



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea
in Economia degli
Scambi
Internazionali

ordinamento ex D.M.
270/2004

Tesi di Laurea

**Il budget
come strumento
di programmazione
aziendale**

Relatore

Ch.ma Prof.ssa Maria Silvia Avi

Laureanda

Claudia Simonetto
Matricola 824757

Anno Accademico

2015 / 2016

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO 1 IL CONTROLLO DI GESTIONE.....	7
1.1 La contabilità direzionale	7
1.1.1 <i>Le differenze e le similarità tra contabilità generale e direzionale:</i>	11
1.2 Concetto di costo	18
1.2.1 <i>Definizione, oggetto del costo, centro di costo e costo pieno</i>	18
1.2.2 <i>Classificazione dei costi per predirne il comportamento: costi fissi, variabili e semi-variabili</i>	24
1.2.3 <i>Classificazione dei costi per assegnarli agli oggetti di costo: costi diretti e indiretti, costi speciali e comuni</i>	28
1.2.4 <i>Classificazione dei costi per il processo decision making (i costi nelle decisioni): costi differenziali, costi opportunità e sunk cost</i>	37
1.3 Metodologie per la definizione di costo	39
1.3.1 <i>Metodo Direct Costing vs. Full Costing</i>	39
1.3.2 <i>Activity Based Costing</i>	46
1.4 La Break Even Analysis e il margine di contribuzione	59
1.4.1 <i>Break-Even Analysis</i>	59
1.4.2 <i>Margine di contribuzione unitario</i>	60
1.4.3 <i>Margine di contribuzione di secondo livello</i>	65
1.4.4 <i>Il conto economico classificato a margine di contribuzione</i>	65
CAPITOLO 2 PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO	69
2.1 Pianificazione e programmazione nella prospettiva della gestione strategica	69
2.1.1 <i>Pianificazione strategica e business plan</i>	72
2.1.2 <i>Metodologie di Programmazione: il budget</i>	77
2.2 Suddivisione del sistema di controllo per aree di responsabilità.....	81
2.2.1 <i>Centri di costo</i>	84
2.2.2 <i>Centri di spesa</i>	85
2.2.3 <i>Centri di ricavo</i>	86
2.2.4 <i>Centri di profitto</i>	86
2.2.5 <i>Centri di investimento</i>	87
2.3 La misurazione e il reporting.....	89
2.3.1 <i>Il reporting tradizionale</i>	90
2.3.2 <i>I diversi tipi di report per il management</i>	93
2.3.3 <i>Il contenuto dei report</i>	95

CAPITOLO 3 IL BUDGET: ASPETTI GENERALI	98
3.1 Le funzioni del budget	101
3.1.1 Funzione di coordinamento /integrazione organizzativa	102
3.1.2 Funzione di motivazione	104
3.1.3 Funzione di comunicazione interna.....	105
3.1.4 Possibili conflitti tra le funzioni del budget.....	107
3.2 Lo sviluppo e l'utilizzo del budget.....	109
3.2.1 Le fasi del budget.....	110
3.3 Il budget finanziario, il budget economico, il budget patrimoniale	120
CAPITOLO 4 IL BUDGET OPERATIVO	131
4.1 Il budget commerciale: programma delle vendite e budget dei costi commerciali	133
4.2 Il budget della produzione	138
4.3 Il budget degli acquisti	151
4.4 Il budget dei costi amministrativi e generali.....	154
4.5 Il budget degli investimenti	155
CONCLUSIONI	161
BIBLIOGRAFIA	163

INTRODUZIONE

Con il presente lavoro si vuole affrontare la tematica del budget d'impresa visto come strumento di programmazione aziendale. Il budget può essere interpretato come uno strumento impiegato dal management per gestire efficacemente ed efficientemente l'azienda. Si tratta di un programma di gestione aziendale espresso in termini economico-finanziari per guidare i manager verso il raggiungimento di obiettivi di breve periodo delineato nell'ambito di un piano strategico di lungo periodo. È importante sottolineare il fatto che il budget non consiste in una mera previsione in quanto l'atteggiamento assunto da parte di chi redige il budget non è affatto passivo verso il futuro: il comportamento che questi soggetti sono tenuti ad assumere implica l'agire in anticipo per riuscire a gestire una situazione futura.

Questo elaborato inizia con una panoramica sul controllo di gestione. Il primo capitolo analizza le informazioni fornite dalla contabilità direzionale, la quale ha lo scopo di riprodurre in modo dettagliato la realtà economica d'impresa, ecco perché talvolta viene denominata contabilità analitica. Le informazioni di contabilità analitica sono quelle preparate appositamente per assistere il management e orientarlo verso il raggiungimento degli obiettivi. Sono utilizzate in tre tipiche funzioni del management, ovvero la programmazione, l'implementazione e il controllo. Successivamente vengono analizzati gli scopi della contabilità direzionale: tra questi troviamo la misurazione e a tal riguardo si vengono introdotte le diverse configurazioni di costo.

Il secondo capitolo si concentra sulla distinzione tra pianificazione e programmazione. Con la pianificazione si seleziona un corso di azione e si stabilisce un piano su come attuarlo. La pianificazione, assieme alla direzione e alla motivazione, è una delle attività che i manager di ogni organizzazione sono tenuti a svolgere. A seguito di queste attività troviamo il controllo, ovvero la constatazione che il piano sia stato attuato o che comunque venga rivisitato a seconda delle circostanze. Il controllo di gestione consente ai manager di accertarsi che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia per permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa, stabiliti in sede di pianificazione strategica. Spesso i termini pianificazione e programmazione vengono impiegati come sinonimi ma

l'orizzonte temporale di riferimento delle due attività non è lo stesso. Il termine piano è utilizzato in riferimento ad un arco temporale pluriennale, mentre il programma si riferisce ad un arco temporale più ristretto, generalmente annuale. La pianificazione e il sistema di programmazione sono strettamente legati. Questo perché la fissazione degli obiettivi a lungo termine e la scelta di date strategie non può essere effettuata senza tenere conto delle modalità nelle quali gli obiettivi potranno essere conseguiti e le strategie essere messe in pratica.

Il terzo e il quarto capitolo si concentrano sullo strumento budget. Il terzo capitolo mira ad analizzare le fasi di costruzione del budget ma soprattutto le sue funzioni. Il processo di budgeting è di tipo iterativo e si conclude con tre prospetti: budget finanziario, economico e patrimoniale. Perché sia possibile un confronto tra dati programmati e dati consuntivi è necessario utilizzare precise strutture, anche se non sussiste alcun obbligo formale. Nel quarto invece si è scelto di analizzare nel dettaglio i diversi budget operativi, mirando a mettere in evidenza il legame imprescindibile che sussiste tra le attività di produzione e di vendita all'interno di ogni organizzazione. I budget operativi sono fortemente interconnessi tra loro e ciò evidenzia come tale strumento abbia la funzione di coordinamento e integrazione organizzativa.

CAPITOLO 1 IL CONTROLLO DI GESTIONE

1.1 La contabilità direzionale

Le informazioni utili per il controllo di gestione, si suddividono in due tipi: le informazioni di natura quantitativa e non quantitativa. Come si può facilmente dedurre le informazioni di natura quantitativa si esprimono in forma numerica. Le possiamo, a loro volta suddividere in informazioni contabili prevalentemente di tipo monetario e informazioni quantitative non di tipo monetario (ad esempio le informazioni incluse nella nota integrativa dei bilanci)¹; tuttavia le differenze tra le due non sono così marcate come può sembrare.

Le informazioni contabili si suddividono in quattro categorie:

- **Informazioni operative:** costituiscono la maggior parte delle informazioni contabili e sono la principale fonte di dati per il bilancio e la contabilità generale. Ciascun addetto dell'impresa, a seconda delle mansioni che svolge, deve rendere noti eventuali surplus o mancanze a coloro che provvedono alla gestione contabile della stessa.

- **Informazioni di bilancio:** Sono informazioni che possono essere utilizzate sia dal management sia da soggetti terzi (azionisti, banche e creditori in primis) al fine di ricavarne un profilo economico finanziario chiaro dell'impresa. Sono informazioni estremamente importanti al fine di eventuali investimenti che possono essere fatti in un'ottica di sviluppo aziendale.

“Le regole di base che presiedono alla comunicazione delle informazioni obbligatorie verso l'esterno sono dunque regolamentate dal Codice Civile e dai principi contabili e costituiscono l'oggetto della *contabilità generale* e del bilancio.”² Secondo Bartoli “la contabilità generale [...] raramente è in grado di

¹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Analisi dei costi*, Milano, 2005, pag. 3.

² ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 4.

soddisfare le esigenze informative di imprenditori e dirigenti, in quanto è un sistema di scritture orientato alla determinazione del reddito d'esercizio.”³

- **Informazioni della contabilità direzionale:** La contabilità direzionale ha lo scopo di riprodurre in modo dettagliato la realtà economica d'impresa, ecco perché talvolta viene denominata contabilità analitica. Il termine *analitica* “evidenzia la possibilità di indagare la dinamica dei costi, dei ricavi e dei risultati economici con riferimento a particolari oggetti di interesse”.⁴ Le informazioni della contabilità direzionale sono preparate appositamente per assistere il management e orientarlo verso il raggiungimento degli obiettivi. Come riporta il libro “Analisi dei costi” queste sono utilizzate in tre funzioni specifiche del management:

1 Programmazione: è il processo per decidere le azioni da mettere in atto in futuro; può riguardare una parte dell'organizzazione o l'organizzazione nel suo complesso. La programmazione, denominata anche *pianificazione operativa*, costituisce una “vera e propria attività amministrativa in quanto è indirizzata a tradurre gli obiettivi strategici [...] in scelte, decisioni, operazioni realizzabili attraverso la gestione corrente”.⁵ Un'importante forma di programmazione è la redazione del budget ovvero il processo tramite il quale si programmano le attività dell'organizzazione per uno specifico periodo di tempo (di solito un anno). L'obiettivo primario del budget è garantire la coerenza dei piani studiati per le diverse unità organizzative. Nel redigere il budget, i manager stabiliscono se nell'esercizio successivo l'organizzazione sarà in grado di raggiungere risultati economici soddisfacenti ed eventualmente stabilire delle azioni correttive appropriate. La programmazione obbliga il management a responsabilizzarsi nell'assumere decisioni, le cui fasi per raggiungerle sono elencate in questo ordine⁶:

- Riconoscere l'esistenza di un problema o di un'opportunità;
- Specificare criteri da usare per stabilire un ordine di preferenza dei risultati;

³ BARTOLI F., *Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese. Dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*, Milano, 2004, pag.17.

⁴ BARTOLI F., *op. cit.*, 2004, pag.18.

⁵ FERRARIS FRANCESCHI R. (a cura di), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Torino, 2010, pag.7.

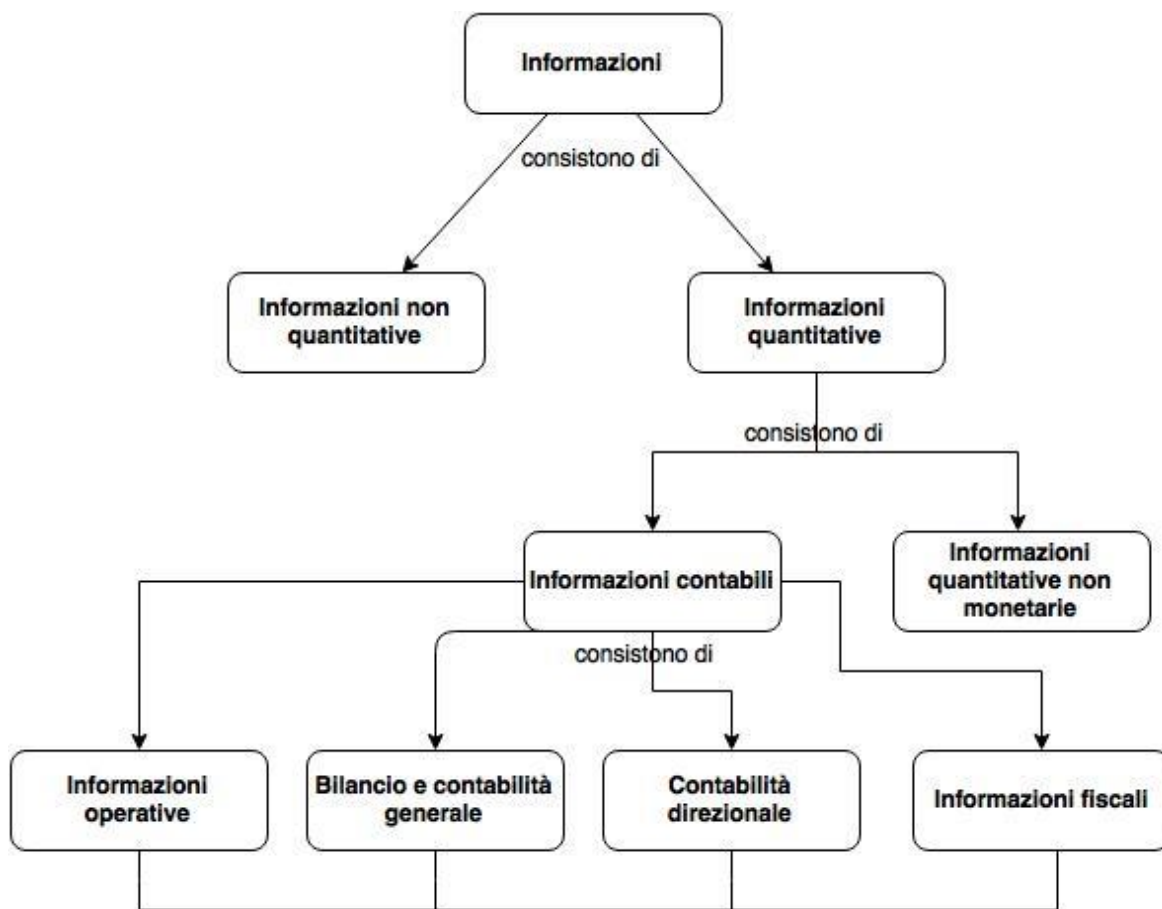
⁶ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 5.

- Individuare modalità alternative per risolvere un problema o sfruttare un'opportunità;
- Analizzare le conseguenze attese di ciascun'alternativa individuata (in questa fase le informazioni contabili sono di essenziale utilità);
- Confrontare i risultati attesi delle diverse alternative per identificare quella più adeguata.

2 Implementazione: consiste nello sviluppare dei piani di attuazione analitici rispetto a quelli presenti nel budget. L'implementazione necessita del coordinamento di un manager in grado di reagire a fronte di avvenimenti non previsti nel budget. Nel caso si dovesse verificare un evento inatteso i manager interessati dovranno essere in grado di coordinare le loro risposte.

3 Controllo: in questo processo le informazioni contabili vengono impiegate come strumento di comunicazione; i rendiconti contabili, in particolare il budget, servono per rendere noto ai dipendenti i piani elaborati dal management e le azioni che quest'ultimo intende adottare. La funzione di controllo ha il suo impiego principale nell'evidenziare le differenze tra risultati programmati ed effettivi. Si mettono così in luce eventuali problematiche che giustificano specifiche indagini e se necessario un intervento. Questo processo prende il nome di *feedback* e consente di correggere le deviazioni individuate. Come vedremo in seguito nel dettaglio, separare la pianificazione e il controllo non è opportuno: “i due nuclei sono i due spetti irrinunciabili di un sistema di gestione che per funzionare deve integrare le relative attività”.⁷

⁷ FERRARIS FRANCESCHI R. (a cura di), *op. cit.*, 2010, pag. 10.



Schema 1.1 (tratto da ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *Analisi dei Costi*, 2005, pag.2)

- **Informazioni Fiscali:** sono informazioni finalizzate alla dichiarazione dei redditi (distinte da quelle contenute nel bilancio civilistico).

“La contabilità direzionale è il processo che fornisce gran parte delle informazioni utilizzate dal management per pianificare, porre in atto e controllare le attività di un’organizzazione”.⁸

Si tratta di una disciplina piuttosto recente in quanto fino al XX secolo era piuttosto sconosciuta, mentre la contabilità generale è oggetto di studio da oltre quattrocento anni . in realtà un’affermazione di Thomas Sutherland del 1875, dirigente d’azienda anglosassone anticipava la necessità, nel processo d’impresa, di informazioni di contabilità direzionale: “Un’impresa ha bisogno di molte informazioni analitiche riguardanti lo svolgimento delle attività operative e tali

⁸ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 11.

informazioni dovrebbero essere ottenibili in forma tale da consentire ai manager di conoscere prontamente e chiaramente le cause che agiscono a favore o contro il conseguimento del successo delle operazioni”.⁹

1.1.1 Le differenze e le similarità tra contabilità generale e direzionale:

Innanzitutto, facciamo delle brevi considerazioni per capire i concetti di contabilità generale e contabilità analitica/direzionale.

La contabilità generale è obbligatoria per legge, deve rispondere a dei criteri standard e il metodo da applicare è quello della partita doppia.

Il documento di sintesi è costituito dal bilancio che fornisce informazioni per i soggetti interni ed esterni all'azienda.

La contabilità analitica/direzionale ci permette di approfondire alcuni aspetti non evidenziati nel bilancio d'esercizio ma che sono di prezioso aiuto nel processo decisionale dell'imprenditore. È uno strumento per monitorare costi e ricavi ma non solo: è un supporto per la determinazione degli obiettivi e del budget.

Se vogliamo dare una definizione di contabilità analitica/direzionale possiamo menzionare quella fornita da Brusa (2001) dicendo che si tratta “di quell'insieme di rilevazioni in cui si imputano costi ai centri di responsabilità ed ai prodotti e si ha così la possibilità di analizzare i risultati globali della gestione, messi in evidenza dalla contabilità generale”.¹⁰ Sempre Brusa¹¹ (2001) ritiene che la contabilità analitica comprende sia il calcolo dei costi effettivamente sostenuti nel periodo ma, in un'ottica più ampia, consente di fare un'analisi dei costi rispetto a determinati oggetti di calcolo e di formulare costi preventivi permettendo così il confronto con quelli consuntivi. È questa la visione che approfondiremo in questo elaborato.

⁹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., op. cit., 2005, 13.

¹⁰ BRUSA L., *L'Amministrazione e il Controllo: logiche e strumenti*, Milano, 2001, pag.11.

¹¹ BRUSA L., *op.cit.*,2001, pag. 71.

La tabella qui di seguito (rielaborazione della 1.1 riportata in *Analisi dei costi*, 2005, pag.15) ci dimostra in modo schematico quali sono le differenze tra la contabilità direzionale e quella generale.

CARATTERISTICHE	CONT. DIREZIONALE	CONT. GENERALE
Necessità di disporre del sistema	DISCREZIONALE Se il valore della sua disponibilità è maggiore del costo della sua raccolta allora avrà luogo la raccolta delle informazioni	OBBLIGATORIA Soddisfare i requisiti stabiliti dal Codice Civile e dai Principi Contabili
Scopo	Lo scopo della contabilità direzionale è la PIANIFICAZIONE, ATTUAZIONE e CONTROLLO delle ATTIVITA' del MANAGEMENT	Produrre INFORMAZIONI per TUTTI i SOGGETTI ESTERNI interessati alla prestazione economico-finanziaria dell'azienda (cioè gli STAKEHOLDERS). Queste informazioni vengono comunicate attraverso il BILANCIO .
Utilizzatori	MANAGER (persone delle quali si conosce l'identità) · PERSONE che AIUTANO i manager nelle ANALISI	AZIONISTI, CREDITORI · SOGGETTI che USANO INFORMAZIONI contenute nei BILANCI (spesso persone non conosciute direttamente dai dirigenti)
Struttura sottostante	3 FINALITA' (1. Misurazione ricavi, costi e attività – 2. Controllo – 3. Supporto Management)	ATTIVITA' = PASSIVITA' · CAPITALE NETTO
Fonti dei principi	Il Management può utilizzare qualsiasi criterio/regola ritenuta utile (es. valorizzare immobilizzazioni ai valori di mercato anziché al costo storico: la domanda da porsi è l'INFORMAZIONE E' UTILE AL MANAGEMENT? e non se le informazioni di contabilità direzionale siano o meno conformi agli articoli del Codice Civile)	Art. 2423 C.C. e seguenti (regole che disciplinano la FORMAZIONE del BILANCIO) Le indicazioni presenti nel C.C. però non bastano, servono anche i PRINCIPI CONTABILI emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri. I principi contabili sono regole che: <ol style="list-style-type: none"> 1. Risolvono i problemi applicativi della legge in materia di bilancio 2. Integrano e completano le norme di legge laddove risultino insufficienti

		Vengono aggiornati in modo costante in base al cambiamento delle norme giuridiche e all'evolversi della dottrina. Si evolvono all'interno di un quadro internazionale di principi stabiliti dallo IASB (International Accounting Standards Board).
Prospettiva temporale	STORICA e PROSPETTICA: la contabilità direzionale non riguarda solo informazioni del passato, include previsioni, stime e piani per il futuro	STORICA: le registrazioni contabili hanno luogo dopo il manifestarsi degli eventi. Le informazioni di bilancio sono di natura consuntiva.
Tipo delle informazioni	MONETARIE e NON MONETARIE: I report della contabilità direzionale contengono diversi tipi di informazioni di utilità per i decisori (di carattere monetario e non monetario).	PREVALENTEMENTE MONETARIE: I documenti contabili e il bilancio traducono in termini monetari gli avvenimenti aziendali.
La precisione delle informazioni	LIVELLO BASSO: nella logica della contabilità direzionale è preferibile un reporting tempestivo ad un reporting preciso.	LIVELLO ALTO: nella contabilità generale le informazioni devono essere molto accurate.
Frequenza del reporting	Solitamente i report della contabilità direzionale hanno CADENZA MENSILE. Alcuni rendiconti riguardanti specifiche attività possono avere cadenza SETTIMANALE o anche GIORNALIERA.	TRIMESTRALE ed ANNUALE: Bilancio ufficiale: annuale Bilanci infra-annuali: meno dettagliati (trimestrali o mensili)
Tempestività del reporting	Se si tratta di REPORT MENSILI il management viene in possesso delle informazioni i primi giorni del mese successivo, nel caso di REPORT GIORNALIERI la mattina seguente.	Dato che le informazioni devono essere precise solitamente il BILANCIO UFFICIALE è reso noto circa 6 mesi dopo la chiusura dell'esercizio.
Oggetto del reporting	La contabilità direzionale è concentrata su delle "porzioni" dell'organizzazione (es. singoli prodotti, singole divisioni, centri di responsabilità: il problema sorge se si devono dividere i	Il BILANCIO considera la prestazione economico-finanziaria dell'impresa nella sua globalità.

	costi totali dell'organizzazione).	
Le potenziali responsabilità	I report della contabilità direzionale non hanno alcun obbligo di conformità al Codice Civile e ai Principi Contabili pag. 18 “Qualora un manager possa essere ritenuto responsabile di avere commesso azioni illegali o non etiche, e nonostante le informazioni di contabilità direzionale possano aver giocato un ruolo in tutto questo, è l'azione intrapresa dal manager, non la struttura e i contenuti dei rendiconti, che ne determina la responsabilità”,	pag.18 “Un'azienda e i suoi amministratori sono penalmente perseguibili dagli azionisti e creditori per avere pubblicato informazioni economico-finanziarie non corrette nel proprio bilancio d'esercizio”

Per quanto riguarda invece le similarità, tra le due tipologie di contabilità ve ne sono per due motivi:

1. I principi vigenti in contabilità generale valgono anche in contabilità direzionale. Il management nello svolgere la sua attività di reporting ha il divieto di manifestare valutazioni di reddito soggettive e non verificabili. Questo è il motivo per il quale la contabilità direzionale fa uso dei principi del costo storico e realizzazione dei ricavi.

2. I dati di input della contabilità direzionale sono reperiti conformemente ai principi contabili.

Agendo diversamente avrebbe luogo una duplicazione dell'attività di raccolta dati e di conseguenza un'ambiguità al momento della presentazione dei rendiconti.¹²

Se si vuole trovare un'analogia tra le due tipologie di contabilità si può affermare che entrambe sono impiegate nel processo decisionale. “Le informazioni di bilancio assistono i finanziatori nella valutazione delle prospettive di redditività futura dell'impresa. In tal modo essi possono compiere scelte che riguardano l'opportunità di finanziare ulteriormente l'impresa con capitale di credito o di rischio. Le informazioni di contabilità direzionale sono utilizzate in un'ampia

¹² ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 19.

gamma di decisioni manageriali che includono la determinazione del prezzo dei prodotti, l'approvvigionamento delle materie prime, la dimensione dell'organico degli uffici, l'investimento in immobilizzazioni e la valutazione delle performance di singole unità organizzative e manager.”

Riprendendo il concetto riguardante la struttura sottostante alle due tipologie di contabilità, bisogna ricordare che la contabilità generale risponde fondamentalmente all'equazione rappresentativa del bilancio:

$$\text{ATTIVITA}' = \text{PASSIVITA}' + \text{CAPITALE NETTO}$$

La contabilità direzionale non possiede un'equazione come accade invece per la contabilità generale. È più complessa in quanto si producono informazioni per scopi molto diversi tra loro:

1. La misurazione dei ricavi, dei costi e delle attività (asset)
2. Il controllo
3. Supporto del management nella scelta tra alternative

Per questi 3 obiettivi della contabilità direzionale vi sono 3 modalità di rappresentare i costi.

1. FULL COST ACCOUNTING (Configurazioni di costo pieno)
2. RESPONSIBLY ACCOUNTING (Configurazioni di costo per centro di responsabilità)
3. DIFFERENTIAL ACCOUNTING (Configurazioni di costo differenziale)

Come osservato da Herbert Simon, i dati storici ci aiutano a valutare le prestazioni, a mostrarci come stiamo agendo e ad orientarci verso quelli che sono i problemi da esaminare.

I dati di previsione e le stime sul futuro sono focalizzati sul PROBLEM SOLVING, cioè comprendere qual è il modo migliore per fronteggiare il problema. I REPORT CONSUNTIVI o quelli che contengono STIME SUL FUTURO presentano entrambi effetti sulle azioni dei componenti dell'organizzazione.

SCOPO	VALORI CONSUNTIVI	STIMA DI VALORI FUTURI
MISURAZIONE	-Supporto alla redazione del bilancio -Analisi delle prestazioni economiche -Calcolare prezzi regolamentati da contratto	Definizione dei prezzi “normali”

CONTROLLO		-Analisi delle prestazioni manageriali -Motivare e premiare i manager	-Pianificazione strategica -Budgeting
SCELTA ALTERNATIVE	TRA	Non utilizzati	-Decisioni di breve periodo -Decisioni di investimento

Tabella 1.1 (tratta da ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 21)

FULL COST ACCOUNTING

Parlando del primo scopo della contabilità direzionale, ossia della **MISURAZIONE**, i costi vengono “costruiti” utilizzando il FULL COST ACCOUNTING (le configurazioni di costo pieno).

“Le configurazioni di costo pieno rilevano e valorizzano tutte le risorse utilizzate per lo svolgimento di una determinata attività. Il costo pieno di produzione di un bene o di erogazione di un servizio è costituito dalla somma dei costi a esso direttamente (“oggettivamente”) riconducibili, denominati **COSTI DIRETTI** più una quota equa o ragionevole (fair share) di quei costi che sono determinati congiuntamente dalla produzione di una molteplicità di beni o servizi, denominati **COSTI INDIRETTI**”.¹³

La contabilità a costi pieni non si limita alla misurazione del costo dei beni prodotti. L’oggetto può essere un’altra entità di interesse del management (ad esempio un progetto di ricerca) e della quale sia utile disporre di un’informazione di costo.

I costi pieni di produzione vengono usati generalmente in contabilità generale per valorizzare le rimanenze “anche se l’art.2426 C.C. dice che il costo di produzione debba essere costituito da tutti i costi di diretta imputazione mentre quote ragionevolmente allocabili di costi indiretti di produzione possono essere allocate, la maggior parte delle imprese valuta le rimanenze al costo pieno di produzione. Sono poche le imprese che escludono dal calcolo del costo di prodotto una quota relativa all’ammortamento dello stabilimento”.¹⁴

¹³ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 21.

¹⁴ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.* 2005, pag. 22.

Un altro esempio di costo pieno è l'importo pagato dall'acquirente al fornitore che comprende il costo dei beni o servizi con l'aggiunta di un certo margine di profitto.

Per quanto riguarda il secondo scopo, ossia il **CONTROLLO**, possiamo definirlo come l'insieme di attività “per conseguire gli obiettivi economici prestabiliti con la pianificazione e la programmazione”.¹⁵ è necessario introdurre le configurazioni di costo per centro di responsabilità. prima però va data una definizione al concetto di centro di costo (riprenderemo in seguito questo concetto).

“Un **centro di costo di produzione** (production center) (1) produce un prodotto o un componente di un prodotto oppure (2) realizza una fase o svolge un'attività di trasformazione. Tutti gli altri centri di costo sono **centri di costo di servizio** (service cost center). Il loro ruolo è quello di erogare servizi ai centri di costo di produzione, ad altri centri di costo di servizio o a favore della produzione nel suo complesso.”¹⁶

In un centro di costo di produzione al prodotto vengono aggiunti materiali diretti, manodopera diretta o costi generali di produzione (o anche questi tre elementi di costo assieme).

I centri di costo di servizio talvolta vengono denominati *raggruppamenti di costi indiretti* (indirect cost pool) o *raggruppamenti di costi generali* (overhead pool). Con “raggruppamento (pool)” si vuole rimandare al concetto di un “contenitore contabile”¹⁷ nel quale confluiscono i costi indiretti di una certa natura.

“Le configurazioni di costo per centro di responsabilità (responsibility accounting) rilevano i costi per centro di responsabilità (CdR). Un centro di responsabilità (responsibility center) è un'unità organizzativa guidata da un manager responsabile delle attività e dei risultati di quest'unità.”¹⁸

Nel processo di PIANIFICAZIONE vengono impiegate stime dei costi futuri dei CdR, soprattutto nel processo di budget, ovvero di programmazione annuale.

¹⁵ BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, 1992, pag.10.

¹⁶ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 127.

¹⁷ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 127.

¹⁸ ANTHONY R. N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 23.

I costi consuntivi vengono utilizzati invece per valutare i risultati conseguiti.

Il controllo è esercitato dai manager dei CdR. Questi ultimi necessitano di informazioni riguardanti l'attività e le prestazioni dell'unità organizzativa di loro competenza e di conseguenza anche i loro superiori necessitano di queste informazioni.

È necessario strutturare l'attività di reporting per CdR in modo da ottenere informazioni sulle responsabilità organizzative (se ritenuto opportuno, un reparto va diviso in due CdR, si ottengono così report separati e il livello di informazione ottenuto è più utile all'esercizio del controllo).

La maggior parte dei centri di responsabilità è anche un centro di costo ma non tutti i centri di costo sono centri di responsabilità.

Il terzo scopo riguarda la **SCELTA TRA ALTERNATIVE**. Quando si prendono delle decisioni, con lo scopo di trovare una soluzione ad un determinato problema, si fa un confronto tra i costi stimati delle possibili alternative. Per fare ciò non si può partire dalla contabilità direzionale. Questo perché per prendere delle decisioni è necessario il confronto dei costi stimati riguardanti le diverse alternative. Questi valori derivano dai dati storici e le stime ci dicono come i costi differiranno nelle diverse alternative, quindi tali costi sono differenziali e le relative configurazioni di costo sono denominate configurazioni di costo differenziale (differential accounting).

Le decisioni prese scegliendo tra alternative sono di breve termine e riguardano solo determinate aree aziendali. Per queste decisioni solo i costi diretti stimati sono rilevanti. Altre decisioni hanno invece un orizzonte temporale più lungo e coinvolgono l'impresa nel suo complesso.

1.2 Concetto di costo

1.2.1 Definizione, oggetto del costo, centro di costo e costo pieno

Dare una definizione di costo può sembrare semplice ma non lo è affatto in quanto “il concetto di costo è ambiguo perché utilizzato per indicare idee molto diverse tra loro”. L’ambiguità nasce dal fatto che nella lingua italiana il termine *costo* viene utilizzato con più significati. Basta fare un semplice confronto con la lingua inglese per comprendere un po’ meglio, in quanto già la distinzione tra *cost* (“valorizzazione monetaria di una risorsa consumata per un qualche scopo, ad esempio un costo d’acquisto”) ed *expense* (“il concetto di costo di competenza nella specifica accezione contabile”).¹⁹

Per dare una definizione iniziale, utilizzando quella riportata da Anthony, Hawkins, Macrì, Merchant (2005) possiamo dire che “il costo è la valorizzazione monetaria delle risorse utilizzate per un qualche scopo”. In questa definizione possiamo notare tre punti rilevanti. Innanzitutto il costo rileva in termini monetari l’utilizzo di risorse. Nella produzione di un prodotto gli elementi del costo sono ad esempio i materiali diretti e il costo ci indica la quantità di risorse utilizzate. Il secondo concetto importante riguarda la misura del costo, espressa in termini monetari in quanto la moneta ci permette di sommare quantità di risorse diverse, è come se fosse un denominatore comune. Il terzo concetto da considerare è che la rilevazione del costo ha sempre a riferimento uno scopo: un oggetto del costo. Sempre i quattro autori sostengono che “L’**oggetto del costo** (cost object) è il termine tecnico per indicare un prodotto, un progetto, un’unità organizzativa o altra attività o scopo del quale si misurano i costi.”

In base al tipo di rilevazione un oggetto può essere più o meno ampio, ad esempio i prodotti di uno stabilimento in un certo periodo di tempo o anche il singolo prodotto. In questo caso si considererebbe un oggetto del costo molto ristretto e si avrebbe una mole di lavoro eccessiva rispetto all’informazione che si vuole ottenere.

Passiamo alla definizione del costo pieno che verrà ripreso in seguito in maniera più approfondita. “Il termine **costo pieno** (full cost) comprende tutte le risorse utilizzate per un determinato oggetto del costo”. “Il *costo pieno* di un *oggetto del*

¹⁹ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRÌ D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 79 ss.

costo è la somma dei suoi *costi diretti*, più una *quota equa* (fair share) di *costi indiretti* ad esso riconducibili.”²⁰

Usando la terminologia del *cost accounting*, i **costi diretti** sono *attribuiti* all’oggetto del costo in maniera non ambigua.

“I **costi indiretti** sono elementi di costo: (1) causati congiuntamente da 2 o più oggetti del costo e come tali (2) non riconducibili oggettivamente ad alcun singolo oggetto separatamente”²¹

Sempre secondo la terminologia del *cost accounting* i **costi indiretti** sono *allocati* all’oggetto del costo.

L’*attribuzione* e l’*assegnazione* spesso vengono indicati con *assegnazione* ma è un termine generico. Nella pratica il problema sorge quando si deve affrontare la questione di calcolare la quota di costi indiretti ragionevolmente allocabile ai diversi oggetti del costo.

Se vogliamo dare un’altra definizione ai concetti di costi diretti e indiretti possiamo analizzare la definizione fornita da Sostero²²:

“*Costi diretti*: vengono attribuiti in stretta aderenza al principio funzionale, cioè operando una rigorosa misurazione del contributo offerto all’oggetto di costo.

Costi indiretti: vengono attribuiti *ispirandosi* al principio funzionale, attraverso grandezze convenzionali che non individuano direttamente il contributo, o seguendo definite politiche di calcolo.”

Nella pratica, per effettuare questa distinzione, “si considerano diretti i costi che vengono attribuiti moltiplicando il *prezzo unitario* del fattore per i *volumi fisici* di impiego (rientrano nella definizione, come caso particolare, i costi speciali, che vengono attribuiti semplicemente sulla base del prezzo del fattore: in questo caso il volume fisico di impiego è pari a 1) e si considerano indiretti i costi che vengono attribuiti utilizzando *basi* o *parametri di ripartizione*.”

Nel caso dell’utilizzo di basi o parametri di ripartizione, l’attribuzione può avere luogo in diversi modi:

²⁰ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI’ D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 81 ss.

²¹ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI’ D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 82.

²² SOSTERO U., *Analisi dei Costi: Le logiche di attribuzione*, Padova, 1991, pag. 157 ss.

- a. prodotto tra il costo da ripartire e un coefficiente unitario di ripartizione (dato dal rapporto tra il valore della base di riparto in relazione all'oggetto di calcolo e il suo valore totale)
- b. prodotto tra la quota unitaria di costo (rapporto tra il costo da ripartire e il valore totale della base di riparto) e il numero di unità della base prescelta specificate/delineate in base all'oggetto di attribuzione

A parere di Sostero (1991), ancora, “La distinzione tra costi diretti e costi indiretti può servire solo se compiuta *dopo* l'attribuzione, e vale a riconoscere i procedimenti utilizzati, non a suggerire quelli da applicare.” Ciò che genera perplessità è il fatto che “il fulcro della classificazione viene indicato nella diversità tra *prezzi unitari* e *quote unitarie di costo*.” (come si nota confrontando le procedure di attribuzione diretta e indiretta)

Allocazione ai prodotti dei costi generali di produzione:

Come già spiegato i costi diretti vengono rimandati direttamente ai prodotti. L'allocazione dei costi generali o indiretti agli oggetti di costo (cioè i prodotti) è composta da due fasi:

FASE 1: I costi indiretti (o generali) di produzione di un periodo contabile sono assegnati in via preliminare ai centri di costo di produzione e di servizio (oggetti di costo intermedi). Inoltre, i costi totali indiretti collegati ai centri di costo di servizio sono nuovamente assegnati ai centri di costo di produzione: in questo modo con questa prima fase si hanno tutti i costi indiretti suddivisi solamente tra i centri di costo di produzione.

FASE 2: I costi indiretti totali confluiti in ciascun centro di costo di produzione, compresi quelli assegnati dai centri di costo di servizio, vengono ripartiti in base ad un coefficiente di allocazione.

Scelta di una base di imputazione per i costi generali²³

Per diverse ragioni molte ragioni preferiscono l'utilizzo di coefficienti di imputazione predeterminati anziché di coefficienti di imputazione effettivi all'interno dei loro sistemi contabili. Questo perché:

²³ GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *Programmazione e controllo*, Milano, 2008, pag. 75.

1. I manager desiderano conoscere l'andamento delle commesse completate da parte del sistema contabile *prima* del termine del periodo contabile .
2. “Se i costi generali effettivi (*actual overhead costs*) vengono calcolati spesso, i fattori stagionali sui costi generali o sulla base di imputazione possono produrre fluttuazioni dei coefficienti di imputazione.”²⁴ Per i manager queste fluttuazioni sono in generale fuorvianti: ad esempio, i costi del riscaldamento e del raffreddamento di un impianto potrebbero essere più alti in inverno ed in estate piuttosto che in primavera ed in autunno. Se il coefficiente di imputazione fosse calcolato mensilmente o trimestralmente, per due commesse identiche, una completata in estate e una in autunno , verrebbero assegnati costi diversi.
3. L'utilizzo di un coefficiente di imputazione predeterminato rende più snella la tenuta della contabilità. Ad esempio, quando il personale amministrativo (*accounting staff*) deve imputare ad una commessa i costi generali ad essa relativi moltiplica le ore di manodopera diretta relative alla commessa per il coefficiente di imputazione predeterminato.

Le determinanti dei costi generali (basi di allocazione)

“Per definizione, i costi indiretti di un oggetto del costo devono essere allocati. L'unità di misura di attività o di volume utilizzata a denominatore del coefficiente di allocazione è denominata **base di allocazione** o **base di imputazione** (*allocation basis*)”²⁵

Con il termine **determinante del costo** (*cost driver*) si vuole evidenziare il fatto che la base di imputazione dovrebbe esprimere la causa generante dei costi indiretti, mostrare il rapporto causale tra l'elemento del costo e l'oggetto al quale viene assegnato. Se ad esempio per allocare i costi generali vengono usate le ore di manodopera ma non vi è un nesso causale tra la manodopera diretta e l'origine dei costi generali di produzione, allora i prodotti che necessitano di molta manodopera diretta si faranno carico di un onere immotivato per costi generali e il loro costo sarà più elevato.

Le basi di allocazione usate più di frequente sono, come riportato da Anthony, Hawkins, Macri e Merchant (2005):

²³ GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *op.cit.*, 2008, pag. 75.

²⁵ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 134.

- 1. Connesse al costo del lavoro:** ci si riferisce ai costi allocabili in base al costo della manodopera diretta, ad esempio ai costi relativi ai contributi previdenziali, all'assicurazione sanitaria ed ad altri *fringe benefit* (come l'auto aziendale). Si può anche includere questi costi nella manodopera diretta senza quindi che vi sia la necessità di trattarli come costi generali da allocare.
- 2. Connesse alla dimensione dell'organico:** ci si riferisce ai costi dell'ufficio del personale e altri costi dovuti al numero dei dipendenti (indipendenti dalla retribuzione). Questi costi possono essere assegnati in base al numero dei dipendenti dei vari centri di responsabilità.
- 3. Connesse ai materiali:** ci si riferisce ai costi sostenuti per il reperimento di materiali diretti, incluse le attività di accettazione e controllo qualità. Le alternative sono due: o si allocano tali costi ai centri di costo di produzione in base alla quantità o al costo dei materiali diretti da loro impiegati, oppure non si trattano questi costi come indiretti e li si interpreta come costo aggiuntivo dei materiali (ad esempio, al costo dei materiali diretti viene aggiunta una quota per le attività connesse alla gestione dei materiali).
- 4. Connesse allo spazio:** ci si riferisce ad elementi di costo generati dallo spazio che il centro di costo occupa e quindi, a seconda della superficie impegnata, vengono poi allocati.
- 5. Connesse alla numerosità delle transazioni:** ci si riferisce ai costi che sono dati dal numero di volte in cui un'attività viene svolta (ad esempio, il costo di elaborazione di un ordine di acquisto può anche non dipendere dal valore degli articoli nell'ordine). I costi relativi alle transazioni sono rilevanti per capire le diversità tra le informazioni di costo unitario rilevate tramite un sistema "tradizionale" e quelle ricavate facendo uso di un approccio *activity based costing* (vedi dopo).
- 6. Connesse al codice prodotto:** ci si riferisce a quei costi generati dal fatto che un prodotto semplicemente esiste (ad esempio i costi del personale addetto alla redazione della documentazione tecnica del prodotto: il volume di attività o il numero di lotti sono irrilevanti. Quando un'attività nasce dal fatto che una linea di prodotto esiste, allora l'*activity driver* è la linea di prodotto).
- 7. Connesse al cliente:** ci si riferisce a costi dovuti ad un tipo di clientela con una particolare domanda. Ci sono clienti che inviano ordini in tempi e quantità difficilmente prevedibili, che necessitano ad esempio di un'assistenza post-

vendita, confezionamenti specifici o dilazioni di pagamento piuttosto lente. In questi casi si utilizzano *driver* come il quantitativo di ordini ricevuti dallo specifico cliente, il tipo di confezionamento necessario, le azioni di assistenza fornite.

8. Connesse al business: ci si riferisce a quei costi che nascono appunto a livello di business, non dipendono dalle dimensioni dell'azienda o dal mix dei prodotti venduti perché ogni impresa necessita di un direttore generale o di un responsabile amministrativo. L'ufficio vendite di un'azienda dedica poco tempo per la gestione di prodotti che sono sempre in produzione (“*ever green*”) mentre alle linee di prodotto del momento potrebbe essere allocata una quota più alta dei costi dell'ufficio vendite. (Per queste assegnazioni i modelli *activity based costing* sono appropriati.)

1.2.2 Classificazione dei costi per predirne il comportamento: costi fissi, variabili e semi-variabili

I concetti di costo variabile e di costo fisso ci aiutano a comprendere perché in molti casi a volumi più alti non corrispondono costi più alti, o meglio, perché l'incremento dei costi è, in termini percentuali, più basso dell'aumento dei volumi.

“I **costi variabili** (variable cost) sono costi il cui valore complessivo varia in misura direttamente proporzionale a un qualche livello di attività o di output.”²⁶

I costi variabili saranno sostenuti dall'azienda se essa produce e vende.

²⁶ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 31 ss.

Se vogliamo fare degli esempi, possiamo pensare alle provvigioni degli agenti, che variano in funzione ai ricavi da essi ricavati, oppure al costo del carburante, che varia logicamente in base ai chilometri percorsi.

