget è stato calcolato nel seguente modo:

Volume di produzione programmato	X	Consumo unitario standard di materia	X	Prezzo unitario standard della materia
-------------------------------------	---	---	---	---

Volendo procedere nell'analisi con un esempio numerico supponiamo che:

- Il volume di produzione programmato sia pari a 30.000 pezzi,
- Che il consumo unitario standard si pari a 0,5 kg.,
- Il prezzo unitario standard della materia sia pari a 200 €.

Pertanto il costo unitario standard per ottenere una unità del bene in questione è:

$$200€ \times 0,5\text{kg.} = 100€$$

Mentre il costo effettivo del fattore produttivo è dato da:

consumo effettivo della materia	X	prezzo effettivo unitario della materia
------------------------------------	---	--

Questo valore a consuntivo, che scaturisce dalla contabilità industriale, al fine di una maggiore semplicità di confronto viene scomposto in tal modo

Volume di produzione Effettivo	X	consumo unitario effettivo di materia	X	prezzo unitario effettivo della materia
-----------------------------------	---	--	---	--

Attribuendo dei valori numerici alle componenti della formula possiamo avere ad

esempio: n. 32.000 pezzi x 0,6 kg. x 190 € = 3.648.000 €.

Dalla formula del budget e anche da quella del valore effettivo emerge che sono presenti ben tre ragioni che possono chiarire la varianza riferita ai costi delle materie dirette: la prima motivazione è legata ai volumi di produzione, la seconda alla quantità di fattore produttivo che viene utilizzato per ogni unità e quindi sostanzialmente all'efficienza e in fine vi è una ragione connessa al prezzo unitario di acquisto del fattore produttivo. Pertanto lo scostamento globale che prendendo in considerazione i valori numerici presi come esempio ammonta a 648.000 €, e rappresenta uno scostamento negativo poiché in tal caso si sta pagando un cifra maggiore a quella preventivata col budget, può essere suddiviso negli scostamenti elementari di volume, efficienza e prezzo.

Lo scostamento che prima di tutti deve essere messo in risalto è quello di volume, questo perché quest'ultimo potrebbe rappresentare un elemento forviante, poiché esso rappresenta semplicemente il maggior o minor costo sostenuto in quanto la quantità prodotta non è la medesima di quella prevista a budget e tutto ciò potrebbe impedire la giusta visione degli scostamenti di prezzo ed efficienza.

Lo scostamento di efficienza rappresenta una variazione di particolare importanza in maniera ancor più intensa nell'area della produzione, tutto ciò è legato al fatto che tale variazione si presenta nel momento in cui per la produzione di una unità si utilizzano maggiori risorse rispetto a quelle previste dagli standard.

In fine lo scostamento di prezzo si determina nel momento in cui il prezzo pagato per l'acquisto delle materie è diverso da quello preventivato nel budget.

Tali scostamenti elementari devono essere espressi in termini monetari utilizzando delle formule che fanno sì che la sommatoria di tutti gli scostamenti elementari sia uguale allo scostamento globale. Secondo le modalità maggiormente utilizzate in

azienda la valorizzazione dello scostamento di volume si ottiene effettuando la seguente differenza⁵⁶:

scostamento di volume

volume di produzione programmato	x consumo unitario standard di materia	x prezzo unitario standard di materia
meno:		
volume di produzione effettivo	x consumo unitario standard di materia	x prezzo unitario standard di materia

come si evince da tale differenza, vengono confrontati due budget, ossia il budget di partenza dal quale scaturisce il costo standard del volume di produzione preventivato e il budget flessibilizzato, che rappresenta il costo standard in relazione al volume di produzione effettivo. Tale scostamento è detto scostamento di volume poiché la sola variabile che cambia all'interno dei termini di paragone è rappresentata dalla quantità di produzione mentre non mutano né i prezzi né i consumi unitari. Volendo applicare tale formula ai valori precedentemente utilizzati come esempio abbiamo:

$$\begin{aligned}
 & \text{(n. 30.000 pezzi x 0,5kg x 200€) - (n. 32.000 pezzi x 0,5kg x 200€) =} \\
 & \quad = (3.000.000 - 3.200.000)€ = 200.000 €
 \end{aligned}$$

Tale risultato evidenzia che a parità di condizioni se vengono prodotte 2.000 unità in più rispetto alla quantità che era stata prevista nel budget iniziale, verranno sostenuti maggiori costi per un totale di 200.000 € per l'acquisto dei materiali diretti.

⁵⁶ L. BRUSA, op. cit. pag. 176.

Ovviamente lo scostamento di volume non può essere considerato in maniera preventiva né come uno scostamento negativo né come uno scostamento positivo, poiché un eventuale aumento del costo delle materie dirette non per forza di cose deve avere una connotazione negativa soprattutto se l'aumento di volume è da associare ad un reale aumento della domanda a cui l'azienda deve far fronte.

Una volta estrapolato dallo scostamento globale lo scostamento di volume si cerca di mettere in evidenza un eventuale scostamento di efficienza, che si ottiene mediante tale differenza:

scostamento di efficienza

volume di produzione	x	consumo unitario standard	x	prezzo unitario standard
effettivo		di materia		di materia
meno:				
volume di produzione	x	consumo unitario effettivo	x	prezzo unitario standard
effettivo		di materia		di materia

Come nel caso dello scostamento di volume, anche per lo scostamento di efficienza ciò che varia è la variabile che deve essere analizzata facendo restare invariate le altre. Così facendo ciò che viene confrontato è il coefficiente unitario standard con quello effettivo, restando immutati sia il volume di produzione che il prezzo.

Per cui avremo:

$$(n.32.000 \text{ pezzi} \times 0,5\text{kg} \times 200\text{€}) - (n. 32.000 \text{ pezzi} \times 0,6\text{kg} \times 200\text{€}) =$$

$$= (3.200.000 - 3.840.000)\text{€} = 640.000 \text{ €}$$

Questa differenza pone in risalto il fatto che si sono sostenuti 640.000€ di costi in più rispetto a quanto preventivato ciò dovuto al fatto che per ogni unità prodotta sono stati necessari 0.1kg in più di fattore produttivo. Le motivazioni di tale scostamento in termini di efficienza possono derivare ad esempio da maggiori sfridi, maggiori scarti, considerando sempre che volume produttivo e prezzi restano costanti.

In fine c'è da considerare lo scostamento di prezzo ottenibile dal confronto tra:

scostamento di prezzo

volume di produzione	x	consumo unitario di	x	prezzo unitario standard
effettivo		materia effettivo		di materia
meno:				
volume di produzione	x	consumo unitario di	x	prezzo unitario effettivo
effettivo		materia effettivo		di materia

in tal caso volume di produzione e consumo unitario restano invariati e ciò che si modifica è il prezzo del fattore produttivo. Tale differenza ci permette di esprimere in termini monetari i consumi totali effettivi, nel nostro caso avremo:

$$(n.32.000 \text{ pezzi} \times 0.6\text{kg} \times 200\text{€}) - (n.32.000 \text{ pezzi} \times 0,6\text{kg} \times 190\text{€}) =$$

$$=(3.840.000 - 3.648.000)\text{€} = 192.000\text{€}$$

Ciò che scaturisce da tale differenza può essere inteso come l'aver pagato 10€ in meno per ogni kg di fattore produttivo, per tale ragione si sopportano a parità di produzione e di efficienza, un totale di 192.000 € in meno.

