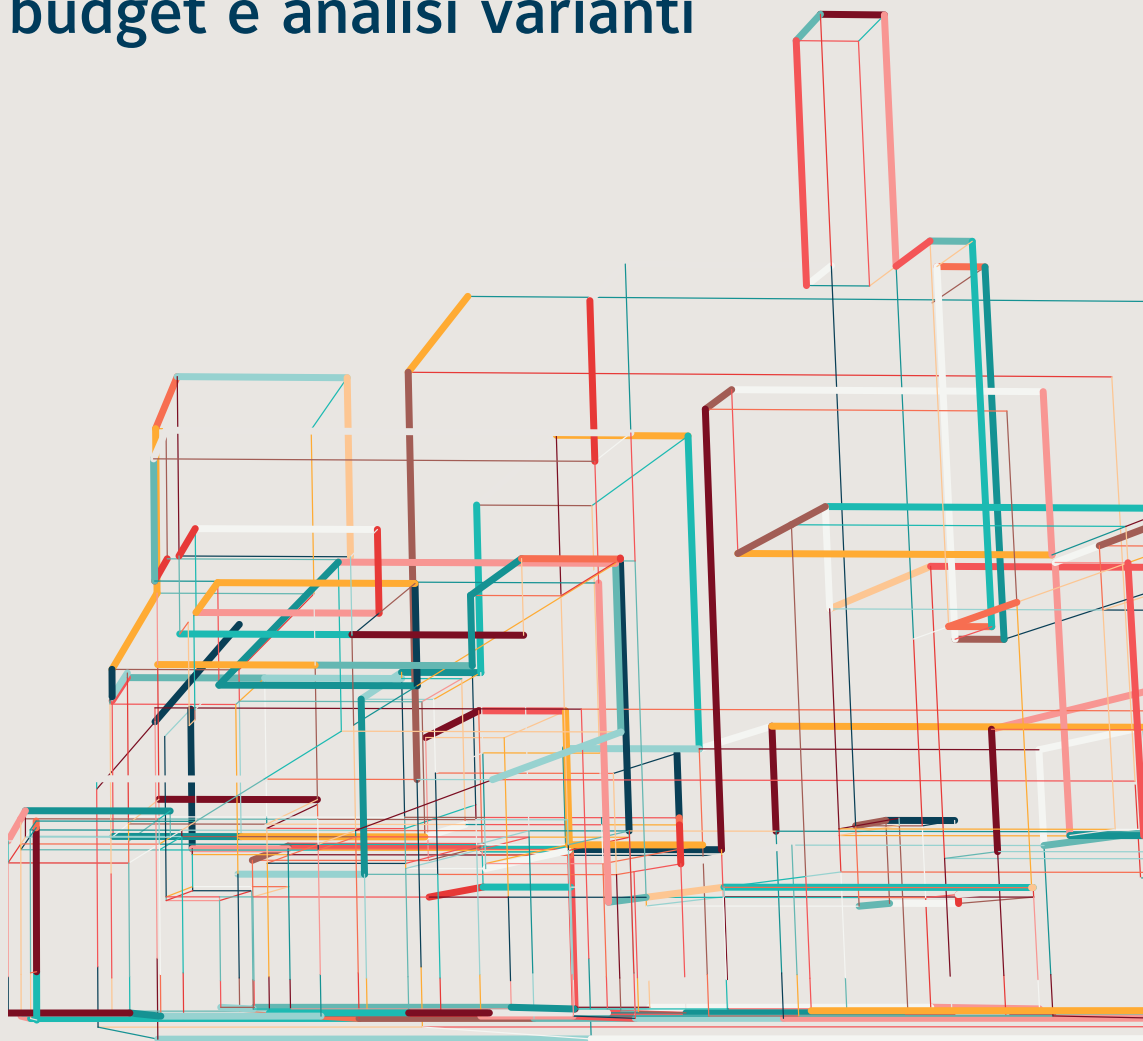


SILVIO MODINA

CONTROLLO DI GESTIONE

Contabilità analitica,
budget e analisi varianti



Sezione non inclusa

1.

IL CONTROLLO DI GESTIONE

L'Alta Direzione ⁽¹⁾, gli imprenditori e i manager, hanno l'esigenza di controllare l'andamento della gestione. Tale attività di controllo non può essere esercitata solo con cadenza annuale attraverso lo strumento informativo del bilancio ma deve essere effettuata anche con altri strumenti informativi e con una periodicità infra annuale ⁽²⁾.

Un'attività di controllo presuppone l'esistenza o la costruzione di un oggetto di riferimento, un parametro. Il controllo, infatti, non può avere una valenza assoluta ma deve avere un elemento di confronto che nelle attività economiche può essere sinteticamente rappresentato da:

- gli andamenti del passato o serie storiche;
- le performance della concorrenza;
- il modello di riferimento costruito ad hoc.

a) Gli andamenti del passato o serie storiche

Nel primo caso la fonte delle informazioni di riferimento sono i dati consuntivi, anche analitici relativi a periodi precedenti.

L'impresa muta nel tempo, nascono nuovi prodotti, nuovi processi, si modificano gli scenari e spesso l'organizzazione; tuttavia, verificare ciò che accade in un determinato periodo rispetto al corrispondente periodo passato conserva un'alta valenza informativa.

Il più classico parametro di riferimento è il fatturato, un dato facilmente accessibile in azienda e di alto valore segnaletico, a volte anche eccessivamente enfatizzato. Il fatturato del mese di febbraio, ad esempio, può essere confrontato con il fatturato dello stesso mese

⁽¹⁾ Sulle caratteristiche dei modelli di Alta direzione aziendale e sulla rispettiva influenza del ruolo imprenditoriale e di quello manageriale nel sistema d'impresa si veda G. BRUNI, *Contabilità per l'Alta direzione*, Etaslibri, Milano, 1990, pag. 39.