Le cause del variare del costo costituiscono le **determinanti del costo** o *cost driver*. Va sottolineato che i cost driver sono molti e di conseguenza la programmazione e il controllo dei costi variabili richiedono la rilevazione di tutte le determinanti.

C'è da dire che un costo non variabile rispetto al livello di una certa attività lo può essere in riferimento al livello di un'altra. Ad esempio, i costi per programmare la produzione non dipendono dalle quantità che si vogliono realizzare ma dal numero di lanci di produzione.

“I **costi fissi** (fixed cost) sono costi il cui ammontare complessivo non varia al modificarsi del livello di output.”²⁷

I costi fissi gravano sull'azienda anche quando il fatturato è pari a zero. Sono anche denominati “costi di struttura”, in quanto vanno comunque sostenuti solo per il fatto che c'è l'esistenza di una struttura aziendale.

Possiamo fare degli esempi come il canone di locazione degli immobili o i costi di assicurazione dei fabbricati. Nel tempo questi costi possono modificarsi ma non per cambiamenti del livello di attività all'interno di un determinato periodo di tempo (ad esempio il canone di locazione può aumentare per l'inflazione).

Per questa tipologia di costi l'aggettivo *non variabile* sarebbe più opportuno di *fisso* in quanto si evidenzerebbe il fatto che si tratta di costi non proporzionali al volume di attività. In alcuni casi si può avere un costo realmente fisso, nel senso di vincolato da un contratto che non può essere rescisso.

Possiamo identificare **2 tipologie di costo fisso**: i **costi impegnati** e i **costi discrezionali**.²⁸ Molte volte i costi fissi vengono denominati **costi impegnati** (committed cost) o anche **costi da capacità** (capacity cost) perché inerenti a elementi di costo indispensabili per rendere possibile una determinata capacità produttiva.

I costi impegnati rappresentano l'ammontare della capacità disponibile piuttosto che quella effettivamente usata. Un tipico costo impegnato è l'ammortamento di

²⁷ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 33.

²⁸ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 33.

un macchinario: è un costo impegnato in quanto permette di avere a disposizione una certa capacità produttiva “sebbene si tratti di un costo non monetario, perché già sostenuto finanziariamente (contrariamente ai costi monetari che generano sempre, prima o poi, un’uscita di cassa, all’ammortamento non fa mai seguito un’uscita di cassa, manifestandosi l’esborso in occasione del pagamento dell’immobilizzazione , non quando si contabilizzano le quote di ammortamento)”, così viene descritto da Anthony, Hawkins, Macri, Merchant (2005).

Le peculiarità fondamentali dei costi impegnati sono due: (1) riguardano risorse che vengono adattate al fabbisogno solamente nel medio-lungo periodo e (2) sono difficilmente ridimensionabili perché comprometterebbero le prestazioni economiche dell’azienda. Ad esempio, se si decide di ampliare uno stabilimento, un’impresa rimane vincolata da questa decisione per un lungo periodo. La reversibilità dei costi impegnati è bassa e di conseguenza il management deve fare attenzione nel prendere decisioni che portino ad un cambiamento di questa tipologia di costi.

Si deve aggiungere una breve considerazione riguardo alla classificazione del costo della manodopera diretta: spesso viene considerata un costo fisso impegnato, e quindi adeguabile nel medio-lungo periodo. In realtà però dipende dal diritto del lavoro del Paese in considerazione (ad esempio, in Italia modificare l’organico a seconda del fabbisogno effettivo è più complesso rispetto a Paesi come la Gran Bretagna o gli Stati Uniti).

I **costi discrezionali**, a differenza dei costi impegnati: (1) riguardano risorse che possono essere adattate al fabbisogno aziendali in periodi temporali brevi e (2) possono essere facilmente ridotti senza danneggiare le performance aziendali. Si tratta quindi di costi che il management può rinnovare in fase di programmazione. Durante la fase di preparazione del budget annuale, i manager decidono i cambiamenti da apportare a molti costi non variabili in base al volume di attività stimato. “L’impresa non è quindi “bloccata” nella stessa misura da decisioni riguardanti i costi discrezionali, come invece lo è dai costi impegnati.”

“I **costi semivariabili** (semivariable cost) o **costi misti** (mixed cost) sono costituiti da una combinazione di costi variabili e di costi fissi. L’ammontare totale di un costo semivariabile varia nella stessa direzione delle variazioni del

volume o del livello di attività, ma cresce meno rapidamente.”²⁹ L’aumento totale di un costo semivariabile è quindi meno che proporzionale rispetto all’aumento del livello di attività.

Per fare un esempio, il costo di gestione di un’auto è un costo semivariabile in quanto i costi riguardanti la tassa di circolazione e l’assicurazione sono fissi mentre i costi del carburante sono variabili.

Il diagramma costo-volume (C-V)

L’equazione che ci mostra la relazione costo-volume è la seguente, così riportata da Anthony, Hawkins, Macri e Merchant (2005):

$$CT = CFT + (cvu \times X)$$

dove:

CT = costo totale

CFT = costo fisso totale

cvu = costo variabile unitario

X = volume



Schema 1.2 (tratto da ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *Analisi dei Costi*, 2005, pag. 38)

La figura è una rappresentazione generale dell’andamento dei costi. I costi fissi sono costanti, indipendentemente dai volumi prodotti nel periodo, i costi variabili dipendono dai volumi e i costi semivariabili hanno una quota di costo fisso, che rimane inalterata nel periodo considerato, e un costo variabile unitario.

Va sottolineato un aspetto fondamentale: l’orizzonte temporale di riferimento deve necessariamente essere specificato. Se la capacità produttiva è data, allora ha

²⁹ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 34 ss.

un senso definire un costo come fisso. Se invece non è così statica, allora i costi fissi possono anche essere soggetti a variazioni (ad esempio se si acquista un nuovo macchinario). Quindi, se l'orizzonte temporale di riferimento è breve, la distinzione tra costi fissi e variabili rimane invariata. Nel lungo periodo però possono aver luogo dei cambiamenti strutturali che portano a definire variabili costi che invece nel breve periodo erano considerati fissi. Quindi la variabilità dei costi va definita entro un orizzonte temporale limitato perché nel lungo periodo pochi sono i costi realmente fissi.

La differenziazione tra queste due tipologie di costi è determinante solo all'interno del “*relevant range*”: l'intervallo di rilevanza è quell'intervallo di attività in cui sono valide le ipotesi espresse da un manager sul comportamento dei costi”.³⁰

Per dare un'altra definizione possiamo dire che i costi variabili si differenziano da quelli fissi (costanti) a seconda che si tratti di costi che “variano o restano invariati quando si considerano due o più ipotesi alternative di gestione e si supponga di passare dall'una all'altra”.³¹ Le ipotesi alternative in questione si devono riferire allo stesso periodo, in quanto come già detto un costo fisso in un periodo breve può diventare variabile se il periodo si allunga. Ciò che deve differenziare le due alternative in questione sono i volumi di produzione e di vendita.

1.2.3 Classificazione dei costi per assegnarli agli oggetti di costo: costi diretti e indiretti, costi speciali e comuni

Nella definizione di costo pieno abbiamo già introdotto le definizioni di costo diretto e costo indiretto.

Si tratta di metodologie di classificazione che presentano un certo grado di soggettività. Il costo pieno di prodotto (o *full cost* che analizzeremo

³⁰ GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *Programmazione Controllo. Managerial Accounting per le decisioni aziendali*, Milano, 2008 pag.142.

³¹ CODA V., *I costi di produzione*, Milano, 1968, pag.38.

successivamente) è composto sia da costi diretti che indiretti³², quindi il metodo per attribuire i costi indiretti (metodo tradizionale per centri o ABC, *Activity Based Costing*) è molto rilevante.

La classificazione dei costi in diretti e indiretti è piuttosto complessa in quanto è possibile delineare molte sfumature. Un costo viene definito diretto quando è possibile tracciare una “relazione causale immediata ed univoca”³³ con l’oggetto di riferimento considerato.

Si definiscono diretti i costi che sono imputabili in modo diretto al prodotto, perché tra essi e il prodotto in questione sussiste una relazione diretta. Un costo diretto sono ad esempio le materie prime e sussidiarie (se ad esempio prendiamo in considerazione la produzione di un modello di pen drive ci riferiamo alla plastica, ai chip e al materiale di imballaggio) che vengono impiegate per produrre lo specifico modello di prodotto.

Si definiscono costi indiretti i costi che non sono direttamente imputabili al prodotto perché non sussiste una relazione diretta con il prodotto. Sono generalmente indiretti i costi comuni di amministrazione, le spese per materiale di consumo generico, i costi indivisibili che si devono sostenere per realizzare più prodotti o servizi.

I costi indiretti vanno attribuiti al prodotto sulla base di criteri di ripartizione standardizzata, sulla base di percentuali di attribuzione stabilite dall’azienda oppure, nel caso dei costi comuni, ripartiti in parti uguali tra i diversi prodotti o in proporzione ai costi diretti o secondo altri criteri standardizzati.

I costi indiretti possono essere ripartiti in **specifici** e **generici**.³⁴

Sono **specifici** quei costi indiretti che, pur riguardando più produzioni, possono comunque essere attribuiti in modo agevole al prodotto sulla base di criteri di ripartizione.

Sono **generici** quei costi che sono comuni a tutta la gamma produttiva. Anche questi costi possono essere frazionati sulla base di criteri di attribuzione (nell’esempio delle pen drive possono riguardare ad esempio due modelli. Si può imputare un costo ad entrambi i prodotti in parti uguali).

³²CUSINA L., *Strumenti di Gestione. Contabilità e tecniche di economia aziendale*, Santarcangelo di Romagna, 2009, pag.191.

³³ BARTOLI F., *op. cit.*, 2004, pag.29.

³⁴ CUSINA L., *op. cit.*, 2009, pag.192.

La rilevazione dei costi diretti

“Un costo è diretto di uno specifico oggetto del costo se è riconducibile oggettivamente a quell’oggetto del costo, dunque se viene sostenuto a causa di quell’oggetto del costo.”³⁵

Quindi, per poter trattare un costo alla stregua di costo **diretto** dobbiamo essere in grado di misurare in maniera oggettiva la quantità di risorse impiegata per un particolare oggetto.

Aggiungono i quattro autori Anthony, Hawkins, Macri, Merchant (2005): “Se un elemento del costo è determinato congiuntamente da due o più oggetti del costo, allora l’elemento di costo è indiretto in relazione ai suddetti oggetti del costo.”

L’allocazione dei costi indiretti

L’attribuzione dei costi indiretti è un processo impegnativo: non essendo possibile un’allocazione oggettiva dei costi è necessario un procedimento abbastanza soggettivo.

Ciò comporta che i costi non possono essere direttamente riconducibili ad un prodotto (oggetto del costo) per una ragione tra le seguenti: “(1) È impossibile farlo, come nel caso dello stipendio del responsabile di produzione, che è una tipica risorsa comune a più oggetti del costo; (2) Non è conveniente farlo perché le rilevazioni contabili necessarie sarebbero troppo costose (per esempio, il filo e i rivetti di ottone usati per un paio di jeans costano soltanto poche frazioni di euro e non vale la pena attribuirli direttamente a ogni lotto; essi sono quindi classificati come materiali di consumo); (3) Il management decide di non farlo: molte imprese classificano alcuni elementi di costo come indiretti semplicemente perché farlo è diventato una consuetudine (ciò è vero per molti *fringe benefit* relativi al costo del lavoro prima citati).”³⁶

Quando si prova a stabilire un confine netto tra gli elementi di costo generati direttamente da un oggetto di costo e gli altri elementi possono sorgere delle problematiche: le opinioni riguardo quanto stretto debba essere il nesso causale tra costo e oggetto del costo sono differenti: per molte imprese il costo della forza

³⁵ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 120.

³⁶ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 124.

lavoro “di base” costituisce un costo indispensabile per permettere lo svolgimento delle attività, come lo sono costi fissi quali il costo dell’illuminazione e del riscaldamento. Alcune imprese continuano a trattare il costo della forza lavoro come un costo di manodopera diretta, ma sempre più i costi di manodopera vengono classificati come costi generali di produzione. Non si può però negare il fatto che alcune imprese hanno completamente rimosso la voce manodopera diretta. Si è optato per la soluzione di far confluire in un’unica categoria chiamata **costi di trasformazione** (*conversion costs*) i **costi generali di produzione** e quelli di **manodopera diretta**.

Possiamo aggiungere dicendo che un cambiamento nello svolgimento della produzione può causare una modifica della classificazione dei costi: “Ciò che era indiretto può divenire indiretto, come è il caso della manodopera che passa dalla lavorazione del prodotto alla sorveglianza delle macchine che lo ottengono in modo automatizzato”.³⁷

Costi speciali e costi comuni

Parlando di costi in letteratura possiamo trovarci di fronte alla distinzione tra costi speciali e costi comuni.

Nella realtà non tutti i costi indiretti sono tali perché non c’è la possibilità ricondurli in maniera oggettiva a specifici oggetti del costo. Spesso le imprese non trattano un costo alla stregua di diretto perché scoraggiate dall’onere di dover effettuare le opportune rilevazioni. Tali costi contabilmente risultano quindi indiretti.

I costi indiretti di un oggetto del costo sono quindi costo non oggettivamente riconducibili ad uno specifico oggetto del costo ma anche costi che per scelta non vengono trattati come diretti per questioni economiche.

Se un costo viene considerato indiretto, il fattore produttivo non si riferisce solamente all’oggetto, per essere ad esso attribuito si usano dei criteri prestabiliti. Quindi, per identificare le quota di costo inerenti all’oggetto di interesse, bisogna “considerare i costi indiretti alla stregua di costi comuni, da spalmare sui diversi

³⁷ BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e Controllo in un’ottica strategica*, Torino, 1991, pag.92.

oggetti di interesse in base a criteri di proporzionalità rispetto ad altre variabili aziendali, che prendono il nome di basi di imputazione o criteri di ripartizione”.³⁸

“La terminologia in materia della letteratura italiana è particolarmente sofisticata e denomina **costi speciali** quelli riconducibili oggettivamente a un oggetto del costo (a prescindere dal fatto che essi siano contabilmente trattati come diretti o indiretti) e **costi generali** o **costi comuni** quelli non riconducibili oggettivamente a un singolo oggetto del costo (questi attributi non hanno dunque a che fare con l’effettivo trattamento contabile). Utilizza poi gli attributi *diretto* e *indiretto* per riferirsi al trattamento contabile dei costi.”³⁹

Da un punto di vista contabile quindi un costo comune è inevitabilmente un costo indiretto, un costo speciale, invece, può essere trattato come costo diretto o indiretto.

A tal riguardo si può aggiungere che “un elemento di costo ottenuto dalla scissione di un costo comun ha una grandezza strettamente connessa a quella delle quote assegnate agli altri oggetti cui il costo è comune, mentre gli elementi speciali di costo non presentano vincoli di questo tipo”.⁴⁰

Secondo Sostero (1991) “I costi speciali sono quei costi che si riferiscono – temporalmente e spazialmente – solamente a un unico oggetto di calcolo, mentre i costi comuni si riferiscono contemporaneamente a diversi oggetti di calcolo, spazialmente o temporalmente distinti”.

Le modalità di attribuzione dei costi speciali e comuni⁴¹

Quando siamo di fronte a dei **costi speciali** bisogna decidere se operare l’attribuzione o non operare l’attribuzione.

Nel primo caso (operare l’attribuzione) si deve scegliere tra: *attribuzione in base ai servizi forniti* (attribuzione completa dei costi speciali all’oggetto di calcolo) o *attribuzione in base ai servizi ricevuti* (cioè l’attribuzione della quota dei soli servizi impiegati, si escludono i servizi non utilizzati). In quest’ultimo caso si

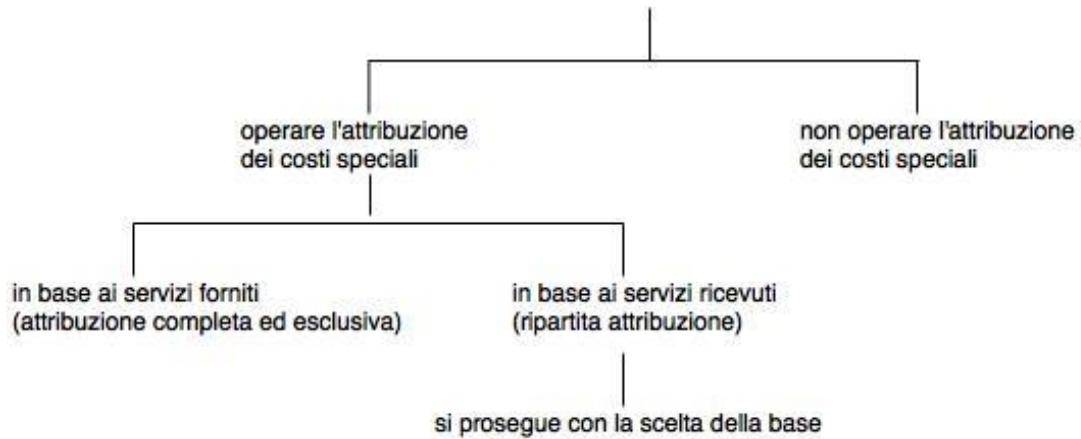
³⁸ BARTOLI F., *Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese. Dalla contabilità analitica al budget, dall’analisi di bilancio al sistema di reporting*, Milano, 2004, pag. 31.

³⁹ ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI’ D.M., MERCHANT K.A., *op. cit.*, 2005, pag. 83.

⁴⁰ CODA V., *op.cit.*, 1968, pag. 18.

⁴¹ SOSTERO U., *op.cit.*, 1991, pag.164.

prosegue con la scelta della base di attribuzione volta a distinguere la parte di costo che va attribuita all'oggetto da quella che non va attribuita. In questo caso sono necessarie ulteriori scelte per definire il tipo di base di attribuzione.



Schema 1.3 (tratto da SOSTERO U., *Analisi dei Costi: le logiche di attribuzione*, 1991, pag. 165)

I motivi che potrebbero portare all'esclusione di alcuni dei costi speciali sono due:
 **dimensione del costo di produzione*: ad esempio, nella redazione del bilancio d'esercizio, l'esclusione dal calcolo dell'attivo patrimoniale del costo di fabbricazione di alcuni elementi di costi relativi ad aree funzionali estranee a quelle della trasformazione fisica

**limitata rilevanza di un costo speciale*: se gli oneri di contabilizzazione per l'inserimento nel calcolo di un determinato costo superano i benefici derivanti da una conoscenza più approfondita allora si sceglie di rinunciare all'attribuzione o a trattare il costo come un costo comune.

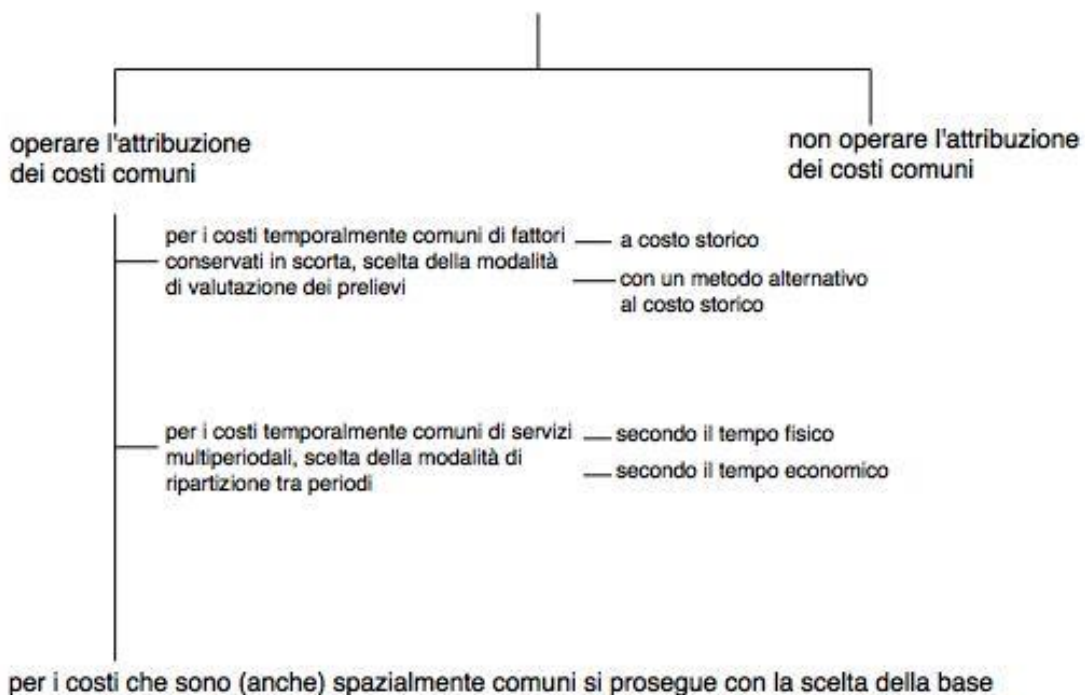
“In definitiva, l'attribuzione dei costi speciali va operata solo quando:

- è coerente con la dimensione di costo di volta in volta ricercata
- è rilevante al punto di giustificare gli oneri di contabilizzazione”.

Come detto per i costi speciali: quando siamo di fronte a dei **costi comuni** bisogna decidere se operare l'attribuzione o non operare l'attribuzione.

Nel primo caso (operare l'attribuzione) si deve scegliere la modalità di attribuzione:

- “per i costi temporalmente comuni di fattori conservati in scorta attraverso la definizione della *modalità di valutazione dei prelievi* (a costo storico o con un metodo alternativo al costo storico)
- per i costi temporalmente comuni di servizi multiperiodali attraverso la definizione della modalità di *ripartizione di competenza tra i diversi periodi* (secondo il criterio del tempo fisico o secondo il criterio del tempo economico)
- per i costi spazialmente comuni, e per quelli comuni sia nell’aspetto temporale che nell’aspetto spaziale, attraverso l’individuazione di un’idonea *base di attribuzione*”.⁴²



Schema 1.4 (tratto da SOSTERO U., *Analisi dei Costi: le logiche di attribuzione*, 1991, pag. 170)

Come per i costi speciali, le motivazioni che portano a valutare se sia opportuno o meno effettuare l’attribuzione dei costi comuni sono:

- > esclusione dovuta alla *dimensione parziale* del costo di produzione ricercato
- > *limitata rilevanza* del costo che porta alla rinuncia all’attribuzione

A differenza dei costi speciali, per i costi comuni vi è un’altra causa che porta a rinunciare all’attribuzione: questo perché “non è sempre possibile utilizzare una

⁴² SOSTERO U., *op. cit.*, 1991, pag.166 ss.

modalità di attribuzione le cui caratteristiche soddisfino le finalità informative del calcolo dei costi di produzione”.⁴³

L’attribuzione dei costi comuni ha luogo se:

- inserire il costo è un’operazione coerente con la dimensione del costo
- l’entità del costo giustifica gli oneri generati dalla contabilizzazione
- l’attribuzione avviene tramite modalità idonee per soddisfare le finalità informative del calcolo

Accenniamo brevemente alcuni particolari casi:

> casi di comunanza temporale dove la determinazione delle modalità di attribuzione necessita la scelta di un sistema di *valutazione dei prelievi* (per i fattori tenuti in scorta). = comunanza temporale relativa ai fattori produttivi conservati in scorta.

La divergenza tra quando avviene l’acquisizione e quando invece avviene l’impiego evidenzia la problematica della *significatività dei valori storici*.

Se i costi di acquisto sono sempre immutati non si presentano problemi. In caso contrario serve è necessario un metodo per ricostruire i movimenti in entrata ed in uscita delle scorte.

Le tre alternative principali sono:

- FIFO (First In First Out): questo metodo presuppone che i prelievi siano fatti a partire dalla partita per prima giunta.
- LIFO (Last In First Out): questo metodo presuppone che i prelievi siano fatti a partire dall’ultima partita giunta.
- METODO PROPORZIONALE: prelievi effettuati in modo proporzionale

“Questi metodi assicurano sempre che l’ammontare dei costi attribuiti ai prelievi e alle giacenze di fine periodo sia uguale all’ammontare dei costi di acquisizione effettivamente sostenuti”.⁴⁴

Si tratta di metodi di attribuzione dei costi sostenuti. La possibilità di adoperare, per valutare i prelievi dalle scorte, i costi storici del passato, viene spesso criticata. Valutiamo comunque altri metodi che consistono in *alternative all’attribuzione dei costi sostenuti*:

⁴³ SOSTERO U., *op.cit*, 1991, pag.171.

⁴⁴ SOSTERO U., *op. cit.*, 1991, pag.172 ss.

- metodo dell'*ultimo costo*, cioè valutare in base all'ultimo costo sostenuto tutti i prelievi
- metodo del *costo standard*, cioè valutare le movimentazioni delle scorte ad un valore standard non variabile per un determinato periodo
- FIFO (Next In First Out): metodo del *costo di sostituzione*, cioè la valutazione dei prelievi in base al costo che si pensa di sostenere
- metodo del *valore netto di realizzo*, cioè la vendita delle scorte al valore recuperabile (prelievi valutati al netto dei costi per l'operazione di recupero).

> casi di comunanza temporale dove la determinazione delle modalità di attribuzione necessita la scelta di un metodo di *ripartizione tra i diversi periodi* = comunanza temporale con riferimento ai costi multiperiodali.

Siamo in presenza di “costi che si riferiscono a servizi la cui durata eccede il periodo considerato per individuare l'oggetto di attribuzione”. Ricordiamo comunque che il concetto di comunanza temporale (e anche spaziale) non è assoluto, quindi se si dovesse considerare come intervallo temporale la vita dell'azienda, allora non avremmo costi temporalmente comuni.

“L'attribuzione dei costi multiperiodali è ispirata al *principio della competenza*”⁴⁵

Vi sono due interpretazioni di questo principio:

- criterio del tempo fisico: si considera solo lo scorrere del tempo, si suddivide il costo per un numero di periodi di uguale durata e si ottengono quote di costi identiche;
- criterio del tempo economico: il criterio della competenza considera lo sviluppo dell'attività produttiva nel corso dei periodi. La ripartizione tra i diversi periodi avviene tramite indicatori di sintesi economici (es. fatturato dei diversi periodi) o indicatori specifici (es. ore di impiego di un fattore in una determinata attività).

> casi di comunanza spaziale che richiedono la scelta di opportune basi di attribuzione. Di solito le basi usate più frequentemente sono le basi di tipo funzionale (fondate sui fattori produttivi impiegati) o le basi di copertura (fondate sui risultati ottenuti).

Riguardo la distinzione tra costi speciali e comuni l'Amodeo sostiene che “non vi sono costi speciali e costi comuni per loro natura, ma risulta opportuno,

⁴⁵ SOSTERO U., *op.cit.*, 1991, pag.190 ss.

conveniente, idoneo, imputare ai prodotti avendo riguardo al modo di impiego dei fattori produttivi “sottostanti” e costi nei confronti dei quali quelle metodologie si palesano inopportune, non convenienti o addirittura impraticabili. I costi imputati con criteri di specialità potranno opportunamente imputarsi in futuro con criteri di comunanza e viceversa”.⁴⁶

1.2.4 Classificazione dei costi per il processo decision making (i costi nelle decisioni): costi differenziali, costi opportunità e sunk cost⁴⁷

I costi sono una variabile importante nelle decisioni aziendali. Per essere in grado di prendere tali decisioni è fondamentale assimilare bene i concetti di *costi differenziali, costi opportunità e costi sommersi (sunk cost)*.

Costi e ricavi differenziali:

Le decisioni consistono nella scelta tra più alternative. Nelle decisioni aziendali ogni alternativa ha costi e benefici comparabili con costi e benefici di altre alternative.

“I costi differenziali sono quelli che si ottengono facendo la differenza tra i costi di diverse alternative scegliendone una come base; il costo differenziale non cambia se il confronto avviene tra costi totali o solamente tra i costi rilevanti, cioè quei costi che differiscono tra diverse alternative di scelta e che influiscono pertanto sul risultato finale del calcolo economico per un giudizio di convenienza. La *rilevanza* è relativa alla possibilità che questi costi non siano presenti o siano di diversa entità in talune scelte rispetto ad altre”.⁴⁸ Un *costo differenziale* è noto anche con il nome di costo incrementale, anche se tecnicamente un costo incrementale dovrebbe riferirsi solamente ad un incremento di costo passando da un’alternativa ad un’altra. In caso di un decremento parliamo di costi

⁴⁶ AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Torino, 1960, pag.511.

⁴⁷ GARRISON R.H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *Managerial Accounting for Managers*, 2013, pag. 52.

⁴⁸ CINQUINI L., *Strumenti per l’analisi dei costi vol. 1*, Torino, 1997, pag.36.

decrementali. Il termine di costo differenziale è più ampio, comprende sia gli incrementi di costo (costi incrementali) sia i decrementi (costi decrementali) tra due alternative.

Il concetto contabile di costo differenziale può essere paragonato al concetto economico di costo marginale. Parlando di cambiamenti nei costi e nei ricavi, gli economisti usano i termini di ricavi marginali e costi marginali. Il ricavo che si ottiene vendendo un'unità aggiuntiva di un prodotto è denominato ricavo marginale, il costo che si avrebbe producendo un'unità aggiuntiva è denominato costo marginale. Il concetto "marginale" degli economisti è il medesimo di differenziale solo che viene applicato ad una singola unità di output.

Costi opportunità:

Il *costo opportunità* è il beneficio potenziale generato scegliendo un'alternativa piuttosto che un'altra (ad esempio la rinuncia allo stipendio attuale per riprendere gli studi).

I costi opportunità non si trovano nei documenti contabili ma i manager li prendono in considerazione nel momento in cui devono prendere delle decisioni. A livello virtuale ogni alternativa ha un costo opportunità.

Sunk Cost:

“Un *sunk cost* (o costo affondato) è un costo che è già stato sostenuto e non può essere modificato da alcuna decisione presa ora o in futuro.”⁴⁹

“Questi costi sono sostenuti indipendentemente dalla produzione che effettivamente sarà ottenuta e venduta”.⁵⁰

Non sono costi differenziali proprio perché non sono modificabili da nessuna decisione. Sono costi considerati irrecuperabili e per questo motivo dovrebbero essere ignorati nelle decisioni (ad esempio, il costo sostenuto per l'acquisto di un macchinario usato per fare un prodotto oramai obsoleto, è inutile continuare a realizzare un prodotto inutilmente con il solo scopo di “recuperare” il costo originario del macchinario).

⁴⁹ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, Milano, 2008, pag. 46.

⁵⁰ CINQUINI L., *op. cit.*, 1997, pag. 125.

1.3 Metodologie per la definizione di costo

1.3.1 Metodo *Direct Costing* vs. *Full Costing*

Nel calcolo dei costi le due impostazioni teoriche dominanti sono: “il **full costing** (sistema di calcolo a costo pieno) e il **direct costing** (sistema di calcolo a costi variabili). *Direct* significa letteralmente “**costo variabile proporzionale**”, ma il significato di questo termine può essere inteso anche nel senso di “**costo direttamente attribuibile**”.⁵¹

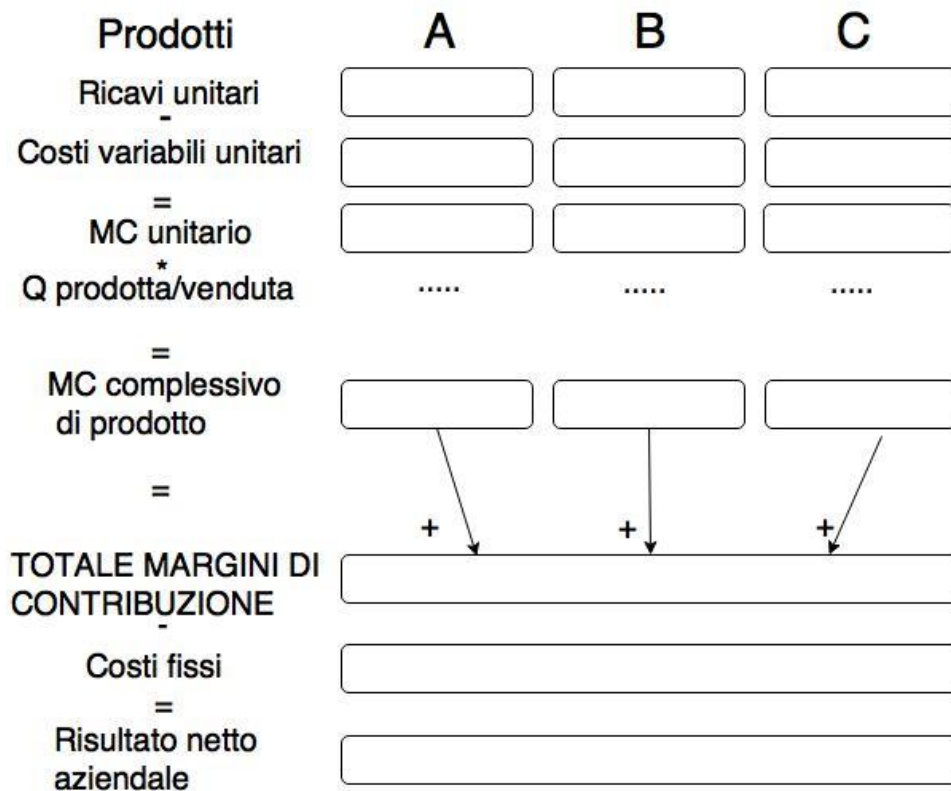
A seconda della tipologia di costi da attribuire, la struttura dei costi può essere delineata in diversi modi: **direct costing semplice**, **direct costing evoluto**, **full costing**.

Una prima configurazione di DC (Direct Costing) è il **direct costing semplice**. In essa rileviamo i concetti di:

- **costi variabili** relativi ai singoli prodotti
- **margini di contribuzione unitario e complessivo**

Il margine di contribuzione è dato dalla differenza tra ricavi di vendita e costi variabili. Sottraendo al totale dei margini di contribuzione (MC) i costi fissi si giunge al risultato netto.

⁵¹ CINQUINI L., *op. cit.*, 1997, pag. 78.



Schema 1.5 (tratto da CINQUINI L., *Strumenti per l'analisi dei costi vol.I, 1997, pag. 129*).

Un'analisi più "evoluta" ci permette di analizzare due tipologie di margini:

- **MC LORDO** (che riguarda il DC semplice)

MC SEMILORDO dato dal fatto che oltre ai costi variabili diretti vengono considerati i "costi fissi specifici (o speciali)" riguardanti una determinata produzione, ossia "tutti quei costi fissi di fattori produttivi impiegati esclusivamente per l'ottenimento del prodotto oggetto di calcolo", come ad esempio spese di pubblicità e vendita relative ad un certo prodotto.⁵² Questi costi fissi specifici vengono sottratti dal MC lordo e si ottiene il MC semilordo. Dal totale dei MC semilordi si sottraggono i costi fissi comuni e otteniamo il risultato di periodo.

⁵² CINQUINI L., *op.cit*, 1997, pag.129.

Prodotto	A	B	C
Ricavi unitari	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Costi variabili unitari	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
=			
MC unitario	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
* Q prodotta/venduta
=			
1° MC (lordo)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Costi fissi specifici	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
=			
2° MC (semilordo)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	+	+	+
TOTALE MARGINI DI CONTRIBUZIONE	<input type="text"/>		
-			
Costi fissi comuni	<input type="text"/>		
=			
Risultato economico di periodo	<input type="text"/>		

Schema 1.6 (tratto da CINQUINI L., *Strumenti per l'analisi dei costi vol. I*, 1997, pag. 130).

Il *direct costing semplice* è un metodo molto oggettivo in quanto all'oggetto si attribuiscono solo i costi variabili. I costi fissi in questo caso saranno imputati al conto economico per valutare il risultato del periodo.

Con il *direct costing evoluto*, invece, prendendo in considerazione anche i costi fissi specifici è considerato meno oggettivo. I costi fissi considerati devono possedere assolutamente il requisito della *specificità* rispetto all'oggetto di interesse e quindi sono attribuibili sicuramente al prodotto al quale si riferiscono.

Nel breve periodo possiamo affidarci al *direct costing semplice* per fare valutazioni di convenienza economica dato che “nel breve periodo possiamo ipotizzare che la struttura non sia soggetta a cambiamenti sostanziali e, di conseguenza, la struttura dei costi fissi rimanga inalterata: ne deriva che l'azione decisionale di breve periodo si esercita sui soli costi variabili”.⁵³

Il *direct costing evoluto* è più indicato nel medio-lungo periodo dato che prende in considerazione una parte dei costi di struttura.

⁵³ BARTOLIF., *Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese. Dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*, Milano, 2004, pag. 41.

Abbiamo già accennato ai 3 scopi della contabilità direzionale: misurazione, controllo e scelta tra alternative.

Come già detto, parlando del primo scopo della contabilità direzionale, ossia della misurazione, i costi vengono “costruiti” utilizzando il full cost accounting.

È importante sottolineare che non esiste una configurazione di costo migliore di un'altra, “esistono tante configurazioni di costo in funzione delle esigenze informative.”⁵⁴

“Nel corso del processo di calcolo di un costo di produzione, ci si trova più volte a dover operare una scelta fra una pluralità di soluzioni alternative, ognuna delle quali è suscettibile di addurre a determinare il costo in una misura differente. Non esiste cioè una via obbligata, che consenta una misurazione univoca dei costi di produzione.”⁵⁵ Per calcolare i costi di prodotto vanno considerate le diverse modalità di svolgimento della produzione. Bisogna quindi distinguere le imprese che operano con *processi su commessa* da quelle che operano con *processi a flusso continuo*.⁵⁶

Se un'impresa opera su *commessa* il procedimento di calcolo dei costi di prodotto è *diretto* perché i costi sono relativi direttamente alla commessa. Il costo effettivo di produzione della commessa è noto a consuntivo, cioè quando ha termine la produzione della stessa. Un esempio di impresa che opera su commessa è un'impresa edile.

Se un'impresa opera con *processi a flusso continuo* allora siamo in presenza di una *produzione standardizzata* (i prodotti sono omogenei e tra loro indifferenziati) o di una *produzione per lotti* (le quantità prodotte hanno delle differenze a livello di qualità). Nel secondo caso siamo in presenza di prodotti differenziati ma omogenei all'interno di un lotto.

Nelle imprese che operano su commessa il costo di prodotto è dato dalla somma dei costi sostenuti per ottenere la singola commessa, nelle imprese dove la produzione ha un flusso continuo il costo di prodotto è un *costo medio*, dato dal rapporto tra i costi di un certo periodo generati dalla produzione e l'output totale di produzione. In questo caso parliamo di procedimento **indiretto** perché

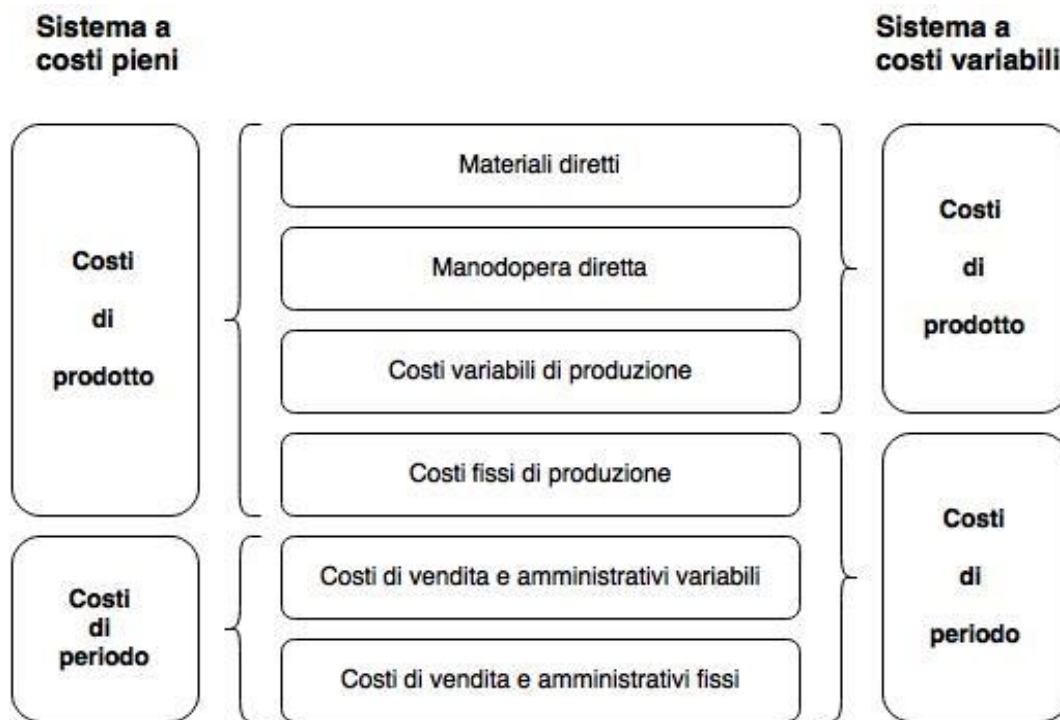
⁵⁴ BARTOLI F., *op. cit.*, 2004, pag.36.

⁵⁵ CODA V., *op.cit.*, 1968, pag.35.

⁵⁶ CINQUINI L., *op.cit.*, 1997, pag.77.

possiamo calcolare solo il costo complessivo della produzione in un certo periodo di tempo e il costo unitario si calcola solamente in modo indiretto facendo il rapporto costi/output.

Nel caso della produzione per lotti l’allocazione dei costi indiretti è più complessa per le differenti caratteristiche del prodotto ma il concetto è il medesimo.



Schema 1.7 (tratto da GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., Programmazione e controllo, 2008, pag. 211)

Il sistema a costi pieni (absorption costing) “tratta tutti i costi di produzione come costi di prodotto, indipendentemente dal fatto che siano variabili o fissi”.⁵⁷ Il sistema a costi pieni considera tutti i costi di produzione come costi di prodotto, per questo motivo è spesso chiamato *metodo a costi pieni* (full cost method). Sempre citando Garrison, Noreen, Brewer (2008), “in base al sistema a costi variabili (variable costing) solo i costi di produzione che variano con la produzione sono trattati come costi di prodotto (product costs)”. Il sistema a costi variabili viene chiamato anche sistema a costi diretti (direct costing) ma con la definizione *sistema a costi variabili* ci spiega come si ottengono i costi di prodotto quando viene redatto un conto economico basato sul margine di contribuzione.

⁵⁷ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 210.

Nella differenziazione tra sistema a costi pieni e a costi variabili va considerata la gestione dei costi di vendita e amministrativi. Queste tipologie di costi non sono mai trattate come *costi di prodotto* ma come *costi di periodo* (period costs).

Con il metodo dei costi fissi tutti i costi di produzione variabili e fissi sono inclusi nel calcolo del costo di prodotto unitario (product unit cost) mentre con il metodo a costi variabili solo i costi variabili di produzione vanno a formare i costi di prodotto. Fondamentalmente la differenza basilare tra il metodo a costi pieni e il metodo a costi variabili consiste nella tempistica. Chi supporta il sistema a costi variabili dice che i costi fissi di produzione andrebbero spesati del tutto subito, mentre chi supporta il sistema a costi pieni dice che i costi fissi di produzione andrebbero spalmati al fatturato quando effettivamente le unità di prodotto vengono vendute. Con il sistema a costi pieni le unità di prodotto non vendute implicano l'attribuzione a magazzino dei costi fissi e quindi appaiono nel periodo successivo, quando si spera queste attività saranno prelevate dal magazzino e vendute.

Quando la produzione e le vendite sono uguali, il reddito operativo sarà lo stesso con i due metodi. Questo perché “l'unica differenza che può esistere fra il reddito operativo calcolato con il sistema a costi pieni o a costi variabili è l'ammontare dei costi generali di produzione fissi riconosciuti di competenza nel conto economico. In base a entrambi i metodi, quando la produzione è pari alle vendite (e quindi il magazzino non cambia) tutti i costi generali di produzione fissi sostenuti durante l'esercizio fluiscono nel conto economico come costi di competenza. E, quindi, il reddito operativo è lo stesso in base a entrambi i metodi”.⁵⁸

Sistema a costi variabili: reddito operativo non influenzato dalle variazioni alla produzione (una variazione nella produzione non ha alcun effetto sul reddito operativo).