Per quel che riguarda l'analisi degli scostamenti in relazione alla **manodopera diretta**, la metodologia è sostanzialmente simile a quella utilizzata per le materie dirette. Iniziamo dicendo che la formula per calcolare il costo della manodopera diretta (MOD) che è espressa nel budget è la seguente :

volume di produzione	X	tempo unitario std.	X	costo orario std.
programmato		di MOD		di MOD

procedendo l'analisi attraverso un esempio numerico avremo:

- 5.000.000 di pezzi corrispondenti al volume di produzione programmato,
- 0,8 ore che rappresenta il coefficiente unitario std.,
- 6 € cioè il prezzo unitario standard di ogni ora di manodopera.

Per cui il costo unitario standard della manodopera diretta è pari a 6 € x 0,8 ore = 4,8€ per ogni unità prodotta.

Mentre il costo effettivo della manodopera diretta è dato da :

Ore effettive totali di MOD	X	costo effettivo orario di MOD
-----------------------------	---	-------------------------------

A questo punto per semplificare il confronto scomponiamo il costo totale di manodopera diretta in tal modo:

volume di produzione effettivo	x	tempo unitario effettivo di MOD	x	costo orario effettivo di MO
-----------------------------------	---	------------------------------------	---	---------------------------------

Andando a sostituire i valori numerici dell'esempio nella formula avremo:

$$n. 4.500.000 \text{ pezzi} \times 0.7 \text{ ore} \times 6,2\text{€} = 19.530.000\text{€}$$

anche in tal caso lo scostamento globale può essere suddiviso in scostamenti elementari quali: scostamenti di volume, di efficienza e di prezzo. Analizziamo nel dettaglio i suddetti scostamenti . in riferimento allo scostamento di volume quest'ultimo è ottenuto dalla differenza tra:

scostamento di volume

volume di produzione programmato	x	tempo unitario std. di MOD	x	costo orario std. di MOD
-------------------------------------	---	-------------------------------	---	-----------------------------

meno:

volume di produzione effettivo	x	tempo unitario std. di MOD	x	costo orario std. di MOD
-----------------------------------	---	-------------------------------	---	-----------------------------

Andando a sostituire i valori numerici dell'esempio all'interno delle formule otterremo:

$$\begin{aligned} & (n. 5.000.000 \text{ pezzi} \times 0,8 \text{ ore} \times 6\text{€}) - (n. 4.500.000 \text{ pezzi} \times 0,8 \text{ ore} \times 6\text{€}) = \\ & = (24.000.000 - 21.000.000) \text{€} = 2.400.000 \text{€} \end{aligned}$$

Quindi come si evince dall'esempio mantenendo costanti il tempo unitario standard di MOD e il costo orario standard di MOD, verranno sostenuti costi minori, ciò dovuto al fatto che la produzione effettiva è stata inferiore a quella prevista a budget. Procediamo adesso calcolando in maniera analoga lo scostamento di efficienza derivante dal confronto tra:

scostamento di efficienza

volume di produzione	x	tempo unitario std.	x	costo orario std.
effettivo		di MOD		di MOD

meno:

volume di produzione	x	tempo unitario effettivo	x	costo orario std.
effettivo		di MOD		di MOD

pertanto con i valori numerici avremo:

$$\begin{aligned} & (\text{n. } 4.500.000 \text{ pezzi} \times 0,8 \text{ ore} \times 6\text{€}) - (\text{n. } 4.500.000 \text{ pezzi} \times 0,7 \text{ ore} \times 6\text{€}) = \\ & = (21.600.000 - 18.900.000)\text{€} = 2.700.000 \text{ €} \end{aligned}$$

Si riscontra dai calcoli uno scostamento positivo di efficienza dovuto al fatto che sono state utilizzate meno ore di manodopera rispetto a quelle preventivate con un conseguente abbassamento dei costi.

In ultimo ci calcoliamo lo scostamento di prezzo dato dalla differenza tra :

scostamento di prezzo

volume di produzione	x	tempo unitario effettivo	x	costo orario std.
effettivo		di MOD		di MOD

meno:

volume di produzione	x	tempo unitario effettivo	x	costo orario effettivo
effettivo		di MOD		di MOD

Da cui ci possiamo ricavare il seguente risultato:

$$\begin{aligned} & (\text{n. } 4.500.000 \text{ pezzi} \times 0,7 \text{ ore} \times 6\text{€}) - (\text{n. } 4.500.000 \text{ pezzi} \times 0,7 \text{ ore} \times 6,2\text{€}) = \\ & = (18.900.000 - 19.530.000) = 630.000 \text{ €} \end{aligned}$$

Tale scostamento è attribuibile al fatto che il costo effettivo della manodopera diretta è superiore al costo che era stato previsto nel budget.

L'analisi così effettuata degli scostamenti può essere applicata non solo alle materie dirette e alla manodopera diretta bensì anche per gli altri costi variabili, anche se c'è da sottolineare il fatto che non è sempre facile determinare l'entità dei singoli fattori in modo tale da poter calcolare gli scostamenti di efficienza e di prezzo.

3.2. Calcolo degli scostamenti dei costi fissi

L'analisi degli scostamenti inerente alla categoria dei costi fissi è meno complicata per quanto riguarda l'aspetto operativo, in confronto all'analisi relativa ai costi variabili. Tutto questo è legato al fatto che in relazione ai costi fissi non si può calcolare lo standard unitario fisico della risorsa che si sta analizzando. Volendo fare un esempio pratico, si considerino i costi relativi al personale impiegatizio o direzionale, costo che viene calcolato nel seguente modo:

$$\text{Costo quadri e dirigenti} = \text{Numero addetti} \times \text{stipendio pro-capite}$$

Dalla formula si evince in maniera chiara che non vi è nessuna connessione tra l'ammontare di risorsa necessaria e il volume di produzione previsto dal budget. Per quanto riguarda poi altre voci relative ai costi fissi talvolta non è possibile un vero e proprio conteggio dei costi poiché viene semplicemente stanziato a budget un importo predeterminato per l'esercizio in corso, ciò avviene ad esempio per quanto riguarda gli ammortamenti di capitale fisso e altre spese di tipo generale. Di

conseguenza per tale tipologia di costi, l'analisi degli scostamenti si esplica in un semplice confronto tra il valore espresso nel budget e il valore effettivo rilevato al termine dell'esercizio senza che avvenga nessun tipo di scomposizione di tale varianza.

