

PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

Contabilità analitica (COAN) - settore interno

Problema del manager

*Scopo*: dare informazioni ai manager che devono prendere decisioni (conviene esternalizzare o meno?)

*Controller*: colui che produce informazioni, colui che si occupa di controllo e gestione

**Pianificazione, programmazione (della gestione aziendale) e controllo** – attività caratteristica di qualsiasi soggetto /organizzazione finalizzato alla realizzazione di un progetto

Risorse

Condizioni esterne -> Definire obiettivo di lungo termine e circostanziarlo

Condizioni interne

Keynes: “Nel lungo termine siamo tutti morti”

Obiettivo di breve termine coerente con quello di lungo termine

Strumento di controllo

Realizzazione di un progetto:

Idea originaria

Es. produrre scarpe – Nerogiardini

Cosa vuole il mercato?(Analisi di mercato)

target iniziale: donne 35-40 anni gap di mercato

Costi da sostenere (macchinario...)

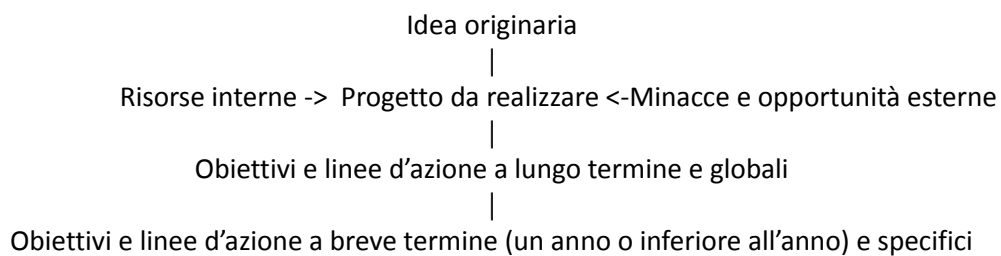
“Quanto” labour intensive?

Risorse interne

Conoscenze

Risorse economiche che ha o ha risorse economiche a cui attingere

Servono altri soci?



1°Anno: potenzialmente si potrebbe essere in perdita (si sostengono costi ad esempio di creare un'immagine ecc.)

\**Quota di mercato*- qual è il mio pezzo del mercato? Si basa sul fatturato (elemento che uniforma tutti quelli che fanno parte del mercato), influenza sul mercato fatto in termini di fatturato.

NO a quanti clienti intende rivolgersi in quanto non tutti i clienti comprano allo stesso modo

Le attività di pianificazione e programmazione da sole non sono capaci di garantire l'adeguata realizzazione di un progetto

*Attività di controllo*

(rispetto a quando operativamente avviene l'azione)

Sinonimi di controllo:

Monitorare –monitorare di pari passo (anche ex post)

Verificare –ex post

Guidare la gestione (ex ante, in itinere, ex post)

Il controllo

Prima della realizzazione di un progetto

|

**Controllo ex ante**

Accertamento dell' idoneità dei programmi operativi di breve periodo a contribuire il raggiungimento degli obiettivi a lungo termine

Obiettivo tra 5 anni:

Quota di mercato : 20%

Fatturato: 10 milioni di euro

Prima di fare attività (azioni) mi accerto che l'obiettivo di breve termine sia coerente con quello di lungo termine e con quello che riesco a fare oggi (i programmi, gli obiettivi di breve termine sono coerenti con quello di lungo termine e con quello che riesco a fare)

1° anno

Obiettivo: quota di mercato 5%

Fatturato a breve termine 2milioni di euro

il controllo

Durante la realizzazione

|

**Rilevazione risultata in itinere**

Confronto tra obiettivi programmati e proiezione a finire dei risultati realizzati

Valutazione

Supponiamo che dato 31 Marzo: 500 mila euro se io continuo a fare così ed il mercato è lo stesso a fine anno avrò 1 milione e 500 mila

Ora cosa posso fare per raggiungere l'obiettivo di 2 milioni di fatturato? Es. essere più incisivi sul mercato oppure...

In realtà vado a cambiare l'obiettivo finale (o la programmazione ha avuto degli errori o "eccessivi" cambiamenti di mercato)

Il controllo

Dopo la realizzazione

|

**Rilevazione risultante ex post**

Confronto tra obiettivi programmati e obiettivi realizzati

Valutazione

Per chi fa attività di controllo è estremamente importante il controllo ex ante, in itinere ed ex post ma specialmente il controllo ex ante ed in itinere in quanto con questi i manager riescono a guidare l'attività

Realizzazione di un progetto

Se la valutazione è positiva

|

Si confermano le linee d'azione

Se la valutazione è negativa

|  
Azioni correttive

Si ridefiniscono (poste in ordine di priorità):

- Linee d'azione
- Gli obiettivi (si cambiano se cambiano le condizioni)
- Obiettivi e linee d'azione

### Attività di pianificazione, programmazione e controllo della gestione aziendale

L'impresa e le sue singole parti  
sono

|  
Sistemi a retroazione

(es. la caldaia ma questa non è un sistema volitivo)

|  
Sistemi la cui situazione è influenzata e soggetta a modificarsi per effetto delle informazioni disponibili sulla  
situazione stessa

Aspetti critici:

- L'azienda è un sistema volitivo ( necessità di una volontà decisionale del manager)
- Complessità, eterogeneità e variabilità delle relazioni causa-effetto che legano gli elementi del sistema aziendale
- Incertezza e discontinuità (quello che è successo ieri non è detto che succederà domani) dell'ambiente esterno

Discontinuità

|  
Necessità di una profonda comprensione della struttura causale-aziendale, quando vogliamo dare  
informazioni dobbiamo vedere come funziona l'azienda

|  
Esigenza di utilizzare strumenti formalizzati di pianificazione, programmazione e controllo

$P \times Q = \text{Fatturato}$

Se abbasso i prezzi non è detto che aumenta la quantità

Come faccio ad abbassare il prezzo?