Sistema a costi pieni: reddito operativo influenzato dalle variazioni nella produzione

variazioni al magazzino: costi fissi si trasferiscono da un periodo all'altro

In base al sistema a costi pieni, può aumentare il reddito operativo semplicemente aumentando la produzione, senza dover vedere tutto ciò che si è prodotto. Questo

⁵⁸ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 216 ss.

però può portare a conclusioni sbagliate. Per evitare errori quando si usa il sistema a costi pieni, i lettori del bilancio dovrebbero stare attenti alle variazioni ai livelli del magazzino. Con il sistema a costi pieni, se aumenta il magazzino, i costi fissi di produzione sono differiti al magazzino e il reddito operativo aumenta. Un problema di questo sistema è che i costi fissi di produzione sembrano essere variabili rispetto al numero di unità ma non è così.

Nella pratica, negli USA, il metodo a costi pieni è obbligatorio per il reporting esterno per non incorrere nel rischio che i revisori contabili non accettino il bilancio in quanto non conforme ai principi contabili generalmente accettati (GAAP). Questo però è un po' ambiguo, forse è una prassi consolidata ritenere obbligatorio il sistema a costi pieni ai fini del reporting esterno. Però il sistema a costi variabili ha i suoi vantaggi. Ad esempio, con il metodo a costi pieni i costi unitari di prodotto sono un mix di costi fissi e variabili, mentre con il sistema a costi variabili i costi di prodotto unitari non contengono mai costi fissi.

“L'impostazione del full costing (FC) si fonda sul principio dell'assorbimento integrale dei costi, secondo il quale il costo di tutti i fattori impiegati deve concorrere alla determinazione del costo totale dell'oggetto di calcolo.”⁵⁹

Il volume di informazioni fornite dalla configurazione di costo “pieno” è piuttosto rilevante ma, in base agli scopi conoscitivi di interesse, può essere comunque disgiunto per ottenere le informazioni necessarie.

“Il principio dell'assorbimento integrale dei costi pone il problema dell'allocazione dei costi, più precisamente dei costi comuni e dei costi speciali non economicamente attribuibili in modo diretto, e quindi dell'individuazione di idonee basi di riparto”.

Il full costing a base unica e a base multipla

Le categorie del full costing (FC) sono due: a base unica e a base multipla.

Nel FC a base unica si individua una sola base di riparto per l'imputazione dei costi indiretti.

⁵⁹ CINQUINI L., *op. cit.*, 1997, pag. 78.

Le fasi del procedimento che in genere si seguono per determinare le quote dei costi da ripartire, così come interpretate da Cinquini (1997) sono le seguenti:

1. Scelta degli elementi di costo indiretto da includere nel calcolo
2. Scelta della base di riparto
3. Calcolo del coefficiente di riparto
4. Determinazione della quota di costo da attribuire all'oggetto di costo

Per quanto riguarda le aziende che operano su commessa possiamo delineare queste cinque fasi:

1. Calcolo dei costi diretti di commessa
2. Individuazione dei costi indiretti da ripartire
3. Scelta della(e) base(i) di riparto e calcolo del coefficiente di riparto (nel *full costing* a base unica) o dei coefficienti di riparto (nel *full costing* a base multipla)
4. Ripartizione dei costi indiretti sulle commesse
5. Calcolo del costo totale di commessa

1.3.2 Activity Based Costing

“Il processo ABC (Activity Based Costing) è un approccio per allocare i costi generali e produzione e controllarli. È più efficace del processo “tradizionale” ed è indicato quando l’incidenza dei costi generali è elevata.”⁶⁰

“L’Activity Based Costing è usato come integrazione, più che in sostituzione, del solito sistema di determinazione dei costi dell’azienda”.⁶¹

L’ABC viene spesso considerato un vero e proprio sistema contabile ma è cosa buona ritenerlo un modello integrativo in aggiunta al sistema tradizionale, e non un suo rimpiazzo.

Molte aziende che usano l’ABC ha due sistemi di determinazioni dei costi: un sistema ufficiale per la definizione dei costi usato per i report rivolti agli utenti esterni all’azienda e il sistema di determinazione dei costi BASATO sull’attività

⁶⁰ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op.cit.*, 2005, pag. 151.

⁶¹ GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *op. cit.*, 2008, pag.240

(ABC) che si usa per il processo decisionale interno e per le attività direttive. Con attività intendiamo “raggruppamenti di compiti e mansioni omogenee nell’ambito di un flusso di interventi che va dal momento dell’acquisizione dei fattori produttivi a quello della vendita dei prodotti”.⁶²

A differenza dei sistemi a costi variabili, utili quando le decisioni non comportano variazioni dei costi fissi, l’ABC invece può essere usato quando vi è una loro variazione.

Ai fini del bilancio e dell’informativa verso l’esterno è più indicato che il costo dei prodotti continui ad essere calcolato con il metodo formale. L’ABC è quindi un modello di supporto per le decisioni.

Problemi generati dai sistemi “tradizionali” di determinazione dei costi:⁶³

Il sistema di determinazione dei costi si pone tra gli obiettivi principali quello di “valutare le rimanenze e il costo del venduto per redigere il bilancio”.

Ci si potrebbe chiedere perché dai principi contabili non risulti essenziale calcolare il costo dei singoli prodotti. Ciò è spiegato dal fatto che “da un punto di vista del bilancio quello che importa è che le valorizzazioni dei due aggregati, rimanenze e costo del venduto, siano nel complesso corrette, non che sia preciso anche il costo dei singoli prodotti venduti o facenti parte delle rimanenze alla fine del periodo”. Inoltre dall’art.2426 del Codice Civile si evince che “il costo di produzione debba essere costituito da costi di diretta imputazione, mentre quote ragionevolmente allocabili di costi indiretti di produzione devono essere allocate”. Non vi è nessun vincolo però per fare questa operazione.

Per quanto riguarda i sistemi di determinazione dei costi dei prodotti, essi in molte imprese sono ancora legati al passato, nel senso che si basano sul presupposto che la principale risorsa sia la manodopera diretta, su un’ampiezza dell’offerta limitata e sul fatto che i prodotti necessitino di risorse limitate per essere realizzati.

Ma se l’ambiente produttivo è caratterizzato da una varietà più vasta di processi (alcuni ad elevato contenuto di manodopera ed altri automatizzati) e di prodotti, allora l’approccio del coefficiente unico di stabilimento non sarebbe adeguato perché i costi generali di produzione verrebbero allocati in maniera imprecisa.

⁶² MOISELLO A.M., *L’Activity Based Costing nelle decisioni d’impresa di breve e lungo periodo*, Milano, 2008, pag. 20.

⁶³ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op.cit.*, 2005, pag.152.

Prodotti che richiedono svariate risorse generali di produzione e che sono realizzati in quantità diverse e che tra loro non hanno caratteristiche tecnologiche simili non possono essere rappresentati da nessun singolo coefficiente di allocazione.

I costi generali verrebbero allocati per alcuni prodotti in eccesso, per altri in difetto. “La ripartizione dei complessivi costi generali di produzione tra i due aggregati costo del venduto e rimanenze finali continuerebbe ad essere adeguata ai fini del bilancio, ma le informazioni dei singoli prodotti risulterebbero fortemente distorte e del tutto inadeguate ai fini decisionali” affermano Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2005).

Se ad esempio nel corso degli anni un’impresa si trasforma pian piano da impresa labour-intensive a impresa capital-intensive non avrebbe molto senso dedicarsi alla definizione precisa del costo della risorsa manodopera diretta se la sua rilevanza è minima e poi allocare su questa base buona parte dei costi complessivi se è noto che spesso non è la manodopera che genera le attività generali.

Le aziende reagiscono creando dei centri di costo distinti, ad esempio usando le ore macchina per le lavorazioni automatizzate e la manodopera diretta per quelle manuali.

Questo metodo è senza dubbio più idoneo rispetto all’impiego di un unico coefficiente di allocazione ma la problematica non viene risolta se siamo in presenza di lotti di differente grandezza, in quanto i costi di attrezzaggio dipendono dal ripetersi di questa attività e non dall’entità di lavorazioni automatizzate o manuali.

Per riassumere, in ogni reparto le attività indirette che vengono svolte sono svariate e quindi altrettanto svariate dovrebbero essere le basi di allocazione.

Differenza tra contabilità tradizionale e ABC:

L’ABC è pensato per la *redazione di report interni*, mentre i sistemi tradizionali di contabilità a costi pieni per la *redazione di report finanziari esterni*.

Il limite dei metodi tradizionali per l’imputazione dei costi è dovuto al fatto che si genera una distorsione perché “l’allocazione dei costi generali di produzione avviene per lo più in proporzione ai costi diretti dei prodotti e non a ciò che

determina lo svolgimento delle attività indirette, molte delle quali non sono causate dalla manodopera diretta o dall'utilizzo degli impianti e dei macchinari e neppure dai volumi di produzione o dalle quantità di materiali diretti utilizzate, quanto piuttosto dalla complessità: il frazionamento produttivo, la proliferazione delle fonti di approvvigionamento e dei componenti gestiti, le difficoltà di programmazione della produzione, i controlli di qualità a inizio e fine ciclo, gli attrezzaggi, le operazioni di logistica".⁶⁴

Il fatto sostanziale è che queste attività principalmente sono generate da quei prodotti complessi realizzati in piccole quantità, e non dai prodotti standard e realizzati in grandi quantità.

Se i dati di costo unitari risultano distorti può arrivare ad assumere decisioni errate. Se i criteri di allocazione rispettano i principi contabili e quindi danno il giusto valore ai due aggregati costo del venduto e rimanenze finali, nel complesso le informazioni generate sono corrette.

L'ABC non è una tecnica totalmente diversa dal sistema tradizionale di attribuzione dei costi generali. In entrambi i metodi i costi generali vengono ripartiti agli oggetti del costo finali tramite oggetti di costo intermedi.

Nella rilevazione dei costi riguardanti le singole attività indirette l'ABC fa uso di molti più contenitori contabili rispetto al metodo tradizionale.

Nel caso dell'ABC parliamo di contenitori di costo di attività o activity cost pool. "Un'attività è qualunque evento che causi il consumo di costi generali. Un centro di attività (Activity Cost Pool) è un 'contenitore' in cui vengono accumulati i costi collegati ad un sistema di Activity Based Costing".⁶⁵ Possiamo anche definire gli Activity Cost Pools alla stregua di Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2005), come "contenitori contabili attraverso i quali si rilevano i costi complessivi di svolgimento di singole attività" i quali aggiungono inoltre: "Un pool di costo raccoglie tutti i costi relativi ad una certa attività ed equivale pertanto ad un centro di costo (inteso come contenitore contabile, non come unità organizzativa) di un sistema tradizionale".

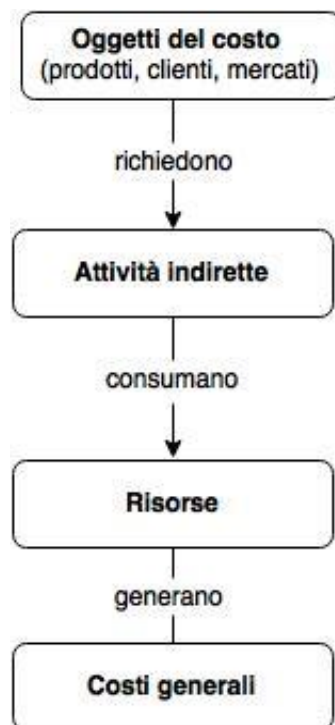
⁶⁴ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 155.

⁶⁵ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 242.

Per fare un esempio, un ufficio tecnico nel sistema tradizionale corrisponde ad un unico centro di costo di servizio, mentre nell'approccio ABC viene sezionato in più attività (analisi del layout, progettazione ecc.). Queste attività possono essere generate da cause diverse e quindi vi saranno altrettante basi di allocazione (determinanti del costo o activity cost driver). si usa questo termine per riferirsi ad una misura dell'attività che sono i determinanti della transazione (semplici conteggi del numero di volte in cui viene svolta un'attività, ad esempio il numero di fatture inviate ai clienti) e i determinanti della durata (che misurano quanto tempo viene impiegato per svolgere un'attività, ad esempio il tempo per compilare le fatture ai clienti). Nella prassi di solito si usano i primi anche se i secondi sarebbero più precisi.

Lo sviluppo di un'applicazione ABC

Per comprendere meglio il ragionamento sottostante al sistema ABC ci possiamo basare su questo schema contabile:



Schema 1.8 (tratto da ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A. , *Analisi dei costi*, 2005, pag. 161)

Questo schema ci dimostra che le attività generali (che sono l'oggetto principale dell'ABC e non i prodotti) generano costi.

Il modello ABC ha l'obiettivo di comprendere per ciascuna attività il legame fra i livelli di attività svolti e il costo sostenuto e poi rilevare la quantità di attività indiretta che i singoli prodotti richiedono. È un metodo che “tiene conto più compiutamente delle relazioni tra ‘cause’ del costo e ottenimento delle produzioni dando il massimo rilievo al paradigma causale”.⁶⁶

Il processo di determinazione dei costi con l'ABC

Il processo di assegnazione dei costi indiretti agli oggetti del costo si svolge in più fasi:

- definizione delle attività: il fatto di individuare un elevato numero di attività è sia un fattore di precisione ma purtroppo essendo una fase lunga è una delle cause dell'insuccesso dei modelli ABC. Bisogna quindi scendere ad una sorta di compromesso tra la precisione che si potrebbe ottenere e la necessità di accorpate tra loro attività simili (ad esempio, accorpate nell'attività “ricevimento merce” le attività di: (1) controllo a campione della merce ricevuta; (2) gestione amministrativa dei documenti di trasporto e ricevimento; (3) sistemazione della merce in magazzino. Quando si combinano le attività simili “le attività dovrebbero essere raggruppate all'opportuno livello. Le attività a livello di lotto (*batch-level activities*) non dovrebbero essere combinate con le attività a livello di unità (*unit-level activities*) o di prodotto (*product-level activities*)”.⁶⁷ rilevazione del costo delle attività: per le attività rilevate si calcolano i costi che confluiscono poi negli activity cost pool s. il processo di suddivisione dei costi generali fra i centri di attività si chiama allocazione di primo grado (first-stage allocation). “L'allocazione di primo grado in un sistema ABC è il processo mediante il quale i costi generali organizzati in modo funzionale derivati dal libro giornale di un'azienda sono assegnati ai centri di attività” così la definiscono Garrison, Noreen e Brewer (2008).

Nel caso dell'esempio del ricevimento merce potremmo avere il costo del lavoro per il personale che svolge le attività di controllo qualità merce, gestione amministrativa documenti e sistemazione in magazzino. Si dovrebbe anche

⁶⁶ MOISELLO A.M., *op. cit.*, 2008, pag. 20.

⁶⁷ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 247.

aggiungere l'ammortamento dei beni indispensabili per lo svolgimento delle attività (pc, carrelli elevatori, scaffalature) e il costo per l'affitto delle superfici occupate.

- individuazione delle basi di allocazione: successivamente alla definizione delle attività e la rilevazione del loro costo si individua per ciascuna di esse una base di allocazione o determinante del costo o activity driver. Sempre nell'esempio del ricevimento merce un possibile driver potrebbe essere il numero di carichi ricevuti e processati. Questo va bene se per ogni carico l'attività richiesta è la stessa altrimenti la scelta di questa determinante sarebbe inadeguata, ma l'utilizzo di basi di allocazione più precise sarebbe più costoso. Come nella prima fase di definizione delle attività "la scelta della determinante del costo riflette una scelta (soggettiva) tra accuratezza e onere della rilevazione".⁶⁸ L'activity driver in realtà si può considerare sia come la causa che definisce il livello dell'attività (ad esempio, attività di ricevimento merci: *determinata* dal numero di carichi ricevuti) sia come unità di misura dell'attività (sempre nell'esempio del ricevimento merci: *misurata* dal numero di carichi ricevuti).

- Calcolo dei coefficienti di allocazione: questa fase dell'ABC è denominata allocazione di secondo grado (second-stage allocation), e riportando il pensiero di Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2005) "si può ora per ciascuna attività calcolare il coefficiente di allocazione o activity rate (il costo di un'unità elementare di attività) dividendo il costo complessivo dell'attività per il volume di attività". Nella prassi a denominatore non si mette il volume effettivo o programmato ma la capacità pratica, cioè il volume massimo raggiungibile in base alle risorse assegnate alle attività e in una condizione di svolgimento regolare delle operazioni. I cost driver vengono classificati in base alla loro precisione e al loro costo. i cost driver meno costosi sono denominati cost driver di transazione. essendo meno costosi sono anche meno precisi, misurano le volte in cui un certo evento si manifesta e poi in base a queste il costo dell'attività comune viene ripartito. Usando però questo tipo di cost driver si dà per scontato che l'attrezzaggio per svolgere una certa attività sia sempre lo stesso. Se si misura la durata delle singole attività si usano cost driver più precisi ma anche più costosi,

⁶⁸ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 162.

questi cost driver sono detti cost driver di durata. Questa operazione è un qualcosa in più perché contabilmente non è richiesta la misurazione della durata delle singole attività. Se oltre al verificarsi di un evento e la sua durata si vuole anche qualificare le risorse utilizzate per lo svolgimento dell'attività allora le determinanti del costo utilizzate sono ancora più precise ma anche più costose. In questo caso parliamo di cost driver di intensità, utilizzati principalmente se specifici set-up richiedono manodopera particolarmente qualificata. Non è difficile intuire che nella realtà dominano i cost driver di transazione, le aziende sono disposte a rinunciare a parte della precisione per ridurre i costi.

Ritorniamo un attimo all'*activity rate*: il fatto che al denominatore vi sia la capacità pratica ha i suoi vantaggi: il costo unitario ottenuto è stabile (non influenzato dal volume effettivo o programmato) e agli oggetti del costo viene attribuito solo il costo dell'attività che realmente viene richiesta e non la parte di costo relativa a quella parte di attività che avrebbe potuto essere stata svolta ma che poi non lo è stata.

- Assegnazione dei costi indiretti ai prodotti: i costi generali vengono ripartiti ai singoli oggetti del costo: prodotti, ordini clienti, mercati. Si moltiplica il coefficiente di allocazione (costo di un'unità elementare di attività) per la quantità di attività richiesta dall'oggetto.
- Preparazione dei report per il management: i report per il management sulla redditività dei prodotti e dei clienti sono spesso elaborati con i dati ABC. Il margine di prodotto (product margin) è l'utile generato da un prodotto ed è una funzione delle vendite del prodotto e dei costi diretti e indiretti che genera il prodotto.

“Keys (1994), nella propria interpretazione del modello, evidenzia un problema di rilievo quale la *corretta attribuzione temporale* dei costi elementari nell'ambito del calcolo dei costi”.⁶⁹

La logica esposta da Keys consisterebbe nell'attribuzione di un costo in relazione al momento in cui si manifesta il “beneficio”. Quest'ultimo in pratica si presenta come “ricavo o risparmio di costi ottenuto ottenibile a fronte del sostenimento del costo”. Questo ragionamento sembrerebbe richiamare il “principio di competenza

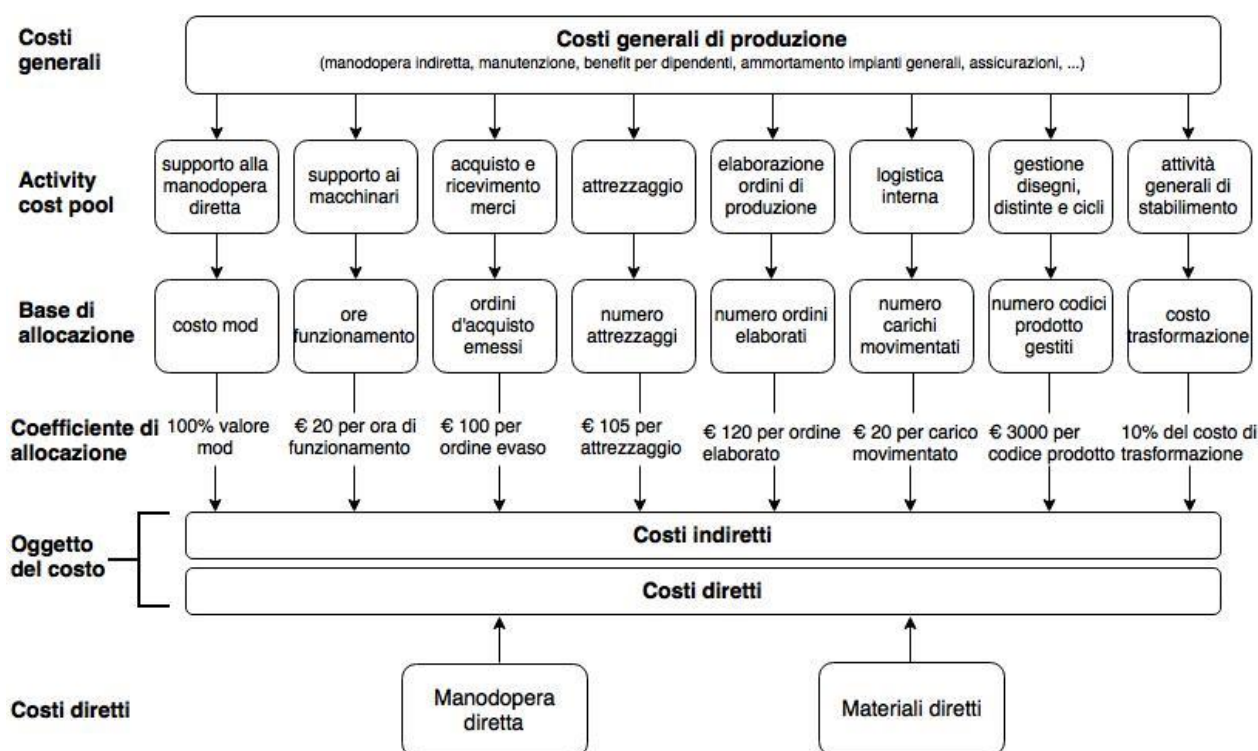
⁶⁹ MOISELLO A.M., KEYS D.E., *Tracing costs in three stages of activity based management*, in *Journal of Cost Management*, pag. 30 ss.

economica nelle determinazioni di costo, ove il costo dovrebbe, invece, essere imputato in relazione al momento dell'ottenimento delle produzioni che hanno beneficiato del consumo produttivo del fattore a cui si riferisce il costo”.

Possiamo fare l'esempio delle quote di ammortamento: dovrebbero essere attribuite alle attività in base all'impiego economico della risorsa (senza tenere conto delle politiche di bilancio e della normativa fiscale). Attribuire un costo alle attività nell'anno del suo sostenimento invece che in quello di realizzo delle produzioni comporta che il costo venga attribuito a prodotti che non hanno fatto uso della risorsa che ha causato il costo. Il rischio è che il management valuti i costi presenti tenendo a mente i benefici futuri che da essi possono derivare.

A riguardo si può menzionare il pensiero di Santesso⁷⁰: riguardo la contabilità tradizionale ritiene che i manager, presi dall'obiettivo di risultato nel breve termine, potrebbero tagliare spese per investimenti discrezionali come ad esempio la formazione dei dipendenti, cioè di quelle spese che possono produrre ritorni importanti nel futuro. Ciò causerebbe un “pericoloso orientamento al breve termine e un'incapacità di capire alcune determinanti fondamentali del successo aziendale”. L'effetto discorsivo che si avrebbe nell'ABC sarebbe lo stesso di quello appena menzionato.

⁷⁰ MOISELLO A.M. – SANTESSO E., *Pro e contro la nuova contabilità*, Torino, 1989, pag. 38 ss.



Schema 1.9 (ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRI' D.M., MERCHANT K.A., *Analisi dei Costi*, 2005, pag. 164)

Una classificazione delle attività e dei costi in base a ciò che ne determina il livello:

Assegnazione con l'ABC dei costi generali di produzione

Questo schema serve per farci capire che in un sistema di cost accounting tradizionale nel caso di un'attività produttiva poco diversificata ci sarebbe un unico coefficiente di allocazione per l'intero stabilimento, usando l'ABC, invece, le attività risultano otto e ad ognuna corrisponde un activity cost pool.

È notare che le basi di allocazione costo della manodopera diretta e ore di funzionamento dei macchinari sono "tradizionali", nel senso che attribuiscono i costi delle attività a loro corrispondenti in base alle risorse dirette utilizzate.

Le ore di manodopera dirette e le ore macchina crescono con il numero di unità prodotte. Per questo queste attività vengono definite (1) attività che nascono a livello di unità (unit-level activity) e i costi corrispondenti vengono denominati costi che nascono a livello di unità (unit-level cost). Per quanto riguarda il numero di ordini d'acquisto emessi, il numero di attrezzaggi, il numero di ordini di produzione elaborati e il numero di carichi movimentati sono basi di allocazione che rappresentano attività il cui livello è dato dal numero di volte in cui si manifesta un evento (emissione di un ordine di acquisto, attrezzaggio,

elaborazione di un ordine di produzione, movimentazione di un carico). Queste attività vengono definite (2) attività che nascono a livello di lotto (batch-level activity) e non dipendono dal numero di unità che costituiscono il lotto. i costi corrispondenti vengono denominati costi che nascono a livello di lotto (batch-level cost). il livello di queste attività non dipende dal volume di output ma i costi crescono con l'aumentare del numero di lotti. Per quanto riguarda il numero di codici prodotto a catalogo, si tratta di una base di allocazione relativa all'attività di gestione dei disegni tecnici, delle distinte base e dei cicli di lavorazione dei prodotti. Queste attività dipendono dal numero di codici prodotto gestiti, cioè dalla vastità dell'offerta, non dal numero di unità prodotte o dai lotti. Quando il livello delle attività dipende dal numero di codici prodotto parliamo di (3) attività che nascono a livello di prodotto (product-level activity). a questa corrispondono i product-level cost. Un ulteriore activity cost pool comprende quelle attività che vanno eseguite qualunque sia la quantità di unità prodotte o di lotti realizzati o di codici prodotto attivi. Queste attività generano costi necessari per l'utilizzo dello stabilimento (ad esempio l'attività svolta dal responsabile di produzione o per la manutenzione degli impianti). Queste attività vengono definite (4) attività che nascono a livello di stabilimento (facility-sustaining activities dalle quali scaturiscono i facility-sustaining costs. possiamo anche aggiungere a questa classificazione le (5) "attività a livello di cliente (customer-level activities) che sono relative agli specifici clienti ed includono attività come le visite dei venditori, gli invii di cataloghi e il supporto tecnico generico, che non sono collegati ad alcun specifico prodotto".⁷¹

Si deve considerare che l'approccio tradizionale calcola prima il costo unitario ed in un secondo momento il costo totale, moltiplicando il costo unitario per le quantità. Non si considerano quindi le dimensioni dei lotti o le operazioni logistiche richieste per il lancio di una produzione. "Il metodo tradizionale segnala dunque che il consumo medio di risorse indirette per unità di prodotto è indipendente dalle quantità annualmente realizzate o dalla dimensione dei lotti. Una simile informazione potrebbe indurre il management a ritenere erroneamente che i costi generali originati da prodotti speciali, realizzati in piccoli lotti, che

⁷¹ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, Milano, 2008, pag. 243.

richiedono una complessa gestione della documentazione tecnica, alti costi di attrezzaggio e numerose operazioni di movimentazione, siano simili a quelli di prodotti standard realizzati in grandi quantità. Questo accade perché *l’allocazione dei costi generali* di produzione avviene in *proporzione ai costi diretti* e non ricorrendo a relazioni causali significative”. Con l’ABC, invece, il costo totale annuo dipende da molte variabili e il *costo unitario* viene *calcolato solo alla fine* (costo totale/unità realizzate). “L’approccio ABC segnala che, oltre al numero di unità realizzate, anche il numero di lotti e le attività causate dall’esistenza stessa di quella linea di prodotto influiscono sul consumo complessivo delle risorse indirette, quindi sui costi unitari”.⁷²

Se aumentano le unità ma il numero di lotti non cambia e nemmeno i costi che nascono a livello di prodotto (ad esempio la gestione dei disegni tecnici) allora i soli costi aggiuntivi sono quelli che nascono a livello di unità e quelli di stabilimento allocati.

Il sistema ABC è determinante in fase decisionale, in particolare nel decidere i prezzi e se sia opportuno affidare all’esterno certe attività svolte internamente oppure per scelte di mix.

“L’ABC abbandona la tradizionale distinzione dei costi in fissi e variabili in funzione del volume di produzione, individuando una nuova categoria di costi, detti *costi della complessità*, legati alla crescente differenziazione delle produzioni. Tali costi sono definiti *variabili di lungo periodo*, in quanto, nonostante appaiano fissi rispetto ai volumi di produzione, manifestano un notevole grado di variabilità se rapportati al livello di differenziazione dei prodotti, se, cioè, vengono visti in funzione del grado di complessità dei processi di produzione e di vendita”.⁷³

Non adottando l’approccio ABC c’è il rischio che i valori unitari di costo siano distorti, ad esempio le piccole commesse potrebbero sembrare meno costose di quanto non lo siano davvero mentre quelle con volume maggiore più costose. Di conseguenza le offerte relative a commesse con volumi importanti risulterebbero

⁷² ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op.cit.*, 2005, pag. 168.

⁷³ MOISELLO A.M., in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, anno 2003, n. 9/10, “La correlazione prezzi-costi nell’ottica della creazione di valore. Il modello integrato abc-eva”, pag. 445.

poco competitive. C'è il rischio di attribuire costi generali troppo bassi alle commesse di piccolo volume e costi troppo alti a quelle di grandi volumi.

È opportuno introdurre le due regole per l'applicazione dei modelli ABC alla stregua di quanto esplicano Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2005).

La regola della rilevanza spiega che l'approccio ABC è indicato nelle aree con un'alta incidenza dei costi generali, se invece la maggior parte dei costi sono costi diretti (manodopera e materie prime) questo approccio non è necessario.

per quanto riguarda la regola della diversità, questa consiste nell'individuare le aree dove c'è una vasta varietà di prodotti, clienti e processi (ad esempio uno stabilimento che segue la produzione di prodotti maturi e prodotti introdotti recentemente, oppure dove si seguono sia clienti che ordinano prodotti standard in grandi volumi e con scadenze predeterminate e anche clienti che ordinano prodotti speciali in modeste quantità con scadenze non prevedibili e che richiedono attività dispendiose di pre e post vendita.

In conclusione possiamo dire che "I modelli ABC sono impiegati per fornire stime dei costi da utilizzare nell'analisi di redditività dei prodotti, per assumere decisioni di prezzo, per compiere scelte di make or buy e altre decisioni, non per calcolare il costo del venduto o delle rimanenze ai fini del bilancio".⁷⁴

"I report generati dai migliori sistemi di Activity Based Costing non sono conformi ai principi contabili generalmente accettati. Di conseguenza, un'organizzazione coinvolta nell'ABC dovrebbe avere due sistemi di costo: uno per uso interno e l'altro per la preparazione dei report per l'esterno. Questo è più costoso che mantenere un solo sistema, e potrebbe creare confusione su quale sia il sistema a cui credere e su cui fare affidamento".⁷⁵

Purtroppo nella prassi i modelli ABC non hanno avuto lo stesso successo della formulazione teorica e la ragione principale è che sono onerosi sia da sviluppare, sia da aggiornare nel tempo. I problemi di manutenzione di questi modelli sono risolti notevolmente dall'approccio time-driven activity based costing vedasi Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2005). Si evita la distribuzione periodica "a tappeto" di questionari, in quanto è richiesto solamente il calcolo dei tempi

⁷⁴ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op.cit.*, 2005, pag. 173.

⁷⁵ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C. (2008), *op. cit.*, 2008, pag. 267.

standard di esecuzione delle attività elementari. I sistemi informativi integrati riescono a rilevare i momenti di inizio e di fine delle singole transazioni e attribuirli a coloro che hanno svolto l'operazione.

1.4 La Break Even Analysis e il margine di contribuzione

1.4.1 Break-Even Analysis

Con il concetto di “*Break Even Point*” (BEP) o *punto di pareggio* si intende “l’ammontare delle vendite che consente di coprire tutti i costi aziendali”.⁷⁶ Possiamo intendere il punto di pareggio o come le quantità da produrre e vendere per appunto andare a pareggio (punto di pareggio in volumi) o come fatturato da ottenere sempre per andare a pareggio (punto di pareggio in fatturato).

“La *Break Even Analysis* è uno strumento per il calcolo economico che attraverso le relazioni matematiche che legano i ricavi di vendita e i correlati costi di produzione permette, dati il prezzo di vendita e la struttura dei costi, di prevedere il risultato operativo di un processo produttivo in funzione del livello di produzione”.⁷⁷

La BEP è considerata un importante strumento del controllo direzionale di supporto al management per le decisioni. “Questo modello si fonda sull’*assunzione che vi sia un unico driver rilevante dei costi totali*, dato dal volume di output”.⁷⁸ Proprio per questa ragione è uno strumento allo stesso tempo semplice ma anche molto valido per il processo decisionale.

Limiti della BEP

I limiti di questo strumento possono essere così sintetizzati:

⁷⁶ DI MARTINO S., PAROLINI C., *Scelte di Economia Aziendale*, 1998, pag. 115.

⁷⁷ MOISELLO A.M., *I costi di produzione*, 2000, pag. 91.

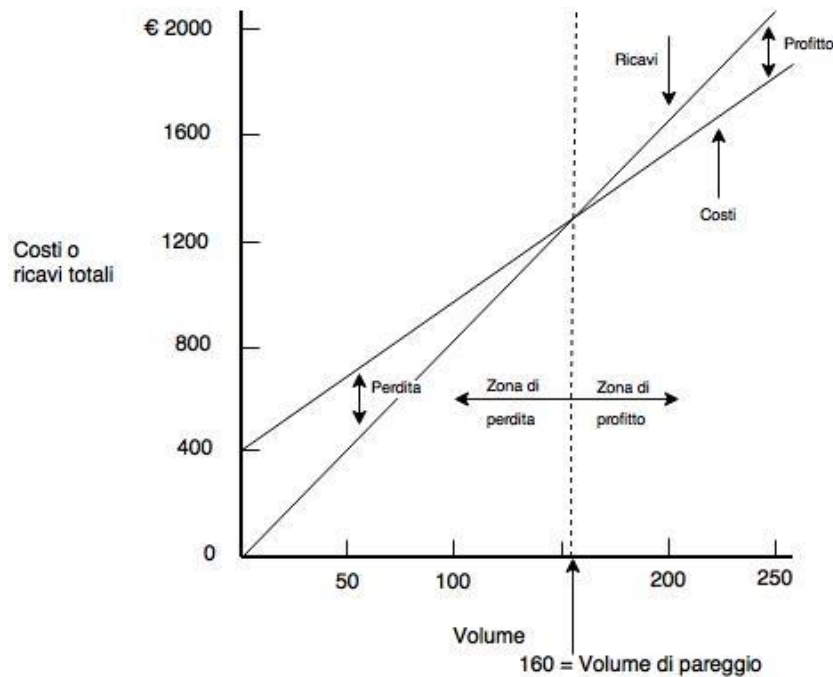
⁷⁸ CINQUINI L., *op. cit.*, 1997, pag. 52.

- Si riferisce al breve periodo perché certi costi vengono assunti come costanti
- Non è dinamica in quanto i cvu (costi variabili unitari) e i prezzi (p) restano invariati (anche se potrebbero variare per cambiamenti nella scala di produzione ad esempio)
- Le scorte aziendali vengono trascurate, quindi si ipotizza che le rimanenze iniziali e finali coincidano nel valore o che l'intera produzione dell'intervallo di tempo considerato sia stata venduta
- L'unico *driver* dei costi ritenuto considerevole è il volume di produzione
- La separazione tra costi fissi e costi variabili non è così facile, "le incertezze nella definizione della costanza e della variabilità dei costi rispetto al volume di produzione sono molteplici e possono ingenerare errori di valutazione".⁷⁹

1.4.2 Margine di contribuzione unitario

Il diagramma del profitto, riportano Anthony, Hawkins, Macri e Merchant (2005), (chiamato anche diagramma costo-volume-profitto o cost-volume-profit graph) è una spiegazione della relazione attesa tra i ricavi e i costi totali a seconda di come varia il volume di output. Questo diagramma può rappresentare l'impresa nel suo complesso oppure dei singoli segmenti.

⁷⁹ CINQUINI L., *op. cit.*, 1997, pag. 73.



Schema 1.10 (tratto da ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Analisi dei costi*, 2005, pag.56)

Il diagramma del profitto qui rappresentato mostra l'ipotesi di un'impresa monoprodotto con i seguenti dati di costo e prezzo di vendita:

CFT = 400€ per periodo

cvu = 6€ per ogni unità

p = 8,5€ per unità

In questo diagramma il volume di output può essere misurato come numero di unità prodotte e vendute oppure come ricavi realizzati.

L'equazione che rappresenta il *costo totale* è $CT = CFT + (cvu * X)$

Qui ipotizziamo un prezzo di vendita unitario costante.

Se il volume è misurato in unità di prodotto vendute (lettera X) e il prezzo di vendita unitario viene indicato dalla lettera p, allora i *ricavi totali* saranno

$$RT = p * X$$

Il *volume di pareggio* o *punto di pareggio* (break-even volume) è quel volume che mi rappresenta un reddito pari a zero e quindi $CT = RT$.

$$P * X_p = CFT + (cvu * X_p)$$

$$X_p = CFT / (p - cvu)$$

Dove X_p è il *volume di pareggio* e il denominatore $p - cvu$ rappresenta il *marginale di contribuzione*.

Nell'esempio illustrato: $8,5€ * X_p = 400€ + (6€ * X_p)$

$$(8,5€ - 6€) * X_p = 400€$$

$$X_p = 400€ / (2,5€/unità) = 160 \text{ unità}$$

RT in corrispondenza del volume di pareggio: $160 \text{ unità} * (8,5€/unità) = 1360€$

Questa formula può introdurre il concetto di *profitto obiettivo* Pro, cioè il calcolo del volume da conseguire per raggiungere un determinato profitto.

$$\text{Pro} = (p - cvu) * X_o - \text{CFT}$$

$$(p - cvu) * X_o = \text{CFT} + \text{Pro}$$

$$X_o = (\text{CFT} + \text{Pro}) / \text{MARGINE DI CONTRIBUZIONE}$$

UNITARIO

Se $\text{Pro} = 0$ allora la formula è quella già vista: $X_p = \text{CFT} / (p - cvu)$

Il *margin* di *contribuzione unitario* (unit contribution margin) è la differenza tra il prezzo di vendita unitario e il costo variabile unitario. Così come lo definisce Cinquini (1997): “Esprime, a livello di unità di prodotto e a livello complessivo se moltiplicato per la quantità venduta, quanto residua dai ricavi di vendita per la copertura dei costi fissi e la produzione di un margine di utile dopo aver recuperato i costi variabili”.

Il *costo medio unitario* diminuisce al crescere dei volumi, in quanto il costo medio fisso unitario diminuisce.

Anche se il profitto medio unitario è diverso in corrispondenza di volumi diversi, il *margin* di *contribuzione unitario* è una grandezza che, nell'ambito dell'intervallo di rilevanza, rimane costante con il volume. Per questo motivo è utile per esprimere in un modo non complicato la relazione tra ricavi e costi in funzione del volume.

$\text{PR} = (p - cvu) * X - \text{CFT}$ Questa formula ci dice che il *profitto totale* in corrispondenza di un certo volume è dato dal *margin* di *contribuzione unitario* ($p - cvu$) moltiplicato per il *volume* meno i *costi fissi*.

Il **margin** di **contribuzione di primo livello (o lordo)** è costituito dalla differenza tra ricavi totali e costi variabili totali. Se vogliamo esprimere questa grandezza in funzione del margine di contribuzione unitario allora dobbiamo moltiplicare quest'ultimo per la quantità di prodotto venduta. Dobbiamo necessariamente considerare la quantità venduta (e non solo prodotta) perché lo scopo è comprendere se l'azienda riesce a coprire i costi fissi con i ricavi di vendita. Se il margine lordo non è negativo c'è la garanzia che i costi fissi saranno

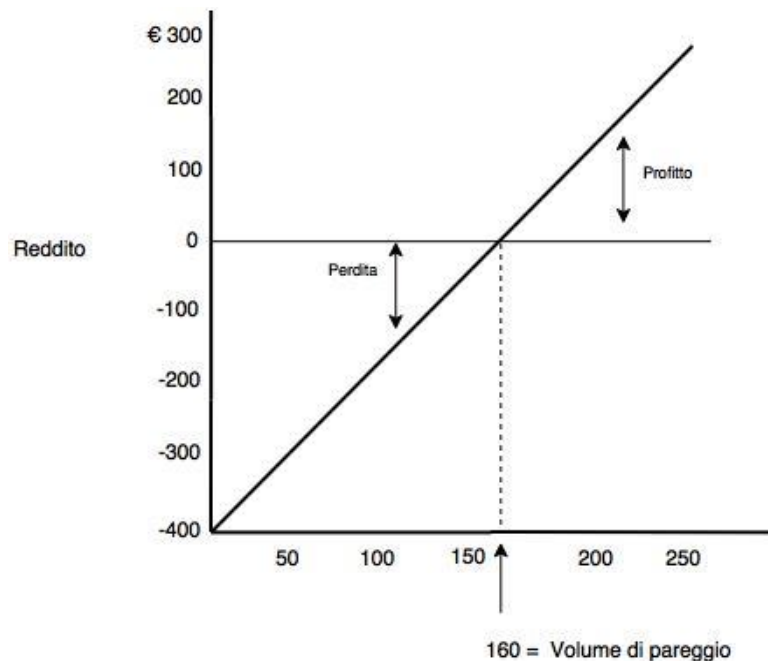
coperti e quindi, se ad esempio l'azienda deve valutare se accettare o meno un ordine, questo indicatore è un buon strumento.

Possiamo esprimere il *volume di pareggio* anche in termini di ricavi, invece di unità fisiche.

$$\text{VOLUME di PAREGGIO} * \text{PREZZO VENDITA} = \text{COSTI FISSI} / (\text{MARGINE CONTRIB.} / \text{PREZZO VENDITA})$$

$$\text{VOLUME di PAREGGIO MONETARIO} = \text{COSTI FISSI} / \text{MARGINE CONTRIB. \%}$$

Spesso il *margin di contribuzione percentuale* è preferito al *margin di contribuzione unitario* perché molto utile per le decisioni riguardanti ad esempio un *trade-off* tra due prodotti concorrenti, sulla scelta tra spingere commercialmente un prodotto oppure un altro.



Schema 1.11 (tratto da ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Analisi dei costi*, 2005, pag. 63)

Il grafico rappresenta un *diagramma del profitto* (detto anche *profitogramma* o *contribution profit graph*). L'asse delle ordinate ci mostra il profitto (e non i costi totali). La linea del reddito ha valore zero in corrispondenza del volume di pareggio. Il *coefficiente angolare* è uguale al *margin di contribuzione unitario*.

Per ricavare l'equazione della del profitto in funzione del volume: $PR = RT - CT$

$$PR = (p * X) - [(cvu * X) + CFT]$$

p = prezzo di vendita unitario

cvu = costo variabile unitario

X = volume di vendita e produzione

CFT = costi fissi totali

Se mettiamo in evidenza X :

$$PR = (p - cvu) * X - CFT = mdcu * X - CFT$$

Quindi la retta ha un coefficiente angolare pari al margine di contribuzione unitario.

Tramite il diagramma del profitto possiamo misurare anche il *margine di sicurezza*. Questa grandezza ci dice di quanto possono ridursi i ricavi programmati prima di raggiungere il punto di pareggio.

È il “valore in termini di fatturato, o di output, che separa il punto di *breakeven* rispetto, di solito, al fatturato programmato (di budget) oppure rispetto al fatturato effettivo”.⁸⁰ Il nome “margine di sicurezza” è dovuto al fatto che esso simboleggia la possibilità di assorbimento di una diminuzione della domanda prima di arrivare al punto di pareggio e giungere nella zona di non guadagno. Nell’esempio illustrato, se il volume attuale è di 200 unità e il punto di pareggio di 160, allora il margine di sicurezza è la differenza tra i due, ossia 40 unità.

⁸⁰ CINQUINI L., *Strumenti per l’analisi dei costi vol. 1*, Torino, 1997, pag. 64.