⁽²⁾ Dice ZAPPA: "I fenomeni aziendali hanno sì particolarità proprie, possono e debbono essere, è vero, considerati in aspetti speciali, sono insomma anch'essi molteplici e diversi. Essi però sono pure costituiti, nello spazio e nel tempo, in indissolubilità unita.", cfr. G. ZAPPA, *Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Giuffrè, Milano, 1937, pag. 9.

dell'anno precedente e il fatturato progressivo (gennaio più febbraio) con il progressivo dell'anno precedente. La differenza (positiva o negativa) può essere elaborata sia in valore assoluto, sia in percentuale.

Quindi un dato di fatturato può sviluppare l'analisi che riportiamo nella tabella A di seguito.

Tabella A

Progressivo			
feb-14	feb-15	delta	delta %
210	225	15	7,1%
Mese			
feb-14	feb-15	delta	delta %
110	95	-15	-13,6%

Tale tabella analizza il fatturato totale aziendale; naturalmente l'analisi può scendere a livello di area aziendale, prodotto, canale di vendita, cliente od altri oggetti d'analisi con un evidente impatto sulla produzione di dati ma anche di informazioni. Altri parametri che vengono presi in considerazione sono i margini e i risultati. Così ad esempio si può confrontare il margine industriale di un periodo con quello del periodo precedente o il margine di contribuzione di un periodo con quello dello stesso periodo nell'anno precedente.

Possono essere confrontati i costi per natura come il costo del personale, il costo del venduto, i costi di trasporto, energetici e così via; possono emergere conferme o sorprese, la necessità di rivedere i processi di calcolo o di approfondire le cause delle variazioni. Infine alcuni parametri quantitativi non monetari possono essere di grande ausilio per valutazioni sull'andamento generale. Tra questi primo tra tutti i volumi di vendita (chilogrammi, litri, ore, paia, metri...) le ore lavoro, i chilowatt consumati e altri parametri che in relazione alla tipologia aziendale, al processo, alla cultura aziendale e al sistema di rilevazioni sono utili ed economicamente accessibili.

b) Le performance della concorrenza

Quando il parametro di riferimento è rappresentato dalle performance delle imprese concorrenti si debbono affrontare e superare due ordini di problemi: chi sono realmente i concorrenti, e quali sono gli indicatori di sintesi che possono essere elaborati per effettuare tale complesso confronto.

Non è usuale il confronto con i concorrenti dei quali spesso, a

torto o a ragione, si annoverano le diversità di processo, mercato, prodotto che rendono non applicabile alcun tipo di confronto.

Tuttavia i concorrenti o, più sovente, il concorrente, è oggetto di attenzioni e analisi; viene imitato oppure l'azienda ricerca alternative rispetto ai suoi comportamenti. Tali considerazioni valgono indipendentemente dalla dimensione aziendale. La piccola impresa guarda la sua diretta concorrente, ne spia le mosse, cerca di anticiparle. Così pure la media e la grande impresa.

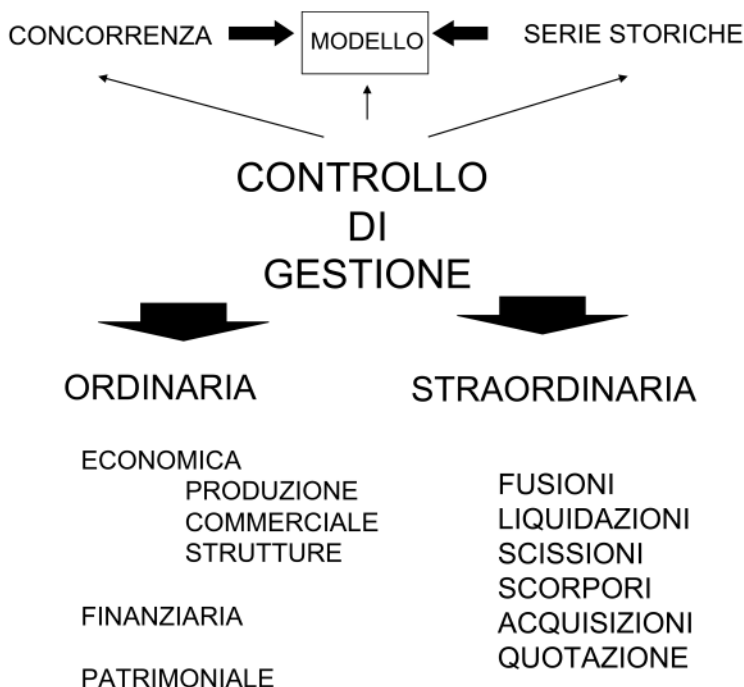
Con la metodica dell'analisi di bilancio si possono confrontare i risultati economico-finanziario-patrimoniali dell'azienda di riferimento con quelli dei concorrenti reperendo i bilanci nelle apposite banche dati.

c) Il modello di riferimento

Quando, infine, il modello di riferimento viene costruito ad hoc sia in relazione alle performance passate, proprie e della concorrenza, sia in ragione di obiettivi che l'azienda vuole raggiungere, allora il controllo diventa particolarmente efficace.

Tale modello di riferimento prende il nome di budget.

Di budget parleremo nel capitolo 3.



Di seguito verranno sinteticamente definiti:

- 1) lo scopo del controllo;
- 2) l'oggetto del controllo;
- 3) le modalità con cui si attua il controllo;
- 4) i soggetti coinvolti nel processo di controllo;
- 5) i tempi di attuazione del processo di controllo.

1.1. *Scopo del controllo*

Il confronto con gli obiettivi di budget permette di determinare, verificare ed analizzare, la situazione raggiunta allo scopo di accertare se:

- i risultati sono in linea con gli obiettivi definiti nel piano operativo di esercizio (budget);
- i risultati non sono in linea con gli obiettivi e pertanto:
 - a) si devono ricondurre i processi ai piani;
 - b) è opportuno effettuare una revisione dei piani ⁽³⁾.

L'utilizzazione di dati standard nella formulazione del budget e la responsabilizzazione per obiettivi, generali e particolari, attribuisce ad esso il significato di un modello di riferimento a cui tendere e rispetto al quale gli scostamenti rilevati a consuntivo diventano motivo di analisi e di interpretazione ⁽⁴⁾.