Abbasso il costo di produzione

MP ad un prezzo più conveniente -> si abbassa la qualità

Abbasso il costo del lavoro (MO meno qualificata) -> si abbassa la qualità

Rendo più efficiente la produzione (macchinari più efficiente- costo più basso ma ammortamento più alto)

Se si abbassa la qualità ...il cliente se ne accorge subito? L'impatto immediato spesso è positivo ma si tratta in realtà di un ritardo temporale dell'impatto negativo (determinato anche da altre cause) -> quindi risulta poco lungimirante

Queste sono chiamate: relazioni probabilistiche, mappe causali

**Elementi costitutivi di un modello rappresentativo della struttura causale aziendale:**

Fattori chiave  
(dipendono da azienda ad azienda)

Relazioni di causa effetto  
(es.  $PxQx$ )

Fattori ambientali  
(il tutto avviene a secondo di come va il mercato)

I ritardi temporali degli effetti  
(Es. quando si parla della qualità)

Leve influenti sui fattori chiave  
(leve che influenzano sul costo di produzione)

Modello causale: tiene conto di tutti questi elementi

Il modello esplicativo:

il modello interpretativo della realtà aziendale è un modello concettuale è basato sulla qualità delle idee, sulla qualità dei processi di riflessione e di concettualizzazione del management

Pianificazione strategica, controllo direzionale e controllo operativo

Approccio tradizionale

Fondamentali sono le riflessioni di R.N. Anthony “Sistemi di pianificazione e controllo” 1965 e “Il controllo manageriale” 1988

- ➔ Nelle imprese esistono sistemi di pianificazione, programmazione e controllo nati per facilitare l'attività di pianificazione, programmazione e controllo

Attività di pianificazione  
programmazione  
Controllo

Sistemi formalizzati- sistemi che supportano le attività (elaborazioni mentali che fa il management)

Sistemi – insieme di informazioni di modalità organizzative per far si che le attività vengano utilizzate nel migliore dei modi

La pianificazione strategica è l'attività attraverso la quale vengono definiti gli obiettivi di lungo termine dell'azienda, vengono formulati i contenuti della strategia (come voglio raggiungere quell'obiettivo) e le scelte di implementazione della stessa (quali risorse debbono essere utilizzate, quali politiche governano la loro acquisizione [ad esempio acquisto liberamente sul mercato o stabilisco politiche particolari con fornitori specifici]...)

FASI:

1. Definizione degli obiettivi di fondo
2. Definizione delle regole generali di comportamento (verso stakeholders)  
Stakeholders: portatori di interessi a vario titolo, entrano comunque in rapporto con l'azienda  
Ad esempio soci (shareholder), finanziatori, fornitori, clienti  
Quando decido come raggiungere i miei obiettivi decido i rapporti da avere con i stakeholders  
Scelta di lungo termine -> difficilmente si può cambiare nel breve termine (-> difficilmente reversibile nel breve termine- se la si cambia, si cambia ad alto costo)
3. Analisi del profilo competitivo di ogni business in cui l'azienda opera  
Se si vuole essere un'azienda innovativa c'è bisogno di soldi (ricerca- rischiosa; personale-costa), un'azienda altamente innovativa deve avere qualche business tradizionale (dipende che mercato si è) che genera soldi (cash cow)  
Investire in ricerca – non si sa se e quando si avvicina il risultato sperato
4. Identificazione delle alternative strategiche di ogni business e scelta (le aziende producono tanti prodotti e tra loro differenziati)
5. Formulazione di una strategia di portafoglio (dei business che opera l'azienda) che deve essere in equilibrio (tra business tradizionale e business innovativo)

Pianificazione -> Piani operativi di lungo periodo

PIANIFICAZIONE STRATEGICA

**Caratteristiche :**

*\*Chi la fa?*

Titolare (Proprietario-Soci- Consiglio di amministrazione)- Emanazione della proprietà

Direttore generale (pagato dal titolare)

Altri manager (es. il direttore commerciale)

*Quando si fa?*

Momenti di crisi, di svolta, alla nascita dell'azienda. A tutto tondo (da 3 a 5 anni) oppure solo per alcuni punti- settore prodotto

- Si tratta di decisioni che hanno effetti di lunga durata e sono irreversibili nel breve termine (o reversibili ad altissimo costo)
- Basso grado di sistematizzazione
- Elevata creatività
- Grado di incertezza elevata (con una serie di informazioni si riduce l'incertezza)

- Informazioni sia interne che esterne qualitative e quantitative (società che fanno indagine di mercato)
- Coinvolge l'alta direzione (non ha una visione settoriale- vedono l'azienda più dall'alto)

#### CONTROLLO DIREZIONALE

È il processo mediante il quale i dirigenti (CHI LA PONE IN ESSERE) si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate (CONTROLLARE L'ENTRATA E L'USCITA DI QUESTE RISORSE) efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento (FINALIZZATA) dei fini dell'organizzazione (AZIENDA-SISTEMA)

- CONTROLLO DI GESTIONE- accertarsi che le risorse siano prese e usate per i fini aziendali

Efficacia – si mette in relazione output ed output (obiettivo prefissato ed obiettivo raggiunto)

Stessa unità di misura

Indica quanto mi avvicino all'obiettivo

Es. redditività, soddisfazione del cliente

Tanto più l'output desiderato coincide con quello raggiunto, tanto più il processo è efficace ed

Efficienza – Concerne il rapporto ottimale tra input (risorse) e output (risultato)

Più sono gli output che si ottengono da un dato input e maggiore è l'efficienza del processo

Tra grandezze che hanno la stessa unità di misura-equiparabili- rapporto tra 2 grandezze

Sono tanto efficiente quanto più date certe risorse massimizzo l'output o dato un certo output minimizzo l'input

Trade off tra questi due concetti

Accezioni di controllo

Attività di guida, governo del sistema -> verso il raggiungimento degli obiettivi

Attività di verifica

CONTROLLO DIREZIONALE ( Di coloro che guidano l'azienda, attività che fanno tutti i dirigenti)

- Processo esercitato lungo le direttrici (se si è pianificato nel l.p. poi nel b.p. ci si deve rifare su questo) segnate in sede di pianificazione strategica: obiettivi, risorse e organizzazione sono dati

Pianificazione strategica (l.p.)

| Coerenza

Controllo direzionale (b.p.)