1.4.3 Margine di contribuzione di secondo livello

Ricavo unitario - Costi variabili unitari
MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITARIO x quantità venduta
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO (O LORDO) - Costi fissi diretti
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO (O SEMILORDO)

Schema 1.12

Così come descritto da Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2005) possiamo calcolare anche il **margine di contribuzione di secondo livello (o semilordo o secondo margine di contribuzione)**: questo è dato dalla differenza tra il margine di contribuzione di un certo prodotto ed i suoi costi fissi diretti. Con questo calcolo capiamo il contributo di un certo prodotto alla copertura dei costi fissi indiretti e alla generazione di reddito. Il reddito dell'impresa è dato dalla differenza tra il secondo margine di contribuzione complessivo e i costi fissi indiretti. Il vantaggio è che viene indicato il contributo dei singoli prodotti alla copertura dei costi indiretti e alla generazione di reddito. Si tratta di una configurazione di margine il cui utilizzo è idoneo per decisioni con un "più largo orizzonte di tempo" e con "scopi e dimensioni più ampi".⁸¹ Con il metodo del *prodotto equivalente* si ottiene lo stesso risultato ma non si conosce il contributo dei singoli prodotti alla generazione del reddito aziendale. Potremmo anche avere il caso dove un prodotto con un mdcu superiore ad altri prodotti genera un secondo margine di contribuzione negativo se non si è in grado di comprendere tutti i costi fissi diretti relativi a quel prodotto. Possiamo affermare che il margine di contribuzione semilordo è legato al concetto di *direct costing evoluto*: ci dice quanto resta dopo la copertura di tutti i costi variabili e fissi specifici.⁸²

1.4.4 Il conto economico classificato a margine di contribuzione

⁸¹ LIZZA F., *Break Even Analysis e controllo di gestione*, Ancona, 1992, pag. 63.

⁸² BRACCI E., VAGNONI E., *Sistemi di Programmazione e Controllo. Strumenti e processi per le decisioni in azienda*, Santarcangelo di Romagna, 2011, pag.88.

Il concetto di margine di contribuzione richiede la distinzione dei costi variabili (con il volume di output) dai costi fissi (indipendenti dal volume di output).

“In un conto economico a margine di contribuzione le diverse voci di costo contengono esclusivamente o costi fissi o costi variabili. Un conto economico a margine di contribuzione è strumentale ad un rapido calcolo del reddito in funzione di diversi volumi delle vendite. Qualora si abbandoni l’ipotesi che l’impresa sia monoprodotto, allora è necessario, per continuare a svolgere le analisi del reddito in funzione del volume, ricorrere al concetto di prodotto equivalente oppure costruire il conto economico aziendale a margine di contribuzione come somma dei conti economici dei singoli prodotti venduti”.⁸³

Il conto economico classificato a margine di contribuzione è un rendiconto che permette di vedere l’effetto sul reddito di cambiamenti delle quantità vendute o dei ricavi.

La differenza dal tradizionale conto economico classificato a costo del venduto è che all’interno delle singole voci non ho elementi di costo variabili e fissi incorporati in un’unica voce.

La classificazione a costo del venduto non evidenzia la relazione tra gli elementi di costo e il volume, i costi vengono classificati solo per area aziendale. Il costo del venduto, i costi commerciali oppure i costi amministrativi hanno all’interno costi fissi e variabili.

(Per il costo del venduto: costi variabili materiali diretti; costi fissi ammortamento macchinari, canone locazione)

Conto economico classificato a costo del venduto	Conto economico classificato a margine di contribuzione
Ricavi Costo del venduto (*) Margine lordo	Ricavi Costi variabili di prod. Costi variabili comm.

⁸³ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 63.

Costi commerciali (*) Costi ammin. e gen (*) Reddito netto	Costi variabili ammin. e gen. Margine di contribuzione Costi fissi di produzione Costi fissi commerciali Costi fissi ammin. e gen Reddito netto
---	--

Schema 1.12 C.E. a costo del venduto e classificato a margine di contribuzione (tratto da ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Analisi dei costi*, 2005 Pag. 64)

Ai fini del bilancio il Conto Economico classificato a costo del venduto è adeguato, ma come strumento a supporto delle decisioni per il management non può essere d'aiuto. Il Conto Economico classificato a costo del venduto classifica i costi per funzione mentre quello classificato a margine di contribuzione li classifica in base al loro comportamento con il volume di output (costi fissi e variabili): come si può vedere dallo schema *sottraendo ai ricavi i costi variabili* ottengo il *margine di contribuzione aziendale* cioè il *contributo alla copertura dei costi fissi* e alla *generazione di reddito*. Se al *margine di contribuzione aziendale* si *sottraggono i costi fissi* (indipendentemente dall'area aziendale in cui si manifestano) allora otteniamo il *reddito*.

“Il conto economico a margine di contribuzione facilita le analisi economiche che implicano cambiamenti di volume, favorisce le analisi di redditività delle diverse linee di prodotto, supporta l'assunzione di decisioni che riguardano i prezzi o le scelte tra produrre all'interno o acquistare all'esterno (scelte di *make or buy*)”.⁸⁴

Le imprese multiprodotto

Se un'impresa sviluppa più di un prodotto, le relazioni che abbiamo trattato sono valide *solo se* ogni prodotto ha all'incirca lo stesso margine di contribuzione percentuale degli altri. Se si conosce il mix delle vendite allora si potrebbe quantificare il margine di contribuzione unitario come media ponderata, con le quantità vendute, dei margini di contribuzione unitari dei singoli prodotti. Questo metodo per calcolare il margine di contribuzione è chiamato *margine di*

⁸⁴ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2005, pag. 65.

contribuzione del prodotto equivalente. C'è da sottolineare il fatto che per usare questo metodo devono essere noti i *margini di contribuzione unitari* dei singoli prodotti e il *mix delle vendite*. Alla fine si ottiene un margine di contribuzione unitario pari al valore medio pesato (con il mix) dei margini di contribuzione unitari dei prodotti venduti.

Esempio con 2 prodotti (A e B) $PR = REDDITO (RT - CT)$
 $PRAZIENDA = pa * Xa + pb * Xb - cvua * Xa - cvub * Xb - CFT$
 $= mdca * Xa + mdcb * Xb - CFT$

Si può notare che il reddito è dato dalla differenza tra la somma dei margini di contribuzione dei due prodotti e i costi fissi totali. Sempre supponendo che il mix è noto (cioè l'incidenza percentuale di Xa e Xb) e considerando con Xt la quantità venduta nel complesso ($Xt = Xa + Xb$), possiamo esprimere Xa come Xt moltiplicato per l'incidenza percentuale delle quantità di vendita di "a" sulle quantità complessive ($i\%a = Xa / Xt$). Lo stesso ragionamento si può fare per Xb . Quindi abbiamo:

$$PRAZIENDA = mdca * Xt * i \%a + mdcb * Xt * i \%b - CFT$$

$$= (mdca * i \%a + mdcb * i \%b) * Xt - CFT$$

$$= mdce * Xt - CFT$$

In questa espressione abbiamo $mdce$ che rappresenta il *margine di contribuzione unitario del prodotto equivalente*.

Il problema con più prodotti è che non tutti i costi possono essere attribuiti in modo oggettivo al singolo prodotto. Questo perché non tutti i costi sono diretti. I costi indiretti sono generati congiuntamente da tutti i prodotti (come ad esempio il canone di affitto).

Quindi per creare un *conto economico aziendale a margine di contribuzione* (dati dalla somma dei conti economici dei singoli prodotti) sarebbe opportuno che venissero considerati solamente i costi fissi diretti (quelli imputabili oggettivamente al prodotto). Non avrebbe senso imputare in modo arbitrario quote di costi fissi comuni ai conti economici dei prodotti presi singolarmente perché le informazioni riguardanti la redditività dei singoli prodotti sarebbero distorte e ciò potrebbe portare a decisioni non ottimali.

CAPITOLO 2 PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

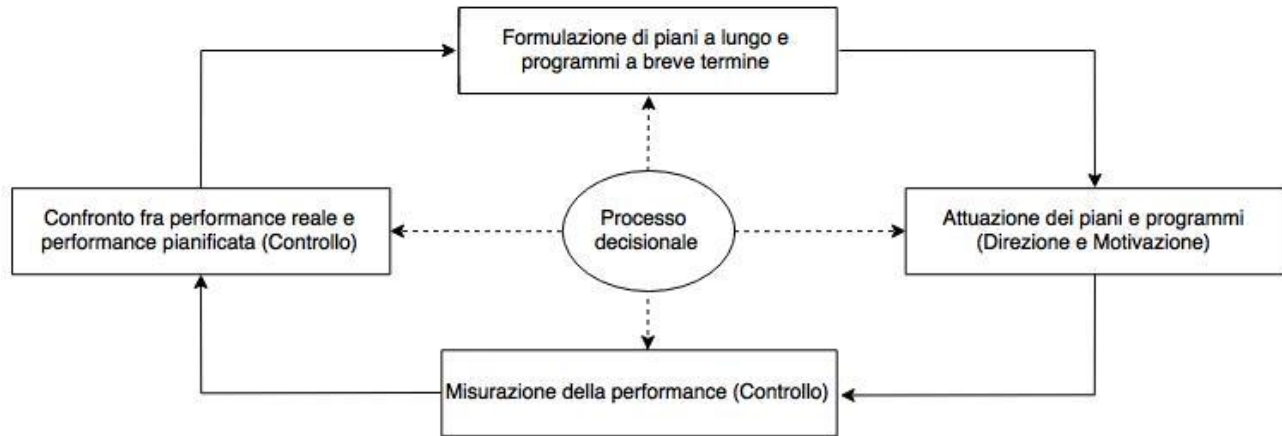
Pianificazione e programmazione nella prospettiva della gestione strategica

Ogni organizzazione, indipendentemente dalle sue dimensioni, ha dei manager. Le tre attività principali svolte dai manager sono: pianificazione (planning), direzione e motivazione (directing e motivating) e controllo (controlling).

Con la *pianificazione* si selezionano i corsi di azione e si stabilisce un piano su come attuarlo. La *direzione* e la *motivazione* sono quelle azioni svolte dal personale nello svolgere le loro mansioni. Il *controllo* è la constatazione che il piano sia stato attuato o che comunque venga rivisitato a seconda delle circostanze. “Le informazioni fornite dalla contabilità direzionale svolgono un ruolo vitale per tutte queste attività di base del management, ma soprattutto per le funzioni di pianificazione e controllo”.¹ La selezione delle possibili alternative è la prima azione da compiere, poi si procede con la scelta della migliore per fare in modo che l’organizzazione possa raggiungere i suoi obiettivi. I progetti del management sono espressi in modo formale con i documenti di *budget*, e per descrivere questa fase del progetto di pianificazione viene usato il termine *programmazione aziendale* (budgeting). La programmazione però è un concetto che va distinto dalla pianificazione, non è scorretto intendere la programmazione con una parte della pianificazione perché effettivamente l’elemento distintivo tra i due concetti è proprio il periodo temporale (in seguito riprendiamo questa distinzione). In genere i documenti di budget sono preparati annualmente e rappresentano i programmi del management in termini quantitativi. Le attività di direzione e motivazione consistono nell’abilità di motivare e dirigere in modo efficace il personale. È un tipo di processo decisionale che riguarda l’attività quotidiana. Nello svolgimento della funzione di controllo i manager ci si assicura

¹ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *Programmazione e controllo*, Milano, 2008, pag. 2.

che piano venga seguito. Perché il controllo sia efficace è necessario avere un *feedback*. In un'organizzazione sofisticata il feedback si ottiene da report dettagliati, ad esempio i report di controllo (performance report) che segnalano se l'attività non stanno procedendo nel modo previsto.



Schema 2.1 (tratto da GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *Programmazione e controllo*, 2008, pag. 4)

Proprio in letteratura economica i termini *programmazione* e *pianificazione* vengono spesso usati come sinonimi: “Spesso l’uso delle espressioni programmazione e pianificazione è giudicato alternativo, anche perché esso è stato quasi sempre tale in quelle letterature economiche nelle quali prima si è sviluppata la trattazione dei problemi della gestione programmata”.² Altri autori invece con l’uso di questi termini intendono riferirsi a dei concetti totalmente diversi. Per Caramiello (1971) “Programmare vuole significare predisposizione di un sistema operativo atto a raggiungere, nelle tonalità dell’equilibrio economico, gli obiettivi produttivi prefissati; pianificazione, invece, significa accertamento del sistema dei valori collegati al sistema precedente”. “La pianificazione strategica è il processo relativo a decisioni sui principali programmi futuri e si concretizza con la formulazione di piani di lungo periodo”.³ “Il termine *pianificazione* viene usato quando si proietta la gestione dell’azienda nel lungo periodo; per ciò che si riferisce alle scelte di breve periodo, tipicamente annuali, si usa a volte il termine

² BUBBIO A., *Budget, Principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d’impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, i legami con la balance scorecard*, Milano, 2013, cit. ONIDA P., 1965, pag. 8.

³ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Sistemi di controllo*, Milano, 2008, pag. 315.

programmazione”.⁴ “Si parla di *pianificazione* quando si sviluppano previsioni di medio-lungo periodo. Si parla di *programmazione* quando si sviluppano previsioni di breve periodo”.⁵ Da queste definizioni deduciamo quindi che l’orizzonte temporale di riferimento è l’elemento che distingue i due termini. Questo aspetto è fondamentale per Zappa (1957): “Le pianificazioni sono sempre generiche e soggette a profonde rettificazioni nel decorrere del tempo. Le programmazioni sono meno incerte delle prospettive affidate ai piani. [...] Varia il grado di incertezza delle previsioni anche rispetto all’ampiezza dei fenomeni previsti o all’ampiezza dell’oggetto delle previsioni. Quanto più vasto è l’oggetto delle previsioni, quanto più sono estesi e lontani i tempi considerati, tanto più si accresce l’indeterminatezza delle configurazioni composte”.

Quindi, l’attività di pianificazione riguarda le scelte strategiche per ottimizzare la gestione (combinazioni prodotti/mercati/tecnologie e capacità produttiva che si ritiene più opportuno installare), vincolano solitamente la combinazione produttiva dell’impresa nel breve periodo non sono reversibili; l’attività di programmazione invece riguarda le scelte di gestione operativa di breve periodo (impiego delle risorse efficace ed efficiente). Facciamo un breve cenno anche al concetto di *previsione* che è “una premessa alla pianificazione e alla programmazione, ma è da queste distinta. È un’attività chiamata a prospettare la probabile evoluzione di alcuni fenomeni di ambiente esterno e di impresa, ma in assenza di decisioni da parte della direzione volte a dominare l’evolversi dei fenomeni stessi”.⁶ Secondo Zappa, così come riportato da Bubbio (2013): “Le previsioni sono sempre necessarie per lo svolgimento di un’amministrazione sagace e tempestiva; appaiono indispensabili in modo particolare per gli accadimenti semplici o complessi non destinati a ripetersi in circostanze o modi conosciuti”.

⁴ BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, 2000, pag. 7 ss.

⁵ D’ONOFRIO M., *Come realizzare un business plan. Guida pratica per imprenditori e dirigenti*, Milano, 2002, pag. 17.

⁶ BUBBIO A., *op. cit.*, 2013, pag. 11.

2.1.1 Pianificazione strategica e business plan

Il processo di budgeting prevede una fase di ottenimento di informazioni dalla pianificazione strategica. Il *master budget*, cioè l'insieme di "diversi budget separati ma interdipendenti"⁷ è quindi una rappresentazione del piano strategico, chiamato anche *business plan*. Una gestione strategica efficace deve saper "combinare la formulazione e il controllo strategico con la flessibilità e l'apprendimento organizzativo"⁸. Per fare ciò è necessario mettere a disposizione un contesto organizzativo e una cornice strategica che possano consentire lo svolgimento di processi di apprendimento organizzativo. Ci deve quindi essere un percorso di *feed-back* o di *feed-forward* tra le funzioni di formulazione ed implementazione della strategia aziendale, all'interno del quale i mezzi della programmazione e del controllo hanno sempre un ruolo primario.

In letteratura economica le politiche di gestione sono state interpretate come "l'espressione di deliberati indirizzi di condotta economica dell'azienda", "l'origine e la risultante delle scelte aziendali e pertanto la traccia che indica la via da seguire nell'amministrazione dell'azienda stessa"⁹. Rappresentano "l'anello di collegamento tra il momento politico e il momento operativo"¹⁰. Il momento politico si conclude con l'assunzione delle decisioni, in questo momento ha inizio il momento operativo e le politiche di gestione sono lo strumento di sblocco del sistema della pianificazione. L'operato dell'azienda scaturisce quindi dalla messa in atto delle politiche di gestione.

Secondo Quinn "potrebbe addirittura essere pericoloso credere di potere realisticamente prima formulare una dettagliata strategia globale, per poi implementarla"¹¹. A meno che non si stia parlando solo di principi generali, non è realistico pensare che la strategia globale dell'impresa possa coprire tutte le aree

⁷ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 297.

⁸ CERBIONI F., *Il budget nel sistema del controllo di gestione, vol. 1*, Torino, 2000, pag. 4.

⁹ FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Milano, 1968, pag. 231.

¹⁰ BERTINI U., *Politiche di gestione e pianificazione aziendale*, in *Scritti di politica aziendale*, pag. 55.

¹¹ J.B. QUINN, *La formulazione della strategia in logica incrementale*, in ZAN (a cura di), *Strategic Management, cit.*, pag.279.

nel medesimo istante: la strategia complessiva non può mai essere esaustiva in dettaglio. Questo perché non appena la strategia si scontra con nuovi dati e nuovi eventi subirà un mutamento immediato. “I manager efficaci cercano una definizione e un bilanciamento sufficienti a mantenere sotto controllo gli orientamenti dei principali sottosistemi e a impedire che l’organizzazione persegua obiettivi contrastanti; cercano di progettare la strategia globale con un grado di dettaglio sufficiente a incoraggiare le persone a operare nella direzione corretta e a evitare il disordine; ma evitano deliberatamente quelle sovra specificazioni che indebolirebbero il grado di flessibilità e di coinvolgimento necessari per sfruttare ulteriori informazioni e nuove opportunità”. Quindi la direzione strategica e la direzione operativa operano in modo congiunto. L’evoluzione ambientale genera modelli di gestione che non seguono una concezione di pianificazione fondata su “fasi” identificabili in modo netto.

“Le fasi della pianificazione, nei casi semplici e in quelli complessi, sono: 1. Stabilire gli obiettivi o i traguardi; 2. Individuare e valutare i fattori presenti e futuri che possono condizionare il conseguimento degli obiettivi stabiliti; 3. Definire il metodo per conseguire gli obiettivi. Molti esperti indicano anche altre fasi quali, per la verità, riguardano altre funzioni direttive: 4. Implementare il piano (organizzazione, guida); 5. Seguire la realizzazione del piano (controllo); 6. Valutare i risultati del piano (controllo)”:¹²

Il momento di formulazione della strategia resta in ogni caso una fase estremamente rilevante nel campo della gestione aziendale. Bisogna però lasciare più spazio alla flessibilità decisionale ma anche operativa: “comprensione e controllo del futuro sono oggi così incerti, così precari, da non fornire gli input necessari al calcolo e alla pianificazione. Anzi: calcolo e pianificazione, preconstituendo scelte, procedure, strutture materiali di carattere ‘rigido’, possono rovesciarsi nel loro contrario. Possono cioè divenire fattori che impediscono all’impresa di interpretare correttamente quello che sta succedendo e di recuperare il controllo effettivo sul suo presente”.¹³

¹² MEGGINSON L.C., MOSLEY D.C., PIETRI P.H. JR., *Management, concetti e applicazioni*, Milano, 1993, pag. 214 ss.

¹³ RULLANI E., *L’elasticità dell’azienda di fronte al cambiamento*, in *Atti del Convegno dell’AIDEA*, Torino 30 settembre 1 ottobre 1993, Bologna, 1994, pag. 53.

In un contesto di incertezza che avvolge l'ambito della gestione aziendale, le organizzazioni aziendali devono assolutamente implementare un decentramento più marcato che deve riguardare aspetti strategici che erano ritenuti di competenza esclusiva della direzione aziendale. Questo perché solamente chi ha a che fare quotidianamente con la gestione può notare aspetti importanti che interessano una certa situazione e di indirizzare a favore dell'unità all'interno della quale sta operando le opportunità che si presentano.¹⁴ Scopo del controllo direzionale è sostenere il management nell'attuazione delle strategie organizzative. Il processo di individuazione, valutazione e scelta delle strategie è denominato *formulazione delle strategie* improntato su schemi prestabiliti a cadenze regolari ma non è così. Ci sono diversi fattori che portano ad un riesame delle strategie adottate: un'imprevista obsolescenza della tecnologia, un cambiamento delle preferenze nel gusto del consumatore finale, l'incombenza di un nuovo concorrente ecc. Tutti questi possibili eventi non sono prevedibili, ed è per questo che la formulazione delle strategie non può consistere in un processo sistematico redatto secondo un piano prestabilito.

Le attività di pianificazione e controllo di un'organizzazione hanno comune una parte sistematica, e cioè la *pianificazione strategica* (denominata anche programmazione di lungo periodo o pianificazione di lungo periodo, anche se, a parere di chi scrive, programmazione e pianificazione non andrebbero usati come sinonimi). “La *pianificazione strategica*, che assume come date le strategie, è il processo che definisce i programmi ai quali l'organizzazione darà corso per conseguire gli obiettivi strategici e l'ammontare, sia pure approssimativo, delle risorse da destinare a ciascun programma. Il processo di pianificazione strategica consiste di tre parti: 1. La revisione dei programmi in corso; 2. L'esame delle proposte di nuovi programmi; 3. Il coordinamento dei programmi per mezzo di sistemi formali di pianificazione strategica”.¹⁵

- **I programmi in corso**

Un'organizzazione nel prossimo futuro tenderà a svolgere la maggior parte delle attività che svolge attualmente. È molto pericoloso adeguarsi ai programmi in

¹⁴ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 11.

¹⁵ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 316.

corso perché con il tempo variano i bisogni e i gusti dei consumatori, le condizioni competitive e le tecnologie di produzione. Un'impresa deve quindi attivarsi e fronteggiare questi cambiamenti. È opportuno revisionare i programmi in corso e adeguarsi in modo tempestivo. Serve un procedimento di revisione dei programmi in essere. È fondamentale essere pronti a far fronte ed eventuali cali delle redditività. Molte imprese si trovano obbligate a mettere in atto rapidamente *programmi di ridimensionamento o di ristrutturazione* (downsizing o restructuring program) per fare tagli drastici ai costi aumentati in modo eccessivo nei periodi di prosperità. Pensare a programmi di salvataggio in condizioni di urgenza potrebbe risultare molto costoso rispetto all'adozione di interventi appena se ne sente la necessità.

La revisione a base zero

Una metodologia sistematica per svolgere un'analisi dei programmi in essere è la *revisione integrale o revisione a base zero* (zero-base review), così chiamata perché quando si stabilisce l'importo dei costi relativi ad un certo programma, i valori stimati sono definiti "da zero". Questo metodo non è molto diffuso perché nella prassi si usa prendere come punto di riferimento il livello attuale dei costi, come solitamente succede nel procedimento di costruzione del budget. "Le revisioni radicali dei principali programmi sono utili per superare la naturale tendenza al compiacimento per i risultati ottenuti e all'inerzia" affermano Anthony, Hawkins Macrì e Merchant (2008). Effettuare una revisione a base zero di un centro di costo significa chiedersi se l'attività in questione andrebbe svolta o meno, se l'attività è giusto svolgerla internamente o se sarebbe più opportuno assegnarla ad un fornitore esterno (outsourcing), quale dovrebbe essere il costo dell'attività. Un processo di revisione a base zero efficace implica il riesame periodico (almeno ogni tre anni) di ogni area dell'organizzazione. Il problema dell'approccio a base zero è il quantitativo di tempo richiesto che supera quello effettivamente disponibile per la redazione annuale del budget.

- **La proposta di nuovi programmi**

I manager dovrebbero chiedersi se, per far fronte a sfide non previste o per cogliere opportunità non attese, sia opportuno creare nuovi programmi. Il management prende in considerazione ed analizza i vantaggi di queste proposte che, nel caso di imprese con scopo di profitto, comportano generalmente il bisogno di investire.

L'analisi costi-benefici

L'*analisi costi-benefici* mette a confronto i costi di un programma con i benefici previsti dall'adozione del programma stesso. I benefici non sono necessariamente espressi in termini monetari in quanto gli output di molti CdR non sono espressi in termini di ricavo, nonostante l'impresa in questione sia orientata al profitto. Le imprese fanno uso di questo tipo di analisi per valutare programmi come il miglioramento della sicurezza, la diminuzione dell'inquinamento, la creazione di informazioni qualitativamente migliori per il management. Anche se questi programmi implicano dei costi, i risultati generati non possono essere misurati in termini monetari. La parte complicata di questa tipologia di analisi è la valutazione a priori dei benefici attesi. Affermare se il costo di un certo programma sarà ricompensato dai benefici ottenuti è spesso un parere soggettivo, vi può essere una stima dettagliata dei costi del programma a supporto di tale parere ma spesso una stima quantitativa dei benefici è impraticabile.

- **I sistemi formali di pianificazione strategica**

Molte organizzazioni, anche in modo informale, dispongono di un sistema in grado di quantificare e stimare gli effetti economico-finanziari dei programmi (e altri risultati attesi) su un orizzonte di tempo anche riguardante diversi esercizi futuri. Una rappresentazione di questo tipo è chiamata *piano di lungo termine* (long-range planning). Il piano di lungo termine presenta i ricavi, i costi e altre nozioni informative riguardanti i singoli programmi, per più esercizi futuri. In genere l'orizzonte temporale di riferimento è di cinque anni, ma talvolta anche di tre, specialmente se le imprese si muovono in ambienti molto dinamici, come ad esempio il settore dell'elettronica o quello multimediale.

Normalmente il processo di pianificazione strategica inizia mesi prima dell'inizio della stesura del budget. La pianificazione strategica formale segue la valutazione di convenienza da parte dell'alta direzione della modifica di obiettivi e strategie. C'è quindi un lungo dibattito tra i manager operativi ed il vertice dell'azienda. La conclusione di tale dibattito è l'insieme dei programmi per l'impresa nel suo complesso. L'approvazione dei programmi sono il punto di partenza del budget annuale.

Riprendiamo ora il concetto di *business plan*: si tratta di uno strumento che consente di mettere in luce e valutare le strategie di un'impresa, "definisce e riepiloga il progetto imprenditoriale, le linee strategiche, gli obiettivi e le

valutazioni di natura economica, patrimoniale e finanziaria”.¹⁶ Ancora Tullio (2004) afferma che questo strumento permette quindi che la direzione aziendale, dopo aver tracciato la strategia globale aziendale, sia in grado di svolgerla. L’orizzonte temporale di riferimento del business plan è una scelta che spetta all’azienda: dipende dal settore di riferimento, dal grado di concorrenza, dalla realtà organizzativa, e da altri elementi di natura esogena ed endogena. In genere la durata del business plan va dai 3 ai 5 anni.¹⁷ Secondo Tullio (2004) “in genere si predilige un periodo minimo di tre anni”. Questo parere è condiviso anche da Binda (2008): “la prassi più diffusa è quella di generare piani su base triennale”. All’interno del business plan si trovano dettagli riguardanti l’evolversi dell’economia dell’ambiente nella quale l’impresa opera, variabili di natura economico-finanziaria che possono avere effetto sull’attività e la strategia globale definita dalla direzione. Si troveranno quindi informazioni sugli obiettivi aziendali e le procedure di implementazione, analisi del mercato di riferimento, il piano delle vendite (dettagli sui prodotti, mercati ecc.), la struttura dell’organizzazione aziendale (progetti, risorse, costi), la struttura produttiva, le previsioni economiche, patrimoniali e finanziarie. La redazione del business plan è sostanziale perché focalizzarsi solamente sul breve periodo significherebbe non cogliere eventuali segnali d’allarme negativi relativi al lungo periodo. È essenziale notare che il master budget e i vari budget che lo compongono hanno bisogno di essere indirizzati dalla pianificazione strategica, ma “il business plan senza il budget rischia di finire in un cassetto”.¹⁸ in quanto il piano strategico senza un’adeguata attività di programmazione è un documento senza alcun valore.

2.1.2 *Metodologie di Programmazione: il budget*

¹⁶ TULLIO A., *Dall’analisi del bilancio al budget: tecniche operative di controllo di gestione*, 2004, pag. 128.

¹⁷ BALDUCCI D., *La valutazione dell’azienda*, Assago Milano, 2006, pag. 231.

¹⁸ GUZZETTI E., *Il master budget. Un metodo semplice e pratico per la pianificazione e il controllo operativo*, Milano, 2000, pag. 17.

“Un budget è un piano dettagliato per acquisire e usare le risorse finanziarie e di altra natura in uno specifico periodo di tempo. Rappresenta un piano per il futuro espresso in termini quantitativi formali”.¹⁹ Secondo Brusa (2000) si può definire il budget come “un programma d’azione, 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”.²⁰ È un “anello di collegamento” tra il breve ed il lungo periodo.²¹

“Il budget rappresenta un sistema coordinato di piani d’azione e di obiettivi espressi in termini monetari attraverso cui un’azienda cerca di allocare efficientemente le risorse scarse, motivando e responsabilizzando la struttura organizzativa verso il conseguimento delle strategie aziendali”.²² Da questa definizione possiamo comprendere perché il processo di *budgeting* rappresenta un aspetto fondamentale del più ampio processo di programmazione. A seconda della prospettiva si può parlare di budgeting come:

- L’insieme di più elementi interdipendenti (budget operativi e altri budget) che uniscono l’intera struttura organizzativa. In questo caso parliamo di *sistema di budgeting*.
- Un processo costituito da fasi, attori e ruoli che interagiscono nel tempo e nello spazio, in questo caso parliamo di *processo di budgeting*.
- Uno strumento dato dall’insieme di schemi, regole e principi, in questo caso parliamo di *budget* in senso stretto.

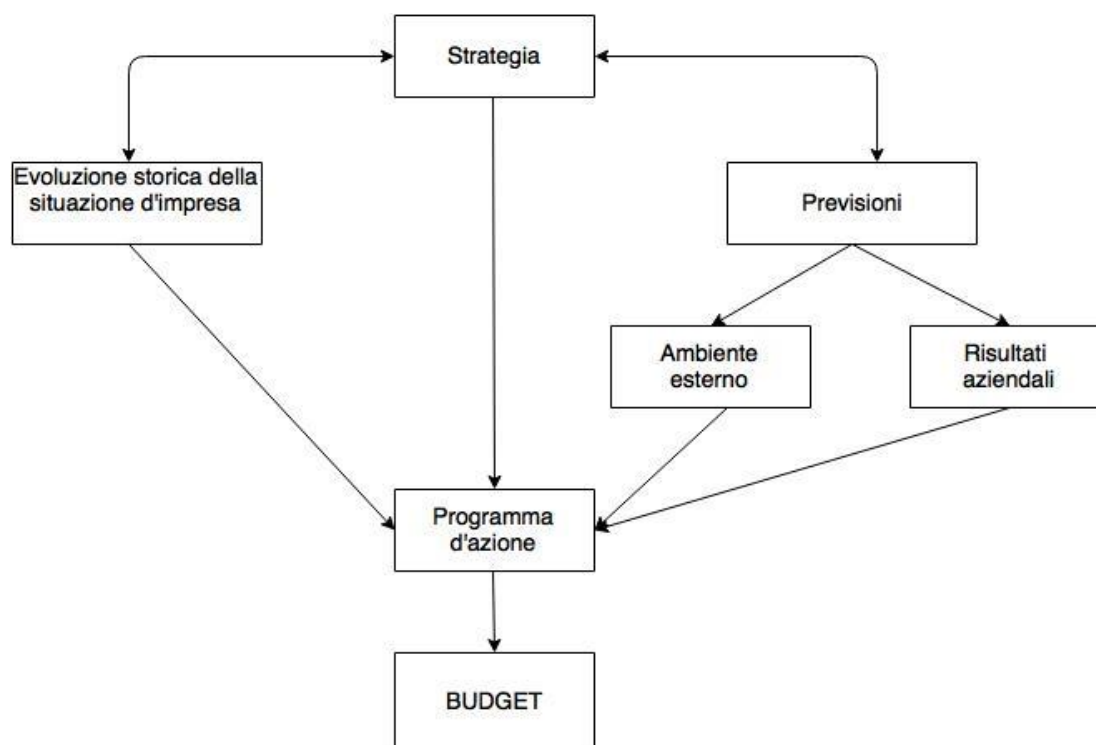
Sempre Bracci e Vagnoni (2011) aggiungono che il budget “si colloca idealmente tra la pianificazione strategica e la gestione nel tentativo di creare un allineamento tra gli obiettivi di medio-lungo termine (*strategia*) e di breve termine (*piani d’azione*)”. I piani d’azione consistono in progetti o iniziative assegnati a ciascuna area funzionale, in maniera coerente con la strategia. I piani hanno dei tempi, risorse a disposizione e scopi da raggiungere. Essi vengono fatti confluire all’interno del budget e tengono conto dei risultati storici raggiunti dall’azienda ma anche degli scenari e delle stime sugli andamenti del mercato di riferimento.

¹⁹ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 290.

²⁰ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag.84

²¹ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 71.

²² BRACCI E. VAGNONI E. , *Sistemi di programmazione e controllo. Strumenti e processi per le decisioni in azienda*, Santarcangelo di Romagna, 2011, pag. 261 ss.



Schema 2.2 (tratto da BUBBIO A., *Stime, previsioni e budget*, 2009, pag.77)

Il budget non rappresenta quindi una previsione, ma fa uso di previsioni e stime sui futuri andamenti di mercato e sui risultati aziendali con lo scopo di assegnare gli obiettivi all’organizzazione aziendale e ripartire in modo efficiente le risorse. “Il concetto di previsione non si adatta alla realtà aziendale, caratterizzata dalla turbolenza del contesto di riferimento e da un alto tasso di variabilità interna”.²³ “Abbandonato il vecchio schema ottocentesco della ‘previsione’, fondato su di una visione rigida e vincolistica della dinamica di azienda e quindi viziato da un errore di base, la dottrina e la realtà operativa si sono andate a mano a mano arricchendo di una mentalità elastica e propulsiva che trova nel concetto di prospettiva il suo fondamento”.²⁴

Il budget, solitamente, è un documento che contiene dati di breve periodo (non superiori ad un anno). Anche se il budget si riferisce all’intero esercizio, esso comunque non deve contenere dati sintetici che si riferiscono al periodo considerato nella sua globalità. Un budget annuale sarà costituito dalla somma dei risultati dei sottoperiodi. Questo è comune agli strumenti che si basano su “meccanismi di retroazione”, afferma Cerbioni (2000), gli eventuali scostamenti

²³ CERBIONI F., *op. cit.*, pag. 69.

²⁴ CARAMIELLO C., *L’indagine prospettiva in economia aziendale*, Pisa, 1965, pag. 16.

dai obiettivi prefissati vanno subito messi in evidenza per adattarsi di conseguenza e, se necessario, modificare il documento per il periodo successivo. All'interno del budget devono essere presenti “delle linee di comportamento differenziate a seconda dei periodi inclusi nell'anno di budget”.²⁵ Questo perché il budget deve rappresentare uno strumento in grado di captare ad esempio variazioni nella domanda dovute a fenomeni stagionali e cogliere in maniera tempestiva gli eventuali scostamenti dagli obiettivi prefissati. Le linee di comportamento contenute nel budget non devono essere in alcun modo vincolanti: è essenziale che il budget sia uno strumento flessibile. L'azienda e i suoi soggetti non devono essere obbligati a comportarsi in una maniera predefinita se le condizioni generali dovessero mutare considerevolmente. La flessibilità del budget va dunque considerata un “elemento strutturale” del budget stesso, dice Brusa (2000). Aggiunge Cerbioni (2000): se le aziende operano in contesti nei quali la dinamica ambientale è elevata, si fa uso del cosiddetto *rolling budget*, cioè una tecnica che prevede lo slittamento dell'orizzonte temporale di riferimento.

Secondo Ferrero (1987) il budget, se considerato in un'ottica funzionale, può essere considerato uno strumento del controllo di gestione ma, per la tipologia dei dati in esso contenuti, costituisce anche uno strumento della programmazione. Questo perché “in esso confluiscono i dati relativi all'attività che, in concreto, l'azienda si propone di svolgere nel periodo temporale a cui il budget si riferisce”. Si può quindi considerare il budget come un “atto della rilevazione antecedente dell'azienda”.²⁶

È importante evidenziare la peculiarità di *globalità* del budget: esso si riferisce all'azienda nel suo insieme anche se poi si focalizza nell'analisi delle varie sotto-aree. A differenza del bilancio, che procura dati globali riguardanti la gestione complessiva, il budget rappresenta la dinamica aziendale soffermandosi sulle varie aree di gestione. Verrà esaltata quindi l'analisi dei ruoli che vengono assunti nelle singole unità economiche (funzioni, reparti, processi ecc.), così si esprime Cerbioni (2000). Affermare che il budget è un documento globale vuol dire che deve rappresentare tutte le aree aziendali, tutti i livelli organizzativi, tutti i

²⁵ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 87.

²⁶ AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Torino, 1960, pag. 686.

prodotti, tutti i processi che fanno parte delle gestione, considerata dal punto di vista economico, finanziario e patrimoniale.²⁷

2.2 Suddivisione del sistema di controllo per aree di responsabilità

Le responsabilità aziendali vengono assegnate con un grado di decentramento sempre più forte. Più cresce la discontinuità ambientale è più si sente l'esigenza di un decentramento maggiore. Anche se le attività vengono decentrate è comunque fondamentale il controllo della direzione aziendale per, citando Cerbioni (2000), "evitare che si creino spinte centrifughe che conducano le sub unità aziendali ad operare in modo scoordinato, o peggio, in contrasto tra loro". L'operazione di decentramento porta inevitabilmente alla necessità di coordinamento, analisi, valutazione e quindi controllo delle azioni dei soggetti nel conseguimento degli obiettivi. Vanno elaborati quindi "corretti metodi e strumenti di gestione", i primi rientrano nelle funzioni di pianificazione e programmazione, i secondi in quella del controllo.²⁸ Il momento strategico e il momento operativo non sono distinti in modo netto, forse è anche per questa ragione che il controllo riguarda entrambi i momenti. Il controllo direzionale ha dei limiti riguardo il monitoraggio dei problemi di ampio raggio (che potremmo definire strategici). Per questo è sempre più forte l'esigenza di "monitorare in modo più adeguato l'attività di direzione strategica." Cerbioni (2000) "Un sistema di controllo dovrebbe contribuire a fornire una risposta all'esigenza di bilanciamento tra spinte contrapposte":²⁹ efficacia ed efficienza da una parte e orientamento al breve e al lungo periodo dall'altra. Queste quattro spinte contrapposte (efficacia/efficienza, breve/lungo periodo) si bilanciano tramite le attività svolte dai manager che "devono essere responsabilizzati in modo idoneo rispetto a determinati obiettivi". Per capire le difficoltà che rendono ardua la separazione tra il processo di controllo da quello di

²⁷ BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Milano, 1989, pag. 54.

²⁸ BANDETTINI A., *Il controllo di gestione. Aspetti tecnico-contabili*, Padova, 1980, pag. 6.

²⁹ BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e Controllo in un'ottica strategica*, Torino, 1991, pag. 41 ss.

pianificazione/programmazione basta solamente dare un occhio alle fasi del controllo di gestione stesso. Possiamo sintetizzarle come segue: formulazione degli obiettivi, svolgimento delle attività, confronto dei risultati con gli obiettivi, analisi degli scostamenti, conferma oppure rivisitazione degli obiettivi fissati in precedenza ed eventuali azioni correttive. Anche secondo Eminente i processi di programmazione e di controllo sono “due facce della stessa medaglia”.³⁰

“La pianificazione rappresenta un *input* per il controllo, ma, al contempo, l'*output* del processo di controllo rappresenta un momento fondamentale in sede di pianificazione, sia per la valutazione di forza o di debolezza dell'azienda, sia per la verifica della bontà degli obiettivi fissati in precedenza” afferma Cerbioni (2000).

“La pianificazione strategica, anche se si avvale di elementi quantitativo-monetari per facilitare l'apprezzamento delle relazioni di causa-effetto nelle diverse ipotesi prese in considerazione. Soltanto nei business-plan si torna a recuperare il linguaggio contabile, poiché questi si traducono in operatività attraverso i budget e quindi devono usare i simboliche a questi si raccordino agevolmente.”³¹

Anche i termini *programmazione* e *controllo* vengono spesso utilizzati facendo intendere la stessa cosa. In realtà sono due concetti differenti. “La programmazione comporta lo sviluppo di obiettivi e la preparazione di diversi budget per raggiungere questi obiettivi. Il controllo è costituito dai passi seguiti dai manager per aumentare la probabilità che gli obiettivi fissati in fase di programmazione siano raggiunti e che tutte le parti dell'organizzazione collaborino fra loro per raggiungere l'obiettivo.” “Per essere completamente efficace, un buon sistema di impostazione del budget (budgeting system) deve prevedere sia la programmazione sia il controllo. Una buona programmazione senza un controllo efficace è tempo sprecato”.³²

In molte aziende i responsabili delle diverse unità fanno delle proposte, poi spetta alla sede centrale la conferma finale. Questo tipo di pianificazione strategica permette verifiche ed equilibri nella fase di determinazione della strategia di ogni

³⁰ EMINENTE G., *La gestione strategica dell'impresa*, Bologna, 1981, pag. 211.

³¹ BERGAMIN BARBATO M., *Cost Management: un nuovo approccio al management Control*, in BERGAMIN BARBATO M. (a cura di), *Il Cost Management*, Milano, 1999.

³² GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 291.

unità aziendale. I responsabili di queste ultime sono in qualche modo obbligati a comunicare tra loro in quanto le responsabilità di alcune unità si sovrappongono. È così avvantaggiata l'integrazione delle strategie delle diverse unità aziendali.³³ Al crescere delle dimensioni aziendali sorgono ovviamente delle problematiche che riguardano il processo di delega dal vertice verso i soggetti di grado subordinato nella gerarchia aziendale. Questa delega può riferirsi a mansioni esecutive o decisionali. Il processo di decentramento comporta problemi di controllo. Il controllo, per raggiungere gli scopi, necessita di una rappresentazione corretta delle attività che i diversi decisori sono tenuti a svolgere. È opportuno redigere una mappa delle responsabilità, ossia delineare i diversi gradi decisionali dell'azienda e di conseguenza suddividere il controllo. In base ai ruoli assegnati è giusto che ogni responsabile comprenda che, dal suo operato, dipendono elementi sotto il suo diretto controllo ma anche elementi legati in modo indiretto alle sue azioni. "L'articolazione della mappa delle responsabilità viene quindi operata sulla base di 'centri', ciascuno intitolato in base al sistema poteri/doveri che fanno carico al responsabile" Cerbioni (2000). La stesura della mappa delle responsabilità si articola in due fasi spiega Bergamin Barbato (1991): 1. Identificazione delle aree critiche dell'organizzazione; 2. Selezione dei criteri per formulare la relazione decisioni-azioni-risultati. La dottrina economica, elabora Cerbioni (2000), individua i seguenti centri di responsabilità: centri di costo, centri di spesa, centri di ricavo, centri di profitto, centri di investimento. Se in azienda i soggetti svolgono ruoli diversi ne consegue che faranno parte di più di un centri. Emergono quindi figure organizzative "trasversali" che implicano la creazione di centri di responsabilità relativi a tali unità trasversali, con problematiche di mescolanza delle figure e delle variabili che si trovano sotto al controllo di ciascun responsabile. Aggiunge lo stesso autore che la divisione in centri che segue fa riferimento a strutture organizzative di tipo funzionale, cioè che si riferiscono a strutture organizzative "divisionalizzate" (non si presenta il problema della sovrapposizione delle responsabilità).

³³ PORTER M.E., MONTGOMERY C. (a cura di), *Strategia. Il vantaggio competitivo secondo i "guru" della Harvard Business School*, Milano, 1993, pag. 364.