Volendo fare un esempio di valori preventivati a budget e valori determinati in maniera consuntiva in relazione ad una serie di costi fissi industriali generali avremo⁵⁷:

	budget	consuntivo	scostamento
Stipendi	3.000.000	3.200.000	200.000 (N)
Ammortamenti	600.000	600.000	-
Illuminazione	400.000	350.000	50.000 (P)
Riscaldamento	500.000	650.000	150.000 (N)
Totale	4.500.000	4.800.000	300.000 (N)

Quindi in tal caso si tende solamente a constatare che gli scostamenti relativi ai costi sono quelli evidenziati nell'ultima colonna, non effettuando nessun tipo di analisi più approfondita. In alcuni casi però si cerca di porre in essere un'ulteriore analisi dei dati che sono a disposizione, andando a determinare una particolare tipologia di scostamento definito: *scostamento di volume o di assorbimento*.

Tale scostamento serve ad esprimere le conseguenze economiche dovute ad una variazione del volume di produzione effettivo rispetto a quello preventivato nel budget, tale conseguenza è intesa come differenza di costi fissi per ogni unità prodotta rispetto alle previsioni di budget. Infatti se il volume di produzione effettivo

⁵⁷ L. BRUSA, op. cit., pag. 184.

è inferiore a quello previsionale, i costi fissi unitari saranno maggiori rispetto a quelli del budget. Viceversa se il volume di produzione effettivo è superiore a quello previsionale, i costi fissi unitari saranno inferiori rispetto a quelli del budget. Nel primo caso tale differenza si definisce come scostamento negativo di volume dei costi fissi o sotto-assorbimento, mentre nel secondo caso si parla di sopra-assorbimento. Per calcolare tale tipologia di scostamento si applica la seguente formula:

$$\frac{\text{Costo fisso di budget} - \text{Costo fisso di budget}}{\text{Volume programmato}} \times \text{Volume effettivo}$$

Ciò che scaturisce dalla frazione rappresenta il costo fisso unitario di budget. Nell'ipotesi in cui il secondo termine di confronto è inferiore al primo, vuol dire che i ricavi unitari di vendita, si rivelano non abbastanza elevati da coprire i costi fissi nella maniera che era stata preventivata e non garantiscono il guadagno desiderato. È per tale motivo che lo scostamento in tal caso viene definito sotto-assorbimento dei costi fissi⁵⁸.

⁵⁸ L. BRUSA, op. cit., pag. 185.

3.3. Calcolo degli scostamenti dei ricavi di vendita

Per gli scostamenti relativi ai ricavi di vendita è opportuno dire che gli organi che sono coinvolti sono essenzialmente quelli di natura commerciale ed in maniera particolare i centri di ricavo, all'interno dei quali si rispecchiano le filiali di vendita e tutti gli organi di natura simile. Un altro aspetto importante, che concerne l'analisi degli scostamenti relativi ai ricavi di vendita è che bisogna prendere in considerazione due situazioni differenti. La prima è rappresentata da un'analisi che prende in considerazione un solo modello o variante relativo ad un determinato prodotto, viceversa la seconda che considera una pluralità di modelli relativi ad un determinato prodotto.

Nel caso in cui viene venduto un **unico modello** per la formulazione dei ricavi di vendita previsti dal budget viene utilizzata la seguente formula:

$$\frac{\text{Volume di vendita programmato} \times \text{Prezzo unitario standard di vendita}}{\text{Volume di vendita programmato} \times \text{Prezzo unitario standard di vendita}}$$

per poi calcolare i ricavi effettivamente conseguiti in tal modo:

$$\frac{\text{Volume di vendita effettivo} \times \text{Prezzo unitario effettivo di vendita}}{\text{Volume di vendita programmato} \times \text{Prezzo unitario standard di vendita}}$$

Per comprendere in maniera più chiara il calcolo degli scostamenti dei ricavi di vendita è opportuno fare un esempio mediante dati di tipo numerico.

Valori previsti a budget:

-2000 metri di prodotto da vendere,

-prezzo standard di vendita del bene 4 € per ogni metro.

Valori rilevati a consuntivo:

-1800 metri di prodotto effettivamente venduto,

-prezzo effettivo di vendita al mercato 4,1€ per ogni metro.

A tal punto possiamo calcolare lo scostamento globale dei ricavi, tramite il confronto

tra i valori a budget e i valori rilevati a consuntivo, per cui abbiamo :

$$\frac{\text{€}(8000-7380) = 620\text{€ di scostamento globale}}{\quad}$$

Tale scostamento globale è connesso a determinati fattori quali il volume di vendita e il prezzo unitario di vendita, per tale motivo possiamo scomporlo in scostamenti elementari, ottenendo in tal modo lo scostamento del volume di vendita e lo scostamento di prezzo.

Scostamento del volume di vendita

Volume di vendita programmato	X	Prezzo unitario standard di vendita
Meno		
Volume di vendita effettivo	X	Prezzo unitario standard di vendita

Ciò sta a significare che mantenendo costante il valore dei prezzi standard, l'ammontare dei ricavi di vendita non coincide col valore indicato nel budget, poiché sono maggiori o minori il numero di unità che sono state vendute. Pertanto sostituendo i valori numerici dell'esempio all'interno della formula avremo:

$$\frac{(2.000 \text{ metri} \times 4\text{€}) - (1.800 \text{ metri} \times 4\text{€}) =}{(8.000 - 7.200)\text{€} = 800 \text{ €}}$$

Mentre per quanto riguarda lo scostamento di prezzo questo è calcolato nel seguente modo :

Scostamento di prezzo

Volume di vendita effettivo	X	Prezzo unitario standard di vendita
Meno		
Volume di vendita effettivo	X	Prezzo unitari effettivo di vendita

Abbiamo quindi uno scostamento di prezzo, nel senso che, mantenendo costanti le quantità vendute vi è una varianza tra il prezzo effettivamente praticato e quello previsto dal budget, per tale ragione nell'esempio avremo:

$$\frac{(1.800 \text{ metri} \times 4\text{€}) - (1.800 \text{ metri} \times 4,1\text{€})}{7.200 - 7.380} = 180\text{€}$$

Andiamo ora ad analizzare cosa accade nel caso in cui un'azienda si trova ad effettuare l'analisi degli scostamenti in presenza di una **pluralità di modelli**. A differenza della situazione precedente, in tale circostanza ci si trova a considerare oltre agli scostamenti di volume e di prezzo anche lo scostamento di mix. Il mix rappresenta la composizione della produzione, cioè in che percentuale sono ripartiti i vari modelli all'interno del volume totale delle vendite. Quindi a titolo di esempio, un volume totale composto da 500 unità potrebbe avere composizioni completamente diverse⁵⁹:

⁵⁹ L. BRUSA, op.cit., pag. 188.

	caso 1		caso 2	
modello alfa	400	80%	100	20%
modello beta	60	12%	250	50%
modello gamma	50	8%	150	30%
tot.	500	100%	500	100%