Nel modello di Anthony si va principalmente dalla pianificazione al controllo

Si traducono gli obiettivi di lungo termine in obiettivi di breve termine

- È un sistema totale ossia riguarda l'intero flusso di attività in corso
- Periodicità del processo
- Le informazioni usate sono prevalentemente di natura MONETARIA (il dato monetario permette di combinare e affrontare elementi eterogenei, quali input e output)
- Coinvolge l'alta direzione e la linea

\*Vision: come vedo il futuro dell'azienda

Mission: come lo intendo raggiungere

ES. Bill Gates- Vision: voglio che ci sia un computer su ogni scrivania con dentro Microsoft

<- Line-Manager  
<- Funzioni organizzative

Organigramma (struttura organizzativa aziendale- struttura organizzativa funzionale)

Vede l'azienda articolata per funzioni organizzative (insieme di attività tra loro omogenee e richiedono attività omogenee [ che richiedono competenze omogenee)

Funzione – ruolo e compito organizzativo

#### CONTROLLO OPERATIVO

Chiunque opera in azienda deve verificare, controllare, guidare la propria attività

Processo mediante il quale viene assicurato l'efficienza e l'efficacia nel portare avanti compiti specifici

Si può strutturare un sistema di indicatori per capire se ciascun soggetto sta svolgendo bene la propria attività.

Nell'area produzione il controllo operativo è maggiormente formalizzato.

Pianificazione strategica

Controllo direzionale  
(esiste in tutte le aziende)

Controllo operativo

Riguarda transazioni singole o compiti individuali per cui possono essere stabilite procedure e regole logiche la cui applicazione è in genere AUTOMATICA

I DATI sono espressi nella unità di misura specifica (Es. attività di controllo operativo di un operaio: n° prodotti) dell'area a cui si riferiscono, sono PRECISI e TEMPESTIVI (Arriva prima che la decisione debba essere presa)

E' RIPETITIVO e il livello di CREATIVITA' è pressoché nullo

Coinvolge COLORO che OPERATIVAMENTE SVOLGONO le AZIONI

Schema di Anthony

PUNTI DI FORZA:

Pragmatismo (tipico degli studiosi anglosassoni)- La distinzione nei tre momenti è adatta a descrivere il processo di governo attivato dai manager- questo schema è nato osservando la realtà aziendale

Particolare adattabilità alle organizzazioni-imprese: facilità di traduzione in norme operative, procedure che rendono agevole l'adozione in organizzazioni gerarchiche

PUNTI DI DEBOLEZZA (speculari ai punti di forza):

Controllo di gestione (direzionale)

- Risente della rigida separazione gerarchica tra livelli
- È strumentale rispetto alla pianificazione strategica (influenza il controllo direzionale-mi serve a raggiungere obiettivi di breve termine che siano coerenti con quelli di lungo-> Vale l'incontrario? È possibile)
- Si basa prevalentemente su informazioni di tipo quantitativo-monetario di origine interna (costi di produzione, costo del personale) che esprimono gli effetti (la misura monetaria più di ogni altra sintetizza gli effetti MA da sola non è sufficiente-> non riesce a tracciare ciò che avviene dentro [come conoscenze, macchinari, ecc. si relazionano tra di loro]  
Il costo di produzione eccessivo potrebbe essere determinato da macchinari obsoleti, troppi scarti, operai non bravi
- Problema della "scatola nera"- il progettista conosce gli input e gli output del sistema ma non necessariamente i rapporti di causa-effetto
- Scarsa attenzione al problema comportamentale (se uno lavora poco si può spostarlo in un team in cui le persone lavorano molto), trascura gli aspetti comportamentali dell'individuo-> anche se non è propriamente così

All'approccio del controllo direzionale si sono affiancati l'approccio:

- Del controllo strategico: mira a monitorare, verificare che tutte le variabili che sono strategiche stiano andando nella direzione desiderata
- Del controllo organizzativo: si serve di diversi strumenti per far sì che gli individui in azienda assumano il comportamento desiderato (la prima forma di controllo organizzativo è la selezione – in base alle conoscenze ed al comportamento)

Il controllo direzionale è attività di guida

Meccanismo operativo:

Sistema di controllo

A ciascun ruolo corrispondono determinati compiti per rendere operativa questa struttura organizzativa

Es. sistema di incentivazione- rafforza il raggiungimento degli obiettivi

Sistema di procedure che serve per rendere operativa la struttura organizzativa

È un insieme di principi, regole, strumenti messi a disposizione della direzione aziendale per consentirle di finalizzare in maniera corretta, più razionale, la propria attività verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali (finalizzate in maniera efficace ed efficiente)

Attività

Controllo direzionale

Sistema ( o meccanismo operativo)

ARTICOLAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO

Struttura

Sistema di controllo

Processo



**Struttura:**

Soluzioni, modalità di risolvere problematiche

Come organizzo l'attività di controllo in una certa azienda e quali informazioni di controllo do ai manager

Combinazione di struttura organizzativa e struttura informativa- adottata dalle aziende per favorire l'attività di controllo direzionale

Struttura organizzativa del controllo riguarda l'articolazione dell'azienda in sub-sistemi oggetto di monitoraggio

\*Obiettivo di massima sintesi (b.p.): Risultato economico

Struttura organizzativa:

- Organi
- Compiti
- Relazioni e coordinamento tra organi

Assegnazione di obiettivi agli organi e verifica del loro raggiungimento

Individuare variabili di controllo e obiettivi per ciascun organo che sono coerenti con le strategie dell'impresa e con il sistema di autorità-responsabilità [La finalità è il risultato economico (obiettivo di sintesi)], per far sì che le singole aree vadano sullo stesso obiettivo, si dà alle aree un obiettivo che sia coerente con 1)l'obiettivo di breve 2)l'obiettivo di lungo 3)con quello dell'autorità e affidabilità del soggetto

Obiettivo comune: Risultato economico aziendale (Ricavi- costi) Es. 1 milione di euro – Diventa difficile per ciascun manager impostare la propria attività ->Bisogna assegnare obiettivi specifici ai manager, si deve assegnare ai manager un obiettivo che esso sia in grado di influenzare (autorità e responsabilità)  
Cercare di responsabilizzare ciascun manager sui costi su cui ha autorità decisionale

Produzione-Amministrazione-R e S- Vendite: Centri di responsabilità (responsabile di un certo obiettivo)

*Costi di produzione (sinonimo di costo industriale, costo di fabbricazione):*

Costo MP

Costo MO di produzione

Ammortamenti macchinari

Tipicamente per guidare l'attività della direzione verso obiettivi prestabiliti, l'azienda viene articolata in sub-sistemi, i cosiddetti CENTRI DI RESPONSABILITA' che formano oggetto di monitoraggio.

A ciascun responsabile di centro viene assegnato un obiettivo di breve periodo coerente con quello aziendale (coincide sul risultato di breve periodo aziendale) e coerente con le leve decisionali (CONTROLLABILITA') del manager.