2.2.1 Centri di costo

Il centro di costo costituisce un mezzo per procurare una spiegazione alla problematica della “localizzazione dei costi per la determinazione dei costi di produzione”.³⁴ A volte si creano centri di costo *ad hoc* perché talvolta i costi comuni vengono assegnati ai prodotti tramite l'utilizzo di basi di imputazione troppo ambigue. Potremmo trovare anche centri di costo che non si riferiscono ad alcuna unità organizzativa ma che hanno lo scopo di rendere più agevole il processo di imputazione dei costi. Dal punto di vista del controllo il centro di costo è chiamato in causa se si pensa il responsabilizzare un insieme di soggetti, guidati da un responsabile, debba accadere partendo dai costi di produzione. Di conseguenza gli scopi attribuiti al responsabile dell'area in questione saranno formulati in termini di costi. Spiega Cerbioni (2000), “Il controllo sullo svolgimento dell'attività sarà quindi effettuato sulla base degli scostamenti tra obiettivi di costo assegnati a quel centro e risultati effettivi”. Al riguardo assumono un ruolo rilevante i *costi standard*. I costi standard, assieme ai costi stimati, fanno parte dei costi programmati che vanno a formare il budget. I costi stimati presentano carattere di approssimazione e di incertezza, non sono ancora chiare le leve di intervento sul mercato. “Si parla di costi standard quando in azienda si sono sviluppate le conoscenze di mercato e le competenze manageriali necessarie a porla in posizione negoziale attiva e quindi in grado di fissarsi dei prezzi ottimali e di attenersi a questi nel corso del periodo”, esplica Bergamin Barbato (1991). Nell'utilizzo del costo standard è inglobato il concetto di efficienza: è implicita la ricerca del costo ottimale per l'azienda date le sue potenzialità effettive. I costi standard sono concepiti in una visione di controllo: il controllo di gestione è un confronto continuo tra costi consuntivi e costi standard. Deve essere ripetuto nel tempo ma non è sufficiente, serve un responsabile in grado di cogliere gli scostamenti significativi e le sue cause.

Tipici centri di costo riguardano l'area produttiva e i suoi reparti. Per Cerbioni (2000), dai costi sostenuti nei vari reparti (centri di primo livello) dipende il costo complessivo della funzione di produzione (centro di costo di secondo livello).

³⁴ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 29.

Spesso il paragone tra obiettivi e risultati avviene basandosi su un dato di costo fissato in relazione a prezzi standard di acquisto e non sul costo realmente affrontato per lo svolgimento dell'attività. Questo perché, come afferma lo stesso autore "non sempre il responsabile di un centro di costo può influenzare la variabile *prezzo di acquisto*, in quanto le uniche leve decisionali a sua disposizione fanno riferimento ai coefficienti di impiego dei fattori produttivi".³⁵ Non sarebbe opportuno imputare le ragioni di un costo di prodotto maggiore nell'inefficienza di un reparto se lo scostamento dagli obiettivi fosse dovuto ad un aumento nei prezzi di acquisto delle materie prime. "L'utilizzo dei centri di costo si ravvisa utile tutte le volte che in azienda l'efficienza costituisce una variabile critica ai fini del raggiungimento del vantaggio competitivo". Se invece agli operatori dovessero comportarsi come *problem solvers* e quindi il loro compito non dovesse limitarsi solamente all'ottimizzazione del legame tra volume di produzione e consumo di risorse allora l'analisi sui centri di costo risulterebbe limitata.

2.2.2 Centri di spesa

Spesso alle unità organizzative non vengono assegnati obiettivi di efficienza ma di efficacia, ad esempio nell'utilizzo delle risorse abbinato all'abilità di adattare i risultati finali ai bisogni aziendali. La differenza tra i centri di costo e i centri di spesa è il rapporto che unisce le risorse utilizzate e i risultati ottenibili. Nei centri di costo il rapporto tra input e output è diretto, nei centri di spesa non si possono definire a priori le risorse occorrenti per raggiungere l'obiettivo. Un'unità organizzativa che possiamo definire centro di spesa è quella destinata alla conduzione delle campagne pubblicitarie o unità di staff come l'amministrazione o le risorse umane. Per queste unità non è semplice stimare a priori i risultati in rapporto ai quali dare una valutazione alle performance e al tempo stesso quantificare il bisogno di risorse indispensabile per arrivare a certi obiettivi. Nel

³⁵ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 31.

caso delle campagne pubblicitarie, il management tramite l'attività di budgeting riesce ad allocare un quantitativo di risorse e svolge la sua funzione di controllo monitorando che il budget venga rispettato. In queste unità secondo Cerbioni (2000) "l'attenzione viene incentrata sugli aspetti qualitativi del servizio che il centro deve fornire." Con i centri di spesa c'è il rischio l'entità della spesa da non oltrepassare diventi il criterio in base al quale viene poi valutata l'efficienza del centro. Il responsabile potrebbe così sentirsi indirizzato verso il risparmio solamente al fine che il suo operato venga ben giudicato e la qualità del servizio potrebbe risentirne. Però se l'entità della spesa non viene definita a priori i soggetti con più potere potrebbero vedersi assegnati quantitativi di risorse anche in eccesso, con l'effetto di possibili sprechi non controllabili in modo immediato.³⁶

2.2.3 Centri di ricavo

Sintetizza Cerbioni (2000) "Il centro di ricavo potrebbe essere considerato come omologo del centro di costo visto nella prospettiva di 'ciò che esce' dall'azienda verso terze economie. Si cerca [...] di considerare in termini di efficienza i risultati delle aree aziendali, dove tale efficienza viene espressa mediante il rapporto tra il volume complessivo di ricavi che l'unità organizzativa è in grado di produrre e le risorse impiegate." I centri di ricavo sorgono quando si vuole responsabilizzare il personale sugli output aziendali ma questo non è appropriato farlo in termini di risultati.

2.2.4 Centri di profitto

Con centri di profitto si intendono quelle unità dove le leve decisionali sono svariate e consentono ai soggetti che vi operano di manovrare significativamente

³⁶ BOCCHINO U., *Il Budget*, Milano, 1990, pag. 105.

il differenziale tra costi e ricavi. Secondo Cerbioni (2000) “Sarebbe più opportuno parlare di centri di reddito o, meglio ancora, di risultato operativo, inteso come differenza tra ricavi e costi tipici di quell’area.” Esempi di centri di profitto possono essere ad esempio la direzione commerciale o la direzione marketing.

Possiamo distinguere i centri di profitto in: autonomi, semi-autonomi e fittizi.³⁷ I *centri di profitto autonomi* solitamente consistono in unità organizzative con vasta autonomia decisionale, caratteristiche di strutture organizzative multi divisionali. Nelle strutture multi divisionali dove avvengono spesso scambi interdivisionali possiamo trovare i cosiddetti *centri di profitto semi-autonomi* dove lo scambio viene sviluppato mediante prezzi interni di trasferimento, controindicazione non irrilevante secondo Bergamin Barbato sulla creazione di centri di profitto all’interno del processo di trasformazione dell’impresa.³⁸ Aggiunge Cerbioni (2000) “Il ricorso a prezzi di trasferimento interni o la presenza di costi e ricavi comuni potrebbe falsare il calcolo del risultato operativo di centro in misura significativa”. Nei *centri di profitto fittizi* manca la caratteristica della controllabilità delle variabili del profitto, interpretata come abilità di avere su di loro un’influenza diretta e significativa. Il loro unico scopo è quello di “creare un clima di responsabilizzazione generale in termini economici, ma si svilisce in misura notevole la funzione del budget e del controllo in genere.”

Cerbioni (2000) sottolinea come nel centro di profitto, rispetto al centro di ricavo, la quantità superiore di deleghe e i maggiori poteri a disposizione rendono più opportuno responsabilizzare sulla base del risultato operativo di centro anziché sul volume di ricavi o sui costi del centro stesso così da provare a conformare poteri e responsabilità. In entrambi i centri vi è l’ammissione che responsabilizzare in base alla differenza tra ricavi e costi non implica di prestare attenzione all’impiego delle risorse efficiente. Quindi, a parità di risultato operativo, è più efficiente il centro che riesce a raggiungerlo con minori risorse.

2.2.5 Centri di investimento

³⁷ CERBIONI F., FERRARIS FRANCESCHI R. (a cura di), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Torino, 2010, pag. 99.

³⁸ BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pag. 272.

Per il responsabili di questo tipo di centro si aggiunge un ulteriore vincolo: non devono solamente monitorare le leve riguardanti ricavi e costi, c'è anche il vincolo del rispetto dell'ammontare del capitale investito. Dato che il responsabile ha potere decisionale per quanto concerne gli investimenti attuati nell'ambito di sua responsabilità, è indicato analizzare i risultati conseguiti tramite l'utilizzo del ROI (Return On Investments), ovvero il tasso di redditività del capitale investito. La composizione del capitale investito alla quale ci si riferisce citando Cerbioni (2000), può essere costituita da capitale circolante e da capitale fisso. Per esempio, se un responsabile si occupa anche di acquisti e rapporti con i fornitori, sarebbe indicato dare una valutazione del suo operato in base al capitale investito al netto dei debiti verso fornitori. Per completezza accenniamo alla formula del ROI: il ROI è dato dall'utile operativo netto diviso per l'attivo operativo medio ($ROI = \text{utile operativo netto} / \text{attivo operativo medio}$). Maggiore è l'utile sul capitale investito, maggiore è l'utile generato per euro investito nell'attivo operativo del segmento. L'utile operativo netto è l'utile al lordo degli interessi e delle imposte. Si usa l'utile operativo netto perché al denominatore della formula abbiamo l'attivo operativo che include la cassa, i crediti, il magazzino, impianti e macchinari e tutto ciò che si detiene ai fini dell'utilizzo produttivo. Possiamo esprimere il ROI anche in questo modo: $ROI = \text{margine} \times \text{rotazione del capitale investito}$

$$\text{Margine} = \text{utile operativo netto} / \text{vendite}$$

$$\text{Rotazione del capitale investito} = \text{vendite} / \text{attivo operativo medio}$$

Il margine aumenta con l'aumento delle vendite o con la riduzione dei costi operativi, compreso il costo del venduto e le spese di vendita e amministrative. Alcuni responsabili si focalizzano troppo sul margine, dato che minori sono i costi operativi per euro venduto maggiore è il margine ottenuto. Si ignora spesso la rotazione del capitale investito: se nell'attivo operativo troppe risorse vengono vincolate (cassa, crediti, magazzino, impianti macchinari ecc.) allora la rotazione del capitale investito si riduce e di conseguenza si riduce anche il ROI. Un uso

non efficiente dell'attivo operativo può ostacolare la redditività come i costi operativi eccessivi che riducono il margine.³⁹

2.3 La misurazione e il reporting

Il sub-sistema informativo è composto da tutti quegli elementi che supportano il processo decisionale per delineare le azioni per il conseguimento degli obiettivi aziendali e la misurazione dei risultati raggiunti. Questi elementi sono: la contabilità generale, la contabilità analitica, il budget e il sistema delle variazioni. Si può aggiungere un ulteriore elemento, ossia il *sistema di reporting*. Lo possiamo aggiungere perché rappresenta “un elemento di intermediazione tra la base di dati grezzi (contabili ed extracontabili) ed i fabbisogni informativi dei vari utenti”.⁴⁰

Il sistema di reporting non è una componente costitutiva del controllo di gestione ma è un anello di congiunzione tra i dati raccolti e i destinatari finali. Il raffronto tra gli obiettivi prefissati in fase di programmazione (budget) e i risultati raggiunti porta all'analisi degli scostamenti che di conseguenza scaturisce nella fase di reporting.

Le rilevazioni effettuate durante lo svolgimento delle attività fanno in modo che le informazioni su costi e ricavi siano raggruppati per programma (ad esempio per prodotto) e per centro di responsabilità. Le informazioni catalogate per programma sono finalizzate alle attività di pianificazione strategica, quelle per centro di responsabilità per valutare i risultati dei CdR e dei loro responsabili. I dati consuntivi ottenuti rendono possibile il paragone con i dati di budget e successivamente il calcolo degli scostamenti.

Il sistema di controllo direzionale procura al management dati contabili ed extracontabili. Una parte di questi ultimi serve per descrivere l'ambiente esterno e sono esternati tramite i *report* o *rendiconti manageriali* per informare il

³⁹ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 427.

⁴⁰ CASTELLANO N., *Controllo di gestione ed informazioni. Un approccio integrato*, Milano, 2003, pag. 29.

management e coordinare i centri di responsabilità.⁴¹ I report sono usati anche come punto di partenza per il controllo. I report di controllo consentono di confrontare i risultati effettivamente conseguiti con quelli prefissati espressi nel budget e di dare una spiegazione degli scostamenti rilevati. “Per controllo s’intende un’azione sistematica svolta dal top management [...] che ha la finalità di verificare a consuntivo gli scostamenti da risultati programmati e di regolare, attraverso opportuni interventi correttivi, l’attività dell’azienda”.⁴²

2.3.1 Il reporting tradizionale

Il report aziendale costituisce “la naturale sintesi o output”⁴³ del procedimento di controllo di gestione. Le informazioni da quest’ultimo prodotte necessitano di un mezzo adeguato per essere trasmesse ai soggetti che fanno parte dell’azienda e questo mezzo è rappresentato dal report aziendale.

Possiamo parlare di reporting come un vero e proprio sistema con lo scopo di “fornire sistematicamente ai vari livelli gerarchici e funzionali dell’azienda le informazioni necessarie per una razionale gestione della stessa” afferma Navarra (2009). Il report aziendale è un “importante strumento di comunicazione degli obiettivi aziendali”.⁴⁴ È fondamentale, sottolinea Navarra (2009) per permettere al management di “gestire efficacemente e con consapevolezza i fenomeni aziendali”. L’esigenza di disporre di una adeguata informazione è anche frutto del quadro normativo che si è venuto a costituire. Proviamo a delinearlo in modo sintetico:

⁴¹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 293.

⁴² NAVARRA P., *Il reporting, Gestire le informazioni per governare l’impresa*, Milano, 2009, pag. 20 ss.

⁴³ BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, 1992, pag. 56.

⁴⁴ BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pag. 233.

- Articolo 2381, ultimo comma, del Codice Civile, modifica apportata dal nuovo quadro societario: “Gli amministratori sono tenuti ad agire in modo informato”.

- Iso 9004:2000 punto 823: “L’organizzazione deve adottare adeguati metodi per monitorare e [...] misurare i processi del sistema per la gestione della qualità”. Dato che la qualità è un elemento che tende a diffondersi, va gestita correttamente e ciò è possibile solamente con una padronanza della funzionalità di tutti i rami dell’organizzazione aziendale.

- Basilea 2: Le aziende necessitano di una maggiore conoscenza della propria situazione gestionale per una corretta documentazione della performance aziendale. Questo per far fronte alla gestione da parte degli istituti di credito del rischio operativo collegato alla rischiosità degli affidamenti.

L’azienda però non ha bisogno solo di dati informativi: si deve andare oltre ai numeri e far convergere l’attenzione dal breve periodo alle strategie aziendali globali. Il reporting fa in modo che le persone vengano finalizzate in direzione degli obiettivi prefissati. Questo processo può essere di supporto all’attuazione delle strategie in quanto:

- Si può semplificare la trasmissione di informazioni usando contenuti e forme standard che creano un linguaggio universale.

- Favorisce il conseguimento degli obiettivi fornendo feedback che aiutano a capire il funzionamento dell’azienda indicando le condotte e le scelte più appropriate.

- Contribuisce a pensare a livello organizzativo amalgamando obiettivi funzionali o di breve termine con quelli strategici dell’azienda.

- Procura idee per valutare l’efficienza delle strutture organizzative sostenendo il test di ipotesi innovative.

L’intero processo si conclude con le riunioni di gestione che non servono solo per commentare dati e scostamenti ma anche per valutare se vi è conciliabilità tra l’azienda e i suoi obiettivi strategici. Si discutono le esigenze aziendali in relazione alle facoltà interne e il contesto esterno.

“Il processo di reporting ha la finalità di fornire sistematicamente ai vari livelli gerarchici e funzionali dell’azienda le informazioni necessarie per una razionale

gestione della stessa”.⁴⁵ Per raggiungere questo scopo il report aziendale deve presentare queste caratteristiche:

- Tempestività: riguarda il tempo che trascorre tra gli accadimenti aziendali e la loro rilevazione che deve avvenire non oltre il decimo giorno lavorativo del mese successivo. Questo perché “l’efficacia degli interventi [...] tende a ridursi in parallelo all’aumento del ritardo”.⁴⁶

- Attendibilità: il report deve contenere solamente dati numerici che provengono da procedure standard e che abbiano rilevanza logica. Questo principio non riguarda solo la precisione e l’autenticità dei dati ma dipende anche dal “grado di accettazione , da parte dell’organizzazione d’impresa, della simbologia prescelta e delle metodologie di misurazione” Bergamin Barbato (1991). Chi fornisce l’input è il responsabile del suo essere attendibile nel momento in cui lo considera raffigurativo dello scopo dell’area decisionale di riferimento.

- Sintesi progressiva: il report deve avere un “grado di sintesi coerente con il livello gerarchico della funzione” Navarra (2009). Orientamento al futuro mediante nessi con i valori di budget.

- Rilevanza: nel report devono confluire solo i dati per ogni specifico responsabile dei vari livelli organizzativi in modo che possano raggiungere “obiettivi di conoscenza prestabiliti”.⁴⁷ Le informazioni fuorvianti o superflue non sono accettabili. Tra una vastità di dati riguardanti l’azienda e l’ambiente esterno è richiesta l’abilità di selezione dei dati veramente rilevanti: questo per combinare le metodologie di budget che richiedono informazioni dettagliate e il controllo globale che invece necessita di dati su variabili operative ma anche l’osservazione di variabili gestionali di breve termine e strategiche. Talvolta possono essere richiesti dati sull’andamento dei mercati finanziari che ci danno informazioni sull’evoluzione di certe variabili critiche esterne aggiunge Navarra (2009).

- Periodicità: riguarda la frequenza dei report. Di solito sono mensili o trimestrali ma si possono avere delle eccezioni: “un reporting frequente su di un

⁴⁵ NAVARRA P., *op. cit.*, 2009, pag. 15.

⁴⁶ SELLERI L., *Introduzione ai sistemi di programmazione e controllo*, Milano, 1985, pag.66.

⁴⁷ BRUNETTI G., *op. cit.*, 1992, pag. 57.

certo indicatore sta a indicare la criticità dell'area monitorata e l'esigenza che il processo decisionale sia coerentemente alimentato e attuato dal responsabile.⁴⁸

2.3.2 I diversi tipi di report per il management

Il sistema di reporting è composto da un insieme di report indirizzati ai vari organi che agiscono a differenti livelli dell'organizzazione aziendale afferma Selleri (1985).

Per Navarra (2009) il reporting fondamentale si suddivide in due livelli: *reporting funzionale* e *reporting direzionale*. Il reporting funzionale è destinato alle posizioni di responsabilità operative, il reporting direzionale alle posizioni di vertice.

I report redatti per il management possono essere *report informativi* e *report sulle prestazioni dei CdR*. Questi ultimi si suddividono in *report economici* e *report di controllo*.⁴⁹ I report economici riguardano le prestazioni dei CdR visti come unità di tipo economico, i report di controllo hanno come oggetto la prestazione del responsabile del CdR.

I report informativi hanno lo scopo di riferire al management tutti gli accadimenti. Se si nota qualcosa di significativo ha inizio un approfondimento della questione o ha luogo un intervento immediato. Può anche succedere che non si noti niente di significativo o di anomalo e il report di conseguenza viene accantonato. Le informazioni che compongono il report hanno provenienza diversa: possono essere generate dal sistema informativo aziendale o possono avere origine all'esterno dell'azienda, come ad esempio le comunicazioni delle associazioni di categoria, dati economici di settore, l'andamento della Borsa. Naturalmente il management interpreta un'informazione come dato significativo in base ad un suo parere soggettivo: raccoglie i dati dei report informativi, li unisce ad altri dati

⁴⁸ BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pag. 235.

⁴⁹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 351.

raccolti per suo conto e poi valuta se l'ambiente presenta eventuali opportunità e minacce.

Trattiamo ora i report sulle prestazioni dei CdR: abbiamo già accennato alla divisione tra report economici e di controllo.

I report economici sono redatti tramite le tradizionali informazioni contabili. Riportando Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2008) “il tradizionale conto economico preparato per un centro di profitto è un tipico *rendiconto sulla prestazione economica (economic performance report)* e il valore del reddito in esso contenuto è una misura di sintesi della prestazione economica del CdR”.

Il report di controllo mette a fuoco la prestazione economica raggiunta dal responsabile del CdR. È chiamato anche *rendiconto sulla prestazione manageriale (managerial performance report)*. “I rendiconti di controllo sono preparati in base ai dati della contabilità per CdR e, in estrema sintesi, pongono a confronto la prestazione del manager del CdR con un qualche standard di risultato atteso”.⁵⁰ È fondamentale comprendere in che modo i dati all'interno dei report avranno effetto sulle decisioni e sulle attività dei responsabili dei CdR.

Il report di controllo, a differenza di un report economico, scarta dalle rilevazioni che formano la base della valutazione della prestazione le componenti di costo non controllabili dal responsabile del CdR.

I report di controllo si focalizzano sulla diversità tra gli obiettivi prefissati dal manager al momento della redazione del budget e i risultati raggiunti. La rilevazione di diversità e la comprensione delle cause sottostanti vengono impiegate per cambiare gli output futuri del sistema e farlo ritornare sotto controllo. Questi tipi di report sono “dispositivi di *feedback*” secondo Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2008), perché gli output vengono utilizzati per fornire gli input futuri.

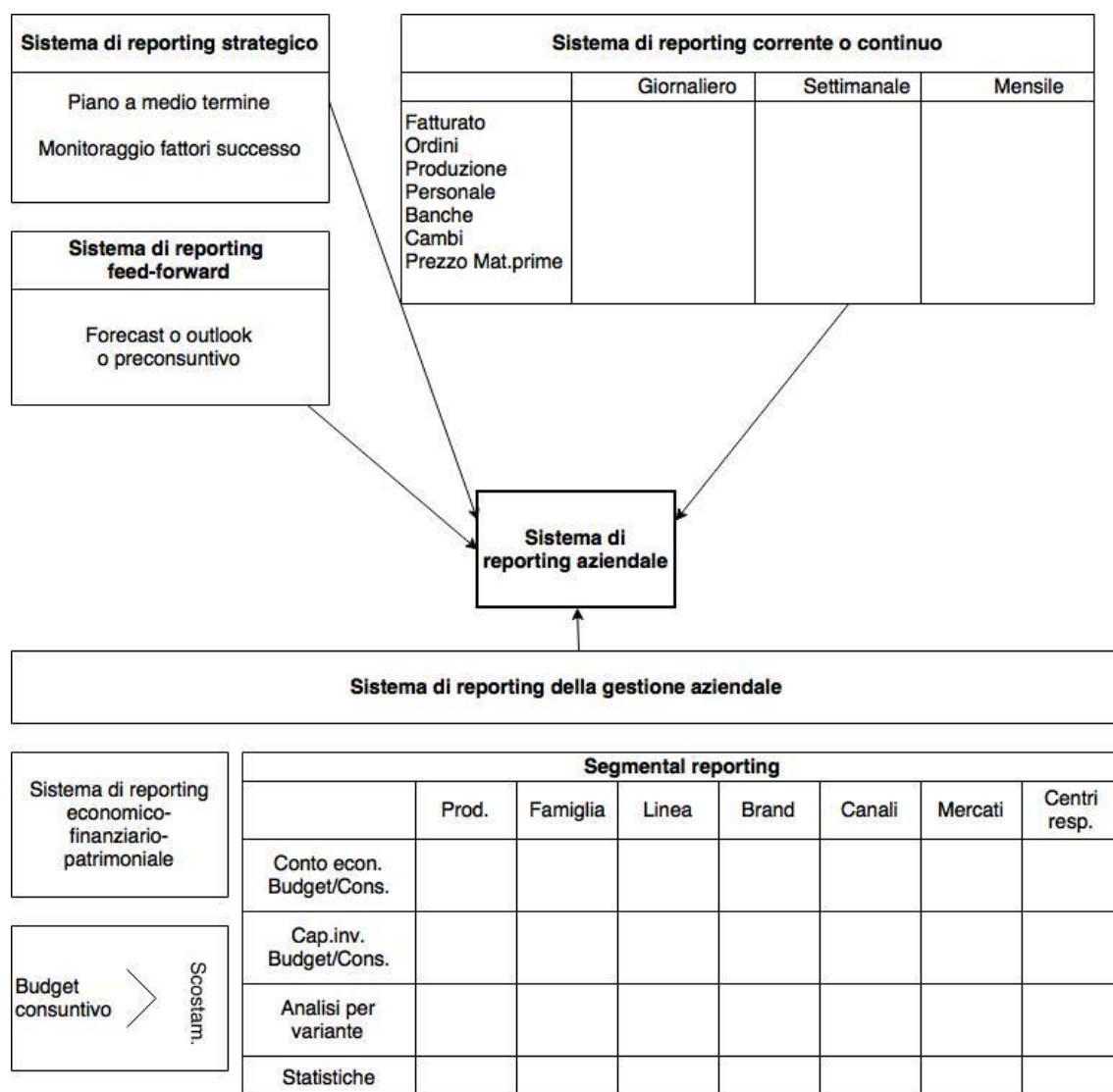
I report economici hanno lo scopo di dimostrare che un CdR ha valore di esistere e quindi va considerato alla stregua di un investimento. Nel caso di questi report vanno prese in considerazione sia le componenti di costo controllabili, sia quelle non controllabili.

⁵⁰ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 352.

2.3.3 Il contenuto dei report

Il report gestionale infra-annuale è sostanziale composto da due parti come esplica Navarra (2009). La prima comprende solo *dati consuntivi* che spiegano l'andamento economico e patrimoniale dell'azienda; la seconda integra la prima con *dati previsionali* che riguardano la parte dell'esercizio di riferimento non ancora conclusa (previsioni a finire). Questa seconda parte la possiamo chiamare *preconsuntivo*, cioè una teoria di conclusione dell'esercizio in corso. È proprio questa struttura in due parti che rende il report, sempre citando Navarra (2009) "uno strumento fondamentale di gestione e di controllo". È appropriato anche l'inserimento di *dati di budget* per avviare un metodo di raccolta e ed esame degli scostamenti tra dati effettivi e dati di budget finalizzato a determinare le fonti degli accadimenti devianti per prevenire gli eventi ed evitare, se possibile, che l'azienda si trovi in una condizione di vulnerabilità. Comprendere le ragioni degli scostamenti è di essenziale rilevanza per esprimere delle ipotesi sulle previsioni a finire.

Nei report si trovano dati numerici e percentuali, che meglio spiegano le variazioni per fare dei paragoni con gli anni precedenti o con i valori di budget.



Schema 2.3 (tratto da SAITA M., *Programmazione e controllo*, Milano, 1996, pag. 462)

Il sistema di reporting non ha una struttura vincolante in quanto deve adattarsi sia all'azienda di riferimento sia ai destinatari del sistema stesso.

Saita comunque ha cercato di delineare delle possibili linee guida di struttura che cerchiamo di delineare.

- *Sistema di reporting strategico*: questa tipologia di struttura richiama il concetto di controllo strategico. In linea teorica quest'ultimo dovrebbe "far sì che non vi sia separazione tra il momento della formulazione e quello della realizzazione" delle scelte strategiche.⁵¹ È composto da un sistema di pianificazione con orizzonte temporale di medio termine e da un sistema di

⁵¹ BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pag. 30.

monitoraggio dei fattori di successo per osservare come variano nel periodo considerato.

- *Sistema di reporting corrente:* il vertice dell'organizzazione aziendale richiede di essere costantemente aggiornato riguardo l'andamento di alcuni indicatori ritenuti fondamentali. È un sistema di reporting focalizzato sul breve termine ma ha il vantaggio di essere composto da dati rilevati con elevata frequenza e tempestività.
- *Sistema di reporting di feed-forward:* si tratta di un sistema che presenta l'obiettivo di verificare e, se necessario, riadattare le previsioni legate alla gestione aziendale per l'azienda fino alla conclusione del periodo di riferimento. C'è la formulazione di un preconsuntivo costituito da dati consuntivi e da dati previsionali.
- *Sistema di reporting della gestione aziendale:* in questo sistema vi è la suddivisione del medesimo in due categorie, il sistema di reporting riguardante l'andamento economico, finanziario e patrimoniale dell'azienda ed il segmental reporting. Nel primo troviamo dati basati su tre documenti importanti dell'informativa di bilancio, ovvero conto economico, rendiconto finanziario e stato patrimoniale. Questi dati sono sia consuntivi che programmati, inoltre vi sono informazioni riguardanti gli scostamenti tra le due tipologie di dati. L'insieme di nozioni generato fornisce una buona base per esprimersi sull'andamento aziendale. È necessario però approfondire l'analisi focalizzandosi sui singoli segmenti, questo avviene tramite il segmental reporting: si cerca di comprendere il motivo per il quale un certo segmento non ha raggiunto gli obiettivi prefissati. Si tratta di un'analisi rivolta esclusivamente all'andamento delle politiche commerciali, produttive, del personale, degli acquisti ecc.

CAPITOLO 3 IL BUDGET: ASPETTI GENERALI

Abbiamo già accennato al fatto che l'attività di programmazione mira a "formalizzare nei programmi a breve la realizzazione graduale degli obiettivi, delle strategie e delle politiche d'impresa".¹ Lo strumento più indicato per svolgere questa attività è il *budget*. "Il budget è un documento a carattere amministrativo che si compone di ulteriori documenti che si propongono di rappresentare, generalmente in termini economico-finanziari, il comportamento delle varie aree di gestione nelle quali si ritiene utile suddividere l'azienda ai fini del controllo".² Se invece vogliamo trattare il processo formale di *budgeting*, lo possiamo definire come "sistema dinamico di trasformazione efficiente che, tramite la propria struttura, sviluppa processi produttivi, economici e finanziari strumentali per la produzione di valore per gli stakeholders".³ Il processo di budgeting permette alle aziende di fornire alle organizzazioni dati utili per l'insieme delle operazioni tecniche, economiche e finanziarie che vengono portate a termine tramite processi di comunicazione, controllo e analisi delle performance. Per raggiungere gli obiettivi desiderati, il sistema di budgeting deve essere conciliabile con la cultura dell'organizzazione, interpretata come l'insieme dei modelli impiegati per coordinare e capire gli accadimenti esterni ed interni al contesto organizzativo. Nel processo di budgeting, afferma Cerbioni (2000), si possono individuare due aspetti: uno *razionale* e uno *organizzativo*. Quello razionale riguarda l'impiego ottimale delle risorse e l'assegnazione di esse a quelle parti dell'organizzazione in cui possono essere usate nel modo più efficace.⁴ Quello organizzativo consiste nelle relazioni, nei rapporti e nei contatti tra i diversi responsabili aziendali per la redazione del budget stesso.

Da un punto di vista funzionale, il budget può essere considerato un mezzo del controllo di gestione dato che rappresenta uno dei suoi strumenti tecnico contabili.

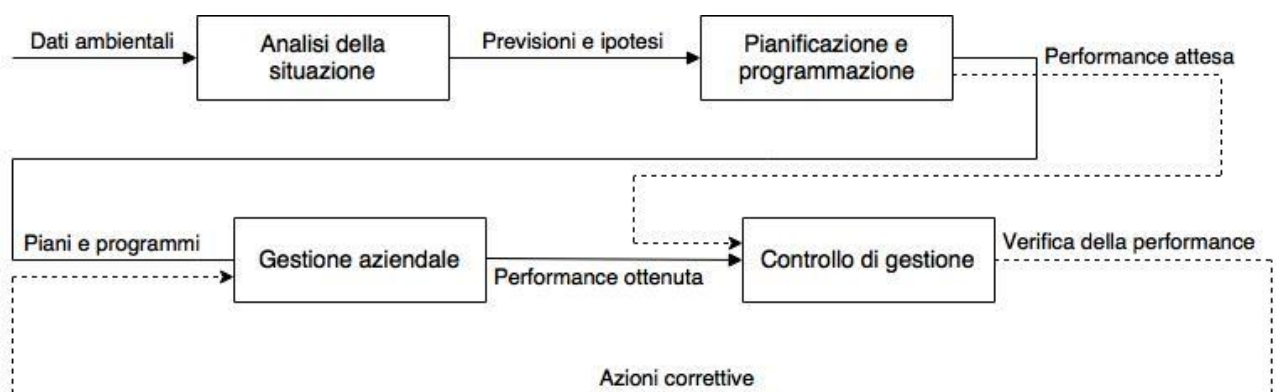
¹ SELLERI L., *Il budget d'esercizio. Strumenti di programmazione, controllo e motivazione*, Milano, 1990, pag. 36.

² CERBIONI F., *Il budget nel sistema di controllo di gestione, vol.1*, Torino, 2000, pag. 67.

³ MEO COLOMBO C., *Le condizioni di successo del budgeting. Funzioni tradizionali e innovative del processo di budgeting*, *Economia aziendale Online*, Vol.4, 2013, pag. 291.

⁴ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *Programmazione e controllo, Managerial Accounting per le decisioni aziendali*, Milano, 2008, pag. 291.

Ma, vista la natura dei dati in esso contenuti, è soprattutto uno strumento di programmazione. Se consideriamo il budget valutando le modalità di calcolo dei dati che contiene, l'orizzonte spazio-temporale, la provenienza da orizzonti temporali più ampi (deriva da piani di lungo periodo), la possibilità di verificare che i membri dell'organizzazione stiano remando nella stessa direzione in base al controllo dei dati, allora possiamo considerare il budget uno strumento di programmazione e allo stesso tempo del controllo di gestione. In condizioni ambientali molto dinamiche questa duplice funzione può rilevare alcuni limiti del budget. "La funzione di programmazione e quella di controllo, anche se complementari, sono comunque distanti in senso temporale, per cui deve essere operata una scelta nell'una o nell'altra direzione".⁵ Prosegue Cerbioni, il budget contiene dati a carattere prospettico, che non significa che contiene dati previsionali. Il concetto di previsione non si addice alla realtà aziendale, contrassegnata dalla irrequietezza dell'ambiente di riferimento e da un alto grado di variabilità interna. A parere di chi scrive, talvolta si usa il termine previsione (come ad esempio nella figura che segue) solo per spiegare meglio la collocazione temporale che si vuole esprimere.



Schema 3.1 (tratto da MEO COLOMBO C., Le condizioni di successo del budgeting. Funzioni tradizionali e innovative del processo di budgeting, Economia aziendale Online, Vol.4, 2013, pag. 292)

Spesso si pone l'attenzione sul rapporto tra budget e contesto organizzativo e su come quest'ultimo condizioni le performance. Un modello di programmazione che prevede l'utilizzo del budget racchiude assolutamente un'attività di controllo esercitata dal top management e l'indicazione di politiche e strategia aziendali, partecipazione alle decisioni organizzative, monitoraggio e comunicazione

⁵ CERBIONI F, *op. cit.*, 2000, pag.76.

riguardo il raggiungimento degli scopi prefissati. Il budget, come strumento direzionale e di controllo, è seguito dal reporting e si completa così il processo. Solo attraverso un'analisi integrata di budgeting e reporting applicata sul campo si può comprendere il loro funzionamento e la loro importanza applicata ad una più ampia analisi di sistema.

In un contesto economico contraddistinto da mercati in evoluzione, innovazioni tecnologiche ed alta competitività internazionale, il controllo di gestione è un'attività fondamentale. Lo possiamo descrivere come un insieme di processi cognitivi per produrre le informazioni necessarie a prendere le decisioni indispensabili appunto per una gestione aziendale efficace ed efficiente tramite l'individuazione e la correzione le deviazioni tra valori programmati e realizzati, con lo scopo di raggiungere i livelli di performance prefissati.⁶

Il controllo non è circoscritto alla mera verifica dei risultati ma può mettere in moto una successione di comportamenti, ai diversi livelli dell'azienda, mediante i quali i manager sono in grado di condurre la gestione nella via indicata tramite i programmi e, prima ancora, tramite i piani.

Di primo impatto possiamo assumere che i dati contenuti nel budget esprimono i comportamenti che i manager saranno tenuti ad avere nel periodo di riferimento. Nel budget sono quindi riassunti gli esiti delle operazioni che l'azienda mira ad effettuare in un certo periodo temporale. Tutto ciò viene espresso in termini economico-finanziari in un documento che rappresenta lo strumento della programmazione aziendale che a sua volta deriva dal processo di pianificazione. La condotta delle diverse aree secondo le quali si sviluppa il budget, viene riassunta e spiegata in valori monetari. Ciò è sia un vantaggio che uno svantaggio: "la rappresentazione quantitativa dei fenomeni aziendali consentirebbe di affrancare le analisi da aspetti psicologici e di affidarsi a logiche più razionali rispetto ad altre basate su parametri soggettivi."⁷ In questo modo soggetti che operano a diversi livelli dell'organizzazione riescono a comunicare dato che le operazioni svolte sono espresse in valori economico-quantitativi. La riproduzione in termini monetari consente di collegare il modo di comportarsi dei diversi responsabili ai risultati economici, evidenziando l'esigenza di organizzare le

⁶ MEO COLOMBO C., *op. cit.*, 2013, pag. 290.

⁷ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 74.

diverse azioni e decisioni e di agire congiuntamente per raggiungere gli obiettivi economico-finanziari dell'azienda. L'utilizzo di un'unica unità di misura consente di omologare la condotta dei vari responsabili. Inoltre, così come riportato da Cerbioni (2000) "Di contro, rappresentare i fenomeni in termini monetari non consentirebbe di apprezzare, se non in via mediata ed indiretta, gli aspetti qualitativi e di efficacia connessi all'operare dei vari responsabili". Per queste ragioni è necessario accostare strumenti contabili di controllo di gestione e indicatori studiati appositamente per rilevare gli aspetti qualitativi determinanti per la strategia aziendale.

Alla fine del processo di budgeting si ottengono tre documenti fondamentali: il budget economico, finanziario e patrimoniale. Questi hanno il compito di riepilogare i risultati delle diverse aree: queste vengono analizzate nel dettaglio nel budget della produzione, del sistema distributivo, il budget degli investimenti ecc. o in qualsiasi altro modo sia sviluppato il budget. La cosa fondamentale da comprendere è che i budget economico, finanziario e patrimoniale alla fine daranno una visione globale dell'attività dell'azienda.

Il budget consiste quindi in uno strumento di programmazione ma anche controllo utile per "analizzare l'andamento della gestione in termini comparativi rispetto all'andamento iniziale".⁸

Le funzioni del budget

Abbiamo già esposto che il budget può essere considerato uno strumento di programmazione ma anche di controllo. Di conseguenza le sue funzioni riguardano queste due fasi della gestione aziendale, anche se programmazione e controllo sono lontani in senso temporale. Se nella teoria lo strumento budget per svolgere svariate funzioni, nella pratica aziendale si tende ad indirizzarlo verso certi scopi a discapito di altri. A seconda del singolo caso va operata una scelta piuttosto che un'altra. A seconda della tipologia di dati contenuta nel budget (dati

⁸ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 75.

in ogni caso standard) si avrà la tendenza ad assolvere una funzione piuttosto che un'altra. Se l'obiettivo è che il budget comunque sia uno strumento di programmazione aziendale, è indispensabile che la qualità dei dati in esso contenuti sia tale che questi si approssimino adeguatamente alla situazione aziendale reale. I dati standard presenti nel documento non devono assolutamente allontanarsi eccessivamente dalle “*condizioni operative normali di svolgimento*”.⁹ L'utilizzo di dati ipotetici e idealistici renderebbe del tutto inutile il documento.

3.1.1 Funzione di coordinamento /integrazione organizzativa

Il management può esaminare la gestione aziendale solo se riesce a controllare la struttura organizzativa e i soggetti che la compongono e che evidentemente operano la gestione stessa. Per questa ragione, quando nelle azienda certe funzioni vengono delegate e di conseguenza vanno delegate, “accanto al controllo di gestione, che è un controllo di natura *tecnico-economica*, deve svilupparsi un parallelo controllo di natura *organizzativa*”.¹⁰ Il controllo organizzativo si prefissa lo scopo di fare in modo che la struttura organizzativa dell'impresa, anche se è costituita da singole parti funzionali che potenziano funzioni diverse, agisca come un'entità singola, svolgendo attività *coordinate* e *cooperative* come se fosse coordinata da una solo centro. Per ottenere l'indispensabile *cooperazione* e il necessario *coordinamento* si possono utilizzare svariati strumenti organizzativi, ad esempio la partecipazione alle decisioni, la creazione di un efficiente sistema informativo, il prendere parte dei lavoratori al capitale e “forme di identificazione dei singoli nella missione dell'organizzazione cui appartengono”, così Meo Colombo (2013). Abbiamo già trattato la necessità di segmentare l'impresa in *centri di responsabilità* per svolgere una simile conformazione di controllo. Ogni CdR esercita un'azione determinante sulle attività degli altri CdR. “Il processo di formulazione del budget è un ausilio nel coordinare le diverse attività dei CdR in

⁹ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 77.

¹⁰ MEO COLOMBO C., *op. cit.*, 2013, pag. 294.

modo tale che le diverse ‘parti’ dell’organizzazione siano in equilibrio l’una con l’altra e conseguano, nell’insieme, i risultati programmati”.¹¹ È essenziale che nell’organizzazione i programmi della parte produttiva siano coordinati con quelli della parte commerciale per assicurare che i processi produttivi conseguano il volume di vendita stimato. Allo stesso modo, i programmi di copertura finanziaria a breve termine devono inevitabilmente appoggiarsi sulle previsioni dei flussi di cassa in entrata risultanti dalle vendite e di quelli in uscita risultanti dai costi operativi.

Non è difficoltoso quindi capire le ragioni per le quali il budget può essere ritenuto uno strumento finalizzato a coordinare la condotta dei vari soggetti. Cerbioni (2000) aggiunge “Il budgeting è un processo mediante il quale i vari responsabili negoziano l’assegnazione delle risorse per il periodo futuro e definiscono congiuntamente gli obiettivi”. Il coordinamento viene effettuato a priori perché al momento di formulare il budget si prendono in considerazione le problematiche di condotta che potranno presentarsi in futuro.¹² Da questa prospettiva il budget ha anche l’importante funzione di *integrazione organizzativa*. “I budget economico-finanziari sono i migliori dispositivi di integrazione di cui si dispone nell’arsenale della strumentazione di controllo”.¹³ I soggetti sono obbligati a fare in modo che le attività si rivelino coordinate per l’attuazione delle condizioni di efficacia e di efficienza globali perché vi è l’esigenza di “comporre a sistema i dati espressi in termini monetari e l’evidenziazione di un risultato di periodo come sintesi dei comportamenti ai vari livelli”.¹⁴ Il budget è inevitabilmente uno strumento per il *controllo della variabilità interna*: i diversi soggetti sono obbligati ad un’attività di negoziazione in quanto “il processo di budget è iterativo e richiede il continuo interscambio di notizie e di decisioni alla ricerca di risultati parziali che siano soddisfacenti per i rispettivi manager e nel contempo concorrano a realizzare l’ottimo globale”.¹⁵

¹¹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Sistemi di controllo*, Milano, 2008, pag. 320.

¹² BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Milano, 1989, pag. 59.

¹³ NEWMAN W.H., *Direzione e sistemi di controllo. Nuove idee per un controllo efficace e costruttivo*, Milano, 1981, pag. 108.

¹⁴ CERBIONI F., *op. cit.*, pag. 82.

¹⁵ BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un’ottica strategica*, Torino, 1991, pag. 327.

Naturalmente, maggiore sarà il decentramento e maggiore sarà la necessità di controllare la variabilità interna. Specialmente nei casi dove il decentramento riguarda le scelte strategiche, avere a disposizione uno strumento in grado di coordinare le condotte dei diversi soggetti diventa di primaria rilevanza. L'insorgere di problematiche è riconducibile al fatto che incaricando i soggetti ad assumere decisioni di massima importanza, e questo ha luogo se il contesto di riferimento è estremamente dinamico, è sempre più complicato tracciare gli andamenti nel budget e gli scostamenti si manifestano con meno difficoltà, ma ciò non è attribuibile ai comportamenti di alcun soggetto. In casi simili si fa affidamento all'utilizzo di *budget flessibili o scorrevoli* (che analizzeremo in seguito), a dispositivi che permettano la modifica della direzione intrapresa in tempi brevi. Il budget va aggiornato con cadenze prestabilite e piuttosto ridotte.