Contabilità analitica economica, budget economico ed analisi degli scostamenti sono gli strumenti dell'attività di programmazione e del controllo della gestione economica.

Lo scopo dell'attività di controllo della gestione non è solamente la definizione di un piano che preveda obiettivi raggiungibili, la corretta rilevazione dei fatti aziendali realmente accaduti, ed il calcolo degli scostamenti tra quanto previsto e quanto effettivamente accaduto; il controllo di gestione è soprattutto l'attività di ricerca delle cause ⁽⁵⁾ che possono aver originato degli scostamenti al fine della loro tempestiva rimozione.

⁽³⁾ Scrive Zappa: "Le previsioni di qualsiasi periodo e di qualsiasi ampiezza debbono senza eccezione essere sottoposte a una continua rettificazione resa possibile di mano in mano che nuovi dati concreti avvicinano le previsioni alle attuazioni.", cfr. G. ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Milano, 1957, tomo III, pag. 191.

⁽⁴⁾ Scrive Bruni: "La logica della pianificazione comporta — accanto al processo previsionale e decisionale a cui consegue la rilevazione, *ex ante*, delle variabili che determinano il sistema operativo aziendale — il ritorno delle informazioni dal sistema stesso sul quale impostare, *ex post*, il controllo della gestione.", cfr. G. BRUNI, *Contabilità*, cit., pag. 189.

⁽⁵⁾ Scrive Giannesi: "Nell'interpretazione prevale il concetto di approfondire la conoscenza dell'impresa, di osservazione e di rendere tale

2.

LA CONTABILITÀ ANALITICA ECONOMICA

2.1. *Definizione e differenze rispetto alla contabilità generale*

Contabilità analitica, contabilità industriale e contabilità dei costi sono da considerarsi sinonimi. La contabilità analitica nasce infatti dall'esigenza di controllare i costi e in particolare quelli di produzione. La minor incidenza di tali costi sul conto economico aziendale delle imprese manifatturiere e l'esigenza di controllo dei costi e dei risultati anche nelle aziende di servizi e commerciali ha accresciuto il contributo della contabilità analitica che ha assunto un ruolo più ampio e completo.

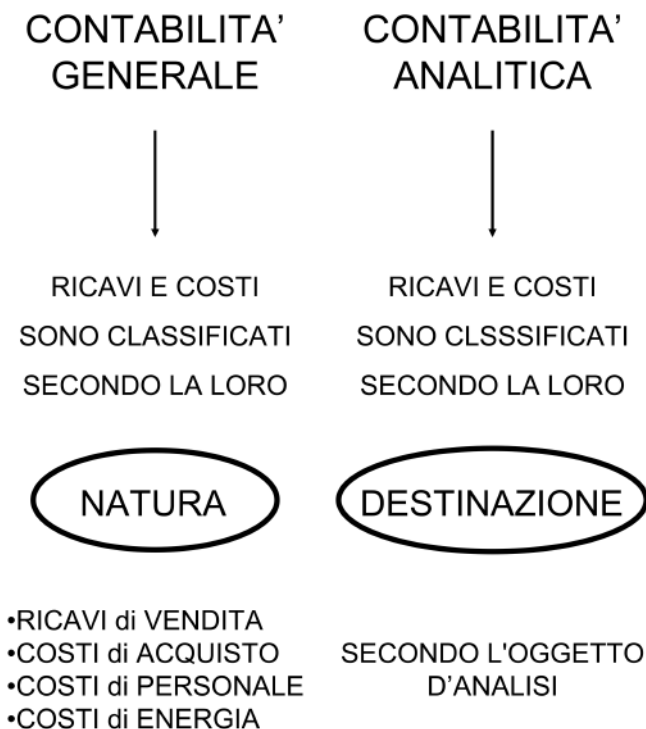
Come anticipato il sistema di controllo e quindi la contabilità analitica che ne fa parte, è uno strumento gestionale a disposizione dell'Alta Direzione per assicurare che le risorse siano impiegate nel modo più efficiente ed efficace verso il conseguimento degli obiettivi definiti nei piani e nei programmi ⁽¹⁾.

L'esistenza di un sistema di contabilità analitica trova il suo fondamento nella inadeguatezza delle informazioni ricavabili dalla contabilità generale ai fini delle valutazioni proprie dei sistemi di controllo.

La contabilità analitica economica potrebbe essere sinteticamente definita come lo strumento che permette di attribuire alla natura del costo (ad esempio personale, manutenzioni, utenze, consulenze) e di ricavo (ricavi di vendita di beni o di servizi) la destinazione ossia l'attribuzione all'oggetto (centro di responsabilità, pro-

⁽¹⁾ Scrive Selleri definendo gli scopi della contabilità dei costi: "Fornire alla direzione d'impresa le informazioni necessarie per valutare i costi sostenuti in relazione ai costi obiettivo, ossia agli standard emergenti dai programmi a dai budget, e per decidere, sulla base dell'analisi delle cause determinanti gli scostamenti rilevati, le eventuali azioni correttive volte a migliorare i risultati economici futuri tramite la riduzione dei costi.", cfr. L. SELLERI, *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etaslibri, Milano, 1990, pag. 26.

dotto, cliente, commessa, mercato...) che ha determinato quei costi e quei ricavi pur consapevoli dell'unitarietà della gestione ⁽²⁾.



La natura è identificata dalla contabilità generale che non deve essere deviata alla ricerca della destinazione alterandone la funzione giustamente condizionata dalla struttura rigida di bilancio.

Con l'affiancamento della contabilità analitica, vedremo con quali modalità più avanti, la contabilità generale riprende e soddisfa pienamente, il suo ruolo di controllo degli scambi monetari tra l'impresa e le terze economie e di produzione di documenti di sintesi che riguardano l'intera impresa fino alla sintesi del bilancio di esercizio.