CONTROLLABILITA': obiettivo controllabile- quando un responsabile ha la possibilità di influenzarlo  
Per semplicità faremo coincidere ogni centro di controllo con una funzione aziendale

HP: chi sceglie di come gestire il magazzino sta nell'area di produzione, se devo assegnare un obiettivo ad un responsabile di produzione non gli devo assegnare solo un obiettivo riguardo alla produzione ma anche uno da magazzino (magazzino + produzione potrebbe diventare un unico centro di responsabilità pur presentando due aree funzionali)

Non c'è corrispondenza biunivoca tra funzione e centro di responsabilità

Assegnazioni obiettivo al responsabile di produzione: obiettivo coerente con quello aziendale e la sua autorità (obiettivo di fatturato- legato alla vendita- 10 milioni di euro- obiettivo non legato alla produzione, il responsabile produzione non può incidere sul prezzo)

Il responsabile di produzione incide sui costi di produzione (Es. 5 milioni di euro)

#### Responsabile amministrazione:

Costi amministrativi (Personale amministrativo, ammortamenti – dipende se ci sono immobili usati dagli amministratori)

Costi industriali-> Responsabile produzione

Costi di acquisto (?) (MP/semilavorati) -> sezione acquisti -> qua non è specificato

Amministrazione pura-> tenere le scritture contabili (fatturazione in acquisto e in vendita)

S.P. -> ciò che rimane al futuro

C.E. -> Ammortamenti

#### Responsabile R&S :

Quelli della R&S vengono già pagati per fare ricerca

Costi di ricerca (attrezzature per fare ricerca, banche dati informazioni)

Costi del personale che fa ricerca (personale coerente con la mission)

#### Responsabile vendite:

scelgo dove andare

scelgo quando fare la pubblicità

scelgo la "confezione"

responsabile dei ricavi di vendita

costi di pubblicità

costi del personale delle vendite

ammortamenti (es. automezzi utilizzati)

Risultato economico:

Ricavi(Area vendite) – Costi(Produzione, Amministrazione, R&S, Area vendite)

Obiettivo di breve periodo

Obiettivo di lungo periodo (->costi pluriennali)

Centri di responsabilità economica

Tradizionalmente si distinguono in:

- Centri di costo (es. area produzione)
- Centri di spesa (es. amministrazione e R&S)

Entrambi sono responsabili su costi ma è diversa la tipologia di questi costi

- Centri di ricavo

- Centri di profitto (responsabilità di profitto-si trovano nella grandi aziende)
- Centri di investimento (responsabilità di redditività del capitale)

SISTEMA DI CONTROLLO: la struttura (il vestito si fa sull'azienda)

La logica da seguire nella definizione della struttura organizzativa e della struttura informativa del controllo deve ispirarsi alla TEORIA DELLA CONTINGENZA

- ➔ Non ci sono nozioni precostituite e valide per tutte le organizzazioni ma ci sono dei principi ispiratori da seguire che poi si sostanziano nelle singole realtà in modi diversi a seconda di quali sono le caratteristiche dell'organizzazione e l'ambiente in questa opera

Il sistema di controllo ha lo scopo di influenzare il comportamento umano in azienda

STILE DI LEADERSHIP- come si comporta un superiore verso un subordinato

Obiettivo non visto come un oggetto ma come un qualcosa di cui prendersi cura

Lo stile di leadership- comincia dall'alto (dall'imprenditore a scendere)

Stile di leadership partecipativi (il capo prende le decisioni ma ascolta le ragioni dell'altro e con l'altro decide degli obiettivi)

Stile di leadership autoritari

Lo stile di controllo- è il modo in cui vengono assegnati gli obiettivi, uniformato a quello di leadership

Modo cui avviene:

- La formulazione degli obiettivi e dei programmi (linee d'azione da raggiungere)
- Valutazione dei risultati
- Scelta degli interventi correttivi

Ciò implica:

Grado di partecipazione dei subordinati

Grado di difficoltà degli obiettivi

Modo di valutare le prestazioni

-> Forte impatto su motivazioni e prestazioni delle persone

Situazione fisiologica:

Obiettivi troppo alti sono demotivanti

Obiettivi troppo bassi non sono stimolanti

L'obiettivo per essere motivante deve essere difficile MA raggiungibile

Il comportamento si influenza anche con il modo di valutare le prestazioni

È essenziale la coerenza dello stile di controllo con lo stile di leadership

I cambiamenti di stile di leadership possono esserci piano piano con lo stile di controllo

Anthony

Attività

Controllo di gestione

Organizzazione-> Centro di responsabilità

->Stile di controllo

(controllo direzionale)

Struttura

Sistema

Informativa

Processo

Centro di responsabilità-> Responsabilità economica

*Controllabilità dell'obiettivo:*

il responsabile ha nelle sue mani le leve per poter influenzare quell'obiettivo legato alla capacità di influenzarlo

Per capire qual è lo stile di controllo: si vede il grado di partecipazione, la difficoltà degli obiettivi e come vengono valutati i risultati

Lo STILE DI CONTROLLO STRETTO E LARGO: un confronto

	Stile di controllo della professione esterna	Stile di controllo della motivazione interna
Partecipazione	Bassa (obiettivo imposto)	Alta
Grado di difficoltà degli obiettivi	Non si tiene conto degli aspetti motivazionali (mediamente molto alti)	Si tiene conto degli aspetti motivazionali (difficili ma raggiungibili)
Obiettivi e valutazione	Utilizzo fiscale (Questo è l'obiettivo! L'hai raggiunto o non l'hai raggiunto? Premio o non premio?)	Utilizzo elastico (Non l'hai raggiunto? Vediamo perché...)
Stile di direzione (di controllo)	Autoritario Burocratico (Es. amministrazioni pubbliche) Più legato al mercato tradizionale	Consultivo Partecipativo
Ambiente (Es. Mercato tradizionale/Mercato dinamico)	Statico	Dinamico

Si analizza l'azienda soggettivamente

Più il mercato è dinamico più è probabile che ci sia un modello partecipativo

IL CONTROLLER (in un'azienda ci può essere uno o più controller)

Persona che in azienda si occupa di definire i centri di responsabilità, le informazioni da dare ai manager

**Controller (1):**

AGM- Assicurazione della gestione manageriale, supporto alla direzione generale e alla linea (chiaro messaggio di servizio a tutti), staff alla direzione generale (funzioni di servizio all'azienda)

**Controller (2):**

Potrebbe essere uno dell'amministrazione

È un po' problematico, c'è il rischio che al controllo di gestione venga data un'impronta contabile (Direttore amministrativo-esperto contabile) ma questo può succedere nelle aziende piccole o nelle aziende quotate può essere sotto l'area CFO (Amministrazione e Finanza)-> non implica l'impronta strettamente contabile  
Controllo di gestione legato ad una struttura che queste aziende devono avere per quotarsi (principi contabili)

È un ruolo composito, decisivo e fisiologico affinché il sistema di controllo possa dispiegare completamente i propri effetti (affinché questo possa essere di supporto all'attività).