3.1.2 Funzione di motivazione

Tra le funzioni caratteristiche del budget una è senza dubbio quella di motivare l'operato dei responsabili verso il raggiungimento di situazioni di efficacia ed efficienza. A dire il vero, il budget rappresenta uno strumento più propenso all'efficienza ma con correzioni appropriate, soprattutto relative ad azioni di guida e coordinamento, può benissimo dirigersi verso il raggiungimento di condizioni di efficacia. L'affermazione appena fatta, ossia che il budget tenda ad indirizzarsi maggiormente verso condizioni di efficienza, è dovuta al fatto che si fa utilizzo dei dati standard. L'entità dei dati standard come strumento di comunicazione è data dalla determinazione e dall'impiego dei dati stessi nell'attività di controllo e dall'individualità dei soggetti da motivare.¹⁶ Ovviamente poco può fare l'azienda per intervenire sull'individualità e la personalità dei soggetti. Nel rapporto partecipazione-prestazione hanno molta influenza il grado di difficoltà degli obiettivi prefissati e il loro raggiungimento o meno.¹⁷ A tal riguardo assume una rilevanza notevole la componente psicologica. Secondo Cerbioni “Gli effetti sulla

¹⁶ CERBIONI F., *op. cit.*, pag. 78 ss.

¹⁷ AMIGONI F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e impiego*, Milano, 1979, pag. 97.

motivazione, pur presupponendo l'esistenza di un processo di budgeting, non possono non essere ricondotti al più ampio sistema di controllo organizzativo, poiché al di là dell'impiego dello strumento, un ruolo fondamentale è rivestito da altre variabili, quali [...] lo stile di controllo, il sistema delle ricompense in azienda ecc.". Con *controllo organizzativo* si intende un sistema di supporto al controllo direzionale con lo scopo di "orientare i comportamenti dell'organizzazione ai risultati attesi e ad una gestione efficace ed efficiente delle risorse".¹⁸ Giusto per puntualizzare, il *controllo direzionale* è "il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse sono ottenute ed usate efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione".¹⁹ Il budget assume quindi la funzione di motivazione per il *miglioramento continuo* dei processi aziendali. Possono sorgere dei conflitti tra le due funzioni del budget motivazione e miglioramento: la prima può condurre ad elevare l'importanza degli obiettivi da conseguire, la seconda pretende che essi siano il più possibile concreti e fattibili. Le possibili soluzioni per superare questi conflitti potrebbero essere, così come riportate da Meo Colombo (2013): (1) "contrattazione" del budget con i responsabili che devono applicarlo per tenere conto degli obiettivi analitici e di sintesi; (2) diminuzione degli obiettivi analitici: si agganciano i budget parziali riguardanti azioni di livello inferiore a obiettivi considerevoli e i budget di sintesi verso obiettivi più concreti; (3) elevazione degli obiettivi di sintesi: nella stesura del budget si adoperano solo gli obiettivi concreti di livello più basso e si "ritoccano" i budget di sintesi per considerare maggiormente gli obiettivi a livelli più realistici.

3.1.3 Funzione di comunicazione interna

Per fare in modo che i programmi dei manager diventino esecutivi è necessario che l'organizzazione riesca a comprenderli. I programmi contengono indicazioni

¹⁸ FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *Controllo di gestione*, Torino, 2003, pag. 24.

¹⁹ ANTHONY R. N., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Milano, 1967, pag. 14.

peculiari come le quantità dei prodotti o il numero dei servizi da conseguire, le procedure e i soggetti da impiegare ecc.. “Il budget approvato è lo strumento più efficace per comunicare le informazioni quantitative che riguardano i piani dei CdR e i vincoli sottostanti”.²⁰ Serve quindi a comunicare ai diversi livelli gli obiettivi che l’azienda si è prefissata nel periodo di riferimento. “La comunicazione avviene mediante dati economico monetari , ma, per il significato che si può assegnare ai dati contenuti nel documento, tiene conto dei comportamenti richiesti a ciascun responsabile”.²¹ Anche se molte aziende non lo affermano in modo esplicito, “la preparazione del budget è uno strumento formativo”.²² I budget comunicano ai manager le problematiche delle attività svolte nel CdR di competenza e sulle interconnessioni delle loro unità con gli altri CdR. Nel procedimento di comunicazione, di verifica, di impostazione degli obiettivi e di traduzione di questi ultimi in termini economici, è comprensibile che si inneschino dei meccanismi di apprendimento rilevanti. Questo meccanismo di *learning by doing* ha bisogno di dialogo continuo e di strumenti di verifica regolari. “Si sviluppa nuova conoscenza quando le aree di conoscenza esistenti vengono a contatto tra loro e sono combinate in modi nuovi”.²³ Ciò avviene a tutti i livelli organizzativi, ad esempio se si utilizzano nuovi sistemi di produzione i soggetti hanno bisogno di conoscere i ritorni in termini di risultati per essere poi in grado di migliorare i processi produttivi. Si mette in moto un meccanismo di *learning aziendale* che, da una parte spinge a delineare un insieme di obiettivi in continua evoluzione ma sempre tendenti al principio dell’economicità “che trainano le operazioni della gestione secondo la tipica logica *pull*”²⁴; dall’altra parte, sempre Meo Colombo (2013) prosegue, “spinge la gestione al continuo miglioramento secondo una tipica logica *push*” per permettere il raggiungimento degli obiettivi costantemente aggiustati in base ai cambiamenti dell’ambiente circostante. In un ambiente dinamico non ha senso fare affidamento sul passato, diventa essenziale assumere un atteggiamento innovativo-creativo e dotarsi di procedure per apprendere e diffondere l’apprendimento all’interno

²⁰ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K., op. cit., 2008 pag. 321.

²¹ CERBIONI F., op. cit., 2000, pag. 83.

²² ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K., op. cit., 2008, pag. 322.

²³ NORMANN R., *Le condizioni di sviluppo dell’impresa*, Milano, 1979, pag. 140.

²⁴ MEO COLOMBO C., op. cit., 2013, pag. 295.

dell'organizzazione. Il flusso di informazioni all'interno dell'azienda è di tipo *bottom up* e coinvolge l'intera organizzazione che diviene un *sistema cognitivo intelligente* in grado di reperire informazioni e renderle comunicabili al suo interno. L'intelligenza del sistema organizzativo dipende dall'abilità dei soggetti che lo compongono di mettere assieme una comune esperienza tramite un meccanismo costante di apprendimento.

Possibili conflitti tra le funzioni del budget

Abbiamo analizzato finora le principali funzioni dello strumento budget. Proprio perché ad esso sono affidate una pluralità di funzioni c'è la possibilità che si vengano a creare dei conflitti.

Il possibile conflitto primario che può verificarsi è quello tra le funzioni di *programmazione* e *motivazione*. Questo perché da un lato “la programmazione dell'attività futura richiederebbe l'inserimento nel budget di valori in grado di verificarsi con un grado di probabilità abbastanza elevato”.²⁵ Per la programmazione è importante prospettare il verificarsi di un evento in un determinato momento per poter mettere in atto le misure correttive più idonee. Dall'altro lato, invece, si può presentare la necessità di basarsi su dati standard che si allontanano da situazioni difficilmente raggiungibili per motivare i soggetti ad essere più orientati ad una condizione di massima efficienza. Inserire nel budget valori non adeguati all'attività di programmazione solo per motivare i soggetti non è propriamente corretto. Il rimedio a questo conflitto, secondo Cerbioni (2000), potrebbe consistere nella *cultura di budget*. Il budget deve essere reso flessibile in base alle variazioni e vi deve essere un bilanciamento tra la qualità dei dati che consenta la programmazione dell'attività futura ma anche l'indirizzamento dei comportamenti dei soggetti verso l'efficienza.

Un altro tipo di conflitto potrebbe riguardare il contrasto tra la funzione di *motivazione* e il *controllo dell'opportunità*. Il decentramento decisionale,

²⁵ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 84.

indispensabile in azienda in quanto i responsabili dei CdR possiedono la conoscenza operativa, potrebbe correre il rischio di favorire l'opportunismo. La motivazione aumenta con il livello di partecipazione dei responsabili al processo decisionale, con la partecipazione aumenta il potere dei responsabili dei CdR²⁶ e può anche succedere che i responsabili condizionino il budget più di quanto il budget condizioni loro. Un esempio classico è l'anticipo o il posticipo di costi o ricavi da/a un periodo successivo (se il risultato di un esercizio è irrecuperabile si potrebbe ipotizzare di anticipare dei costi di competenza futura per partire favoriti con il prossimo esercizio).

Un ulteriore tipo di conflitto potrebbe riferirsi al contrasto tra la funzione di *motivazione* e la *valutazione delle prestazioni*. In questo caso occorre saper gestire il compromesso che si viene a creare tra la definizione degli obiettivi da raggiungere usata come mezzo di motivazione e l'analisi degli scostamenti tra risultati raggiunti e quanto programmato nel budget come punto di riferimento per valutare le prestazioni dei soggetti.²⁷ Bisogna però fare un'osservazione: le condizioni del contesto ambientale tendono a subire modifiche nel corso dello svolgimento dell'attività aziendale, di conseguenza gli obiettivi prefissati vanno rivisti in quanto possono perdere valore. Se consideriamo ciò in base alla funzione di motivazione, i soggetti potrebbero non considerare più gli obiettivi fissati in principio e addirittura non adattarsi ai nuovi obiettivi richiesti dalla mutevolezza del contesto ambientale. Non si può nemmeno pretendere che i responsabili dei CdR si adattino a standard non modificabili dagli accadimenti circostanti perché ciò genererebbe in loro insoddisfazione e delusione dato che verrebbe meno la loro facoltà di manovrare le leve di cui dispongono per adeguarsi al corso degli eventi. Si può giustamente ritenere che l'impiego del budget flessibile possa costituire un rimedio per risolvere questi conflitti. "Adeguare il budget alle nuove situazioni rappresenta l'unico modo per far sì che il documento non si risolva in una dichiarazione di principi effettuata ad inizio anno ed abbandonata nei successivi primi mesi, in quanto le situazioni cambiano ed i dati perdono significato" ribadisce Cerbioni (2000). Anche il *forecasting*, cioè la necessità di

²⁶ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K., op. cit., 2008, pag. 323.

²⁷ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K., op. cit., 2008, pag. 324.

avere a disposizione dati futuri attendibili va in opposizione alla funzione di motivazione.

Parliamo infine del possibile conflitto tra *motivazione* e *cooperazione*: i responsabili dei CdR potrebbero tendere a favorire i propri scopi a danno della cooperazione tra unità organizzative nel caso in cui i budget siano eccessivamente incoraggianti per i singoli individui che di conseguenza si troveranno in conflitto con i responsabili degli altri CdR.

Lo sviluppo e l'utilizzo del budget

“Il processo di formazione del budget è iterativo, nel senso che non è possibile trovare una soluzione ottimale *prima facie*”.²⁸ Gli adattamenti dalla prima stesura all'ultima sono svariati e richiedono l'intervento di più soggetti e di diverse negoziazioni tra loro. È difficile affermare quando deve avere inizio la stesura del budget: da un lato è meglio che il processo abbia in inizio il prima possibile per la redazione dei singoli budget e per aggiustamenti vari, dall'altro è necessario tenere conto dei controlli dell'anno in corso. Ecco perché il budget deve possedere il requisito della flessibilità, requisito che verrà analizzato in seguito. Se l'organizzazione parte da un piano di lungo periodo allora questo rappresenta il punto di partenza per la stesura del budget. Se non è disponibile un piano allora spetta alla direzione fornire le linee guida fondamentali.²⁹ Solitamente il budget viene redatto una volta all'anno con un orizzonte di copertura di un esercizio amministrativo. Il budget viene scandito per ogni mese o trimestre. Si può anche optare per l'articolazione temporale mensile per tre o sei mesi e successivamente passare all'articolazione trimestrale. Un'altra opzione eventuale è quella di redigere un budget annuale ogni trimestre, quindi ogni tre mesi il trimestre appena terminato viene annullato e, se ritenuto opportuno, si rivisitano i valori programmati per i tre trimestri non ancora trascorsi aggiungendo la quota di budget che copre l'ultimo trimestre. Questo processo viene denominato *budget scorrevole* o *rolling budget*. Questa tipologia di budget è caratterizzata da “un

²⁸ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 89.

²⁹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K., *op. cit.*, 2008, pag. 330.

orizzonte temporale aperto e quindi parzialmente svincolato da un periodo amministrativo di riferimento”.³⁰

L’approccio tradizionale di struttura del budget consiste nell’analisi del budget del periodo precedente aumentato (o ridotto) in base alle esigenze attese per il periodo successivo. Questo tipo di approccio è di tipo incrementale all’impostazione del budget, in quanto il budget dell’esercizio precedente è fissato come base.³¹ Un approccio differente è l’utilizzo del *budget a base zero*. Questa tipologia di budget non parte dal budget dall’esercizio precedente perché si cerca di distanziarsi dalle influenze del passato.³² Un budget a base zero necessita di una mole di documentazione veramente considerevole e quindi richiede troppo tempo e uno sforzo economico troppo elevato. Al manager è richiesto di fornire dei “pacchetti decisionali” nei quali ogni attività del CdR di riferimento sono catalogate secondo la loro importanza relativa, e per ogni attività viene calcolato il relativo costo.³³ Successivamente i manager di livello superiore hanno il compito di revisionare i pacchetti decisionali e annullare costi non giustificati o effettuare dei tagli a rami aziendali meno problematici. Purtroppo il costo di questa metodologia frena il suo utilizzo, ma non si può negare che il suo “maggior grado di analisi delle attività permette di stabilire le modalità di intervento su aree specifiche”.³⁴

3.2.1 Le fasi del budget

“Il processo di elaborazione del budget è formato da una serie di fasi il cui obiettivo è determinare i programmi d’azione delle singole unità organizzative, in coerenza con le finalità dell’impresa nel suo complesso. Per il suddetto motivo si

³⁰ FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *op. cit.*, 2003, pag. 336.

³¹ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *Programmazione e controllo*, Milano, 2008, pag. 296.

³² FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *op. cit.*, 2003, pag. 337.

³³ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 296.

³⁴ BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pag. 347.

ritiene fondamentale procedere alla costruzione del budget una volta definita e chiarita la pianificazione strategica dell'impresa".³⁵

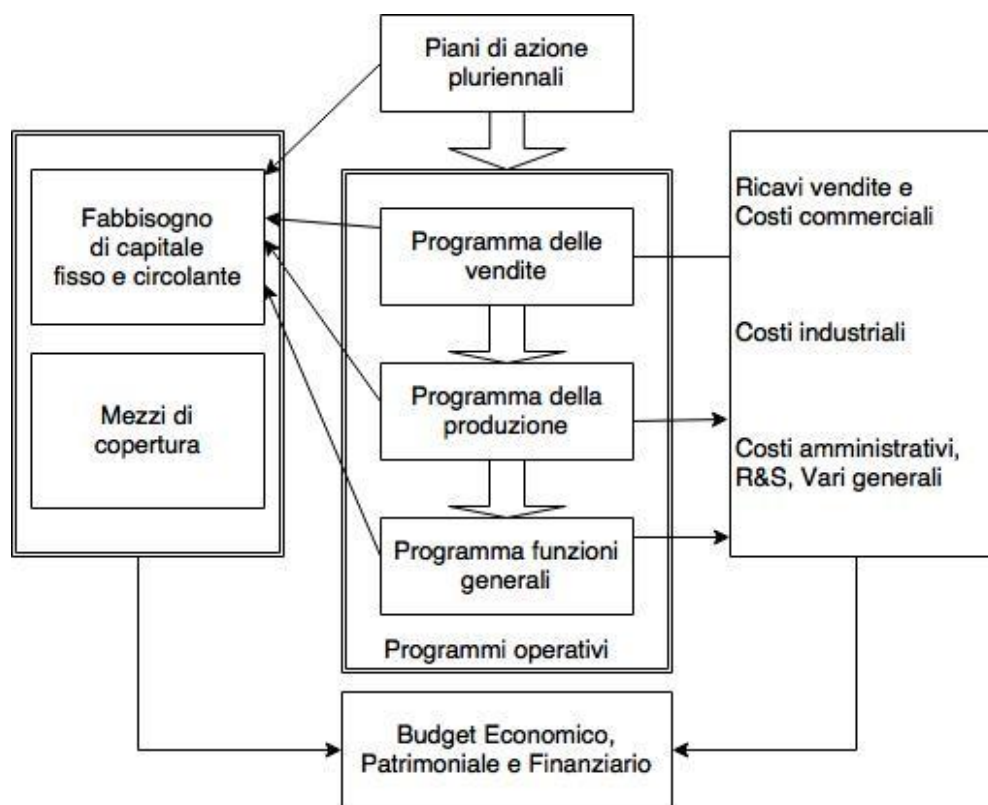
La preparazione del budget, esaminata da un punto di vista tecnico, comprende le attività da svolgere, le procedure contabili richieste per mettere insieme nel master budget (budget generale d'impresa, lo esaminiamo in seguito nel dettaglio) i diversi budget parziali. La procedura da seguire rispecchia quella che viene seguita nella registrazione delle transazioni a consuntivo. "Il risultato finale dei calcoli e delle sintesi è un insieme di rendiconti (stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario) identici, in quanto al formato, a quelli generati dalla contabilità generale".³⁶ Naturalmente i valori inseriti nel budget rispecchiano i risultati attesi delle attività programmate e non quelli relativi ad attività già concluse.

Da un punto di vista manageriale, il processo di redazione del budget è guidato da un *comitato di budget (budget committee)* costituito da componenti dell'alta direzione. Il comitato illustra al CEO (amministratore delegato) le linee guida che l'organizzazione dovrà percorrere. Al CEO spetta il compito di approvare tali linee guida, dopo tale approvazione il comitato le esplica ai diversi CdR e coordina l'approntamento dei loro budget. Spetta al comitato risolvere possibili divergenze tra i vari CdR e sottoporre il budget definitivo al CEO e al CDA (consiglio di amministrazione) che devono dare la loro approvazione. Se l'impresa è di piccole dimensioni il comitato di budget non è previsto, al suo posto si trova la figura del direttore generale o un suo collaboratore. Nella redazione del budget i responsabili di linea dei diversi CdR sono affiancati da uno *staff di budget*. Quest'ultimo si occupa del lavoro da un punto di vista quantitativo ma spetta ai responsabili di linea prendere le decisioni.³⁷ Per comprendere il processo è necessario seguire un iter che delinea l'ordine temporale di sviluppo delle diverse sezioni del budget.

³⁵ TULLIO A., *Dall'analisi del bilancio al budget: tecniche operative di controllo di gestione*, 2004, pag. 144.

³⁶ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 327.

³⁷ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 328.



Schema 3.2 (tratto da BRUSA L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Milano, 2000, pag 91)

Il processo di budgeting considera le seguenti fasi³⁸:

1. Definizione delle linee guida e degli obiettivi generali del budget

“Il budget comporta per i CdR una programmazione analitica volta a implementare fasi di programmi già definiti nell’ambito nel processo di pianificazione strategica”. Il budget quindi approfondisce decisioni e linee guida già delineate tramite l’attività di pianificazione strategica. Se ad esempio è prevista l’entrata nel mercato di un prodotto nuovo, sicuramente l’impresa avrà già indirizzato molte risorse alla progettazione, all’industrializzazione, al collaudo degli impianti e alle attività di promozione del prodotto: tutto ciò avviene prima dello sviluppo del budget. Il piano strategico rappresenta quindi il punto di partenza ed è indubbiamente “una fonte informativa fondamentale per i fattori caratterizzanti l’ambiente esterno e interno dell’impresa”.³⁹ Il piano strategico è uno strumento flessibile e la pianificazione strategica segue un andamento ciclico

³⁸ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 329 ss.

³⁹ BENCINI F., FERRAGINA F., FERRAGINA V., MANCARUSO M., *Come si prepara il budget*, Milano, 2009, pag. 45.

e non lineare.⁴⁰ Ad ogni istante della durata del piano si presentano in successione le fasi di progettazione, di ponderazione ex ante, di attuazione, di osservazione o valutazione in via di svolgimento, di riprogettazione, di ponderazione ex post, di ispezione globale. In questo modo il piano riesce a cogliere dal contesto esterno i fattori di forza e fronteggiare quelli di debolezza.

Come abbiamo già osservato in precedenza, il processo di budgeting “normalmente richiede alcuni mesi per la propria definizione”.⁴¹ Per questa ragione è richiesta la stesura di un preconsuntivo al terzo trimestre dell’esercizio in corso che va completato rappresentazione prospettica della parte rimanente dell’esercizio considerato.

2. Preparazione del budget delle vendite

I volumi e le peculiarità delle attività che verranno svolti sono delineati in gran misura dalle previsioni di vendita e di mix (ossia l’incidenza percentuale che ogni prodotto ha sulle vendite totali). Il budget delle vendite è veramente importante perché ha un’incidenza notevole sullo sviluppo degli altri budget. La predisposizione del budget delle vendite consiste nel porsi degli “obiettivi di volumi di vendita [...] da realizzare sul mercato”.⁴² Questo budget non rappresenta una semplice previsione in quanto richiede un impegno da parte dei responsabili dei CdR per svolgere le azioni necessarie per raggiungere i risultati attesi.⁴³ Il processo di budgeting mira a fare in modo che l’attività di produzione sia coordinata con quella di vendita perché la produzione va calibrata in base alle richieste del mercato ed essere proporzionale al personale presente in azienda. Il budget necessita quindi di “coordinamento tra le due attività fondamentali dell’impresa, produzione e vendita”.⁴⁴

Nel corso della fase di preparazione del budget delle vendite l’area commerciale deve anche occuparsi della stesura di un budget dei costi di vendita che deve essere in linea con la quantità e la natura delle attività commerciali indispensabili

⁴⁰ CICERCHIA A., *Pianificazione strategica e ambiente: teorie, metodi, strumenti ed esperienze internazionali*, Milano, 2000, pag. 28.

⁴¹ BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, 2000, pag. 88.

⁴² BENCINI F., FERRAGINA F., FERRAGINA V., MANCARUSO M., *op. cit.*, 2009, pag. 51.

⁴³ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 330.

⁴⁴ SELLERI L., *Il budget d’esercizio. Strumenti di programmazione, controllo e motivazione*, Milano, 1990, pag. 49.

per raggiungere i ricavi programmati. Si tratta di una fase iniziale, non sono necessarie delle informazioni analitiche, basta definire in linea di massima i principali aggregati dei costi commerciali. La criticità del budget delle vendite è data dal fatto che i ricavi dipendono in gran parte dalle azioni di attori che sfuggono al controllo del management, ovvero clienti e concorrenti. Per i costi la situazione è diversa perché sono le azioni dell'azienda a determinarli., quindi “i costi possono essere programmati con maggiore affidabilità dei ricavi”.⁴⁵

La maggior parte delle grandi imprese, per fare stime che siano valide come base per il budget delle vendite, usa un metodo in parte statistico e in parte soggettivo. Una stima statistica si basa sulle condizioni generali del business, del mercato, del fase del ciclo di vita dei prodotti di riferimento. Una stima soggettiva riflette le opinioni dei dirigenti commerciali e del personale addetto alle vendite. Potrebbe venire richiesto al personale di vendita di stimare le vendite del singolo prodotto per ciascun cliente, oppure potrebbero intervenire i manager di area con stime sul l'importo globale delle vendite della loro area di riferimento.

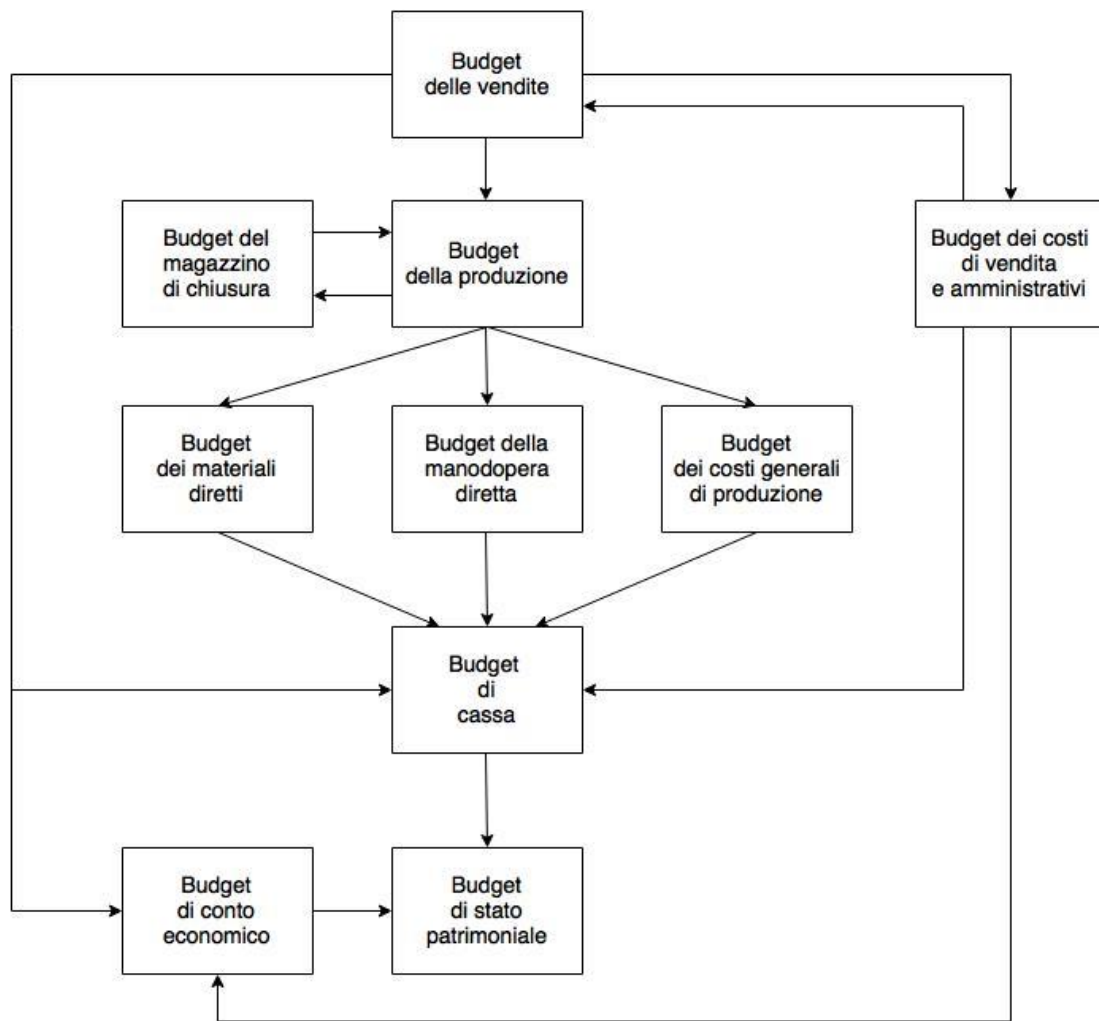
3. Preparazione di massima degli altri budget

Abbiamo appena visto che il budget delle vendite rappresenta il punto di partenza in quanto incide profondamente su tutto il processo di budgeting. Questo perché l'interrogativo primario che si pongono le imprese riguarda la risposta dei mercati, quindi a seconda delle necessità e delle capacità di assorbimento dei mercati si elaborano i programmi di produzione e di reperimento delle risorse.⁴⁶ “Un budget delle vendite accurato è la chiave di tutto il processo di impostazione del budget. Tutte le altre parti del master budget dipendono, in qualche modo, dal budget delle vendite. [...] Perciò, se il budget delle vendite è fatto in maniera non accurata, il resto del processo di impostazione del budget è sostanzialmente una perdita di tempo”.⁴⁷

⁴⁵ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 331.

⁴⁶ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 93.

⁴⁷ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 297.



Schema 3.3 (tratto da GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., Programmazione e controllo, 2008, pag. 298)

Il passo successivo alla stesura del budget delle vendite è la sua distribuzione a tutti i livelli dell'organizzazione, unitamente alle linee guida elaborate dal vertice aziendale. I manager di ciascun livello hanno la facoltà di anettere altre informazioni più dettagliate che ritengono sia opportuno diffondere ai livelli gerarchici inferiori. Quando queste linee guida giungono ai manager dei CdR di livello inferiore, hanno il potere di formulare delle proposte di budget, sempre che siano coerenti con i vincoli indicati nelle linee guida.⁴⁸ Nei *centri di costo discrezionali*, spesso il responsabile del CdR si focalizza sul modo in cui le attività del prossimo esercizio saranno diverse da quelle in corso. Adotta quindi un approccio incrementale: procede ad una, come citano Anthony, Hawkins,

⁴⁸ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008 pag. 332.

Macrì e Merchant (2008) “rettifica dei costi correnti (o di quelli presenti nel budget dell’esercizio in corso)” per tenere in considerazione queste diversità e anche per non tralasciare gli effetti dell’inflazione ed eventuali aumenti del costo del lavoro. Questo è possibile perché i costi discrezionali non sono soggetti a vincoli tecnici di natura parametrica, derivano da decisioni relativamente discrezionali e nel budget vengono stanziati in maniera soggettiva.⁴⁹ I *centri di costo parametrici* devono studiare nel dettaglio gli input unitari standard dei singoli prodotti per confermare la loro correttezza o eventualmente per porre delle modifiche. I costi parametrici sono costi misurabili a priori in maniera oggettiva mediante parametri tecnici. Uno strumento che consente una comprensione maggiore del concetto di costo parametrico è il costo standard. “Gli standard dovrebbero essere pensati in modo da incoraggiare l’efficienza delle operazioni future, non una ripetizione dell’inefficienza delle operazioni passate”.⁵⁰ “I costi standard non derivano da medie di costi passati o da pure previsioni concernenti il futuro, ma sono configurati dopo attentamente i processi d’impresa e l’ambiente nel quale essa opera”.⁵¹ Distinguiamo brevemente le tipologie di standard. Gli standard possono essere ideali o pratici: “gli *standard ideali* sono quelli che possono essere raggiunti soltanto nelle circostanze ottimali”⁵² Secondo alcuni manager hanno un valore principalmente motivazionale, necessari solamente per spingere i dipendenti ad aumentare costantemente l’efficienza e gli sforzi. C’è il rischio che i dipendenti più diligenti tendano a non essere stimolati da questo tipo di standard. “Gli *standard pratici* sono definiti come standard rigidi ma raggiungibili”.⁵³ Prevedono le normali inefficienze (ad esempio i guasti dei macchinari) e quindi sono utili in fase di programmazione. Naturalmente quando si parla di standard si presume l’uso degli standard pratici. Gli standard economici identificano gli obiettivi prefissati ma fungono anche da parametri di valutazione. Questo duplice utilizzo li rende indispensabili, senza di essi il budget “perderebbe buona parte della sua affidabilità ed utilità”; “La determinazione dei costi standard

⁴⁹ FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *op. cit.*, 2003, pag. 174.

⁵⁰ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 334.

⁵¹ SELLERI L., *Principi di contabilità industriale e per la direzione*, in FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *op. cit.*, 2003, pag.346

⁵² GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 334.

⁵³ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 335.

presuppone accurati studi di carattere *tecnico-organizzativo*⁵⁴ riguardanti le tecnologie da impiegare, i metodi lavorativi da adottare, le quantità di materiali da utilizzare, le quantità di scarti e di sfridi ammissibili, i tempi di manodopera ammessi per le lavorazioni.

I valori standard potrebbero risultare contenuti grazie all'apprendimento o a miglioramenti innovativi nei processi di produzione capaci di accrescere la produttività. Viene fornita quindi una stima, sempre riferita all'esercizio successivo, dei prezzi unitari di acquisto dei materiali e della retribuzione oraria. Il costo diretto standard di ciascun prodotto è determinato dai prezzi standard assieme alla padronanza della distinta base del prodotto e del ciclo di lavorazione. La sommatoria dei costi standard dei materiali diretti moltiplicati per i relativi volumi di produzione di budget ha come risultato il costo totale programmato dei materiali diretti del CdR. La stessa cosa avviene per il costo della manodopera. A questo valore vengono sommati i costi indiretti di budget e la risultante è il costo totale di budget del CdR. "Alcune imprese preparano budget flessibili per i centri di costo standard. Si facilita in questo modo la successiva analisi degli scostamenti tra risultati effettivi e risultati programmati e si consente ai manager di sapere in anticipo come si prevede che cambino i costi dei loro CdR al modificarsi del volume".⁵⁵

4. La negoziazione

Una fase determinante del processo di budgeting è la negoziazione fra i manager che hanno sviluppato il budget (*budgettee*) e i loro superiori (*superior*). Ovviamente chi ha preparato il budget ha una conoscenza più approfondita dei problemi aziendali e questa maggiore conoscenza va bilanciata con il potere detenuto dal superiore gerarchico. C'è una forte asimmetria informativa e di competenza tecnica: i budgettee, detentori della conoscenza tecnica dei processi, potrebbero influire sul budget più di quanto il budget influisca su di loro e potrebbero condizionare i superior nella scelta dei sistemi di misurazione delle performance e nel far approvare, per i loro CdR, obiettivi che pensano di raggiungere senza troppa difficoltà. Possono addirittura ottenere risorse di budget in eccesso rispetto a quelle veramente necessarie. La rilevanza del budget come

⁵⁴ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag.110.

⁵⁵ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op.cit.*, 2008, pag. 332.

strumento per spiegare gli avvenimenti futuri, come strumento di motivazione e come standard con il quale paragonare i risultati consuntivi dipende dall'utilizzo dello strumento della negoziazione e dallo svolgimento del processo di negoziazione con competenza. Questo processo di negoziazione ha senso per i ricavi e i costi discrezionali. Per i costi parametrici le divergenze di pareri non ci sono argomenti per generare differenze di opinioni. Ovviamente per i costi sommersi non ha luogo alcun tipo di negoziazione: per definizione, nel mentre sono in essere non possono essere modificati. Alla fine del processo di negoziazione si giunge ad un accordo fra i manager che hanno sviluppato il budget (*budgetee*) e i loro superiori (*superior*): tutti i responsabili dei CdR devono accettare formalmente gli obiettivi del budget. "Il processo di negoziazione si sviluppa dal basso verso l'alto attraverso la gerarchia organizzativa, fino al massimo livello".⁵⁶ Possono essere previste delle revisioni da parte dei livelli gerarchici più alti, in questo caso il budget torna ai livelli più basso con le modifiche aggiunte dei vertici per essere rivisto. Quindi i singoli budget scalano la gerarchia organizzativa nel corso dei processi di negoziazione e di revisione: durante questi processi vengono analizzati come elementi di un piano più grande che nella sua globalità deve risultare bilanciato. L'analisi potrebbe portare alla luce delle incongruenze tra i vari budget. In questi casi alcuni budget potrebbero subire delle variazioni. I valori programmati di alcuni centri di responsabilità potrebbero quindi variare con la possibilità di generare disequilibri nel piano globale. In questa fase viene richiesta anche la stesura di alcuni documenti di sintesi, ovvero il conto economico, lo stato patrimoniale e il rendiconto finanziario di previsione.

5. Approvazione finale e distribuzione del budget approvato

Il periodo di riferimento del budget scelto da gran parte delle imprese è l'esercizio amministrativo. Subito prima dell'inizio dell'esercizio al quale il budget si riferisce, esso viene trasmesso all'alta direzione perché lo approvi. È importante che tutte le fasi che compongono il processo di budgeting siano concluse per la fine del mese di novembre, andare oltre comporterebbe troppi ritardi nelle decisioni e nelle azioni da intraprendere. Bisogna considerare che nel mese di dicembre l'impresa deve pensare all'incombere della chiusura dell'esercizio e

⁵⁶ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008 pag. 333 ss.

quindi all'analisi dei conti di chiusura, all'inventario, alla contrattazione delle condizioni di fornitura per l'anno seguente. Non ha neppure senso che il processo di budgeting abbia inizio troppo presto perché in questo caso l'incertezza sull'esercizio che si sta per concludere sarebbe troppo elevata e sarebbe troppo complesso fare delle congetture sull'esercizio futuro. I mesi più indicati per iniziare la redazione del budget sono agosto/settembre.⁵⁷

Se le linee guida sono state seguite e se gli eventuali conflitti sorti durante il processo di budgeting sono stati esposti all'alta direzione al fine di arrivare alla loro risoluzione, allora il contenuto del budget dovrebbe essere noto. L'approvazione da parte dei vertici è il benessere a porre in atto i piani specificati nel budget. Il budget deve fare i conti con le condizioni ambientali, competitive ed organizzative che si pensa caratterizzeranno il periodo di copertura del budget. "Le condizioni effettive non saranno però mai identiche a quelle presunte e queste differenze sono spesso significative".⁵⁸ Il budget quindi andrebbe rivisto con i cambiamenti delle suddette condizioni, ma non tutti sono favorevoli alla revisione del budget. Chi la sostiene ritiene che il budget debba per forza rispecchiare le condizioni operative dell'organizzazione. Se il piano strategico deve essere variato perché il contesto è cambiato in maniera imprevista, allora anche il budget deve essere modificato e prendere atto delle variazioni. Il budget, per i sostenitori della sua revisione, deve essere realistico, se così non fosse non riuscirebbe ad assolvere alla sua funzione di motivazione del management. In questo caso il budget revisionato (*revised budget*) viene impiegato come strumento di programmazione e motivazione piuttosto che come strumento di controllo. Chi è contrario alla revisione del budget è restio al tempo che tale operazione potrebbe richiedere; inoltre si ritiene che gli obiettivi che l'organizzazione si era prefissata in principio potrebbero venire messi in ombra e che una revisione potrebbe rappresentare il potere di un manager di fare modifiche e non un vero mutamento delle condizioni del contesto circostante all'azienda. Le organizzazioni che non apportano revisioni al budget considerano le variazioni che si sono verificate al momento dell'analisi degli scostamenti tra risultati programmati e risultati

⁵⁷ BUBBIO A., *Il budget. Principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa. Modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Milano, 2000, pag. 110.

⁵⁸ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008 pag. 338.

consuntivi. In questo caso il budget viene impiegato come strumento di controllo piuttosto che di programmazione.⁵⁹

Il budget finanziario, il budget economico, il budget patrimoniale

Il budget generale d'azienda, denominato spesso *master budget*, è il consolidamento dei valori espressi nei vari *budget operativi*, che si articolerà poi nei *budget di sintesi*: budget economico, patrimoniale e finanziario.⁶⁰ I budget operativi riflettono le diverse aree aziendali e possono essere diversi a seconda dell'azienda in oggetto. Questa fase finale del processo di programmazione, ossia il consolidamento, ha lo scopo di fare “in modo che la direzione aziendale abbia una visione d'insieme delle prospettive di funzionamento dell'azienda e possa verificare se queste permettono il raggiungimento degli obiettivi del piano strategico”.⁶¹ Il consolidamento è fondamentale per comprendere se “gli obiettivi e i programmi dei singoli centri di responsabilità sono compatibili con il disegno economico-finanziario preventivato e con le risorse finanziarie disponibili”.⁶² In questa fase del processo di budgeting emerge la “natura del budget come sistema di valori”.⁶³ I dati raccolti in base all'area di appartenenza vengono messi a sistema con lo scopo di costituire un modello che sia in grado di raffigurare la dinamica aziendale futura.

Solamente a livello globale si può dare un giudizio sulla sostenibilità dei programmi e dei piani delle diverse aree. Ad esempio, per raggiungere volumi di vendita apprezzabili si potrebbe optare per delle campagne pubblicitarie mirate ma, se troppo onerose, potrebbero non venire realizzate a causa dell'indisponibilità di possibilità finanziarie dell'azienda. Inoltre, vi potrebbe

⁵⁹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008 pag. 338.

⁶⁰ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 92.

⁶¹ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 137.

⁶² BOCCHINO U., *Il budget*, Milano, 1990, pag. 221.

⁶³ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 110.

essere una sorta di ordinamento a seconda degli investimenti possibili e quelli non possibili, sempre per una carenza di disponibilità finanziarie. Inoltre, oltrepassare determinati volumi di vendita potrebbe comportare di andare oltre la massima capacità produttiva aziendale.

“La riunione dei vari budget, il loro ‘consolidamento’, consente pertanto l’analisi a livello sistematico e permette di formulare giudizi sulle condizioni economico-finanziarie e patrimoniali complessive dell’azienda e sulla coerenza con le linee di sviluppo delineate dalla direzione” afferma Cerbioni (2000). Nella fase del consolidamento la figura del controller assume un ruolo fondamentale, in quanto è tenuto a coordinare le unità settoriali e di approntare i documenti principali nei quali si sviluppa il budget. I principali documenti risultanti dal procedimento di consolidamento sono: il budget finanziario, il budget economico ed il budget patrimoniale. I budget di sintesi “si riferiscono a tutta la gestione nel suo complesso e ne valutano differenti aspetti”.⁶⁴ È importante sottolineare che il master budget non è soggetto ad alcun obbligo di natura formale e quindi la sua struttura non è prestabilita. Ma, trattandosi di un documento prospettico finalizzato ad essere impiegato nel processo decisionale, deve permettere di fare considerazioni di vario tipo: per questa ragione, visto che i dati consuntivi sono raccolti in tre documenti (rendiconto finanziario, conto economico e stato patrimoniale), è opportuno che i dati prospettici vengano raccolti in documenti analoghi che consentano un confronto.

Il budget finanziario

Il budget finanziario ha l’obiettivo di esaminare “l’aspetto finanziario dei programmi d’esercizio”.⁶⁵ Possiamo evidenziare due componenti del budget finanziario strettamente collegate: il budget delle fonti e degli impieghi ed il budget di tesoreria. Il budget finanziario è un documento molto importante perché permette di valutare la fattibilità dei programmi da un punto di vista finanziario. Questo budget permette di verificare: (1) in che modo l’azienda riuscirà a finanziare i fabbisogni di capitale, riconducibili ai programmi d’esercizio, con i mezzi interni (autofinanziamento o fonti prodotte dalla gestione reddituale); (2) se l’azienda necessita di altre fonti di finanziamento (capitale azionario,

⁶⁴ SANTESSO E., *La contabilità direzionale*, Milano, 1986, pag. 76.

⁶⁵ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 143.

indebitamento) per fare fronte alla non sufficienza dell'autofinanziamento. La necessità di reperire mezzi finanziari esterni va analizzata da un punto di vista quantitativo ma anche qualitativo. La qualità dei mezzi implica la ricerca della tipologia di finanziamento più adatta alla struttura finanziaria dell'impresa e al tipo di fabbisogno, per fare investimenti in capitale fisso occorre avere a disposizione capitale proprio e capitale di credito a medio-lungo termine.⁶⁶

Il processo di formazione del budget finanziario è composto da due fasi:

- La redazione del budget delle fonti e degli impieghi, per accertare l'attuabilità finanziaria dei budget operativi predisposti per l'esercizio susseguente. Questa fase del budget finanziario mette in risalto "l'eventuale fabbisogno finanziario 'netto' ancora da coprire".⁶⁷

Le fonti sono componenti di cassa dalle quali si attinge per far fronte agli impieghi. Comprendono appunto sia l'autofinanziamento e le voci degli investimenti, naturalmente con segno opposto a seconda che la cassa venga liberata o fornita. Quindi, gli aumenti delle passività o le diminuzioni di attività rappresentano fonti di liquidità, le diminuzioni di passività o gli aumenti delle attività rappresentano gli impieghi.

Esempio di budget delle fonti e degli impieghi:

IMPIEGHI	FONTI
Investimenti in capitale fisso Investimenti in capitale circolante Rimborsi di debiti Rimborso di capitale proprio	Autofinanziamento Finanziamento in capitale proprio Finanziamento con capitale di credito Disinvestimenti
TOTALE	TOTALE

Schema 3.4 (tratto da Phedro Consulting, *Il budget economico, finanziario, patrimoniale* – Newsletter Phedro, settembre 2007 – sito www.phedro.it pag. 4)

Quando si redige il budget delle fonti e degli impieghi bisogna prestare particolare attenzione agli obiettivi generali del budget, specialmente a quelli di carattere

⁶⁶ Si veda Phedro Consulting, *Il budget economico, finanziario, patrimoniale* – Newsletter Phedro, settembre 2007 – sito www.phedro.it, pag. 3.