Tra i ruoli di controllo della contabilità generale vi è certamente

⁽²⁾ Afferma Amaduzzi: "E dato che il processo produttivo costituisce un sistema unitario, nello spazio e nel tempo, inquadrato nel sistema d'impresa posto nelle sue relazioni con l'ambiente, un settore qualsiasi di investimenti nel processo produttivo non può essere percepito nelle sue caratteristiche economico-tecniche, se non s'intende la posizione di complementarità che esso assume rispetto al suddetto quadro unitario", cfr. A. AMADUZZI, *Sulla variabilità del processo produttivo nell'amministrazione dell'azienda*, in *Studi di Economia Aziendale*, Edizioni Kappa, Roma, 1995, pag. 187.

la verifica giornaliera, il controllo e la riconciliazione delle posizioni economiche nei confronti di banche, dipendenti, clienti e fornitori. Quando i risultati della contabilità generale e quelli della contabilità analitica vengono a loro volta riconciliati il sistema di rilevazioni consuntive diventa altamente affidabile e i dati che fornisce assumono il ruolo di supporto all'assunzione di decisioni consapevoli.

Ruolo della contabilità analitica è la determinazione dei ricavi e dei costi di un oggetto, ossia il conto economico ad esempio di quel prodotto o cliente, relativamente ad una frazione di tempo inferiore all'anno.

Il periodo temporale su cui si focalizza la massima attenzione nelle imprese è solitamente il mese ⁽³⁾.

Queste differenze sostanziali determinano ulteriori differenze tra il sistema della contabilità generale e il sistema di contabilità analitica che vengono analizzate di seguito.

A) Nella contabilità generale il risultato operativo è strettamente determinato in funzione dei criteri valutativi e dei dati storici che le sono propri, mentre nella contabilità analitica la determinazione dei risultati è largamente affidata a dati frutto di stime ⁽⁴⁾ e congetture. L'utilizzo di dati stimati è enfatizzato dalla ricerca della destinazione parziale nello spazio e dall'analisi temporale.

B) Mentre la contabilità generale rileva durante l'esercizio i fenomeni aventi una manifestazione numeraria, ed in particolare gli scambi di mercato con economie esterne, la contabilità analitica rileva anche fatti interni quali l'utilizzazione delle risorse nei processi produttivi d'impresa.

C) Rispetto alla periodicità dei due sistemi di rilevazione, mentre la contabilità generale è, come detto, organizzata secondo una logica annuale la contabilità analitica ha una cadenza infra annuale così da permettere un continuo monitoraggio dei risultati. Inoltre, la contabilità generale deve rilevare durante l'esercizio i costi ed i ricavi in modo assolutamente oggettivo e quindi risente solitamente di ritardi nell'aggiornamento dei dati. La contabilità analitica privilegia la tem-

⁽³⁾ Si veda E. FOSSATI, *Direzione e controllo nei gruppi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1990, pag. 73.

⁽⁴⁾ Da notare che anche nella contabilità generale si ricorre a dati stimati e in proposito Zappa afferma: "Il costo totale dei prodotti ottenuti, delle merci acquistate, o dei servizi resi da una data impresa, non può in tutti i suoi elementi rilevarsi in misura incontrovertibile che quando, sciolta l'impresa e liquidato il suo capitale, si sia potuto determinare anche il complessivo ricavo finale." cfr. G. ZAPPA, *Il reddito*, cit., pag. 218.

pestività dell'informazione anche a scapito della precisione, ferme restando le necessarie garanzie di attendibilità dei calcoli effettuati.

La tempestività delle informazioni e il monitoraggio infra annuale garantiscono in primo luogo la prontezza della risposta e permettono un rapido intervento atto ad eliminare le cause che hanno dato origine ad uno scostamento minimizzando il danno. Inoltre, il breve tempo trascorso tra il verificarsi di un episodio che origina uno scostamento e la sua analisi, permette una più facile e precisa individuazione delle cause che hanno determinato lo scostamento stesso e pertanto la definizione di un'azione più mirata e precisa.

CONTABILITA' GENERALE	CONTABILITA' ANALITICA
•GENERALE •SOLO SCAMBI tra IMPRESA E TERZI •IN RITARDO LOGICA ANNUALE	•ANALITICA •SCAMBI INTERNI L'IMPRESA •TEMPESTIVA INFRANNUALE

D) Come è noto la contabilità generale è resa obbligatoria e disciplinata insieme al bilancio dalla legislazione civilistica e fiscale, mentre la contabilità analitica è libera da vincoli di legge.

E) Per quanto riguarda le metodologie di rilevazione, la contabilità generale si basa sulla partita doppia, mentre la contabilità analitica può svolgersi contabilmente ed extra contabilmente ⁽⁵⁾.

F) Mentre la funzione informativa degli output della contabilità generale è sia esterna che interna, quella della contabilità analitica è prevalentemente interna.

Come evidenziato contabilità generale e contabilità analitica presentano notevoli differenze

Termine estratto capitolo

3.

IL BUDGET ECONOMICO**3.1. Definizione di budget economico**

Come accennato nell'introduzione il primo atto del controllo di gestione è la pianificazione.

L'anticipazione degli eventi aziendali prende le mosse dalla *previsione*, ossia dalla proiezione nel futuro degli andamenti passati ⁽¹⁾.

Tali andamenti riguardano:

- gli scenari nazionali e internazionali;
- il settore di appartenenza;
- la concorrenza reale o potenziale;
- l'impresa oggetto dell'analisi.

La previsione è espressione di un momento passivo, nel quale le variabili sono per lo più subite o, comunque, stimate e non modificabili.

In altre parole, la previsione è l'analisi, anche supportata da modelli scientifici, delle variabili che l'azienda dovrà *subire* nel futuro.

La fase successiva alla previsione è la programmazione, nella quale subentra l'analisi ragionata delle variabili.

Il programma nasce dalla valutazione realistica delle potenzialità aziendali in termini di investimenti, di disponibilità o di capacità di reperire capitali, in relazione alla quota di mercato posseduta, alla capacità produttiva, alle risorse disponibili, ecc.