È una figura in costante evoluzione (più si evolve la gestione manageriale più si evolve il ruolo del controller).

Bean Counter (contatore di fagioli) -> Business Analyst

**Compiti del controller**

Progetta, implementa e integra nel tempo la struttura informativa per il controllo di gestione

Progetta, implementa e garantisce la coerenza della struttura organizzativa del controllo

È responsabile del sistema di controllo in fase di funzionamento

Architetto (progetta il sistema di controllo) e educatore (Education, istruisce i manager all'utilizzo delle informazioni)

- ➔ Elevate competenze professionali
- ➔ Conoscenza approfondita dei processi operativi e manageriali aziendali
- ➔ Spiccate capacità relazionali (far passare l'importanza di quello che si fa)

Sotto il profilo organizzativo si può trovare:

- All'interno della funzione amministrativa
- Al livello della funzione amministrativa
- In staff alla Direzione Generale

**Struttura informativa del controllo:**

1. Struttura informativa tecnico-contabile (ha una derivazione contabile)
2. Struttura informativa extracontabile (non sono di derivazione contabile)

1. L'insieme degli strumenti di misurazione economica degli obiettivi e delle prestazioni -> strumenti che raccolgono, elaborano e presentano dati quantitativo-monetari:

Contabilità Generale (si usano ad esempio in controllo ex post o nelle analisi di bilancio)

Contabilità Analitica (raccolge delle informazioni riferite ad oggetti diversi rispetto all'azienda, informazioni non solo consultive MA preventive)

Sistema di Budget e dei costi standard

Sistema delle variazioni (Analisi degli scostamenti- consente di identificare la differenza tra obiettivi e risultati e consente di identificarne alcune delle cause soprattutto di tipo economico)

Tutto ciò confluisce -> Sistema di Reporting

Tutto ciò in maniera più o meno sofisticata esiste in tutte le aziende

Misure economico-monetarie

Punti di forza	Punti di debolezza
Indicatore di massima sintesi della performance aziendale	Esprimono gli effetti e non le cause della performance
Precisione (più precisi rispetto a misure quantitativo-fisiche, qualitative)	Scarsa tempestività

**2. Struttura informativa extracontabile**

Sistema delle informazioni di natura fisico-tecnica e qualitativa

Nel libro misure finanziarie e misure non finanziarie (misure non monetarie)

Esprimono le cause della performance aziendale

Struttura -> Fondamenta, informazioni e come abbiamo queste informazioni

Processo -> il controllo direzionale molto concretamente si traduce in un processo (iter, sequenza di attività) che, coinvolgendo i manager, tende ad assicurare che le azioni svolte siano in linea con i risultati voluti, tenendo conto dei vincoli ambientali e d'impresa

Meccanismo di feedback

\*Feedback per azioni correttive : relativo all'attività di gestione dell'anno successivo, apprendo per il futuro, a programmare meglio a vedere quali attività siano più efficienti

Settembre/Ottobre/Novembre 2014  
Attività di controllo ex ante  
Si iniziano a definire gli obiettivi

Obiettivo al 31.12.2015  
Attività di controllo ex post  
A gennaio 2016 si elaborano i dati effettivi

Punto di forza: apprendimento ex posto

Punto di debolezza: l'azione correttiva viene posta quando i risultati si sono realizzati e non si può correggere la rotta

Il feedback è importante sì ma non può essere la sola

Con il meccanismo di feedback non si riesce a svolgere controllo in itinere. È comunque un meccanismo utile per il controllo perché la produzione di informazioni è necessaria.

Accanto ad esso c'è il :

MECCANISMO DI FEEDFORWARD



Come si proiettano i risultati?

Settembre/Ottobre

trimestre

1/01 31/03

31/12

Nell'ipotesi in cui si assume che tutti i periodi siano uguali la proiezione a finire può essere stimata (1) e confrontata con gli obiettivi di gestione e modificare con azioni correttive la situazione.

(2) Il feed forward per azioni correttive consente di modificare gli obiettivi perché tiene conto di situazioni attuali che possono incidere e rendere l'obiettivo non più veritiero. (FATTO ECCEZIONALE: l'obiettivo va cambiato in pochi e rari casi)

**PUNTO DI DEBOLEZZA:**

- Incertezza delle proiezioni dei dati a finire
- Le proiezioni si fondano su dati storici, stagionalità dell'attività, richiedono conoscenze, technicalità e competenza
- È un limite perché occorre cercare nelle stime di essere attendibili

**PUNTI DI FORZA:**

- Possibilità di mutare i corsi di azione e di correggere la rotta per il raggiungimento agli obiettivi -> CONTROLLO IN ITINERE

Spesso occorre capire il tempo utile dei dati in modo da poter fare poi delle proiezioni, gli elementi incisivi della scelta sono:

- Attività svolta
- Tempo di produzione delle informazioni

**COMPONENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE**

**DIMENSIONE IMMATERIALE**

- Ruolo intimamente assegnato al controllo:

- È la funzione che i vertici aziendali effettivamente attribuiscono al controllo
- Non sempre coincide con quello FORMALMENTE annunciato agli attori interni ed esterni all'organizzazione
- ➔ Rischio: le procedure di controllo assumono la veste di riti formali tesi alla legittimazione e non reali opportunità di miglioramento della gestione e dei risultati aziendali

Tra la dimensione materiale e quella immateriale può non esserci coerenza

- Modalità di gestione del controllo di gestione

Riguarda l'organizzazione e la gestione di alcune problematiche inerenti la definizione e l'implementazione del sistema di controllo

- Organizzazione delle funzioni di controllo, qualità e quantità delle risorse impiegate nella attività di controllo
- Grado di rigidità del controllo -> Stile di controllo
- Gestione del dissenso (cultura interna) e delle resistenze interne

\*Tale aspetto è un importante indicatore dell'approccio seguito dall'azienda e dell'effettiva capacità di tali sistemi di incidere sui comportamenti individuali

#### SISTEMA DI CONTROLLO MANAGERIALE:

Per influenzare il comportamento l'azienda ha diverse attività di controllo, distinte dal controllo di gestione, che forniscono strumenti utili e di supporto.