In una tale situazione l'obiettivo dell'azienda è quello di stabilire precisi obiettivi di mix soprattutto se la redditività è differente da modello a modello. Infatti dall'esempio si evince che nell'ipotesi in cui il modello alfa sia più redditizio del modello beta, il caso 1 avrebbe un mix più conveniente. Per comprendere meglio la tecnica contabile che viene utilizzata per l'individuazione dei vari scostamenti, prendiamo come riferimento i seguenti dati numerici relativi a due modelli di un determinato bene A e B:

Valori a budget

Modello A 1000 pezzi x 150€ = 150.000€

Modello B 3000 pezzi x 100€ = 300.000€

Totale 450.000€

Valori a consuntivo

Modello A 1.500 pezzi x 140€ = 210.000€

Modello B 3.500 pezzi x 110€ = 385.000€

Totale 595.000€

Volendo determinare solamente lo scostamento lordo di volume, tralasciando che c'è

stata una modifica del mix di unità vendute, tale scostamento sarebbe:

$$\begin{aligned} & (1000 \text{ pezzi} \times 150\text{€}) + (3000 \text{ pezzi} \times 100\text{€}) - \\ & (1.500 \text{ pezzi} \times 150\text{€}) + (3.500 \text{ pezzi} \times 100\text{€}) = \\ & (150.000 + 300.000)\text{€} - (225.000 + 350.000)\text{€} = \\ & (450.000 - 575.000)\text{€} = 125.000\text{€} \end{aligned}$$

Osservando attentamente, si evince che tale scostamento si può ulteriormente scomporre, poiché ciò che è mutato non è solo la quantità totale delle vendite, che è aumentata, ma anche la composizione di tali vendite e cioè il mix di A e B. tale mix si è così modificato:

<i>mix a budget</i>	A 1.000 pezzi (25%)	<i>mix a consuntivo</i>	A 1.500 pezzi (30%)
	B 3.000 pezzi (75%)		B 3.500 pezzi (70%)
	Tot 4.000 pezzi (100%)		Tot 5.000 pezzi (100%)

Al fine di estrapolare dallo scostamento lordo lo scostamento di volume netto e lo scostamento di mix, bisogna, confrontare il volume di vendite previsto dal budget a mix di budget, monetizzato ai prezzi unitari standard con il volume effettivo a mix di budget sempre monetizzato ai prezzi unitari standard per ottenere lo scostamento netto di volume, che dall'esempio numerico è pari a:

scostamento netto di volume

$$\begin{aligned} & (1.000 \text{ pezzi} \times 150\text{€}) + (3.000 \text{ pezzi} \times 100\text{€}) - \\ & (1.250 \text{ pezzi} \times 150\text{€}) + (3.750 \text{ pezzi} \times 100\text{€}) = \\ & (450.000 - 562.500)\text{€} = 112.500\text{€} \end{aligned}$$

C'è da notare che per ottenere lo scostamento netto di volume, si prende in

considerazione il numero totale dei pezzi effettivamente venduti e cioè 5.000 ma suddiviso tra A e B facendo riferimento al mix previsto dal budget.

Per ottenere poi lo scostamento di mix si effettua un confronto tra il volume effettivo delle vendite in relazione al mix di budget e valorizzato tramite i prezzi unitari standard con il volume effettivo in relazione al mix effettivo, valorizzato tramite i prezzi unitari standard ottenendo così:

scostamento di mix

$$\begin{aligned} & (1.250 \text{ pezzi} \times 150\text{€}) + (3.750 \text{ pezzi} \times 100\text{€}) - \\ & (1.500 \text{ pezzi} \times 150\text{€}) + (3.500 \text{ pezzi} \times 100\text{€}) = \\ & (562.500 - 575.000)\text{€} = 12.500 \text{ €} \end{aligned}$$

Come ultimo tassello della scomposizione dello scostamento globale in scostamenti elementari, bisogna determinare lo scostamento di prezzo, tramite un confronto tra il volume effettivo delle vendite in relazione al mix effettivo, valorizzato attraverso i prezzi unitari standard e il volume effettivo delle vendite sempre in relazione al mix effettivo ma valorizzato tramite i prezzi unitari effettivi. Tramite tale confronto otteniamo:

scostamento di prezzo

$$\begin{aligned} & (1.500 \text{ pezzi} \times 150\text{€}) + (3.500 \text{ pezzi} \times 100\text{€}) - \\ & (1.500 \text{ pezzi} \times 140\text{€}) + (3.500 \text{ pezzi} \times 110\text{€}) = \\ & (575.000 - 599.000)\text{€} = 20.000\text{€} \end{aligned}$$

Una volta determinati i vari scostamenti attraverso una attenta analisi, l'obiettivo finale del processo contabile è quello di cercare di comprendere quali sono state le motivazioni gestionali che hanno portato alla determinazione degli scostamenti. Per

poi successivamente collegare tali inefficienze ai relativi manager delle varie divisioni, i quali ne sono responsabili. L'individuazione delle responsabilità rappresenta un modo per responsabilizzare il management e renderlo maggiormente informato su quello che accade in modo tale da far sì che le decisioni siano prese in maniera tempestiva e siano di conseguenza più efficaci⁶⁰. Quanto fin ora detto ci fa comprendere l'importanza dell'analisi degli scostamenti e il fatto che questa sia parte integrante di un processo che inizia con la formulazione del sistema di budget, per poi attraverso il reperimento dei dati necessari, tramite l'insieme dei report, arrivare alla determinazione di un risultato che è di sostanziale importanza per un efficace sistema di controllo dell'intera struttura aziendale.

⁶⁰ L. BRUSA, op. cit., pag. 192.

Capitolo IV

Dal budget all'analisi degli scostamenti in un'azienda di beni di largo consumo

Al fine di dare un carattere pratico al lavoro effettuato, sarà analizzato un business case con lo scopo di applicare gli strumenti che sono stati descritti in maniera teorica nei precedenti capitoli. Il caso analizzerà l'implementazione di un budget e la conseguente analisi delle varianze in relazione ad una azienda⁶¹ operante nel settore del tabacco lavorato. Tale impresa possiede una struttura internazionale che le permette di operare in numerosi paesi nel mondo occupando in ognuno di questi una posizione solida e rivestendo il ruolo di leader del settore in una buona percentuale dei paesi in cui opera. In modo particolare sarà considerata la sua attività nell'ambito del mercato italiano. Verrà descritta in maniera pratica la costruzione e l'implementazione di un budget, con riferimento a quelle che sono le linee guida da seguire, gli obiettivi del sistema di budget, la struttura di quest'ultimo, l'attribuzione delle responsabilità ed in fine i tempi di attuazione. Una volta effettuata tale descrizione l'obiettivo è quello di determinare il raggiungimento o meno dei risultati preventivati attraverso l'utilizzo di strumenti di controllo di gestione quali l'analisi delle varianze e quindi in maniera concreta portare alla luce l'importanza di tali strumenti in relazione alle decisioni che devono essere prese dal management di un'impresa in determinate circostanze. Importanza che fondamentale scaturisce dalla possibilità di avere un punto di riferimento che verrebbe a mancare nel caso in cui si procedesse senza l'ausilio di strumenti adeguati e fondamentali per una

⁶¹ La trattazione non farà riferimento a nessuna azienda in maniera esplicita ed ogni riferimento sarà puramente casuale

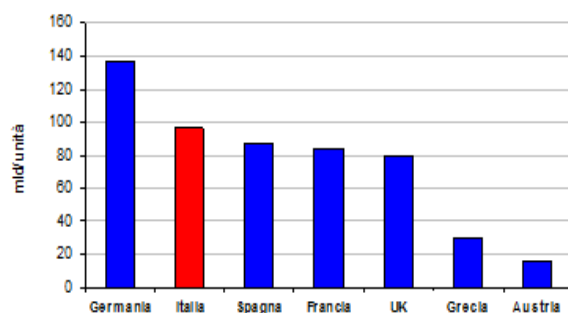
gestione ottimale delle decisioni.