È nel programma che vengono prefissati gli obiettivi, quali espressione delle politiche aziendali, e formulate le ipotesi.

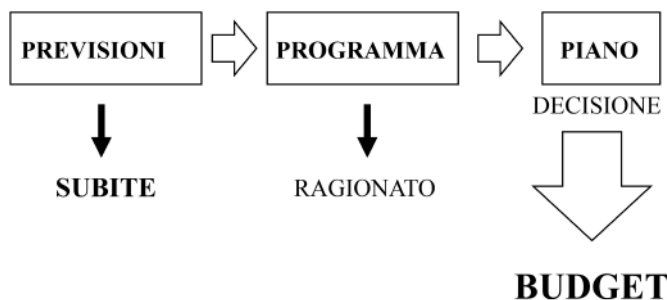
Gli obiettivi possono riguardare la qualità, la penetrazione di mercato, la terziarizzazione, l'automazione del processo produttivo

⁽¹⁾ Scrive Bertini: "La funzione di pianificazione ha inizio con l'indagine prospettiva; ossia con quella complessa e delicata attività di studio e investigazione del futuro nella quale si delineano le ipotesi da porre a base del processo di pianificazione per il conseguimento dei fini dell'azienda.", cfr. U. BERTINI, *Scritti di politica*, cit., pag. 41.

o distributivo, la razionalizzazione del sistema informativo, la formazione del personale, ecc.

La formulazione delle ipotesi presuppone l'utilizzo di un modello di simulazione, che renda possibile l'analisi degli effetti di una scelta sulle variabili correlate.

Quando al sistema degli obiettivi si sostituisce il sistema delle decisioni, il programma diviene piano pluriennale o annuale di dettaglio.



Il budget è il piano annuale dettagliato, a quantità e valori, che tiene conto di tutte le interconnessioni, allineato con le politiche aziendali e approvato dalla direzione.

Il budget economico analizza unicamente i ricavi e i costi al fine di determinare il risultato operativo dell'esercizio; è un sottoinsieme del più articolato processo di formazione del budget economico, finanziario e patrimoniale ⁽²⁾ di cui rappresenta il modello di partenza.

3.1.1. Il budget e l'organizzazione aziendale

Il processo di formazione del budget si articola in una serie di fasi che possono essere così schematizzate:

- previsione dello scenario esterno all'azienda;
- analisi della situazione di partenza dell'azienda;
- definizione di macro obiettivi che l'azienda vuole raggiungere nel lungo periodo;
- elaborazione dei piani di dettaglio con definizione ed accordo sugli obiettivi delle diverse unità organizzative;
- verifica della fattibilità del programma in relazione al raggiungimento degli obiettivi economici e finanziari;
- eventuale revisione macro obiettivi o degli obiettivi particolari;
- approvazione definitiva del budget.

⁽²⁾ Si veda M. SAITA, *Il Budget economico*, cit.

L'organizzazione ⁽³⁾ pone particolare attenzione alla predisposizione delle condizioni necessarie, affinché il lavoro delle persone, che operano nell'impresa, possa essere svolto coerentemente al raggiungimento degli obiettivi prestabiliti.

L'Alta Direzione dell'impresa, oltre a definire gli obiettivi ⁽⁴⁾, a decidere le strategie, a sovrintendere all'elaborazione dei piani e dei programmi, deve guidarne la realizzazione ⁽⁵⁾.

Operativamente la persona preposta a questa funzione è il controller, solitamente in staff all'Alta Direzione, ossia in posizione di dipendenza funzionale e non gerarchica.

Nell'ambito della struttura organizzativa dell'impresa, come detto, la figura del controller assume un diverso ruolo in relazione al grado di sviluppo raggiunto dalla cultura del controllo e di budget.

Un primo ruolo è quello di progettista del sistema. In questo caso il controller ha sostanzialmente un ruolo di consulente con competenze specifiche di carattere tecnico-amministrative e, soprattutto, una approfondita conoscenza delle caratteristiche tipiche del processo produttivo e distributivo dell'impresa in esame.

Tra le prime azioni del suo intervento ci sarà la creazione dei centri di attività in cui suddividere l'azienda.

Un secondo ruolo del controller è quello di educatore. In questa fase la sensibilizzazione del personale dell'azienda nei confronti di una cultura di budget e di controllo richiede particolari abilità nelle relazioni umane nonché la capacità di far riconoscere il proprio status. Certamente dovranno essere coinvolti nel processo di acculturamento i ruoli di responsabilità ma dovranno essere coinvolti anche il personale operativo e, non ultimo i vertici aziendali e, se coinvolti nella gestione anche i titolari dell'impresa.

Infatti solo una cultura trasversale anche se differenziata, sul controllo potrà garantire comportamenti corretti, corrette interpretazioni dei dati e azioni mirate al miglioramento delle performance aziendali.

Solo a sistema avviato, il controller assume la funzione di vigilante contro le distorsioni e si mostra particolarmente attento a recepire le innovazioni al fine di mantenere aggiornato ed efficace il modello.

Controller ed Alta Direzione analizzano lo scenario esterno e la situazione di partenza dell'azienda con la collaborazione di tutti i re-

⁽³⁾ Si veda L. BRUSA, *Il sistema budgetario nel sistema organizzativo d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1978.

⁽⁴⁾ Brusa definisce certi obiettivi dell'alta direzione "difficili ma raggiungibili con un certo impegno", cfr. L. BRUSA e F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983, pag. 352.

⁽⁵⁾ Si veda L. SELLERI, *Il budget d'esercizio. Strumenti di programmazione, controllo, e motivazione*, Etas Libri, Milano, 1990, pag. 17.

sponsabili delle varie funzioni aziendali sia in una logica così detta “top-down”, ossia di definizione di target da parte della direzione recepiti dai singoli responsabili, sia nella logica “bottom-up”, che prevede la raccolta delle informazioni da parte di tutti in azienda e l’aggregazione per sintesi successive fino ad arrivare alla massima sintesi.