⁶⁷ Phedro consulting, v. supra.

finanziario. Solitamente questi obiettivi vengono formulati mediante degli indici, qui di seguito ne evidenziamo alcuni tra i più rilevanti:

Indice di liquidità	$\frac{\text{liquidità immediata} + \text{liquidità differita}}{\text{debiti a breve termine}}$	livello ottimale dell'indice circa 1
Indice di disponibilità	$\frac{\text{capitale circolante lordo}}{\text{debiti a breve termine}}$	Livello ottimale dell'indice circa 2
Indice di indipendenza finanziaria	$\frac{\text{capitale proprio}}{\text{totale mezzi di finanziamento}}$	Livello ottimale dell'indice non dovrebbe scendere molto al di sotto del 50%
Indice di copertura delle immobilizzazioni	$\frac{\text{cap. proprio} + \text{debiti a m/l termine}}{\text{capitale fisso}}$	Livello ottimale dell'indice non dovrebbe essere inferiore all'unità

Schema 3.5 (tratto da Phedro Consulting, *Il budget economico, finanziario, patrimoniale – Newsletter Phedro, settembre 2007 – sito www.phedro.it, pag. 4*)

Queste operazioni mirano ad effettuare un controllo preventivo riguardo le possibilità di raggiungimento degli obiettivi di gestione. Se i programmi finanziari che si stanno valutando non permettono di conseguire gli obiettivi prestabiliti, ad esempio il livello di autonomia finanziaria, sarà necessario prendere in esame altre scelte alternative, conciliabili che gli scopi che si vogliono raggiungere.

La formulazione del budget delle fonti e degli impieghi, assieme al budget di tesoreria, permette di definire l'ammontare degli oneri finanziari che andranno inseriti nel budget economico. Questa tipologia di costi non si basa sui volumi di produzione o su scelte di natura discrezionale, ma sui finanziamenti con vincolo di credito, sulla loro durata e sul tasso d'interesse.

- La redazione del budget di tesoreria (o di cassa), per accertare l'attuabilità finanziaria dei programmi di gestione all'interno di un esercizio (in genere mese per mese) è importante perché definisce i fabbisogni (o eventualmente le eccedenze) di liquidità frazionati sui diversi periodi infrannuali.

Questo budget ha lo scopo di colmare un limite del budget delle fonti e degli impieghi: la liquidità in azienda deve sempre considerare il "fattore tempo"⁶⁸ e con il budget di tesoreria è possibile effettuare un controllo antecedente su come si distribuiranno le entrate e le uscite nei vari periodi infrannuali (solitamente periodi mensili). il budget di tesoreria "dovrebbe essere scomposto in periodi

⁶⁸ Da newsletter Phedro Consulting, 2007, pag. 5.

temporali, il più possibile bravi. Fluttuazioni notevoli dei saldi di cassa potrebbero rimanere celate, se si considera un periodo più lungo”.⁶⁹ “L’obiettivo fondamentale del budget di tesoreria è quello di analizzare l’equilibrio prospettico tra entrate ed uscite”.⁷⁰ Con il budget delle fonti e degli impieghi viene determinato il fabbisogno finanziario ed i relativi oneri, con il budget di tesoreria viene determinata la copertura finanziaria.

Ci sono diversi approcci per il calcolo del budget di tesoreria. L’approccio proposto da Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2008) individua due strade possibili: (1) impiegare i valori contenuti nel budget economico e nel budget patrimoniale e rettificarne gli importi per ottenere incassi ed esborsi; (2) esaminare con un metodo diretto i piani che creano flussi di cassa e dare una stima delle entrate e delle uscite di cassa prodotte. La stima dell’entrata dei crediti può essere valutata tramite l’applicazione di un “fattore di ritardo”⁷¹, ad esempio si considera se gli incassi generati dai ricavi in un certo mese hanno la loro manifestazione finanziaria il mese seguente. La stessa cosa vale per i pagamenti inerenti gli acquisti di materiali o servizi: per estrapolarli dal budget degli acquisti si può considerare un fattore di ritardo tra l’istante in cui si ricevono i materiali o servizi e il pagamento delle relative fatture. Per quanto riguarda gli altri costi operativi, l’ammontare delle uscite viene ricavato direttamente dal budget. Gli ammortamenti e altri costi non finanziari non vengono presi in considerazione nel calcolo del budget di tesoreria. Gli investimenti in immobilizzazioni tecniche sono molte volte riportati come uscite di cassa, con importi derivanti dal budget degli investimenti e il ritardo tra acquisto e pagamento non viene preso in considerazione.

Secondo Cerbioni (2000) “il budget di tesoreria si ottiene consolidando i flussi finanziari (entrate ed uscite) che sono stati elaborati nell’ambito dei budget settoriali. Oltre ai costi ed ai ricavi relativi all’attività svolta, nell’ambito dei budget settoriali sarà possibile ricavare i flussi finanziari misuratori dei valori economici”. Per esempio, il budget degli acquisti di materie prime deve considerare il costo per l’acquisto e le uscite monetarie, tenendo conto delle

⁶⁹ GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *op. cit.*, 2008, pag. 311.

⁷⁰ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 111.

⁷¹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 340.

dilazioni di pagamento e delle aliquote IVA. Secondo l'autore il budget di tesoreria deve fare una distinzione tra flussi correnti e flussi non correnti, indicata per poter valutare il contributo delle due tipologie di flussi alla generazione dei flussi finanziari. Le uscite correnti sono imputabili all'acquisto dei fattori produttivi (materie prime, manodopera ecc.) e al pagamento dell'IVA, cioè quei costi che si riferiscono esclusivamente al periodo considerato. Le uscite non correnti sono imputabili agli investimenti in fattori produttivi pluriennali, investimenti patrimoniali ecc.

Per ogni periodo (ad esempio per ogni mese) si avrà:

- 1) Saldo iniziale di cassa
- 2) Entrate correnti relative a:
 - Incassi di crediti relativi a periodi precedenti
 - Incassi di vendite del periodo (maggiorate da IVA)
 - Incassi da proventi diversi
 - Anticipi da clienti
- 3) Uscite correnti relative a:
 - Pagamenti di debiti relativi a periodi precedenti
 - Pagamenti di acquisti del periodo
 - Anticipi a fornitori
 - Uscite per il personale
 - Uscite per l'acquisizione di servizi del periodo
 - Uscite per l'IVA
- 4) $2) - 3) =$ saldo di cassa corrente
- 5) Entrate non correnti
 - Per proventi finanziari
 - Per dismissioni
 - Per contrazione finanziamenti
 - Per aumenti di capitale
 - Per partite di giro
- 6) Uscite non correnti
 - Per oneri finanziari
 - Per investimenti
 - Per rimborso finanziamenti
 - Per riduzioni di capitale o per dividendi
 - Per partite di giro
 - Per imposte sul reddito
- 7) $5) - 6) =$ saldo di cassa non corrente
- 8) $7) + 4) =$ saldo cassa progressivo
- 9) Oneri o proventi finanziari connessi all'ammontare del saldo progressivo periodico
- 10) Saldo cassa progressivo

Schema 3.6 (tratto da CERBIONI F., *Il budget nel sistema di controllo di gestione*, Vol.1, 2000, pag. 112 - SAITA M., *Il budget economico, finanziario, patrimoniale*, McGraw Hill, Milano, 1990)

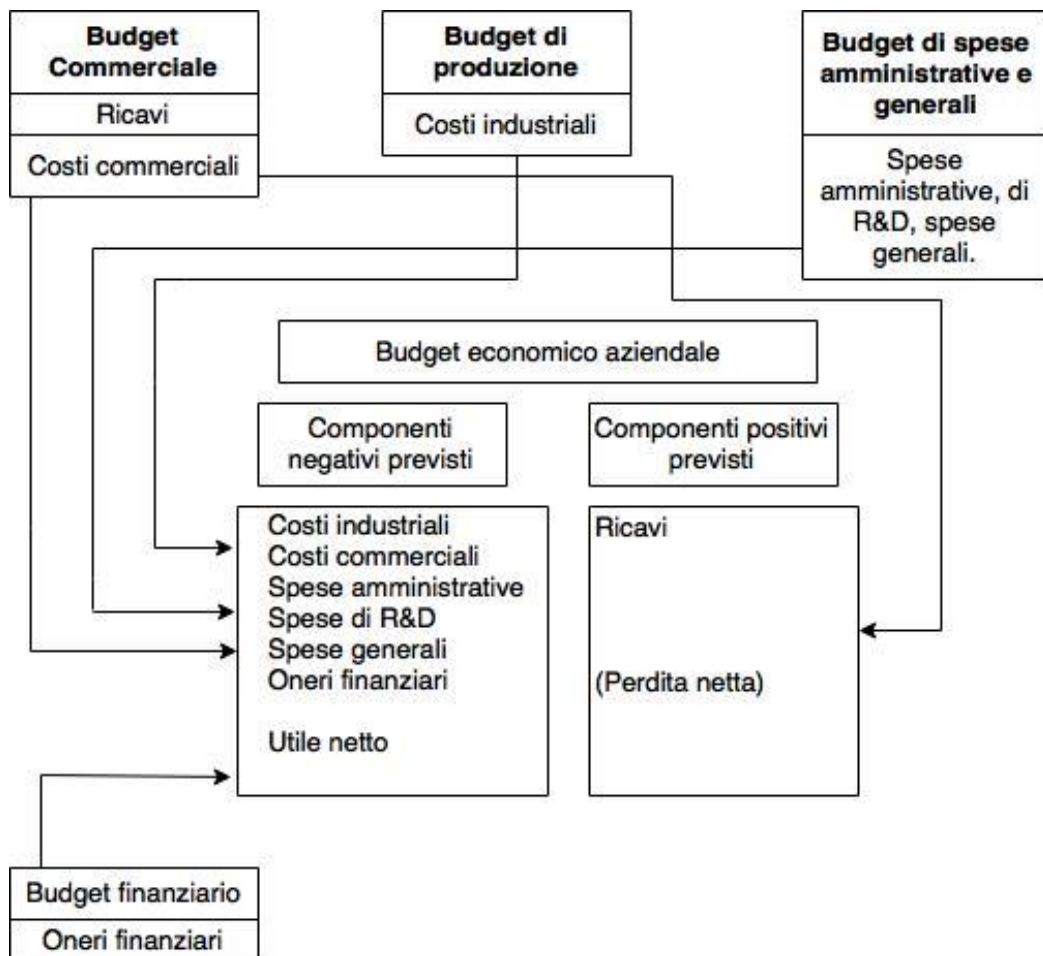
La voce *sub 9*) è composta da oneri in caso di saldi negativi della posizione di tesoreria (rappresentati da scoperti in conto corrente) o da proventi in caso di saldi positivi.

La voce *sub 10*) costituisce il saldo iniziale di cassa del periodo seguente. Al saldo mensile della posizione di tesoreria sono collegati altri dati che vanno necessariamente quantificati prima di redigere il budget economico.

Il budget finanziario, in particolare il budget di tesoreria, va redatto prima degli altri perché da esso dipartono flussi economici fondamentali per la redazione del budget economico, ovvero gli oneri e i proventi della gestione finanziaria. Il budget di tesoreria è un importante strumento della gestione finanziaria in grado di controllare il raggiungimento degli obiettivi finanziari.

Il budget economico

L'iter di elaborazione del budget economico illustrato di seguito dimostra quando detto precedentemente, ovvero che la redazione del budget finanziario è indispensabile per la redazione del budget economico.



Schema 3.7 (tratto da BOCCHINO U., *Il budget*, Milano, 1990 pag. 222)

Il budget economico consiste nel raggruppamento dei flussi di costi e di ricavi riguardanti i vari budget operativi e “nasce dal con consolidamento dei componenti economici di reddito, positivi e negativi, programmati per il periodo di riferimento”.⁷² Dato che il master budget non è sottoposto ad alcun vincolo di natura formale, naturalmente non lo è nemmeno il budget economico. Generalmente però la struttura del budget economico rispecchia quella del conto economico, solamente che nel primo troveremo dati prospettici, nel secondo dati consuntivi. Facendo uso della medesima struttura il confronto risulta molto più agevole e più funzionale al processo decisionale.

Il budget economico è generalmente composto da tra componenti: il budget commerciale, il budget di produzione e i budget delle altre aree funzionali. Tratteremo queste tipologie di budget nel capitolo dedicato ai budget operativi.

La forma espositiva del budget economico è spesso scalare in quanto permette di visualizzare i risultati intermedi determinanti per la programmazione e per l’analisi di eventuali condizioni di squilibrio.

Secondo quanto riportato nell’articolo di Phedro Consulting (2007), possiamo delineare diverse possibili strutture di budget economico:

<p>RICAVI DI VENDITA - costo industriale del venduto rimanenze iniziali di magazzino manodopera stipendi tecnici acquisto materiali ammortamenti industriali spese varie industriali - rimanenze finali di magazzino</p> <hr/> <p>UTILE LORDO INDUSTRIALE - spese commerciali - spese di ricerca - spese amministrative - spese generali</p> <hr/> <p>REDDITO OPERATIVO ± oneri e proventi finanziari ± oneri e proventi atipici ± oneri e proventi straordinari - imposte sul reddito</p> <hr/> <p>REDDITO NETTO</p>
--

⁷² FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *op. cit.*, 2003, pag. 355.

Schema 3.8 (tratto da Phedro Consulting, Il budget economico, finanziario, patrimoniale – Newsletter Phedro, settembre 2007 – sito www.phedro.it pag.2)

Questo esempio di struttura evidenzia il reddito operativo e il reddito netto e permette di verificare se gli obiettivi globali della gestione sono stati raggiunti. I ricavi di vendite provengono dal budget delle vendite (o budget dell'area distributiva), i costi derivano dai diversi budget settoriali, le rimanenze dai budget dei magazzini tramite l'impiego dei costi standard, gli oneri e i proventi finanziari dal budget di tesoreria (per quanto riguarda la copertura dei fabbisogni di breve periodo, per i restanti si fa riferimento alle condizioni della struttura finanziaria aziendale). per quanto riguarda il trattamento delle imposte sul reddito vi sono diverse strade percorribili.⁷³ Si potrebbe fermarsi ad un risultato ante imposte, dato che esse sono determinate in base a criteri differenti rispetto a quelli che regolano la formazione del budget economico. Oppure si potrebbe stimare il componente imposte sul reddito e sempre citando Cerbioni “molto dipende dai criteri che sovrintendono la determinazione dei valori di budget rispetto a quelli utilizzati per la redazione del bilancio”. Per non fare stime troppo azzardate si potrebbe prendere in considerazione solo l'IRAP dato che si tratta di un'imposta basata sul costo del lavoro e sugli oneri finanziari. Con l'IRPEG le approssimazioni sarebbero troppo instabili.

VOCI	PRODOTTI			TOTALE
	X	Y	Z	
RICAVI DI VENDITA	+	+	+	+
- costi variabili del venduto	+	+	+	+
MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE	+	+	+	+
- costi fissi diretti	+	+	+	+
MARGINE SEMILORDO DI CONTRIBUZIONE	+	+	+	+
- costi fissi indiretti				+
REDDITO OPERATIVO				+
± oneri e proventi finanziari				+
± oneri e proventi atipici				+
± oneri e proventi straordinari				+
- imposte sul reddito				+
REDDITO NETTO				+

⁷³ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 114.

Schema 3.9 (tratto da Phedro Consulting, pag. 3 Il budget economico, finanziario, patrimoniale – Newsletter Phedro, settembre 2007 – sito www.phedro.it, in BRUSA L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, 2000)

Questa seconda tipologia è più dettagliata della precedente e permette un'analisi focalizzata sulle diverse linee di prodotto e una suddivisione dei costi secondo la loro variabilità (costi fissi e variabili) e secondo le modalità di imputazione (costi diretti e indiretti). È una struttura indicata per il controllo economico della gestione perché consente di mettere in evidenza il reddito operativo ed il reddito netto. Inoltre consente di dare una valutazione sulla redditività delle linee prese singolarmente tramite l'utilizzo del margine lordo e semilordo di contribuzione.

Il budget patrimoniale

Come già visto per il budget economico, che rispecchia la struttura del conto economico, il budget patrimoniale è in sostanza uno stato patrimoniale contenente valori programmati e non consuntivi “riferito alla data di chiusura del periodo di budget (cioè di solito al 31 dicembre)”.⁷⁴ Continua Brusa (2000) “Per finalità operative è opportuno che il budget patrimoniale venga redatto in forma riclassificata secondo criteri finanziari. In tal modo è più agevole collegarlo con il budget finanziario”. In questo contesto ci si riferisce al budget delle fonti e degli impieghi che prende in considerazione flussi finanziari programmati per il seguente esercizio. Il budget patrimoniale, invece, accoglie valori che fanno riferimento al momento finale del periodo d'esercizio.

⁷⁴ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 154.

Budget Patrimoniale	
Importo	Importo
<p>Capitale immobilizzato netto</p> <p>Immobilizzazioni tecniche Immobilizzazioni immateriali Immobilizzazioni civili Immobilizzazioni finanziarie Fondi rettificativi(fondo ammortamento, fondo svalutazione partecipazioni, ecc.)</p> <p>Capitale circolante</p> <p>Magazzino Liquidità differite Liquidità immediate</p> <p>Capitale investito (*)</p> <p>(*) stesso importo</p>	<p>Capitale proprio</p> <p>Capitale sociale Riserve Utile netto d'esercizio</p> <p>Debiti a medio lungo termine</p> <p>Mutui passivi Debiti obbligazionari Fondo indennità licenziamento ecc.</p> <p>Debiti a breve termine</p> <p>Banche c/passivo Fornitori ecc</p> <p>Capitale investito (*)</p>

Schema 3.10 Struttura budget patrimoniale riclassificata secondo criteri finanziari (tratto da BRUSA L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, 2000, pag. 154)

Il budget patrimoniale è il risultato di somme e sottrazioni dallo stato patrimoniale iniziale di valori inclusi nel budget delle fonti e degli impieghi. Dal budget patrimoniale sono ricavabili i valori necessari per il calcolo degli indici di redditività, ad esempio capitale investito e capitale proprio che rispettivamente rappresentano i denominatori del ROI (rapporto tra risultato operativo e capitale investito netto operativo) e del ROE (rapporto tra reddito netto e capitale proprio). Di conseguenza il budget costituisce un importante strumento di controllo preventivo sulla corrispondenza di certi programmi, ad esempio finanziari, con gli obiettivi gestionali aziendali.⁷⁵

⁷⁵ Da newsletter Phedro Consulting, 2007, pag. 6.

CAPITOLO 4 IL BUDGET OPERATIVO

Per una redazione corretta del budget è fondamentale attenersi alla sequenzialità delle fasi del processo di budgeting. Nel capitolo precedente abbiamo già analizzato le diverse fasi del processo. Il processo di costruzione del budget può essere definito seguendo approcci differenti. L'approccio prescelto è una conseguenza dello stile direzionale seguito dall'azienda, ossia dei modi in cui essa definisce gli obiettivi che intende perseguire o delle decisioni che meglio le si adattano. Gli stili direzionali sono tendenzialmente di due tipologie¹:

- *Stile top-down o impositivo*: il processo decisionale è priorità di un numero ristretto di soggetti, raggruppati sotto la definizione di alta direzione. Ad essa spetta la definizione degli obiettivi di budget, quindi il budget una volta elaborato viene comunicato al resto dell'organizzazione. Si tratta di un budget imposto e, visto il numero ridotto dei soggetti coinvolti, i conflitti riguardanti differenti punti di vista o opinioni saranno limitati.
- *Stile bottom-up o partecipativo*: il processo decisionale coinvolge un numero maggiore di soggetti e quindi anche i livelli intermedi di responsabilità prendono parte all'iter di definizione del budget. Il grado di partecipazione è ovviamente maggiore, il personale viene coinvolto notevolmente e riesce a sviluppare nuove visioni accrescendo la capacità innovativa dell'intera organizzazione.

Tra questi due stili appena analizzati vi sono delle vie intermedie: il livello partecipativo è una conseguenza della cultura aziendale che domina l'organizzazione. Nelle aziende con strutture gerarchico-funzionali sarà più frequente la scelta di uno stile impositivo, mentre nelle aziende con strutture organizzative snelle (*lean organisation*) o nelle strutture matriciali con ridotti livelli gerarchici sarà più semplice trovare uno stile direzionale partecipativo. Uno stile che coniuga quello impositivo e quello partecipativo è lo *stile negoziale*: questo approccio è caratterizzato da una fase iniziale top-down e una successiva fase bottom-up. Nella prima fase l'alta direzione definisce gli obiettivi e li

¹ BRACCI E., VAGNONI E., *Sistemi di programmazione e controllo. Strumenti e processi per le decisioni in azienda*, Santarcangelo di Romagna, 2011, pag. 296.

comunica ai livelli successivi dell'organizzazione. I livelli intermedi dell'organizzazione hanno la facoltà di apportare modifiche o rettifiche ma la decisione finale sugli obiettivi spetta comunque all'alta direzione.

L'idea di suddividere il budget in tipologie non va ricondotta ad una mera necessità di classificazione e ottimizzazione delle aree aziendali interessate, quanto a elaborare una strategia che, a partire dai volumi di vendita che si vogliono raggiungere in un determinato mercato, si riesca a sviluppare una strategia e una politica di marketing adeguate.²

L'obiettivo di questo capitolo è di analizzare nel dettaglio l'elaborazione dei budget operativi, spesso denominati anche budget settoriali, ovvero di quei budget che “riflettono le differenti funzioni dell'impresa”.³ I budget operativi sono fortemente interconnessi tra di loro, basti pensare al legame inevitabile che lega l'attività di vendita con quella di produzione. Ed è per questa ragione che la funzione del budget di coordinamento e integrazione organizzativa è veramente rilevante. I budget operativi “sono costruiti a sistema perché la determinazione di ciascuno ha influenza sulla determinazione degli altri”.⁴

La fase di elaborazione dei budget operativi ha inizio con la scelta del *punto di partenza*, cioè il budget operativo che viene redatto per primo. Secondo molti autori partire dal budget commerciale è il metodo più indicato. Secondo Brusa (2000) “il punto di partenza logico del processo di budgeting, una volta definiti gli obiettivi di gestione di breve periodo, è il programma delle vendite”⁵; anche secondo Selleri (1990) l'articolazione del budget d'esercizio ha inizio con il budget delle vendite. Questi sono sostanzialmente i pareri della maggior parte degli autori che hanno trattato l'argomento. Vi sono comunque delle eccezioni: ad esempio, se un'azienda opera in un regime di quasi-monopolio (per condizioni di mercato peculiari o per la posizione di leadership detenuta da un'azienda grazie alla sua innovatività), allora il punto di partenza è costituito dalla produzione. Possiamo comprendere che “il punto di partenza nella redazione del budget è

² ANTONELLI V., *Il budget nel sistema del controllo di gestione*, vol.2, Torino, 2000, pag. 9.

³ SELLERI L., *Il budget d'esercizio, Strumenti di programmazione, controllo e motivazione*, Milano, 1990, pag. 107.

⁴ SANTESSO E., *La contabilità direzionale*, Milano, 1986, pag. 76.

⁵ BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, 2000, pag. 89.

rappresentato dalla *risorsa scarsa*⁶. La risorsa scarsa nei mercati è rappresentata dalla domanda che va confrontata con la capacità produttiva potenziale dell'azienda.

Il budget è comunque uno strumento flessibile, il grado di flessibilità è dato dalle modalità in cui si formula e si implementa questo strumento in azienda. Il processo di budgeting è di tipo iterativo e quindi, citando Cerbioni (2000) “una volta elaborato un budget settoriale questo non è immutabile, ma dipende dalle possibilità delle altre aree e dal raggiungimento di dati obiettivi economico-finanziari”.

4.1 Il budget commerciale: programma delle vendite e budget dei costi commerciali

Come detto in precedenza, il budget commerciale (o budget del sistema distributivo) è il primo budget che viene redatto in quanto, “data l'impostazione strategica dell'impresa, il processo di fissazione degli obiettivi delle aree aziendali scaturisce dall'individuazione dei volumi di vendita che si ritiene possibile collocare sui mercati di sbocco realizzando la prescelta strategia competitiva e le collegate politiche di marketing”.⁷ Questo budget è molto importante in quanto dalla cura e dalla precisione con le quali viene elaborato dipende l'attendibilità degli altri budget: un budget commerciale valevole riesce a spostare, almeno a livello potenziale, la sua efficacia agli altri budget.⁸

Il budget commerciale è composto da due documenti: il *budget delle vendite* e il *budget dei costi commerciali*. L'elaborazione del budget delle vendite non è semplice: i ricavi dipendono soprattutto dalle azioni dei clienti e dei concorrenti, cioè attori che il management non può controllare. Per quanto riguarda i costi, invece, il loro ammontare è determinato dall'operato aziendale (con eccezione dei

⁶ CERBIONI F., *Il budget nel sistema di controllo di gestione vol.1*, Torino, 2000, pag. 92.

⁷ ANTONELLI V., *op. cit.*, 2000, pag. 9.

⁸ BUBBIO A., *Il budget. Principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa. Modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Milano, 2000, pag. 106.

prezzi di alcuni fattori di input), quindi “i costi possono essere programmati con maggiore affidabilità dei ricavi”.⁹

“Il budget delle vendite non è una previsione di vendita” così Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2008). Questo perché l’esito di un budget non è un risultato passivo e non controllabile: il budget delle vendite potrebbe ad esempio comprendere un impegno del management per un aumento importante delle vendite e questo impegno potrebbe comportare il potenziamento del personale di vendita, dei costi pubblicitari, la creazione di nuovi prodotti.

Il budget delle vendite consente di esplicitare i programmi definiti dall’area commerciale in termini temporali e monetari. Lo schema che segue proposto da Bubbio ci fa capire la finalità del budget delle vendite di assegnare per i singoli prodotti volumi e prezzi di vendita in sottoperiodi all’interno dell’esercizio (generalmente per ogni mese). Quindi il budget delle vendite mira a combinare nel miglior modo possibili tre variabili: volume, prezzo e mix.¹⁰

Prodotto	Volume gennaio	Volume febbraio	...	Volume 1° semestre	Volume 2° semestre	Volume totale annuo	Prezzo di vendita	Ricavi
Prodotto A								
Prodotto B								
Prodotto C								
...								
Totale aziendale								

Schema 4.1 Budget delle vendite (tratto da BUBBIO A., *Il budget. Principi e soluzioni tecnico-strutturali per i tipi d’impresa. Modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, 2000, pag. 110)

A livello organizzativo impostare il budget in base ai singoli prodotti, o eventualmente singoli canali distributivi, in ogni caso in un modo piuttosto dettagliato, può essere molto di aiuto per l’analisi degli scostamenti tra dati programmati e dati consuntivi e per la valutazione della performance.¹¹

Dalle vendite dipendono molti fattori: chiaramente il volume delle produzione ma anche quello degli approvvigionamenti. Nel definire gli obiettivi di vendita, quindi, bisogna considerare eventuali vincoli che possono essere presenti nella

⁹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Sistemi di controllo*, Milano, 2008, pag. 331.

¹⁰ BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un’ottica strategica*, Torino, 1991, pag. 331.

¹¹ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 97.

realtà aziendale. Questi vincoli possono riguardare ad esempio la capacità produttiva e non considerarla potrebbe causare delle problematiche al momento dell'attuazione dei programmi in precedenza definiti. È quindi essenziale circoscrivere il volume di vendita in base alle peculiarità dell'impresa e del mercato di riferimento.

Sicuramente una delle decisioni più difficili da prendere riguarda il prezzo di vendita da applicare: le variabili che influenzano questo tipo di decisioni sono numerose e in forte relazione tra loro. Queste variabili possono essere ad esempio i costi unitari di produzione o la prontezza di reazione al prezzo da parte degli acquirenti e dei concorrenti. C'è da considerare inoltre che una variabile come il costo unitario del prodotto influisce sul prezzo ma a sua volta dipende dalla quantità venduta, quindi l'interconnessione tra variabili è davvero notevole. Il costo unitario incorpora anche i costi fissi, la cui incidenza per unità dipende dal volume di produzione. Ma la quantità da immettere nel mercato dipende dal prezzo, per cui possiamo dedurre che “se i prezzi dipendono dai costi, anche i costi dipendono dai prezzi”.¹² Continua Brusa (2000) che il prezzo di vendita può essere individuato tramite il metodo *full cost pricing*, cioè la definizione del prezzo unitario partendo dal full cost; il problema principale è poi associare prezzo e volume di vendita, cioè individuare il mix di vendita più adatto tramite l'utilizzo di strumenti come il margine di contribuzione di primo livello per identificare i prodotti che vanno spinti maggiormente sul mercato o gli ordini da evadere.

Concludiamo la sezione dedicata al budget delle vendite dicendo che “il grado di analisi del documento dipenderà dalle informazioni che si vogliono ottenere”.¹³

A fianco al budget delle vendite troviamo quello relativo ai costi commerciali il quale, secondo Cerbioni (2000) “Il budget dei costi commerciali includerà tutti i costi di natura commerciale, sostenuti cioè per la commercializzazione del prodotto”.

I costi commerciali comprendono svariate voci collegate alle attività di vendita (ad esempio gli stipendi del personale di vendita), alle attività di distribuzione (ad esempio spese di trasporto o assicurazione per consentire lo spostamento dei

¹² BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 94.

¹³ CERBIONI F. *op. cit.*, 2000, pag. 95.

prodotti dall'impianto produttivo ai punti vendita), attività di pubblicità o di assistenza clienti. Il budget dei costi commerciali riguarda quindi la programmazione di quei costi che vanno sostenuti per "assicurare che le attività commerciali e di distribuzione siano attuate in modo efficiente ed efficace nei tempi e nei luoghi previsti".¹⁴

Antonelli (2000), suddivide il budget dei costi commerciali in tre categorie: budget del costo del venduto, budget dei costi commerciali variabili, budget dei costi commerciali fissi.

Budget del costo del venduto, il quale identifica l'ammontare complessivo delle voci di costo del prodotto che viene venduto sul mercato. Il costo del venduto, se confrontato col valore dei ricavi di vendita dei beni lanciati in commercio è alla base della costruzione del budget economico del sistema distributivo; Antonelli lo affianca al costo di acquisto utilizzato per la costruzione del budget di tesoreria e sommando l'IVA al valore di acquisto si avrà il debito di fornitura.

Budget dei costi commerciali variabili, fa riferimento a due voci molto importanti quali trasporti e provvigioni. I costi di trasporto si intendono variabili ancorché un'azienda li sostiene parallelamente ai volumi di merci da distribuire e non in modo standard e applicando tariffe diverse a seconda delle diverse destinazioni, nazionali ed internazionali.

Le provvigioni, continua Antonelli (2000), sono la parte variabile della remunerazione. Esse rappresentano "i costi della rete di vendita esterna il cui compenso è variabile in relazione all'andamento del fatturato".¹⁵

I costi commerciali fissi rappresentano i costi di politica e di struttura del sistema distributivo. Tra i principali vi sono i costi del personale che, tolte le provvigioni, direttamente proporzionali ai volumi di vendita ed ai risultati raggiunti, sono costanti e pressoché uguali tra le varie mansioni aziendali.

Ad ogni unità organizzativa, per scopi di controllo, si imputa il costo del personale di riferimento: in tal modo si evidenzia il raggiungimento degli obiettivi tramite l'organizzazione del lavoro.

Va infine segnalato che le spese per il personale vengono direttamente trasferite nel budget di tesoreria e non vanno analizzate in ogni budget operativo.¹⁶

¹⁴ SELLERI L., op. cit., 1990, pag. 144.

¹⁵ BENCINI F., FERRAGINA F., FERRAGINA V., MANCARUSO M., *Come si prepara il budget*, Milano, 2009, pag. 58.

VOCI	PRODOTTO A	PRODOTTO B	PRODOTTO C	TOTALE
Volume di vendita	n. unità x	n. unità x	n. unità x	-
Prezzo unitario	€ x	€ x	€ x	-
Ricavi di vendita	€ x	€ x	€ x	€ x
Costi commerciali				
- provvigioni	X	X	X	X
- imballi	X	X	X	X
- altri	X	X	X	X
	Totale €			
Costi commerciali fissi				
- stipendi				X
- pubblicità				X
- illuminazione				X
- altri				X
	Totale €			X

Schema 4.2 Il budget commerciale (Phedro Consulting, Il budget commerciale e di produzione – Newsletter Phedro, giugno 2007, pag.4 – sito www.phedro.it, tratto da BRUSA L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, 2000)

Secondo Cerbioni (2000) per l'attribuzione dei costi fissi si potrebbe trovare conveniente considerare diretti alcuni costi e comuni altri. Ad esempio, la pubblicità dell'intera azienda potrebbe rientrare nei costi comuni mentre la pubblicità per singolo prodotto nei costi diretti.

“Con la progressiva automatizzazione dei processi produttivi, configurazioni basate sul *direct costing* risultano utili in un numero sempre più ridotto di aziende”.¹⁷ Il budget dei costi commerciali è fortemente collegato con gli altri budget settoriali. I costi che si programma sostenere nell'area marketing subiscono l'influenza delle condizioni di redditività e liquidità che vigono in azienda successivamente a quello che accade nelle altre aree. Il sostegno pubblicitario per una categoria di prodotti potrebbe essere ostacolato dall'impossibilità di sfruttare le economie di scala o margini non sufficientemente alti a livello di costi di produzione. Oppure, le condizioni di liquidità dell'azienda potrebbero non permettere l'attuazione di investimenti nelle misure o nei periodi ritenuti più adeguati. Inoltre aggiunge Cerbioni (2000) “è opportuno [...] cercare

¹⁶ ANTONELLI V., *op. cit.*, 2000, pag. 15 ss.

¹⁷ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 99 ss.

di articolare i costi di marketing sulla base dei medesimi raggruppamenti operativi nell'articolazione del budget delle vendite".

Dato che vi è un legame tra l'andamento dei costi rispetto al volume produttivo, già nel budget commerciale è possibile delineare alcuni margini di importanza rilevante, ad esempio il *margin di contribuzione commerciale*. Il legame dei dati con gli altri budget potrebbe anche permettere di rappresentare l'evolversi di altri risultati parziali considerati importanti per dare dei giudizi di convenienza. Basarsi sui margini o risultati intermedi per assumere decisioni rilevanti non è sufficiente, anche perché in certi casi suddetti margini tendono a perdere di rilevanza. Ad esempio, calcolare il margine di contribuzione non sarebbe molto di aiuto se la prevalenza dei componenti di costo diventasse una costante di inclinazione naturale. Per quanto concerne le modalità di indicazione dei costi a carattere variabile, il metodo non dovrebbe risultare complesso, anche se non privo di indecisioni. Alcuni costi possono essere considerati come proporzionali rispetto al volume di produzione. Il loro importo totale può essere calcolato mettendo in relazione i volumi derivanti dal piano delle vendite con i dati relativi ai costi unitari. Per altri elementi di costo è necessario effettuare delle stime su base annua ed il volume ricavato costituirà il tetto massimo di spesa che non va oltrepassato nell'esercizio seguente.

Il margine di contribuzione commerciale è ricavato sottraendo dal fatturato di budget i costi commerciali variabili. Questa ripartizione in base all'andamento produttivo viene effettuata anche nelle altre aree (ad esempio la produzione), quando si ricavano i dati di costo riguardanti tali aree sarà possibile avere a disposizione i margini di contribuzione anche a livello complessivo di prodotto o di linea di prodotti. Ovviamente è indispensabile che la comunicazione tra i vari budget operativi sia agevole.

4.2 Il budget della produzione

Il budget della produzione può essere definito come il documento nel quale vengono fissati gli obiettivi di costi delle risorse da utilizzare nei processi

produttivi e, quindi, il costo-limite della produzione nel suo complesso in funzione degli obiettivi di ricavo e della posizione competitiva. È un documento riguardante la “quantità di prodotti da realizzare (nel senso di “fabbricazione”) nel periodo considerato e, da un punto di vista economico, la traduzione di tali programmi in fabbisogni di risorse e relativi costi”.¹⁸ Dopo aver elaborato il piano operativo dei volumi di vendita, riguardante cioè quanto l’azienda si prefigge di introdurre nel mercato nel periodo susseguente, il passo successivo è definire l’ammontare della produzione per fare in modo che il volume di vendita programmato venga raggiunto senza andare in contrasto con gli altri obiettivi aziendali. La decisione su quanto produrre segue l’elaborazione della politica delle scorte. “Il magazzino può infatti fungere da ‘polmone’ rispetto alle produzioni anche se, ovviamente, implica un fabbisogno di finanziamento da coprire e rischi di obsolescenza”.¹⁹

Nelle definizioni delle quantità da produrre non influisce solo l’ammontare delle vendite, si deve assolutamente redigere un budget delle scorte di prodotti finiti. Vi deve essere quindi un bilanciamento tra programmi relativi alle vendite, alla produzione e alle scorte. “Se non si realizza questo equilibrio nel programmare questo triangolo di operazioni, molti altri aspetti del piano di profitto ne potrebbero avere pregiudizio”.²⁰

Da un punto di vista matematico possiamo delineare la seguente relazione:

Volume di Vendita + Rimanenze Finali – Rimanenze Iniziali = Volume di Produzione²¹

Ne deriva che: Volume di Vendita = Volume di Produzione + Rimanenze Iniziali - Rimanenze Finali

Si tenga presente che, mentre l’ammontare delle rimanenze finali al termine del periodo di budget costituisce un obiettivo, quello delle iniziali è una risultante della gestione dell’anno in corso. In sostanza, le rimanenze iniziali saranno determinate dalle rimanenze finali relative al budget dell’anno n-1

¹⁸ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 102.

¹⁹ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 101.

²⁰ WELSH G.A., *I budget. Come prepararli e impiegarli per programmare e controllare l’attività aziendale*, Milano, 1990, pag. 134.

²¹ BUBBIO A., *op. cit.*, 2000, pag. 143.

(adeguatamente “flessibilizzato”).²² Queste rimanenze nell’anno n-1 vengono quotate a costo standard di quell’anno, nell’anno n ci si deve assolutamente riferire al costo standard di budget corrente.

La quantità vendibile, quindi, non dipende solo dal volume produttivo ma subisce l’effetto delle politiche delle scorte. Esse a loro volta dipendono da più elementi come ad esempio compatibilità finanziarie, esigenze di adeguare i quantitativi della produzione in base al lotto economico, tempistiche di attrezzaggio, rispetto delle scadenze di consegna o stagionalità di produzione. È comprensibile che le quantità da produrre nei diversi mesi potranno essere definite solamente dopo un’attenta verifica delle necessità e dei benefici a livello di politica delle scorte.

Tramite le informazioni ottenute dal budget delle scorte si arriva alla definizione del programma di produzione, ovvero una componente fondamentale del budget di produzione. Esso contribuisce alla determinazione del volume di produzione programmato ed è formato da:²³

- Volume di vendita programmato (risultato del programma delle vendite)
- Rimanenze finali, cioè il quantitativo che in base al budget delle scorte l’azienda stima di avere a disposizione al termine del periodo di budget
- Rimanenze iniziali, ovvero sempre una stima del loro ammontare per l’inizio del periodo medesimo

²² CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 102.

²³ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 105.

Prodotto	gennaio	febbraio	giugno	1° semestre	2° semestre
Prodotto A						
Volume di vendita						
Rimanenze finali						
Rimanenze iniziali						
Volume di produzione						
Prodotto B						
Volume di vendita						
Rimanenze finali						
Rimanenze iniziali						
Volume di produzione						

Schema 4.3 Piano di produzione (tratto da BUBBIO A., *Il budget. Principi e soluzioni tecnico-strutturali per i tipi d'impresa. Modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, 2000, pag. 144)

“Anche il budget della produzione deve essere articolato per periodi infrannuali, brevi quanto necessario per seguire l’andamento del ciclo produttivo”.²⁴ Quando si arriva alla definizione del programma di produzione per l’esercizio successivo, si prosegue con la determinazione dei costi in rapporto alla quantità produttiva stimata. Si ottiene così il *budget dei costi produttivi*, ovvero quel documento dove “trovano rappresentazione e valutazione i costi relativi ai fattori produttivi”.²⁵ Questo budget è importante in quanto il budget della produzione deve essere articolato per centri di responsabilità, sia per ragioni organizzative, sia per avere sotto controllo i costi e la loro localizzazione in azienda. Solitamente si opta per l’utilizzo di centri di costo perché a livello produttivo sono i centri di responsabilità più indicati. Questo perché l’obiettivo dell’area produttiva è sicuramente il monitoraggio dei costi per renderli convenienti compatibilmente con le condizioni competitive.

La valorizzazione dei quantitativi di budget si svolge basandosi su dati standard o parametrici in quanto, riportando l’opinione di Cerbioni (2000) “è tipica dei centri di costo la possibilità di impostare una relazione standardizzabile tra input ed output di centro”. La ripartizione in base ai centri di costi permette di fare modo

²⁴ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 102.

²⁵ FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *Controllo di gestione*, Torino, 2003, pag. 344.

che i soggetti svolgano le loro mansioni impiegando efficientemente i fattori, di conseguenza la loro localizzazione risulterà più agevole e l'imputazione agli oggetti di costo degli elementi non imputabili in modo diretto ai prodotti sarà più semplice. Questi elementi non controllabili, però, anche se da un punto di vista contabile vanno imputati ad un determinato centro, non devono costituire oggetto di responsabilizzazione di quella particolare area. Ne consegue che in fase di analisi degli scostamenti e consegue che in fase di analisi degli scostamenti variazioni sull'ammontare dei costi non controllabili non riguarderanno i responsabili dei centri sui quali i costi sono collocati. I dati contabili, l'esame dei loro scostamenti, il margine di contribuzione e altri strumenti non consentono di conoscere realisticamente la performance aziendale se non adeguatamente supportati da altri dettagli di natura principalmente qualitativa. Il dato contabile di budget non riesce a captare alcuni elementi di importanza strategica come i bisogni del cliente, la flessibilità o la qualità. Vogliamo comunque elogiare la contabilità per centri di costo: se ben realizzata consente di essere un buon metodo di applicazione del principio causale. Il problema è che lascia irrisolti alcune problematiche fondamentali di corretta individuazione dei costi di prodotto. I centri di costo, o comunque la struttura organizzativa, non danno il giusto rilievo e la corretta chiave di lettura di fenomeni rilevanti a livello manageriale.²⁶

Come già detto, una volta definito il programma delle quantità da produrre è necessario stilare un budget dei costi delle risorse da impiegare per poterlo realizzare. Al suo interno troviamo le voci collegate alle varie risorse facenti parte del processo produttivo, tra le quali²⁷:

- Manodopera diretta
- Materiali diretti
- Spese generali industriali o di fabbricazione
 - Manodopera indiretta
 - Stipendi tecnici
 - Materiali ausiliari e di consumo
 - Energia elettrica
 - Combustibili

²⁶ BRUSA L., Contabilità dei costi, Milano, 1995, pag. 116.

²⁷ Si veda Phedro Consulting, Il budget dei costi industriali di produzione e i costi standard – Newsletter Phedro, luglio 2007, pag. 1 – sito www.phedro.it.

- Manutenzioni
- Ammortamenti
- Altri costi industriali

VOCI DI COSTO	COSTI FISSI	COSTI VARIABILI			TOTALE COSTI
		€ x ora mod.	ore mod.	totale	
Materie dirette	-	(o)	(o)	X	X
Manodopera diretta	-	X	X	X	X
Manodopera indiretta	X	X	X	X	X
Stipendi tecnici	X	-	-	-	X
Ammortamenti	X	-	-	X	X
Materiali ausiliari	X	X	X	X	X
Energia elettrica	X	X	X	X	X
Altre spese gen. ind.	X	-	-	X	X
TOTALE	X	-	-	X	X

(o): Le materie dirette non sono riferibili ad un'ora di manodopera (unità d'opera del centro), ma direttamente ad un pezzo di prodotto (separatamente per A e B)

Schema 4.4 Il budget della produzione (tratto da Phedro Consulting, Il budget dei costi industriali di produzione e i costi standard – Newsletter Phedro, luglio 2007, pag. 3 – sito www.phedro.it)

A questo punto è necessario menzionare la differenza tra costi stimati e costi standard. I *costi stimati* si basano principalmente sulle esperienze passate e il loro valore non può essere perfettamente esatto. Proprio perché non richiedono analisi troppo elaborate sono anche valutabili in modo più agevole. I *costi standard* invece sono “il frutto di un rigoroso processo di analisi delle attività di trasformazione”.²⁸ Questa appena vista è la distinzione fatta da Bubbio (2000) in base alla quale possiamo far rientrare i costi per i materiali diretti e per la manodopera diretta tra i costi standard e le spese generali industriali o di fabbricazione tra i costi stimati. Altri autori usano una terminologia differente. Anthony, Hawkins, Macrì e Merchant (2008) parlano di costi discrezionali e costi parametrici. I *costi discrezionali* sono “costi il cui ammontare non dipende dal volume di output, ma piuttosto dal giudizio del management”. Questi costi fissi sono adeguati dal management in genere con frequenza annuale, proprio in occasione del budget. I *costi parametrici* sono “costi dei quali si può stabilire a

²⁸ BUBBIO A., *op. cit.*, 2000, pag. 146.

priori e con precisione l'ammontare giusto".²⁹ In questa tipologia dei costi troviamo il costo della manodopera diretta e dei materiali diretti. Nel caso dei materiali diretti, viste le specifiche tecniche del prodotto, per ciascun materiale è possibile stabilire, entro limiti stretti, la quantità che sarebbe opportuno impiegare per unità di prodotto. La stima del costo totale dei materiali diretti per una determinata unità di prodotto si può ottenere moltiplicando ciascuna unità di input del prodotto per il relativo prezzo standard. Il risultato è il costo standard dei materiali diretti. Di conseguenza, per ottenere l'importo totale del costo dei materiali diretti previsto per un certo periodo, si moltiplica il costo standard unitario per il numero di unità di output previste nella produzione del periodo di riferimento. I prezzi dei materiali non sono prevedibili con esattezza assoluta, quindi il costo unitario standard non è del tutto preciso. Ciò nonostante la precisione raggiunta è notevole e non genera distorsioni. Il rapporto diretto che lega il volume di output e il costo dei materiali diretti è noto: generare due unità di output impiega una quantità doppia di materiali diretti rispetto al generarne una. Anche per la manodopera diretta si impiegano i costi parametrici.