1. Il settore di riferimento

L'industria del tabacco nel mondo a generato nel 2010 un fatturato di circa 721 miliardi di dollari. Le sigarette rappresentano il segmento leader nel mercato, con un fatturato superiore a 681 miliardi di dollari, equivalente quasi al 95% del mercato complessivo. Si prevede che il tasso di crescita di tale mercato dovrebbe fino al 2015 accelerare al 4,5% portando tale mercato ad ottenere ricavi per circa 890 miliardi di dollari. Il mercato del tabacco prevede la vendita al dettaglio di tabacco, sigarette, sigari, sigaretti e tabacco da masticare. Attualmente ci sono circa 1,3 miliardi di fumatori nel mondo, questa cifra è destinata a salire ad un tasso di circa il 4% annuo. La principale materia prima dei prodotti da fumo è il tabacco greggio il quale è coltivato in oltre 120 paesi in tutto il mondo, con quasi 4 milioni di ettari di superficie agricola totale disponibile a livello mondiale. Per quanto riguarda la posizione dell'Unione in relazione alla produzione di tabacco greggio, questa si attesta al quinto posto, dopo Cina, Stati Uniti, India e Brasile, con una produzione che rappresenta il 5,4% della produzione mondiale. All'interno del contesto mondiale l'UE si colloca al primo posto come importatore, con una quota di importazioni espressa in quantità pari a quasi il 19% delle importazioni mondiali e al quarto posto per quanto concerne le esportazioni con una quota pari a quasi l'8%. Per quanto riguarda le importazioni comunitarie queste sono costituite per la maggior parte da tabacchi trasformati provenienti in maniera prevalente dagli Stati Uniti mentre le esportazioni si riferiscono principalmente a due categorie di prodotti: il tabacco in foglia e l'insieme dei tabacchi trasformati e sono destinati principalmente a Russia,

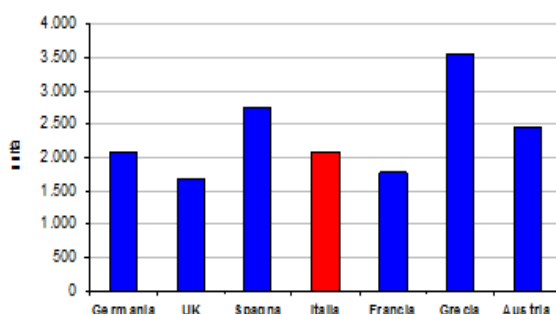
Stati Uniti, Egitto, Algeria e Giappone. Per quanto riguarda i prezzi, il mercato globale del tabacco è caratterizzato da una forte ciclicità di questi ultimi in funzione dell'evoluzione della produzione e dei volumi di stock. In riferimento alla produzione comunitaria di tabacco greggio questa è realizzata da un insieme di circa 100.000 produttori, concentrati in un numero ristretto di Stati membri e si concentra in maniera particolare in alcune regioni dell'Italia tra cui (Campania, Umbria, Veneto), in Grecia e in Spagna. Questi tre paesi realizzano quasi l'87% della produzione della UE. La struttura di prima trasformazione del tabacco greggio è caratterizzata da un'elevata frammentazione, al 2010 si contavano all'incirca 117 industrie private e cooperative di cui quasi il 58% in Italia e il 28% in Grecia. Per quanto riguarda i consumi di tabacchi lavorati nell'ambito della UE di seguito è riportato un grafico che ne sintetizza gli aspetti principali:

Consumi EU di sigarette 2011



- Il mercato EU vale circa 600 Mln di kg
- L'Italia, con circa 96 Mln di kg di sigarette, è il secondo paese in Europa occidentale in termini di consumi dopo la Germania dove i consumi sono pari a circa 140 Mln di kg

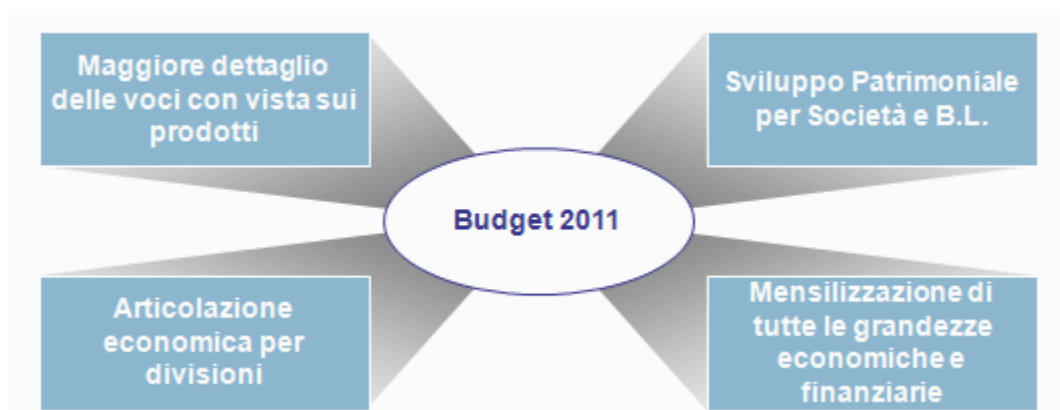
Consumi pro-capite 2011



- In termini di consumi pro-capite, il paese di riferimento è la Grecia con circa 3.500 sigarette/anno pro-capite

2. Struttura del budget e sistema di responsabilità

Analizziamo ora la struttura del budget che verrà utilizzata dall'azienda per fornire ai soggetti interessati quei punti di riferimento fondamentali per poter raggiungere gli obiettivi prestabiliti nella fase previsionale della gestione aziendale, in particolar modo il budget di tale azienda sarà caratterizzato da una struttura che prevede tali punti cardini sulla base dei quali implementare il sistema di budget:



Quindi la struttura del budget sarà caratterizzata da un elevato grado di dettaglio, una segmentazione in relazione alle varie divisioni di riferimento sia per quanto concerne l'aspetto economico sia in relazione a quello patrimoniale, in fine tale struttura prevede un articolazione mensile che permette di conseguire un maggiore grado di flessibilità dell'intero sistema facendo sì che sia più agevole un adattamento ai possibili cambiamenti. Tale struttura è quella che in generale caratterizza le grandi aziende poiché all'interno di queste il sistema di budget assolve una duplice funzione, quella relativa alla determinazione delle previsioni dei risultati riferiti ad un determinato periodo e quella relativa al cosiddetto *commitment* manageriale.