#### DEFINIZIONE:

è l'insieme delle forme di controllo utilizzabili per stimolare gli individui a mettere in atto iniziative e tenere comportamenti coerenti con le strategie e finalità dell'organizzazione

Si compone di:

CONTROLLO DEI RISULTATI- in questo schema è un sinonimo del controllo di gestione o direzionale; può essere ex ante, in itinere ed ex post

CONTROLLO DELLE AZIONI- riguarda le azioni svolte dagli individui

CONTROLLO DEL PERSONALE- il personale può essere gestito tramite selezione, formazione ecc.

CONTROLLO DELLA CULTURA INTERNA- fa riferimento alla cultura dell'azienda, al modo di agire ed interagire

#### 1.CONTROLLO DEI RISULTATI

Obiettivi: indurre i comportamenti individuali e organizzativi in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali ;

in particolare:

- a. Supportare ed indirizzare le attività dei responsabili
- b. Monitorare costantemente l'andamento dell'attività
- c. Valutare le prestazioni manageriali-> MERITOCRAZIA
- d. Coordinare le diverse attività aziendale

- e. Funzione sociale: è un concetto legato al fatto che tale tipologia di controllo è importante sia per chi è all'interno (meritocrazia) sia per chi è all'esterno (stakeholders) dell'azienda rendendo quindi l'attività percepita come più "sicura"

**BENEFICI:**

- a. Comunicazione interna delle priorità aziendali e di eventuali cambiamenti operativi e strategici
- b. Affermazione di una cultura basata su risultati e merito individuale
- c. Apprendimento indotto negli attori aziendali dalla partecipazione ai meccanismi di controllo

**LIMITI:**

- a. Eccessivo orientamento al breve termine
- b. Attenzione focalizzata (dei manager) solo sulle variabili oggetto di controllo, di specifica misurazione
- c. Utilizzo di "trucchetti contabili" (favorevoli nel breve termine, dannosi nel lungo) da parte dei manager
- d. Eccessivi livelli di stress e di competizione interna

Necessità di una gestione continua e attenta del meccanismo di controllo.

## 2.CONTROLLO DELLE AZIONI

Attività (che vanno ad influenzare direttamente le azioni poste in essere dai dipendenti) e meccanismi (strumenti) fisici (Es. non voglio che certi documenti siano letti dai dipendenti, chiudo i documenti sottochiave) e amministrativi atti a far sì che i dipendenti compiano (o non compiano) azioni ritenute benefiche (o dannose) per l'azienda

### Potenzialità e limiti del controllo delle azioni

Potenzialità	Limiti
Prevenire ex-ante comportamenti indesiderati (che sia fatto o che non sia fatto)	Atteggiamento rigido e meccanicistico (adeguamento alle regole)
Adatto per processi che non prevedono possibilità d'errore	Solo per processi altamente ripetitivi
Favorisce dibattito (per far sì che si identifichi una procedura ci deve essere stata una discussione, riflessione su quale procedura fosse migliore) e focalizzazione (l'attenzione della persona su cosa sta facendo) sull'operatività	Rischio di frenare la spinta all'innovazione
Favorisce il coordinamento organizzativo (attraverso regole e procedure)	Elevati costi (diretti e indiretti) (costi monetari e non monetari)

### Costi diretti ed indiretti del controllo delle azioni

Costi diretti	Costi indiretti
Oneri monetari : Costi del personale (persone ad esempio che fanno le ispezioni)	Distorsioni comportamentali (ad es. l'operaio anziché passare il badge quando svolge l'attività, passa il badge anche senza seguire quella)

Costi della struttura fisica ed informativa (Es. software)	determinata procedura)
Tempo (Ad es. ogni volta che l'operaio deve tracciare la propria attività)	Trucchetti manageriali
Ritardi operativi (chi svolge l'attività si deve mettere al servizio di coloro che effettuano il controllo)	
Atteggiamenti negativi (di passività, di rigetto che si forma nelle persone)	

### 3.CONTROLLO DEL PERSONALE

Insieme di attività fondate sulla tendenza all'autocontrollo da parte dei dipendenti, volte a stimolare le risorse umane al corretto svolgimento della propria attività

In che cosa si esplica il controllo del personale?

- Selezione del personale (conta anche la personalità- si identifica, si controllano le competenze tecniche, competenze comportamentali)
- Adeguata assegnazione interna dei compiti
- Formazione
- Accurata definizione degli incarichi

Tutto ciò mira all'autocontrollo

### 4.CONTROLLO DELLA CULTURA INTERNA

Insieme di attività che mirano a fare in modo che i dipendenti si controllino reciprocamente mediante la condivisione dei valori e delle norme comportamentali

- Formazione
- Codici di condotta (elenco di principi a cui i dipendenti e qualsiasi soggetto che lavori in azienda si deve attenere)
- Premi di gruppo (ho interesse che gli altri lavorino e lavorino bene)
- Esempio dei vertici
- Politica dei trasferimenti all'interno dell'azienda (efficace nei trasferimenti temporanei per capire quello che fanno gli altri, permette di lavorare meglio insieme MA qui si intende in un altro senso : se una persona è sfogliata questa si sposta in un gruppo di persone che lavorano bene)

Potenzialità e limiti del controllo del personale e della cultura interna

Potenzialità	Limiti
Basso livello di formalità	Efficacia connessa alle caratteristiche specifiche degli individui e della comunità a cui sono indirizzati (va ad attaccare la personalità dell'individuo);

	attività molto creativa –stimolare l’autocontrollo Bisogna capire il “materiale umano” che si ha a disposizione
Capacità di adattarsi e funzionare in tutte le circostanze	Tempo d implementazione
Pochi effetti negativi correlati alla loro applicazione	Efficacia legata alla coerenza con il controllo direzionale e con i sistemi di valutazione e di incentivazione

Per scegliere il tipo di controllo più adatto l’imprenditore analizza il rapporto costi-benefici

#### AREA PRODUZIONE:

attività altamente ripetitiva- ci si deve assicurare che venga minimizzato il margine d’errore

→ Controllo delle azioni

Quanto mi costa?

Consulente o direttore della produzione o tutte e due o direttore della produzione con 2 o 3 operai

Stilare il manuale

Presentarlo e farlo accettare dai dipendenti

Controllare che i dipendenti svolgano le attività

Uno meno costoso?