Brusa (2000) concorda nel ritenere che i costi standard non rappresentano né costi storici, né medie di costi³⁰. Anche secondo il parere di Selleri i costi standard "non derivano da medie di costi passati o da pure previsioni concernenti il futuro, ma sono configurati dopo aver studiato attentamente i processi d'impresa e l'ambiente nel quale essa opera".³¹

Nel concetto di costo standard possiamo estrapolare due riferimenti: la regola e la misura. Il costo standard, come tutte le regole, sono generati a seguito di azioni compiute da persone. Il riferimento alla misura è dato dal fatto che gli standard costituiscono delle quantità da misurare e monitorare in ambito aziendale. quindi, una regola per essere seguita deve avere il requisito della chiarezza ed i concetti in essa contenuti devono essere misurabili in modo oggettivo.³²

²⁹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 301.

³⁰ BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag 109.

³¹ SELLERI L., *Principi di contabilità industriale e per la direzione*, citato da FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *Controllo di gestione*, Torino, 2003, pag. 346.

³² CODA V., *I costi standard nella programmazione e nel controllo di gestione*, Milano, 1979, pag. 3

Per il calcolo dei costi standard possiamo definirli come lo *standard unitario fisico e monetario* moltiplicato per il *prezzo unitario standard*.

$$C = s * p$$

Dove C è appunto il costo standard, s lo standard unitario fisico o monetario e p il prezzo unitario standard. Lo standard unitario fisico o monetario rappresenta “la quantità fisica di risorsa necessaria per ottenere un’unità di prodotto” e il prezzo unitario standard esprime “il prezzo necessario per acquisire un’unità della risorsa in esame”.³³ Tramite la combinazione ottimale di queste due componenti si arriva al raggiungimento dell’efficienza: la quantità fisica di risorse deve permettere di impiegarle al meglio per ottimizzare il processo produttivo e generare la minor quantità possibile di sprechi, il prezzo unitario può contribuire all’ottimizzazione del processo essendo il più competitivo possibile. Per i materiali diretti la *quantità standard unitaria* dovrebbe rispecchiare il quantitativo di materiale necessario per ogni unità di prodotto finito, tenendo in considerazione una quota di sprechi, scarti e altre inevitabili normali inefficienze.³⁴ Per la manodopera diretta il prezzo e la quantità standard sono solitamente dati dalla *tariffa oraria standard* della manodopera e dalle ore di manodopera. La tariffa oraria standard non comprende solo le retribuzioni, ma anche i fringe benefit e altri costi connessi alla manodopera. Ancora secondo Garrison, Noreen e Brewer (2008) “gli standard e i budget sono molto simili. La principale differenza fra i due termini è che uno standard è un importo unitario, mentre un budget è un importo totale”.

I costi standard rappresentano delle configurazioni di impiego efficace ed efficiente delle risorse nate per essere utilizzate con la finalità di controllo. Devono essere di modello come rapporti migliori in assoluto di input-output presi come modello di parametri-obiettivo.³⁵ I parametri rappresentano dei termini di confronto per la valutazione della performance aziendale e quindi dell’impiego efficace ed efficiente delle risorse in azienda. L’uso del termine obiettivo sta a significare che riflettono il risultato che si desidera venga raggiunta da una certa variabile critica. L’informazione ottenuta è disgiunta e ha bisogno di un processo di raggruppamento per consentire la determinazione del risultato aziendale,

³³ BRUSA L., *L’amministrazione e il controllo*, Milano, 2001, pag. 142.

³⁴ GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *Programmazione e Controllo*, Milano, 2008, pag. 336 ss.

³⁵ BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pag. 165.

risultato che verrà ottenuto tramite il budget.³⁶ Nello scegliere il livello di efficienza standard non vanno sottovalutati gli aspetti sociologici della questione: bisogna decidere quali sono le aspettative di raggiungimento degli standard. Si può optare per l'utilizzo di *standard ideali*: il loro raggiungimento è possibile se le circostanze sono ottimali, per lo più hanno funzione motivazione perché ogni tipo di imprevisto è escluso. Per molti manager il loro impiego può sconfortare anche i dipendenti migliori. Gli *standard pratici*, invece, sono “rigidi ma raggiungibili”³⁷, prevedono i normali inconvenienti che si possono manifestare in azienda e i dovuti tempi di riposo per il personale. Con il ragionevole impegno i dipendenti nella media possono arrivare a raggiungere questi standard. Ovviamente il loro utilizzo è più opportuno: gli standard ideali non possono essere impiegati nell'attività di programmazione, le normali inefficienze di ogni contesto produttivo devono essere prese in considerazione. Non tenendone conto di otterrebbero solamente valori irrealistici.

L'impiego degli standard come punto di partenza per la redazione del budget è quindi per l'intera programmazione aziendale è estremamente appropriato ai fini decisionali. È un più approccio attendibile rispetto ad un approccio che si basa semplicemente sul reimpiego di dati storici.³⁸

Il budget delle materie prime

“Il budget dei costi dei consumi delle materie prime si ottiene moltiplicando i consumi di ciascuna materia, espressi in termini fisico tecnici, per i relativi prezzi”.³⁹ Per determinare questo budget si dovrà avere a disposizione il ciclo di produzione e la distinta base, ovvero un documento che indica la composizione di ciascun prodotto e che “contiene la quantità standard di ciascun input di materiale diretto necessario alla fabbricazione di un'unità di prodotto”.⁴⁰ Le quantità standard vengono poi tradotte in valori monetari moltiplicandole per il relativo

³⁶ D'ALESSIO R., ANTONELLI V., *Controllo di gestione manuale operativo*, Santarcangelo di Romagna, 2012, pag. 581.

³⁷ GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *op. cit.*, 2008, pag. 335.

³⁸ CODA V., *op. cit.*, 1979, pag. 6.

³⁹ ANTONELLI V., *op. cit.*, 2000, pag. 31.

⁴⁰ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Analisi dei costi*, Milano, 2005, pag. 182

prezzo standard unitario. Il valore ottenuto sarà il costo standard dei materiali diretti del prodotto.

	Materia prima 1	Materia prima 2	...	Totale
Consumo standard mp 1				
Consumo standard mp 2				
...				
Totale consumi				
Rimanenze iniziali				
Costo standard unitario				
Costo rimanenze				
Consumi al netto delle rimanenze				
Prezzo di acquisto standard unitario				
Costo consumi netti				
Costo consumi totali				

Schema 4.5 Budget dei consumi di materie prime (tratto da ZONI L., Programmazione e controllo, 2013, pag. 316.)

Si avrà quindi:

Consumo materia * Prezzo unitario materia = Costo di utilizzo materia

I costi dei consumi di materie prime indicano il grado di utilizzo del fattore produttivo, vengono quindi inclusi nella determinazione del costo di prodotto e di centro.

Il budget della manodopera diretta

Il budget della manodopera analizza i dati e i valori relativi al personale impiegato nell'area della produzione.⁴¹ Questo budget viene distinto in:

- Budget del costo della manodopera diretta (che analizziamo in seguito): è legato da un rapporto diretto ai volumi di produzione da raggiungere
- Budget del costo della manodopera indiretta: legato ad altri driver, differenti dal volume di produzione
- Budget dei costi per le politiche del personale: include le ore di formazione del personale e i gruppi di lavoro, valorizzati al costo orario medio

⁴¹ ANTONELLI V., *op. cit.*, 2000, pag. 41.

Il budget del personale stabilisce un costo orario medio per i lavoratori dell'area produttiva. Se si moltiplica il tempo unitario standard (ricavato dalla distinta base) per il costo orario si otterrà il costo della manodopera diretta per unità di prodotto. Afferma Antonelli (2000) "Il budget del costo della manodopera diretta si ottiene incrociando il fabbisogno complessivo di manodopera diretta con il rispettivo costo orario".

	Prodotto 1	Prodotto 2	...	Totale
Volume di produzione				
Ore standard di MOD				
Fabbisogno totale				
Costo standard MOD				
Costo complessivo MOD				

Schema 4.6 Budget della manodopera diretta (tratto da ZONI L., Programmazione e controllo, 2013, pag. 315)

Le ore impiegate per la gestione delle risorse umane viene trattato alla stregua di un costo di politica aziendale. Questo perché non viene distribuito né sui prodotti, né sui centri ma va trattato direttamente nel master budget. Inoltre, le ripercussioni finanziarie della gestione del personale non vengono trattate nel budget della produzione, ma confluiscono direttamente nel budget del personale e da esso collocati nel budget di tesoreria.⁴²

Torniamo al budget della produzione, in particolare a tutte quelle voci che non vengono trattate alla stregua di costi parametrici.

Anche se non sussiste un importo corretto in assoluto per un costo discrezionale, è possibile elaborare alcuni standard per monitorare alcune attività che vanno a formare il costo discrezionale. "L'evoluzione delle tecniche di gestione sta producendo una graduale trasformazione di molti costi da discrezionali a parametrici".⁴³ Ad esempio, per molte imprese è molto importante fissare correttamente il costo pubblicitario e per fare ciò adottano tecniche elaborate per poi raggiungere un certo obiettivo di vendita o per stabilire quale numero di addetti alla vendita sia opportuno per arrivare ad un certo risultato commerciale.

⁴² ANTONELLI V., *op. cit.*, 2000, pag. 45.

⁴³ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 302.

Il costo discrezionale che va sopportato in un certo periodo può essere determinato in modi diversi:⁴⁴

- Si può stabilire il medesimo costo dell'anno precedente. In questo caso il costo si comporta in egual modo di un costo fisso.
- Si può sostenere un costo pari all' $x\%$ dei ricavi. Il costo segue quindi la dinamica di un costo variabile con i ricavi.
- Si può sostenere un costo pari a y più l' $x\%$ dei ricavi. Il costo è quindi semi-variabile con i ricavi.

La seconda e la terza modalità mostrano una relazione tra costi discrezionali e volume ma sono diverse da quanto avviene con i costi parametrici. I costi parametrici variabili cambiano inevitabilmente con i volumi: un aumento del volume causa per forza un aumento del costo, vi è quindi una relazione causa-effetto tra volumi e costi variabili. Nel caso dei costi discrezionali questa relazione sussiste solo in base a decisioni assunte dal management, quindi cambiando la regola base cambia la relazione.

Nel caso di costi commerciali e di marketing, che comprendono costi del personale dell'ufficio vendite, costi di pubblicità, costi di ricerche di mercato, costi di promozione ecc., si può notare che variano con il volume delle vendite, ma il legame di causa-effetto è inverso rispetto a quello che mette in relazione i costi di produzione al volume di output. I costi commerciali e di marketing costituiscono la variabile indipendente e il volume delle vendite è la variabile dipendente. Questo perché per conseguire un certo volume obiettivo di vendita si decide di sostenere preventivamente costi commerciali e di marketing. Quindi questi costi sono discrezionali. Alcune eccezioni possono essere rappresentate dai costi per provvigioni agli agenti (solitamente una percentuale sui ricavi che l'agente riesce ad ottenere) o altre tipologie di costi commerciali generate dai ricavi, per esempio le royalties che un'azienda di moda devolve allo stilista.

Se il management decidesse di sopportare costi commerciali elevati quando il volume dei ricavi è elevato, allora a consuntivo si vedrebbe un legame tra i costi commerciali e i ricavi analogo a quello tra i costi di produzione e il volume di produzione. I costi di produzione aumentano inevitabilmente con il crescere del

⁴⁴ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 302.

volume, per i costi commerciali le alternative sono due. O si è stabilito di collegare l'ammontare dei costi commerciali ai ricavi programmati, oppure la decisione che ha portato a sostenere costi commerciali più elevati ha generato una crescita dei ricavi. Inoltre, si può ritenere, tenendo in considerazione certi vincoli qualitativi e temporali, che più i costi parametrici di produzioni sono bassi, più le condizioni sono favorevoli. Per i costi commerciali non è così: se sono bassi si potrebbe essere indotti a pensare che l'azione di vendita sia non adatta, questo perché il giusto importo di costi commerciali è frutto solo delle considerazioni del management.⁴⁵

“La caratteristica principale dei costi fissi discrezionali è che il management non è vincolato a una decisione relativa a questi costi. Essi possono essere rettificati da un esercizio all'altro, e perfino durante l'esercizio, se le circostanze impongono una simile modifica”.⁴⁶ Ciò che differenzia i costi fissi discrezionali dai costi fissi impegnati è l'orizzonte temporale. I primi hanno un orizzonte di riferimento di breve termine, i secondi di più esercizi. Di conseguenza, se ci fosse un taglio nei costi fissi discrezionali, i danni agli obiettivi di lungo periodo dell'organizzazione sarebbero minimi.

Per quanto riguarda le spese generali industriali o di fabbricazione, “la programmazione nei centri di spesa generali rappresenta l'anello debole nel sistema di budget, in quanto in essa viene a mancare un legame funzionale tra input ed output”.⁴⁷ Alcuni autori preferiscono redigere il budget per aree funzionali, altri distinguere solamente tra costi di politica e costi di struttura in modo da programmare soltanto a livello di queste classi di costi, senza doverli collocare secondo determinate aree di risultato. Sempre Cerbioni (2000) “Il budget per aree funzionali verrà formulato tutte le volte che nel budget si accentui la funzione di controllo, mentre l'analisi differenziata tra costi di struttura e costi di politica verrà effettuata qualora si voglia porre in misura maggiore l'accento sulla funzione di programmazione connaturata allo strumento”. Questi costi comunque non si possono programmare, si conseguenza si finirà per indicare ai

⁴⁵ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 303.

⁴⁶ GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *op. cit.*, 2008, pag. 145.

⁴⁷ CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 107 ss.

vari manager delle soglie di spesa massime da non oltrepassare, garantendo i servizi indispensabili all'ottimale funzionamento aziendale.

4.3 Il budget degli acquisti

Il budget degli acquisti di materie prime o di approvvigionamento “si riferisce alle materie prime e ai materiali diretti negoziati sul mercato”.⁴⁸ Questo budget ha l'obiettivo di determinare quantità e valore delle materie prime che vanno acquistate in riferimento ai periodi di suddivisione dell'esercizio di riferimento. Per fare questo calcolo bisogna tenere in considerazione il fabbisogno aziendale, le rimanenze iniziali di materie prime e le rimanenze finali che i manager presuppongono di necessitare a fine esercizio. La quantità da acquistare è data dalla somma, relativamente ad ogni materia prima, dei consumi previsti (dati dai volumi previsti nei vari sottoperiodi per gli standard fisici dedotti dalla distinta base) e delle rimanenze finali che si intendono avere. Vengono poi sottratte le quantità di materie prime che l'azienda ha a disposizione all'inizio dell'esercizio di budget di riferimento. Il costo totale degli acquisti si ottiene moltiplicando tale quantità per i prezzi previsti.⁴⁹

⁴⁸ BERGAMIN BARBATO M., *op. cit.*, 1991, pag. 337.

⁴⁹ ZONI L., *Programmazione e controllo*, Milano, 2013, pag. 316.

	Materia prima 1	Materia prima 2	...	Totale
Totale consumi				
Quantità iniziali MP				
Quantità finali MP				
Quantità MP da acquistare				
Prezzo di acquisto unitario				
Totale costo acquisti				

Schema 4.7 Budget degli acquisti di materie prime (tratto da ZONI L., Programmazione e controllo, 2013, pag. 317)

Il livello delle scorte dipende da più fattori: tempestività nell'evadere gli ordini per assecondare i bisogni della clientela, difficoltà di reperimento, quantità di risorse finanziarie che si intendono impiegare nella gestione del magazzino, l'andamento dei prezzi di alcune materie prime, questioni finanziarie relative all'impiego di capitale di terzi nell'approvvigionamento, disponibilità effettiva di spazio fisico.⁵⁰ Se si moltiplica il consumo unitario standard per il relativo prezzo di acquisto si giunge al costo delle materie prime per unità di prodotto:

Consumo unitario standard materia prima * Prezzo unitario materia prima
= Costo delle materie prime per unità di prodotto.

Il budget delle scorte delle materie prime risulta dalla valorizzazione dei volumi programmati di scorte al costo, tramite l'utilizzo del metodo LIFO. Per semplicità si potrebbe anche optare per l'impiego del costo medio ponderato.

Il budget dei costi di acquisto delle materie prime è dato dai volumi di acquisto delle materie prime per i prezzi imposti dai fornitori dell'azienda. La scelta dei fornitori è un dettaglio di rilevanza strategica: per redigere il budget sarebbe necessario analizzare tutti i fornitori, le condizioni di prezzo che propongono, le dilazioni e le forme di pagamento.

I costi di acquisto, comprensivi di IVA, consentono di analizzare i flussi finanziari in uscita collegati alla regolamentazione dei rapporti di fornitura:

⁵⁰ BUBBIO A., *op. cit.*, 2000, pag. 143.

Prezzo di acquisto * Volumi acquistati = Costi di acquisto⁵¹

Programma degli acquisti = Fabbisogno di materiali – Rimanenze iniziali + Rimanenze finali

Budget degli acquisti del materiale (materia prima 1) = Programma acquisti materia prima 1 * costo unitario programmato di acquisto

Il programma degli acquisti, e il relativo budget, dovrà assolutamente essere impostato per ogni singola materia prima, materiale, componenti e semi-lavorato da acquisire, oltre che per singolo prodotto, e suddiviso temporalmente in base alla frequenza degli approvvigionamenti.

Le quantità di materie prime da acquistare generalmente non coincidono con i consumi dato che non bisogna tralasciare le scorte di materiali da tenere a disposizione. Se non c'è l'esistenza di un magazzino materiali, allora il programma degli acquisti coinciderà con il fabbisogno. Il budget degli acquisti ha una forte funzione di responsabilizzazione: permette ad appositi uffici, come l'ufficio acquisti, di svolgere le loro mansioni al meglio, e di consapevolizzarli sui quantitativi, sulle tempistiche e sui prezzi di acquisto delle materie prime, dato che “un'accurata programmazione delle risorse da acquisire è condizione imprescindibile affinché i programmi produttivi trovino concreta attuazione”.⁵²

Il budget operativo che stiamo trattando è rivolto alla categoria generale dei materiali, componenti, semi-lavorati, materie prime che sono impiegati per il processo di trasformazione fisico-tecnica ed economica di un prodotto finito. Si tratta, quindi, di fattori produttivi tipicamente descrivibili come costi variabili e diretti.

Lo scopo primario del budget degli acquisti di materiali è la quantificazione del fabbisogno necessario di tali fattori produttivi volto al programma di produzione. Il programma degli acquisti è connesso al programma di produzione e implica una composizione infrannuale, solitamente mensile. L'approvvigionamento di materiali costituisce, infatti, un'attività strategica all'interno delle aziende e deve essere sostenuta con costanza. Si congiunge infatti alla ricerca di fornitori in grado

⁵¹ ANTONELLI V., *op. cit.*, 2000, pag. 33.

⁵² BRUSA L., *op. cit.*, 2000, pag. 119.

di apportare le quantità necessarie alla qualità desiderata, nei tempi funzionali al ciclo produttivo e a costi competitivi.⁵³

4.4 Il budget dei costi amministrativi e generali

All'interno del budget dei costi amministrativi e generali sono rappresentati i costi relativi alle funzioni legate alla direzione, amministrazione, finanza e controllo, ricerca e sviluppo, gestione del personale.

Molti di questi costi sono raffigurabili come costi discrezionali, cioè che non hanno un legame diretto con i livelli di produzione e la cui misurazione è messa a disposizione periodicamente dal management. Nei sistemi di contabilità analitica tradizionale, infatti, i costi amministrativi e generali non sono connessi alla produzione da relazioni causa-effetto, tanto che sono spesso definiti come dati e non controllabili. Modelli avanzati di contabilità dei costi, del tipo ABC, cercano di definire questo collegamento tra il sorgere dei costi amministrativi e generali e i livelli di attività. Si parla in questo caso di *Activity-Based-Budgeting*.⁵⁴

L'Activity Based Budgeting (ABB) è “un'alternativa al tradizionale sviluppo del budget, non tanto nella sua dimensione organizzativa, quanto piuttosto nella scelta degli *oggetti* attorno ai quali costituirlo”. L'obiettivo di questo approccio è di generare un legame diretto tra strategie, processi, attività, responsabilità manageriali. L'ABB si propone di precisare, partendo dagli obiettivi che l'azienda intende perseguire, i processi più indicati al loro raggiungimento e di suddividerli in attività dei singoli centri di responsabilità. L'ABB mira a, partendo dai futuri carichi di lavoro formulati in termini di output, di stabilire i corrispondenti volumi totali di attività elementari e quindi di potenziare in via prospettica il consumo di risorse.⁵⁵ L'ABB non ha avuto lo sviluppo sperato, forse perché troppo analitico e costoso, e forse perché un processo di budget tradizionale ben strutturato

⁵³ BRACCI E., VAGNONI E., *op. cit.*, 2011, pag. 282.

⁵⁴ BRACCI E., VAGNONI E., *op. cit.*, 2011, pag. 286

⁵⁵ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 343 ss.

permette di conseguire molti dei risultati ambiti dall'ABB ma in un modo più semplice.

Più solitamente, il budget dei costi amministrativi e generali è implementato seguendo una logica incrementale. La logica incrementale giunge all'individuazione dei valori programmati impiegando come base di partenza i livelli di costo storico delle diverse funzioni aziendali prese in causa. I dati storici sono oggetto di perfezionamenti, in aumento o in diminuzione.

Un approccio alternativo, cioè non incrementale, è quello dello *Zero-Based-Budget*. La programmazione dei costi generali aziendali non prende come base il budget dell'esercizio precedente. Nel *budget a base zero* vanno spiegate tutte le spese di budget, non solo gli scostamenti rispetto allo scorso esercizio. La documentazione richiesta da questo approccio è decisamente rilevante. In linea teorica può sembrare davvero un ottimo strumento. Una delle problematiche è la frequenza con la quale viene svolta la revisione a base zero (*zero-based review*), cioè ogni anno. Ciò comporta troppi costi e troppo tempo necessario per poterla effettuare al meglio.⁵⁶

4.5 Il budget degli investimenti

Il budget degli investimenti riguarda “tutte le operazioni poste in essere dall'azienda che comportano impieghi durevoli effettuati in relazione all'ottenimento di flussi di reddito futuri”.⁵⁷

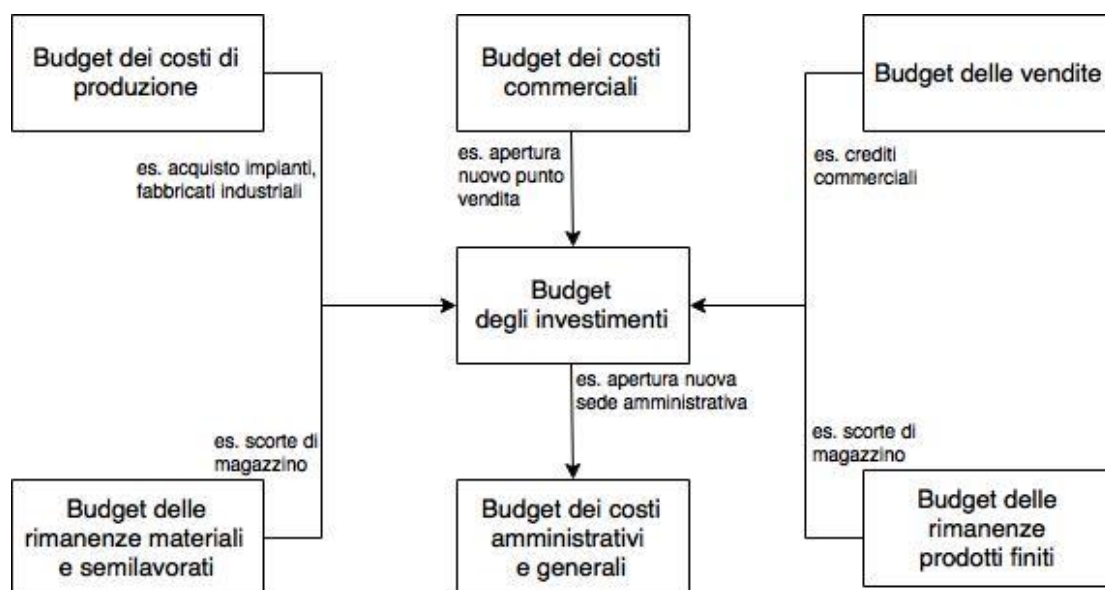
La formazione del budget degli investimenti deriva dai fabbisogni di investimento, immobilizzato o di attivo circolante, che discendono da tutti gli altri budget operativi. I budget operativi possono comprendere al loro interno programmi e progetti che necessitano di risorse economiche e finanziarie connesse al budget degli investimenti. In particolare⁵⁸:

⁵⁶ GARRISON R., NOREEN E., BREWER P., *op. cit.*, 2008, pag. 296.

⁵⁷ FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *op. cit.*, 2003, pag. 352.

⁵⁸ BRACCI E., VAGNONI E. (a cura di), *op. cit.*, 2011, pag. 288.

- Il budget dei costi commerciali potrebbe esigere investimenti nel ramo della distribuzione, quali, per esempio, l'acquisto o l'apertura di nuovi punti vendita; oppure il rafforzamento della strumentazione a disposizione del personale commerciale, tramite l'acquisto di nuovi strumenti tecnologici o nuove auto aziendali. Da non tralasciare, inoltre, progetti di estensione della gamma di prodotti tramite l'ottenimento di marchi o forti investimenti pubblicitari.
- Il budget delle vendite e delle rimanenze di prodotti finiti ha un effetto diretto sugli investimenti di attivo circolante. Un programma di vendite, con un forte aumento dei quantitativi di vendita, causerà obbligatoriamente un incremento dei crediti commerciali e delle scorte di magazzino dei prodotti finiti allo scopo di soddisfare le esigenze della clientela. Inoltre, l'incremento delle scorte di prodotti potrebbe condurre l'impresa alla decisione di investire per l'aumento della capacità di deposito di magazzino.
- Il budget dei costi di produzione può generare richieste collegate sia all'ampliamento della capacità produttiva, nel caso in cui si mettano in atto "colli di bottiglia", sia al mantenimento della capacità produttiva e dei livelli qualitativi, nel caso in cui siano necessarie manutenzioni di tipo straordinario sugli impianti e macchinari ovvero di sostituzione degli stessi in caso di obsolescenza tecnologica o impossibilità di utilizzo.
- Il budget delle rimanenze di materiali e semi-lavorati, come il budget delle rimanenze e dei prodotti finiti, può avere implicazioni sull'attivo circolante e anche sull'attivo immobilizzato. Infatti, nel primo caso incrementi dei livelli della produzione potranno generare una crescita delle quantità di materiali presenti in magazzino, quindi del valore investito a bilancio. Nel secondo caso, se il magazzino non può disporre della capienza necessaria, potrebbe diventare indispensabile un programma di investimento mirante ad accrescere le dimensioni del magazzino medesimo.
- Il budget dei costi amministrativi e generali può implicare l'avviamento di programmi di investimento connessi alle seguenti funzioni:
 - *Amministrazione e finanza*: consulenze pluriennali di riorganizzazione, acquisto di una nuova sede degli uffici.
 - *Ricerca e sviluppo*: investimenti in nuovi progetti di innovazione di prodotto e di processo, di ricerca di base e applicata.



Schema 4.8 Il legame tra il budget degli investimenti e i budget operativi (tratto da BRACCI E., VAGNONI E. (a cura di), Sistemi di programmazione e controllo. Strumenti e processi per le decisioni in azienda, 2011, pag. 289)

Il budget degli investimenti ha bisogno di essere analizzato sotto diversi aspetti economico-finanziari e soprattutto strategici. Dal punto di vista economico-finanziario ogni investimento deve essere valutato in base alla compatibilità con gli equilibri aziendali. Un investimento, infatti, ha conseguenze sulla struttura e flusso dei costi nel tempo, così come cresce il fabbisogno finanziario per il loro sostenimento. Inoltre, l'investimento, in particolar modo se riguardante i beni immobilizzati, dovrà essere oggetto di una valutazione in merito alla convenienza economica di tale disposizione.

La valutazione economico-finanziaria degli investimenti deve assolutamente essere completata con considerazioni di tipo strategico. Gli investimenti influiscono sulla capacità produttiva, sulle leve competitive e apportano cambiamenti nel lungo termine sulle condizioni operative e strutturali della gestione e la loro scelta deve adattarsi con la collocazione strategica e competitiva dell'azienda. Il budget degli investimenti, quindi, dovrà unirsi con la pianificazione strategica e i programmi di medio-lungo periodo in essa contenuti. In base agli obiettivi che l'azienda intende raggiungere attraverso gli investimenti possiamo delineare diverse tipologie⁵⁹:

⁵⁹ Da Phedro Consulting, pag. 7, www.phedro.it

- Investimenti di sostituzione: i beni strumentali ormai obsoleti vanno sostituiti ma la capacità produttiva resta inalterata e non ha luogo una razionalizzazione dei processi
- Investimenti di razionalizzazione: il parco macchine viene svecchiato e aggiornato rendendo la produzione più efficiente.
- Investimenti di espansione: la capacità produttiva viene estesa mediante l'aggiunta di investimenti a quelli esistenti.
- Investimenti strategici: sono investimenti il cui obiettivo è lo sviluppo futuro dell'azienda, gli effetti di tali investimenti non si vedranno quindi nell'immediato, un esempio è dato dagli investimenti in ricerca.

Il processo della scelta della tipologia di investimento, o la scelta se investire o meno, avviene a seguito di *valutazioni tecniche ed economico-finanziarie*. La considerazione tecnica delinea la funzione che avrà l'investimento, la considerazione economico-finanziaria è generalmente fornita dal ramo finanza basandosi su certi criteri selettivi⁶⁰

- Il metodo del tempo di recupero: il progetto in analisi viene valutato in base a quanto impiega l'investimento a tornare in forma liquida tramite i flussi da esso generati.
- Il metodo del tasso interno di rendimento: per dare un giudizio sul progetto in esame si individua il tasso di attualizzazione che eguaglia il valore attuale dei flussi annui dell'investimento al valore iniziale dell'investimento stesso.

“Il budget degli investimenti (*capital budget*) è essenzialmente un elenco dei progetti di acquisto di nuove immobilizzazioni tecniche e mostra il costo stimato di ciascun progetto e la tempistica dei relativi acquisti”.⁶¹ Generalmente non viene redatto in concomitanza con i budget operativi. Le proposte di investimento sorgono a tutti i livelli dell'organizzazione aziendale quindi vanno analizzate a diversi livelli, quelle ritenute rilevanti risulteranno poi nel budget degli investimenti. “Da un punto di vista operativo il budget degli investimenti non conterrà soltanto le acquisizioni previste nel corso della formazione del budget di

⁶⁰ Da Phedro Consulting pag. 7 ss., www.phedro.it

⁶¹ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 341.

periodo, ma anche quelle già decise in anni precedenti che ancora non hanno trovato completamento”.⁶²

Approvazione del budget degli investimenti:

L’approvazione del budget degli investimenti è un’accettazione iniziale dei progetti ma non rappresenta un consenso a procedere alla loro messa in pratica. Perché i progetti vadano in porto è necessario presentare una *richiesta di autorizzazione* che mostri dettagliatamente i vari aspetti della proposta d’investimento comprensiva di quotazioni dei prezzi delle nuove risorse. In base alle caratteristiche e alla rilevanza queste richieste saranno approvate a diversi livelli organizzativi.

Follow-up degli investimenti:

Talvolta si rendono necessarie delle revisioni relative agli investimenti realizzati (*post completion audit*) per constatare i risultati raggiunti dagli investimenti stessi. Si tratta di verifiche sui versamenti effettuati e di osservazioni sull’adeguatezza delle stime dei costi e dei ricavi presenti all’interno delle proposta di investimento interessata.

Beyond budgeting:

Il processo *beyond budgeting* è un approccio alternativo al tradizionale budget che ha lo “scopo di coniugare i vantaggi di un forte decentramento decisionale con modalità di misurazione delle prestazioni dinamiche, in grado cioè di adattarsi rapidamente ai cambiamenti dell’ambiente”.⁶³ Questo approccio implica la costituzione del numero maggiore possibile di centri di profitto autonomi e ai loro manager è consentita ampia libertà di decisione, in particolare su questioni riguardanti il rapporto con la clientela. Per i sostenitori di questo processo il budget tradizionale presenta degli inconvenienti: si focalizza sulla riduzione dei costi piuttosto che sulla creazione di valore, raramente è orientata agli aspetti strategici e spesso è di impedimento ai cambiamenti.⁶⁴ Il budget tradizionale resta comunque il modello dominante perché mette in primo piano l’organizzazione, aiuta il coordinamento delle attività ed è indispensabile per il controllo. Rende

⁶² CERBIONI F., *op. cit.*, 2000, pag. 109.

⁶³ ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *op. cit.*, 2008, pag. 345.

⁶⁴ ALEXA M.(a cura di), *Beyond Budgeting, Topic Gateway Series No.35*, Ottobre 2007, pag. 4, www.cimaglobal.com.

possibile un livello di stabilità che il beyond budgeting non è in grado di raggiungere ed è profondamente integrato nella cultura aziendale.⁶⁵

⁶⁵ ALEXA M. (a cura di), *op. cit.*, 2007, pag. 10.

CONCLUSIONI

Il budget rappresenta un programma per agire, riportato in termini economico-finanziari, che guida e rende responsabili i manager verso obiettivi di breve periodo, definiti facendo riferimento ad un piano strategico di lungo periodo.

Il budget è uno strumento strategico decisionale per le imprese che conclude l'attività di programmazione aziendale ed ha lo scopo di perseguire gli obiettivi che l'organizzazione si è posta in sede di pianificazione aziendale. L'atteggiamento che l'azienda dovrà assumere è di tipo proattivo nei confronti dell'ambiente esterno e non di tipo passivo subendo solo ciò che le circostanze dell'ambiente di riferimento impongono. Questo perché programmazione e previsione sono due concetti diversi. La previsione cerca di anticipare i comportamenti di alcune variabili economiche in modo da ricavare informazioni per poter compiere le scelte aziendali. Il concetto di previsione non si adatta alla realtà aziendale, caratterizzata dalla turbolenza del contesto di riferimento.

Il budget non rappresenta quindi una previsione, ma fa uso di previsioni e stime sui futuri andamenti di mercato e sui risultati aziendali con lo scopo di assegnare gli obiettivi all'organizzazione aziendale e ripartire in modo efficiente le risorse.

Da un punto di vista funzionale, il budget può essere inteso come uno strumento del controllo di gestione. Sicuramente ne rappresenta uno degli strumenti tecnico-contabili ma, per la natura dei dati in esso contenuti, rappresenta anche uno strumento della programmazione. La tipologia delle informazioni in esso contenute, l'orizzonte temporale di riferimento, la possibilità di rivisitare periodicamente la direzione intrapresa tramite la verifica dei dati, rendono il budget uno strumento di programmazione ma anche di controllo di gestione.

La funzione di programmazione e di controllo anche se complementari sono comunque lontane da un punto di vista temporale.

I termini programmazione e controllo vengono talvolta impiegati come sinonimi. In realtà sono due concetti differenti. La programmazione genera lo sviluppo di obiettivi e la preparazione di diversi budget per poterli raggiungere. Il controllo è costituito dalle azioni intraprese dai manager per aumentare la probabilità che gli obiettivi fissati in fase di programmazione siano raggiunti e che tutte le parti

dell'organizzazione agiscano verso la stessa direzione per raggiungere l'obiettivo. Per essere del tutto efficace, un buon sistema di impostazione del budget deve prevedere sia la programmazione, sia il controllo. Una buona programmazione senza un controllo opportuno è senza senso.

Se si desidera che lo strumento budget svolga la funzione di programmazione a cui è predisposto, i dati in esso contenuti devono approssimarsi in misura consona alla realtà. Gli standard inseriti nel budget non dovranno allontanarsi in maniera eccessiva da quelle che si considerano le condizioni operative normali di svolgimento delle attività relative all'organizzazione aziendale. Solamente in questo modo gli indicatori di budget saranno in grado di essere rappresentativi del grado di raggiungimento degli obiettivi. Se nel budget dovessero confluire standard troppo idealizzati, è naturale che le situazioni economiche, patrimoniali e finanziarie in esso rappresentate sarebbero decisamente irrealizzabili.

Talvolta si potrebbe pensare che, per motivare il personale, l'inserimento di dati standard non propriamente aderenti al reale, anzi assolutamente difficili da raggiungere, possa essere di incentivo per i manager verso una maggiore efficienza. Ma, porsi degli obiettivi difficilmente raggiungibili, porta ad inserire nel documento budget valori che non sono di aiuto all'attività di programmazione. Sarebbe opportuno arrivare ad un bilanciamento della qualità dei dati, arrivando a soddisfare il bisogno di programmare il futuro con quello di indirizzare i soggetti dell'organizzazione verso comportamenti sempre più performanti.

BIBLIOGRAFIA

AMIGONI F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e impiego*, Milano, 1979.

AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Torino, 1960.

ANTHONY R. N., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Milano, 1967.

ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Analisi dei costi*, Milano, 2005.

ANTHONY R. N., HAWKINS D. F., MACRÌ D. M., MERCHANT K. A., *Sistemi di controllo*, Milano, 2008.

ANTONELLI V., *Il budget nel sistema di controllo di gestione vol. 2*, Torino, 2000.

BALDUCCI D., *La valutazione dell'azienda*, Assago Milano, 2006.

BANDETTINI A., *Il controllo di gestione. Aspetti tecnico-contabili*, Padova, 1980.

BARTOLI F., *Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese. Dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*, Milano, 2004.

BENCINI F., FERRAGINA F., FERRAGINA V., MANCARUSO M., *Come si prepara il budget*, Milano, 2009.

BERGAMIN BARBATO M., *Cost Management: un nuovo approccio al management Control*, in BERGAMIN BARBATO M. (a cura di), *Il Cost Management*, Milano, 1999

BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e Controllo in un'ottica strategica*, Torino, 1991.

BERTINI U., *Politiche di gestione e pianificazione aziendale*, in *Scritti di politica aziendale*.

BOCCHINO U., *Il Budget*, Milano, 1990.

BRACCI E., VAGNONI E., *Sistemi di Programmazione e Controllo. Strumenti e processi per le decisioni in azienda*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2011.

BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, 1992.

BRUSA L., *Contabilità dei costi*, Milano, 1995.

BRUSA L., *L'amministrazione e il controllo*, Milano, 2001.

BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, 2000

BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Milano, 1989.

BUBBIO A., *Il budget, Principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, i legami con la bilance scorecard*, Milano, 2000.

CARAMIELLO C., *L'indagine prospettiva in economia aziendale*, Pisa, 1965.

CASTELLANO N., *Controllo di gestione ed informazioni. Un approccio integrato*, Milano, 2003.

CERBIONI F., *Il budget nel sistema di controllo di gestione vol. 1*, Torino, 2000.

CERBIONI F., FERRARIS FRANCESCHI R. (a cura di), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Torino, 2010.

CICERCHIA A., *Pianificazione strategica e ambiente: teorie, metodi, strumenti ed esperienze internazionali*, Milano, 2000.

CINQUINI L., *Strumenti per l'analisi dei costi vol. 1*, Torino, 1997.

CODA V., *I costi di produzione*, Milano, 1968

CODA V., *I costi standard nella programmazione e nel controllo di gestione*, Milano, 1979.

CUSINA L., *Strumenti di Gestione. Contabilità e tecniche di economia aziendale*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2009

D'ALESSIO R., ANTONELLI V., *Controllo di gestione manuale operativo*, Santarcangelo di Romagna, 2012.

DI MARTINO S., PAROLINI C., *Scelte di economia aziendale*, Milano, 1998.

D'ONOFRIO M., *Come realizzare un business plan. Guida pratica per imprenditori e dirigenti*, Milano, 2002.

EMINENTE G., *La gestione strategica dell'impresa*, Bologna, 1981.

FADDA L., FONTANA F., GARELLI R., *Controllo di gestione*, Torino, 2003.

FERRARIS FRANCESCHI R. (a cura di), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Torino, 2010.

FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Milano, 1968.

GAMBARELLI L., MARASSO L., *Elementi di analisi dei costi*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2010.

GARRISON R., NOREEN E., BREWER P., *Managerial Accounting for Managers*, 2013.

GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *Programmazione e controllo, Managerial Accounting per le decisioni aziendali*, Milano, 2008.

GUZZETTI E., *Il master budget. Un metodo semplice e pratico per la pianificazione e il controllo operativo*, Milano, 2000.

LIZZA F., *Break Even Analysis e controllo di gestione*, Ancona, 1992.

MEGGINSON L.C., MOSLEY D.C., PIETRI P.H. JR., *Management, concetti e applicazioni*, Milano, 1993

MEO COLOMBO C., *Le condizioni di successo del budgeting. Funzioni tradizionali e innovative del processo di budgeting*, *Economia aziendale Online*, Vol.4, 2013.

MOISELLO A. M., *I costi di produzione*, Milano, 2000.

MOISELLO A. M., *La correlazione prezzi-costi nell'ottica della creazione di valore. il modello integrato abc-eva*, *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, n.9/10, 2003.

MOISELLO A. M., *L'activity based costing nelle decisioni di impresa di breve e lungo periodo*, Milano, 2008.

MOISELLO A.M., KEYS D.E., *Tracing costs in three stages of activity based management*, in *Journal of Cost Management*.

MOISELLO A.M. – SANTESSO E., *Pro e contro la nuova contabilità*, Torino, 1989.

NAVARRA P., *Il reporting, Gestire le informazioni per governare l'impresa*, Milano, 2009.

NEWMAN W.H., *Direzione e sistemi di controllo. Nuove idee per un controllo efficace e costruttivo*, Milano, 1981.

NORMANN R., *Le condizioni di sviluppo dell'impresa*, Milano, 1979.

PORTER M.E., MONTGOMERY C. (a cura di), *Strategia. Il vantaggio competitivo secondo i "guru" della Harvard Business School*, Milano, 1993.

QUINN J.B., La formulazione della strategia in logica incrementale, in ZAN L. (a cura di), *Strategic Management*, Torino, 1992.

RULLANI E., *L'elasticità dell'azienda di fronte al cambiamento*, in *Atti del Convegno dell'AIDEA*, Torino 30 settembre 1 ottobre 1993, Bologna, 1994.

SAITA M., *Programmazione e controllo*, Milano, 1996.

SANTESSO E., *La contabilità direzionale*, Milano, 1986.

SELLERI L., *Il budget d'esercizio. Strumenti di programmazione, controllo e motivazione*, Milano, 1990.

SELLERI L., *Introduzione ai sistemi di programmazione e controllo*, Milano, 1985.

SOSTERO U., *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, Padova, 1991.

TULLIO A., *Dall'analisi di bilancio al budget: tecniche operative di controllo di gestione*, Milano, 2004.

WELSH G.A., *I budget. Come prepararli e impiegarli per programmare e controllare l'attività aziendale*, Milano, 1990.

ZAN L. (a cura di), *Strategic Management. Materiali critici*, Torino, 1992.

ZONI L., *Programmazione e controllo*, Milano, 2013.

SITI INTERNET

www.phedro.it

riviste.paviauniversitypress.it

www.cimaglobal.com