Per quanto riguarda l'aspetto relativo al sistema delle responsabilità all'interno dell'azienda, sono stati definiti alcuni principi per favorire l'implementazione di un efficace sistema di responsabilità, in particolare deve essere garantito che:

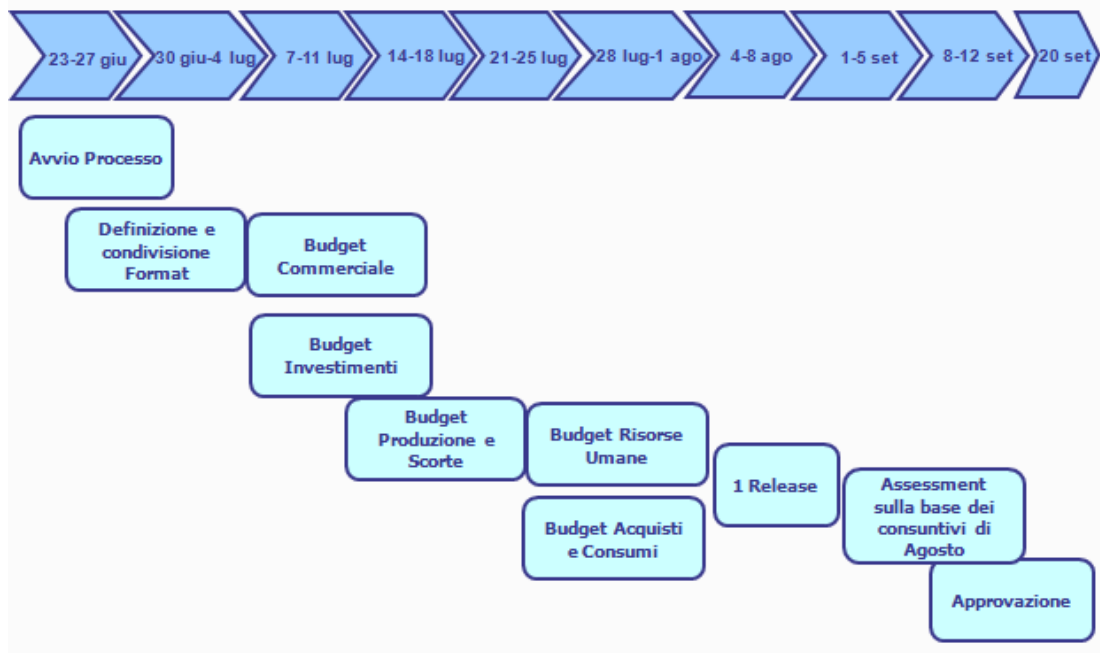
- Tutte le voci di budget devono poter essere tempestivamente consuntivate;

- Sia assegnata un'unica responsabilità per la previsione e la consuntivazione;
- L'MBO⁶² sia legato al rapporto consuntivo/budget.

Tutto ciò ovviamente al fine di motivare il management a raggiungere gli obiettivi e poter individuare in maniera precisa e tempestiva le responsabilità legate alle diverse aree della gestione.

Infine per quanto riguarda l'aspetto temporale dell'intero sistema di budget che è stato implementato dall'azienda, questo prevede un percorso delineato con precise scadenze al termine delle quali si passa alle fasi successive per poi arrivare all'approvazione e alla conseguente implementazione del sistema di budget che fungerà da punto di riferimento per il management e sarà utilizzato per l'analisi degli scostamenti fra i risultati che sono stati effettivamente raggiunti e quelli che erano stati preventivati al fine di individuare le differenze, cercare di coglierne le motivazioni e se possibile attuare determinate azioni correttive che permettano di ricondurre l'andamento dell'azienda lungo il percorso desiderato al fine di poter raggiungere gli obiettivi prestabiliti nel sistema di budget. Di seguito è riportata una schematizzazione temporale delle varie fasi che caratterizzano il progetto di strutturazione ed implementazione del sistema di budget:

⁶² *Management by Objectives.*



Tale struttura temporale sarà presa come punto di riferimento per l'implementazione del budget e delle attività ad esso connesse ottenendo un sistema budgetario strutturato e organizzato mediante scadenze precise e coerenti con l'intera struttura aziendale.

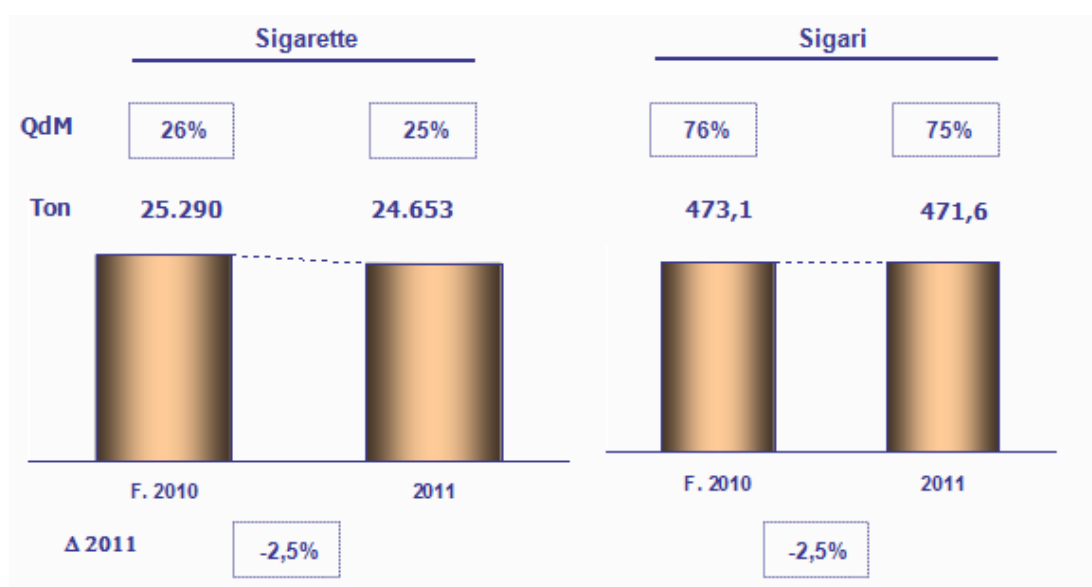
3. Linee guida del budget e obiettivi

l'azienda che è stata presa in considerazione per l'analisi del business case ha programmato determinati obiettivi da raggiungere al termine dell'esercizio attraverso la formulazione di un budget che prevede una serie di linee guida nell'ambito sia dell'area commerciale che di quella produttiva. Tali linee guida dovranno essere prese in considerazione al fine di poter raggiungere gli obiettivi desiderati e fungere da punto di riferimento per il management al fine di avere un base di confronto che sarà utilizzata come termine di paragone per analizzare i possibili scostamenti portati alla luce dall'analisi delle variazioni. Inoltre tali linee guida oltre ad essere essenziali per il meccanismo di controllo all'interno dell'impresa, fungono anche da strumento motivazionale che responsabilizzerà tutti gli attori coinvolti nel raggiungimento degli obiettivi prefissati. Le principali linee guida da seguire sono riferite ad una serie di azioni che devono essere intraprese al fine di consolidare il piano previsto per il periodo 2011 e in particolare riguardano:

- il consolidamento della quota di mercato nazionale;
- l'efficientamento della gestione operativa;
- il completamento del programma degli investimenti;
- la segmentazione in due business units;
- la razionalizzazione dei costi di corporate.