→ Controllo di gestione

Assegnazione di un obiettivo

Non controllo strettamente le sue attività ma con quell’obiettivo riesco a finalizzare la sua attività verso un comportamento efficace ed efficiente

Controllo meno parcellizzato, controllo meno costoso rispetto a quello delle azioni

Situazione in cui il processo è chiaramente osservabile (Es. output dell’operaio)

Funzionano entrambi i controlli; gli altri controlli sono meno efficaci, meno rilevanti

R&S :

→ controllo delle azioni no-> in quanto l’attività non è ripetitiva

l’applicazione del controllo dei risultati-> non dipende dal fatto che se il risultato possa essere raggiunto ma dipende dal fatto se il risultato può essere identificato.

È difficile identificare un unico risultato chiaro dell’area R&S; qual è ? il numero dei brevetti? Il numero dei progetti?

Risultato vario, non osservabile (non si tratta di un output unico)

→ Si: Controllo del personale-selezione, formo

E

➔ Controllo della cultura- è fondamentale la contaminazione reciproca

AREA VENDITE:

- ➔ Controllo di gestione (questo è il controllo più importante)
- Output univoco: prodotti venduti
- Attenzione sul processo(non come nell'area produzione) e sull'output
- È chiaro l'aspetto economico
- Ogni vendita dovrebbe essere personalizzata a seconda del cliente, si identifica un output esprimibile in termini economici, si implementa velocemente e non con alti costi

LE FORME DI CONTROLLO DEL SMC

La scelta della forma di controllo più efficace in una certa situazione si basa su 2 variabili fondamentali:

Grado di conoscenza del processo di trasformazione	
Elevato	Ridotto
Elevato	Controllo dei risultati Es. Area produzione
Grado di misurabilità dei risultati (C'è dentro il concetto di identificabilità)	Controllo delle azioni
	Controllo del personale e Della cultura interna (Es. R&S)
Ridotto	Controllo dei risultati Es. area vendite

La scelta non va comunque limitata ad una precisa forma di controllo! I SCM sono efficaci se nella loro progettazione viene fatto riferimento simultaneamente e in modo equilibrato a tutte le forme di controllo.

Riassumendo....

Attività di pianificazione e controllo-> Sistema di Anthony-> Attività-sistema di controllo di gestione-> Attività/sistema di controllo sotto un'alta prospettiva-> ci sono altre forme di controllo con cui il controllo di gestione convive.

SISTEMA DI CONTROLLO-> struttura informativa

Informazioni di tipo economico-reddituali

Contabilità direzionale (o contabilità analitica)(ex ante, in itinere, ex post)

Tecnica amministrativa riguardante la predeterminazione, la rilevazione, l'imputazione, il raggruppamento (oggetti più piccoli dell'azienda), il controllo, l'analisi e la dimostrazione dei costi e dei ricavi di gestione.

Caratteristiche principali delle contabilità generale e della contabilità analitica:

Cosa ci danno? Cosa vogliamo noi?

Contabilità generale		Contabilità analitica	
Scopo	Misurazione del reddito e capitale di funzionamento	Rielaborazione di dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale di controllo (supporto alle decisioni dei manager)	
Oggetto	Fatti di gestione aventi manifestazione numeraria relativi a scambi di mercato	Utilizzo dei fattori produttivi nei processi interni	

Costo di produzione:

costo MP 30/03

Potrebbero essere state acquistate e messe in magazzino

Questione di MP non ancora fatturate (non ci sono né in magazzino né in fattura d'acquisto MA esistono in azienda)-> MP: Documento: la bolla -> niente entra in azienda che non sia supportato da un documento

CO.GE.	COAN	
Epoca di riferimento	Passato	Passato e futuro (Predeterminazione)
Classificazione	Costi e ricavi per natura	Costi e ricavi per natura, per destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni
Destinatari	Soggetti esterni (bilancio civilistico e fiscale), informazioni tarate sui rapporti esterni	Management (informativa interna)
Metodologia di rilevazione	Contabile Partita doppia	Contabile o Extra contabile
Precisione e tempestività	Dati precisi più ancora che tempestivi	Dati tempestivi più ancora che precisi

Costi e ricavi: classificazione per natura (es. costi di MP, costi di servizi..) in base alla natura fisico-tecnica, alla tipologia del f.p. che li ha originati

Costi per destinazione : es. costi di prodotto-> costi destinati ad un prodotto

#### SCOPI DELLA CONTABILITA' ANALITICA

\*Legame con il bilancio d'esercizio: nel calcolo delle rimanenze finali

Costi diretti e costi ragionevolmente imputabili

- Determinazioni per valutazione di convenienza economica comparata (conviene mantenere in vita un certo prodotto?)
- Giudizi di efficienza interna e di redditività (capire quando un prodotto/un cliente è più o meno redditizio di un altro)



- Congetture sui prezzi remuneratori di vendite (differenti configurazioni di costo)
- Valutazioni di alcune poste di bilancio (rimanenze, lavorazioni in corso di lavorazione...)

#### PRINCIPIO DEL RELATIVISMO

Su cui si basa la teoria della contingenza, diverse informazione di costo a seconda della decisione che si deve prendere

A seconda dell'oggetto e dello scopo delle determinazioni di costo variano le modalità e il numero degli elementi di costo da considerare -> Principio del relativismo

I costi sono grandezze relative che vanno configurate con criteri e procedimenti logicamente diversi a seconda degli scopi conoscitivi.

#### **Elementi da considerare per l'imputazione della contabilità direzionale:**

Natura della produzione (Es. ospedali –erogazione di un servizio )

Che cosa si vuole controllare

Grado di analisi ed accuratezza (precisione, più per la CO.GE. –attendibilità di un'informazione per la COAN)

Tempestività di rilevazione

Costo di impianto e di funzionamento del sistema (Es. costi software, costi di consulenza)

#### **Modalità di classificazione dei costi:**

Per natura

Per destinazione

Altri profili

Variabilità rispetto ad un fattore determinante

Modalità di imputazione agli oggetti di calcolo

Modalità di programmazione (costi parametrici, costi direzionali)

Controllabilità (quanto sono controllabili, influenzabili)

Effettività della manifestazione (tempo della remunerazione- costi a preventivo, a consultivo)

La variabilità dei costi (varia al variare del volume produttivo- Definizione specifica: si suppone di essere nel breve termine e che l'unico driver sia il volume produttivo)

Occorre definire:

Il costo oggetto di analisi (Es. costo aziendale, costo del prodotto, ecc.)