È intuitivo e provato che i budget impostati dai vertici aziendali sono tendenzialmente ambiziosi ed ottimisti mentre quelli aggregati dalla base risultano essere più prudenti e pessimisti. I primi prevedono spesso maggiori ricavi e contrazioni nei costi mentre i secondi ricavi in contrazione e costi in aumento.

Se, da un lato, sarebbero da preferire forme miste top-down per le scelte di fondo e bottom-up per le decisioni più operative e di dettaglio, dall’altro lato lo scarso tempo a disposizione per la stesura e l’approvazione del budget ne condiziona lo svolgimento, imponendo necessari compromessi.

Il budget deve essere lo stimolo per il raggiungimento degli obiettivi. Tali obiettivi devono avere una vasta base di coinvolgimento per essere un propulsore dell’attività di tutti in azienda. Il pieno coinvolgimento del fattore umano richiede l’attivazione di un sistema di incentivazioni, che svolga la funzione di motivare ⁽⁶⁾, indirizzare e coordinare il comportamento del personale. La definizione di adeguati sistemi di incentivazione ⁽⁷⁾, attuabili con retribuzioni in denaro, avanzamenti di carriera o fringe benefit, costituisce tutt’oggi oggetto di studio e di sperimentazioni.

Il budget deve, comunque, essere frutto di una contrattazione e ottenere il consenso di tutti, affinché possa essere credibile e di effettivo stimolo.

È necessario verificare la fattibilità anche finanziaria del programma rivedendone eventualmente alcuni aspetti ⁽⁸⁾.

Infine il budget viene approvato e, per assumere la funzione di parametro di riferimento, dopo l’approvazione non deve più essere modificato. Quando si ritiene necessario fare una o più revisioni del budget approvato questo prende il nome di *master budget* mentre le revisioni alimentano il *rolling budget*, un budget continuamente rivisto, utile e a volte necessario, in situazioni particolarmente turbolente.

⁽⁶⁾ Si veda S. MARASCA, Il controllo di gestione, cit., pag. 174.

⁽⁷⁾ Si veda A. BUBBIO, *Sistemi di pianificazione e controllo e meccanismi di incentivazione: le congiunzioni*, in A. FRANCO (a cura di), *Misurazioni d’azienda. Programmazione e controllo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988.

⁽⁸⁾ Si veda **Termine estratto capitolo** la fattibilità finanziaria di un

4.

L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI E IL REPORTING

L'analisi degli scostamenti e la costruzione del sistema di reporting costituiscono gli ultimi atti del processo tecnico contabile del controllo di gestione e sono il presupposto per l'attivazione del sistema decisionale che si sviluppa attraverso le tre seguenti fasi:

- analisi del report da parte dell'alta direzione e del management operativo;
- interpretazione dei risultati;
- progettazione degli interventi per ridurre o eliminare le cause che hanno originato scostamenti rispetto alla previsione.

Nel presente capitolo, pertanto, verrà analizzata la metodologia per la costruzione delle varianti per poi sviluppare i contenuti e le finalità dei report aziendali.

L'analisi degli scostamenti tra quanto previsto a budget e quanto verificatosi a consuntivo è una delle finalità del controllo di gestione ed ha lo scopo di individuare e successivamente analizzare i fenomeni che hanno originato tali variazioni.

La metodologia dell'analisi per variante permette di scomporre la differenza tra budget e consuntivo. Tale scomposizione è determinante per la ricerca delle motivazioni che hanno generato, o che più hanno causato, lo scostamento. L'analisi per variante permette anche l'attribuzione delle responsabilità.

Le variazioni dei risultati economici consuntivi di contabilità analitica rispetto alle determinazioni preventive formulate nel budget possono essere indagate attraverso la determinazione delle:

- varianti di mercato;
- varianti di produzione;
- varianti di costi fissi di produzione, di vendita, amministrativi e generali.

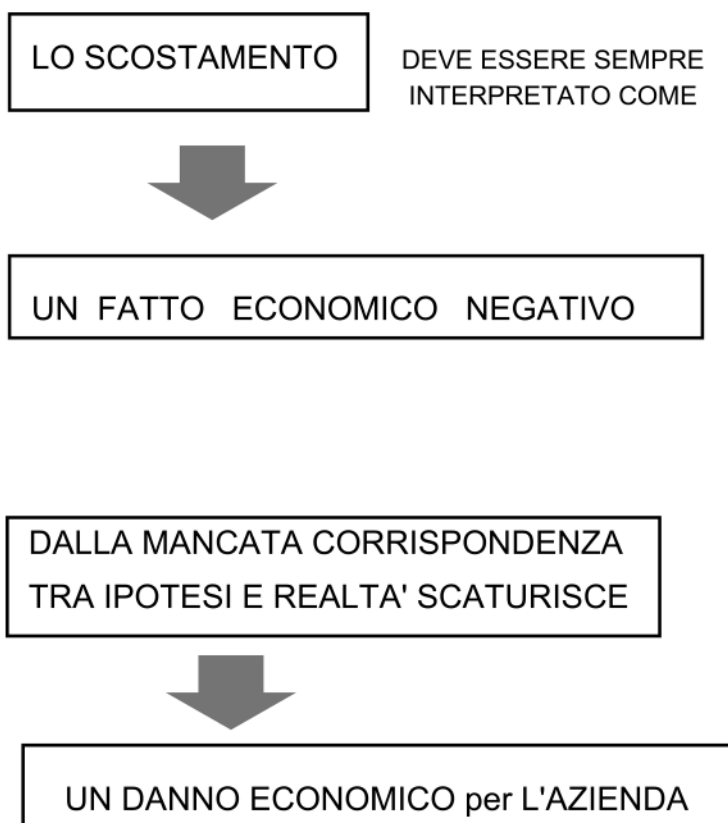
4.1. *Le varianti di mercato.*

Le varianti di mercato misurano i maggiori o minori ricavi teorici a consuntivo rispetto a quelli previsti a budget.

In relazione all'entità e al segno di tale variazione si tenga conto di quanto detto al paragrafo tre del primo capitolo riguardo ai segnali deboli e all'effetto economico negativo di uno scostamento qualunque sia il suo segno.