3.1. L'area commerciale

Per quanto concerne le linee guida relative all'area commerciale sono stati considerati i due principali prodotti, cioè sigarette e sigari, quindi di conseguenza le relative quote di mercato :



Gli obiettivi dell'azienda sono quelli di :

- Attestare la quota di mercato delle sigarette al 25%;
- Incrementare la quota di mercato relativa alla vendita di sigari;
- Lanciare sul mercato una nuova sigaretta e un sigaro di fascia pregiata.

3.2. L'area produttiva

Continuando l'esposizione di quelle che sono le linee guida previste dal budget dell'azienda, passiamo a descrivere quelle relative agli investimenti e quelle che riguardano l'assetto produttivo. In particolar modo l'azienda ha stabilito che per quanto riguarda tali aree di riferimento bisogna che la gestione aziendale miri a garantire:

- Il completamento del programma degli investimenti relativi alla produzione di sigari;
- Il trasferimento delle produzioni di sigarette presso i stabilimenti esteri di Gruppo.

Per quanto riguarda quest'ultimo aspetto si rileva che nel 2010 le produzioni sono state realizzate con un costo medio di 8€ al kilo, importo nettamente superiore alla media dei costi degli altri stabilimenti di Gruppo. Per tale ragione nel budget 2012 è stato previsto il trasferimento delle produzioni in altre fabbriche europee con la conseguente chiusura dello stabilimento italiano, il beneficio atteso è di circa 1,5€ al kilo, con un impatto sui costi di produzione di circa 11 milioni di euro.

3.3. Altre aree aziendali

La fase di budget ha previsto ulteriori linee guida da seguire per quanto concerne la gestione operativa dell'azienda determinando nello specifico che nel periodo di riferimento bisognerà:

- Migliorare l'efficienza e l'ampiezza delle fonti di approvvigionamento dei tabacchi greggi;
- Ottenere una maggiore efficienza della struttura di corporate;
- Ridurre le scorte di prodotti finiti.

A questo punto, chiarite le linee guida da seguire il processo di budget passa alla fase successiva, che è quella relativa alla determinazione degli obiettivi da raggiungere, cercando di ottenere un livello di coerenza fra le varie fasi il più elevato possibile, al fine di determinare obiettivi fattibili, che stimolino gli addetti ai lavori e quindi, dare al processo di budgeting quelle caratteristiche di strumento di controllo e di responsabilizzazione e motivazione del management che è di fondamentale importanza nell'ambito di una gestione aziendale, che sia quanto più efficace ed efficiente possibile.

4. confronto tra valori previsionali e valori consuntivi

Nel paragrafo precedente abbiamo sottolineato come l'azienda nella formulazione del budget si era prefissata determinati obiettivi. Tali obiettivi sono stati determinati sulla base dei risultati conseguiti nel 2010 che sono stati usati come punto di riferimento e come base di confronto per una valutazione degli scostamenti relativi ai risultati conseguiti al termine del 2011. Di seguito sono riportati i valori di riferimento del conto economico previsionale ottenuto sulla base dei valori conseguiti nel 2010 e i relativi risultati effettivi conseguiti al termine del 2011.

Obiettivi Economici 2011

	2011	F. 2010	Variazione
Ricavi da vendite sigarette	505,5	493,3	12,3
Ricavi da vendite sigari	23,2	15,0	8,2
Licenza/Conto lavoro	42,4	42,3	0,1
Totale ricavi Fumo	571,1	550,5	20,6
Compensi per servizi integrati Etinera	130,3	129,2	1,1
Altri Ricavi	-	10,4	-10,4
Totale ricavi	701,4	690,1	11,3
Variazione rimanenze	-3,0	-11,1	8,0
Valore della produzione	698,4	679,0	19,3
Totale costi di produzione	265,3	276,8	-11,5
Margine Industriale	433,1	402,3	30,8
Costi logistici e commerciali	124,3	124,1	0,1
Costi di corporate	81,2	83,5	-2,3
MOL	227,6	193,9	33,7
Ammortamenti	39,3	33,2	6,1
Risultato Operativo	188,3	160,7	27,6

Andando ad analizzare nello specifico le voci relativi ai ricavi di vendita delle

sigarette e dei sigari possiamo osservare come rispetto agli obiettivi prefissati al termine del 2010 ci sia stato un aumento dei ricavi di vendita sia per quanto concerne la vendita di sigarette che per quella relativa ai sigari. Per quanto concerne invece l'aria operativa e in particolare i costi relativi alla struttura della corporate i dati ci mostrano che c'è stata una riduzione di tali costi pari a 2.1 milioni di euro. L'obiettivo dell'analisi degli scostamenti non è solo quello di individuare le variazioni che si determinano fra i valori che sono stati preventivati nella fase di budgeting ma quanto quello di comprenderne le motivazioni, motivazioni che forniscono al management delle informazioni importanti per prendere le decisioni e stabilire le azioni che dovranno essere prese in relazione a quanto è stato osservato dall'analisi. Nel nostro caso analizzando in maniera più attenta lo scostamento relativo ai ricavi di vendita sia delle sigarette che dei sigari è opportuno stabilire se tale scostamento è da imputare ad un effetto volume o ad un effetto prezzo. Visto che nel paragrafo precedente abbiamo evidenziato che per quanto riguarda i volumi di vendita relativi al 2011 c'è stato un calo sia per le sigarette che per la vendita di sigari, i maggiori ricavi conseguiti nel 2011 sono da attribuire al fatto che il prezzo delle sigarette e degli altri prodotti derivanti dal tabacco è aumentato in maniera considerevole. Nella fase di budget l'azienda si era prefissata un altro obiettivo fra i vari previsti e cioè quello di razionalizzare i costi relativi alla struttura della corporate. Osservando il valore di tali costi relativo al 2011, emerge che in relazione a quanto era stato preventivato a budget c'è stata una riduzione di tali costi pari a 2,3 milioni di euro. Ciò significa che l'obiettivo prefissato è stato raggiunto ma ciò non basta il vero obiettivo è capire in che modo tali costi sono stati ridotti e se c'è stato un effettivo aumento dell'efficienza relativa alla struttura della corporate. Tutto ciò ci fa capire l'importanza dell'analisi degli scostamenti legata agli obiettivi di budget e

come tale analisi attuata in maniera adeguata porti un'azienda ad avere sotto controllo una serie di grandezze e di conseguenza dalle variazioni di queste e soprattutto dai motivi che portano a tali scostamenti prendere le decisioni più opportune per rimanere in linea con gli obiettivi preventivati.

Conclusioni

Lo scopo che si pone il seguente caso pratico, dove sono stati utilizzati gli strumenti manageriali analizzati e descritti in maniera teorica nei capitoli precedenti è stato quello di portare alla luce e dimostrare l'importanza di tali strumenti nel contesto attuale. L'incertezza e la dinamicità dell'ambiente economico nel quale si trovano ad operare le moderne organizzazioni industriali fa sì che queste ultime non possano prescindere da organizzare la gestione di tutte le funzioni aziendali attraverso strumenti adeguati di controllo che permettano di ridurre il rischio legato all'imprevedibilità ambientale e a tutti i possibili eventi che da un momento all'altro possono modificare l'ambiente nel quale un'azienda opera e si relaziona. Adottare strumenti quali il budget e l'analisi delle variazioni non rappresenta ovviamente la soluzione a tutti i problemi legati alla gestione aziendale ma di certo contribuisce a ridurre i rischi legati ad una gestione a vista e di conseguenza rappresenta un modo attraverso il quale fornire un supporto pratico al management. Gli attori responsabili della gestione aziendale possono utilizzare tali strumenti avendo la possibilità di prendere le decisioni e di agire in relazione a determinati punti di riferimento e confrontare passo dopo passo se le decisioni prese e le conseguenze derivanti da esse sono in linea con tali punti cardini, permettendo al management di porre in essere azioni correttive nell'eventualità di scostamenti che rappresentino le conseguenze di una cattiva gestione riportando l'impresa nella giusta direzione senza mai perdere di vista gli obiettivi che si sono prefissati con lo scopo di raggiungere i migliori risultati possibili in relazione alle risorse disponibili e alle contingenze che si presenteranno lungo il percorso sul quale l'impresa si muoverà.

BIBLIOGRAFIA

- AMIGONI F., *Misurazione d'azienda: programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè, 1995.
- ANTHONY N., *Il controllo manageriale*, Franco Angeli, Milano, 1990.
- ANTHONY N., *Sistemi di controllo: analisi per le decisioni*, Milano, Mc Grow-Hill, 2008
- ANTONELLI V. e D'ALESSIO R., *Budget*, Maggioli Editore, 2012.
- ARCARIA., *Introduzione al budget di esercizio*, Etas Libri, Milano, 1991.
- BARALDI S. e DEVECCHI C., *Le tecniche di analisi degli scostamenti*, Torino, Giappichelli, 1995
- BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991,
- BASTIA P., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Bologna, il Mulino, 2001,
- BIANCHI G., *Budget tecniche applicative per la previsione economica, patrimoniale e finanziaria delle imprese industriali e commerciali, degli enti bancari e assicurativi*, Egea, Milano, 1996,
- BIANCHI M., *Analisi degli scostamenti nei sistemi di controllo e valutazione delle performance*, *Azienditalia*, volume 13, anno 2006,
- BUBBIO, *Tecnica e limiti dell'analisi degli scostamenti*, Unicopli, Milano, 1989,
- BURCH J., *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Milano, Egea, 2000,
- BROCCHINI G., *Controllo di gestione e controllo strategico dell'impresa*, Roma, Aracne, 2006,
- BRUNI G., *Contabilità per l'alta direzione*, Etaslibri, Milano, 1990.
- BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè, 2000.

- BRUSA L. e DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983,
- BUBBIO A., *Analisi degli scostamenti; tecnica e limiti*, Amministrazione & Finanza, volume 9, anno 1994,
- BUBBIO A., *Controllo di gestione un'esigenza naturale*, Amministrazione e Finanza, volume 3, anno 2008,
- BUBBIO A., *Rivalutazione dell'analisi degli scostamenti: i costi*, Controllo di gestione, volume 6, anno 2009
- BUBBIO A., *Rivalutazione dell'analisi degli scostamenti: ricavi e margini*, Controllo di gestione, volume 6, anno 2009,
- CANDELIERE A., *Analisi degli scostamenti: una bussola per il management*, Amministrazione & Finanza, volume 18, anno 2003,
- CANESTRI C., *Analisi degli scostamenti relativi al budget delle vendite*, Contabilità finanza e controllo, volume 29, anno 2006,
- CARRIERI R., *Analisi degli scostamenti*, PMI, volume 9, anno 2010,
- DE LUCA A., *L'analisi degli scostamenti per il controllo di gestione*, PMI, volume 4, anno 2010,
- DE LUCA A., *Le valutazioni e il controllo delle performance*, PMI, volume 5, anno 2010
- GANDINI G., *Il sistema d'analisi degli scostamenti*, 2002,
- GRASSO M., *Misurare la prestazione aziendale. L'analisi delle varianze*, Amministrazione & Finanza, volume 13, anno 2007,
- GROSSO M., *Il budget come dialettica tra la direzione e le unità aziendali*, Amministrazione & Finanza, volume 23, anno 2006,
- GUERRINI A., *L'analisi di bilancio e il calcolo degli scostamenti: un approccio integrato*, Controllo di gestione, volume 5, anno 2008,

- MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, II ed., Giuffrè, Milano, 1993.
- MARELLI A., *I sistemi di reporting interno*, Giuffrè, Milano, 2002.
- MONTECAMOZZO C., *Il budget, ovvero la gestione anticipata*, PMI, volume 3, anno 2008,
- MARZO G., *Alcune riflessioni sull'analisi degli scostamenti, il sistema premiante e l'analisi della domanda*, Rivista dei dottori commercialisti, volume 53, anno 2002,
- NEELY, A.D. ANDY, *Business performance measurement: theory and practice*, Cambridg University, 2002,
- PAVESI F., *Un sistema semplice per costruire un budget*, PMI, volume 2, anno 2012,
- PRAVISANO R., *Come costruire un budget di esercizio: aspetti operativi*, PMI, volume 5, anno 2011,
- ROFFIE P., *Strumenti di pianificazione, controllo e reporting direzionale*, Torino, 2001,
- SAITA M., *I fondamenti del controllo di gestione*, Giuffrè, 2007
- SHANK J. E GOVINDARAJOR V., *La gestione strategica dei costi: contabilità direzionale e vantaggio competitivo*, il Sole 24 ore libri, Milano, 1996,
- SALVIONI M., *Il sistema di controllo della gestione*, Giappichelli, Torino, 1997,
- SALVIONI M., *Introduzione all'analisi dei costi*, Giappichelli, Torino, 2002,
- SELLERI L., *Il budget di esercizio*, Etas Libri, Milano, 1990,
- ZAMPROGNA L. e BRUSA L., *Pianificazione e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1991.