A prima vista, infatti, una variazione in aumento dei ricavi potrebbe essere considerata un fatto economico positivo con riflessi altrettanto positivi sul margine di contribuzione e sul risultato di periodo.

È invece necessario effettuare un'analisi più approfondita.



**UNO SCOSTAMENTO
di LIEVE ENTITA'**

**SOTTO IL PUNTO DI VISTA
QUANTITATIVO**

**PUO' ESSERE
UN SEGNALE DEBOLE**

**MA CON UN ELEVATO
RIFLESSO SULLE**

DECISIONI DIREZIONALI

Per meglio chiarire il concetto si supponga di analizzare i ricavi di un'impresa che venda un solo prodotto o di analizzare in dettaglio ciascun prodotto venduto da un'impresa.

Se il budget prevedeva ad esempio un ricavo totale di 600 con volumi di vendita pari a 100 ed un prezzo di lire 6, un consuntivo di 750 può risultare per effetto di una variazione dei soli volumi (125×6), del solo prezzo ($100 \times 7,5$) od una variazione di entrambi gli elementi.

Se la variazione del prezzo (in aumento) è da considerarsi un fatto economico positivo, la variazione dei volumi deve essere analizzata anche a livello di margine per trarre delle conclusioni. Si tenga presente che, ad esempio, anche un volume di 150 ad un prezzo di 5 determina un ricavo totale di 750.

Inoltre è bene tenere in considerazioni gli effetti finanziari di un incremento del fatturato.

Infatti un maggior fatturato potrebbe essere frutto di una maggiore penetrazione presso la propria clientela o frutto dell'acquisizione di nuovi clienti.

A parità di condizioni un incremento di fatturato comporta maggiori crediti quindi maggior capitale circolante e conseguentemente maggior capitale investito.

Un eventuale peggioramento delle condizioni di incasso (maggiori dilazioni concesse per spingere le vendite o incremento delle posizioni incagliate o insolute come conseguenza di un ampliamento della clientela) amplificherebbe il fenomeno sopra descritto con ripercussioni sulla copertura dell'investimento e possibile ricorso a capitali di terzi con correlato incremento degli oneri finanziari.

A ben guardare quindi, anche un fatturato consuntivo maggiore del fatturato previsto a budget può essere un fatto economico finanziario non pienamente positivo come può apparire ad una prima analisi.

Si tratta infatti comunque di un errore di valutazione fatto a budget con conseguenti scelte economiche e finanziarie a cascata che potrebbero rivelarsi del tutto o in parte da rivedere.

Anche in relazione all'intensità dello scostamento un'analisi superficiale o automatizzata potrebbe portare ad escludere dall'approfondimento fenomeni degni di attenta analisi.

Si supponga ad esempio un valore di budget di 422 e un valore consuntivo di 419. La variazione di 3 in termini assoluti e dello 0,7 in percentuale potrebbe essere relegata nelle variazioni non significative e pertanto da non indagare.

Se il valore di 422 è la somma dei seguenti valori:

100 105 107 110

mentre 419 risulta essere la somma dei valori:

100 106 108 105

Appare evidente che a budget c'erano aspettative di crescita che potevano essere perpetuate negli immediati periodi successivi, mentre il consuntivo mostra una tendenza di declino che potrebbe amplificarsi in un prossimo futuro.

Si tratta, in una parola, di un segnale debole che, in quanto tale, potrebbe sfuggire ad una analisi approssimativa non permettendo la rilevazione dell'inversione di tendenza. Se il segnale viene colto per tempo, e opportunamente gestito, può essere motore di iniziative ed interventi mirati e finanziariamente più efficaci.

Termine estratto capitolo

BIBLIOGRAFIA

- AGLIATI M., *Prefazione all'edizione italiana in I costi di struttura*, J. Innes e F. Mitchell, Egea, Milano, 1994.
- AIROLDI G., *Aspetti organizzativi dei sistemi di controllo d'impresa*, in *Scritti in onore di Ugo Caprara*, Varaldi, Milano, 1975.
- AMADUZZI A., *Sulla variabilità del processo produttivo nell'amministrazione dell'azienda*, in *Studi di Economia Aziendale*, Edizioni Kappa, Roma, 1995.
- AMIGONI F., *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano, 1979.
- AMODEO D., DE MINICO L., *Saggi di economia delle aziende*, Giuffrè, Milano, 1942.
- ANTONY R. N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etaslibri, Milano, 1967.
- BALTIERI P., CANOVI F., MODINA S., SAITA M., *Un caso didattico di controllo di gestione si personal computer, Il budget economico finanziario patrimoniale*, Giappichelli, Torino, 1986.
- BERTI F., *Aspetti innovativi di analisi e determinazione dei costi nelle imprese a produzione flessibile*, Cedam, Padova, 1994.
- BERTI F., *Il sistema dei budget aziendali*, Cedam, Padova, 1995.
- BERTINI U., *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino, 1990.
- BERTINI U., *Introduzione allo studio dei rischi nell'economia aziendale*, C. Corsi, Pisa, 1969.
- BERTINI U., *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino, 1990.
- BRUGGER G., *La gestione del capitale circolante*, Egea, Milano, 1991.
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano, 1979.
- BRUNETTI G., *Uno schema per verificare la fattibilità finanziaria di un programma di esercizio*, in AA.VV., *La professione del Dottore Commercialista*, Etaslibri, Milano, 1979.
- BRUNI G., *Contabilità per l'Alta direzione*, Etaslibri, Milano, 1990.
- BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- BRUSA L., *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 1979.
- BRUSA L., *Il sistema budgetario nel sistema organizzativo d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1978.
- BUBBIO A., *Sistemi di pianificazione e controllo e meccanismi di incentivazione: le congiunzioni*, in A. Franco (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988.
- CANOVI F., MODINA S., SAITA M., BALTIERI P., *Un caso didattico di controllo di gestione si personal computer, Il budget economico finanziario patrimoniale*, Giappichelli, Torino, 1986.
- CODA V., *Costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968.
- CONTI T., *Come costruire la qualità totale, una guida per il management*, Sperling & Kupfer, Milano, 1992.
- COOPER R., KAPLAN R. S., *The design of Cost Management System*, Prentice Hall, New Jersey, 1991.
- DE MINICO L., AMODEO D., *Saggi di economia delle aziende*, Giuffrè, Milano, 1942.

- DEZZANI F., BRUSA L., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- FARNETI G., *Il controllo economico nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1998.
- FOSSATI E., *Direzione e controllo nei gruppi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1990.
- GIANNESI E., *Appunti di economia aziendale*, Pacini, Pisa, 1979.
- INNES J., MITCHELL F., *I costi di struttura. Metodologie di analisi e di gestione*, Egea, Milano, 1994.
- INNES J., MITCHELL F., TANAKA M., YOSHIKAWA T., *Logiche e strumenti di cost management dal calcolo dei costi alla gestione delle cause dei costi*, Guerini e associati, Milano, 1994.
- JOHNSON H. T., KAPLAN R. S., *Relevance lost. The rise and fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.
- JONES G., McNAMARA T., *Information technology and the new accounting*, McGraw-Hill, Londra, 1988.
- KAPLAN R. S., COOPER R., *The design of Cost Management System*, Prentice Hall, New Jersey, 1991.
- KAPLAN R. S., JOHNSON H. T., *Relevance lost. The rise and fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.
- KOTLER P., SCOTT W., *Marketing Management*, Utet, Torino, 1997.
- MARASCA S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989.
- MARCHI L., *I rapporti informativi generali*, in *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988.
- McNAMARA T., JONES G., *Information technology and the new accounting*, McGraw-Hill, Londra, 1988.
- MILLER J. C., VOLLMAN T. E., *The hidden Factory*, Harvard Business Review, sett.-ott. 1985.
- MITCHELL F., INNES J., *I costi di struttura. Metodologie di analisi e di gestione*, Egea, Milano, 1994.
- MITCHELL F., TANAKA M., YOSHIKAWA T., INNES J., *Logiche e strumenti di cost management dal calcolo dei costi alla gestione delle cause dei costi*, Guerini e associati, Milano, 1994.
- MODINA S., *Il business della moda. Analisi economica delle imprese commerciali*, Franco-Angeli, Milano, 2004.
- MODINA S., *Pianificazione e controllo della liquidità aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.
- MODINA S., SAITA M., BALTIERI P., CANOVI F., *Un caso didattico di controllo di gestione si personal computer, Il budget economico finanziario patrimoniale*, Giappichelli, Torino, 1986.
- MONDEN Y., *Produzione just in time. Come si progetta e realizza*, Isedi, Torino, 1986.
- NAKAMURA Z., SENJU S., *Economic Engineering, teoria e tecnica delle decisioni aziendali*, Guerini, Milano, 1993.
- ORIANI G., *Reengineering. Come riprogettare i processi aziendali*, Guerini e Associati, Milano, 1995.
- PACIOLI L., *Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalità, Tractatus de computis et scripturis*, Venezia 1494.
- PORTER M., *Il vantaggio competitivo*, Edizioni di Comunità, Milano, 1987.
- PYHRR A., *Zero base budgeting*, in *Harward business Review*, nov. 1970.
- SAITA M., BALTIERI P., CANOVI F., MODINA S., *Un caso didattico di controllo di gestione si personal computer, Il budget economico finanziario patrimoniale*, Giappichelli, Torino, 1986.
- SAITA M., *I Rapporti di controllo* in *Strumenti informativi-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988.
- SAITA M., *Il budget economico-finanziario-patrimoniale*, McGraw-Hill, Milano, 1990.

- SAITA M., *Il controllo di gestione. Dall'esperienza industriale alla proposta di un modello per le aziende di credito*, Giuffrè, Milano, 1979.
- SAITA M., *Il sistema amministrativo evoluto, sistema civilistico, sistema gestionale*, McGraw-Hill, Milano, 1988.
- SAITA M., *La contabilità industriale*, in *Manuale di amministrazione aziendale*, a cura di E. Ardemani, Isedi, Milano, 1974.
- SALVIONI M., *La gestione delle grandi commesse industriali: previsione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1985.
- SCOTT W., KOTLER P., *Marketing Management*, Utet, Torino, 1997.
- SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etaslibri, Milano, 1990.
- SELLERI L., *Il budget d'esercizio. Strumenti di programmazione, controllo, e motivazione*, Etaslibri, Milano, 1990.
- SENIJU S., NAKAMURA Z., *Economic Engineering, teoria e tecnica delle decisioni aziendali*, Guerini, Milano, 1993.
- SILVI R., *Strategic Cost Management: l'uso delle informazioni di costo per la gestione del valore dell'impresa*, Università di Bologna, 2006.
- SOSTERO U., *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, Cedam, Padova, 1991.
- SPRANZI A., *Calcolo dei costi e decisioni aziendali*, Etaslibri, Milano, 1993.
- TANAKA M., YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F., *Logiche e strumenti di cost management dal calcolo dei costi alla gestione delle cause dei costi*, Guerini e associati, Milano, 1994.
- TESSITORE A., *I costi nelle aziende di produzione*, in *Manuale di amministrazione aziendale*, a cura di E. Ardemani, Isedi, Milano, 1974.
- VOLLMAN T. E., MILLER J. C., *The hidden Factory*, Harward Business Review, sett-ott 1985.
- VOLPATO O., *La funzione della produzione nel complesso sistema d'impresa in La funzione tecnico produttiva nell'economia d'azienda*. Accademia Italiana di Economia Aziendale Editrice Clueb, Bologna, 1990.
- YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F., TANAKA M., *Logiche e strumenti di cost management dal calcolo dei costi alla gestione delle cause dei costi*, Guerini e associati, Milano, 1994.
- ZAPPA G., *Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Giuffrè, Milano, 1937.
- ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, Milano, 1957, tomo III.

Termine estratto capitolo