Il fattore rispetto al quale la variabilità è studiata (driver-guida) (si sta assumendo che sia la quantità che guida la variabilità)

L'intervallo di variazione del driver considerato rilevante nell'analisi (es. quantità che va da 1 a 100)

Il periodo di tempo preso a riferimento

Grafico: con come ascissa le quantità e come ordinata i costi variabili -> Retta crescente con andamento costante

supposizione: unico fattore

variabilità : andamento costante

#### **Fattori al variare dei quali varia l'entità del costo**

Un costo può essere fisso o variabile in base al driver

Grafico: con come ascissa le quantità e come ordinata i costi totali (CT)-> Retta parallela all'asse delle ascisse

Un esempio di questo grafico è dato dagli ammortamenti (valore dell'utilità che un certo impianto ha dato in un determinato esercizio) che rappresentano un costo fisso nel breve periodo (entro una certa area di rilevanza)

\*Anche sull'ammortamento ci può essere l'andamento a gradoni (es. in seguito all'acquisto di un nuovo macchinario)

Costi telefonici (C.F. in un'azienda di produzione di solito)

Grafico a gradoni

Che ne so quanti minuti di tel. ci impiego per vendere tot. Prodotti? Considero lo storico, pacco clienti..

Principio del relativismo -> dipende dal tipo di azienda Es. Call Center –può darsi pure che le spese telefoniche costituiscano un costo variabile (potrebbe essere non è detto)

Se driver: minuti di tel. – potrebbe essere fisso o variabile in base al tipo di contratto

Driver tradizionale -> Output (volume di produzione) Q

Altri driver -> R&S –numero progetti...

Distribuzione- numero clienti

Amministrazione – numero fatture

R&S- Nel b.p. costo tipicamente costante, si paga comunque lo stipendio ai ricercatori

Non varia al variare del volume produttivo

Se diverso driver es. numero di progetti si può trovare una variabilità (certo non controvertibile come nel processo produttivo)

Costi di distribuzione – variano al variare della quantità prodotta? Dipende

Se driver: numero di clienti – maggior corrispondenza con la funzione di variabilità

**L'AREA DI RILEVANZA :**

È l'intervallo di variazione del livello di attività (dipende dal driver es. volume di driver) entro il quale l'intervallo si mantengono valide le ipotesi di andamento dei costi relativi all'oggetto di analisi

Grafico

La variabilità dei costi:

Rispetto ad un driver e nell'ambito di una definita area di rilevanza si distinguono tendenzialmente:

- Costi costanti o fissi (es. ammortamenti)
- Costi variabili (es. MP): proporzionali; progressivi [il volume di attività aumenta in maniera più che proporzionale – in caso di M.P scarse es. riguardo la carta (oligopolio dei produttori di carta)]; degressivi [il volume di attività aumenta in maniera meno che proporzionale- es. sconto quantità]
- Costi misti (in parte fissi ed in parte variabili) HP: produzione=vendita; es. tipico: energia elettrica (C.F. illuminazione; C.V. es. energia per i macchinari) Grafico

Variabilità dei costi:

analisi della variabilità dei costi : M.O.

M.O. produttiva: eccetto particolari contratti di lavoro, un operaio si assume e gli si paga un determinato stipendio

M.O diretta variabile

M.O. non diretta -> indiretta fissa (residuo- M.O. che non "si usa")

Il costo amministrativo è un costo fisso rispetto alla produzione

Modalità di imputazione agli oggetti di costo:

Misurabile oggettivamente- costo diretto (ES. M.P.)

Costo indiretto – ammortamento ma se nel macchinario ci passano solamente i vestiti – è misurabile oggettivamente-> costo diretto

**COSTI DIRETTI:**

- Costi sostenuti esclusivamente per un oggetto di costo

- Costi per i quali esiste la possibilità di misurare “oggettivamente” il consumo di fattore produttivo e la convenienza di effettuare tale misurazione

\*Un costo che potrebbe essere diretto ma viene trattato come un costo indiretto in quanto non è conveniente calcolarlo in modo diretto

Es .Energia elettrica

Macchinario: metto un contatore su ciascun macchinario e poi comunque in un macchinario generalmente passano più prodotti -> è misurabile oggettivamente ma non è conveniente

Quanto pesa l'energia elettrica sul costo del prodotto? Se non influisce più di tanto e mi costa di più fare la misurazione oggettiva rispetto al beneficio che ne ricevo.....

Se influisce tanto-> costo diretto

Se non influisce più di tanto -> costo indiretto

Non esistono costi diretti/indiretti in assoluto ma sempre in riferimento ad un dato oggetto di costo

\*Misura oggettiva: chiara, precisa, incontrovertibile, tutti potrebbero fare e raggiungere lo stesso risultato

Oggetto di costo: Prodotto A e Prodotto B

M.P. –Costo diretto

MOD – Costo diretto

Stipendi impiegati- Costo non diretto

Ammortamenti impianti specifici (impianti solo per A o solo per B)- Costo diretto

Ammortamenti impianti comuni- Costo non diretto (usura e obsolescenza anche commerciale, tot h lavorate per B può usurare in maniera diversa il macchinario rispetto al prodotto A )

Se l'oggetto di costo fosse la funzione di produzione

M.P. – Costo diretto

MOD- Costo diretto

Stipendi impiegati- Non è un costo diretto in quanto non si riesce a misurare oggettivamente quanto dedichino all'area produzione in quanto fanno tante altre attività

Ammortamenti impianti specifici- Costo diretto

Ammortamenti impianti comuni- Costo diretto

### **COSTI INDIRETTI:**

Costi comuni a più oggetti di calcolo per i quali:

- Non è possibile la misurazione oggettiva della quantità di fattore impiegata da ciascun oggetto
- È possibile ma non è conveniente tale misurazione

**NON ESISTE UN COSTO DI PRODOTTO VERO MA ESISTE UN COSTO DI PRODOTTO ATTENDIBILE**

Costi indiretti: rispetto ai prodotti

ammortamenti impianti comuni

stipendi amministrativi

ammortamenti software gestionali

costi R&S

stipendio capofabbrica (costo tipicamente indiretto)

Deve essere scelta una base di ripartizione, per capire qual è la base di ripartizione migliore per quell'oggetto di costo, per quella specifica azienda c'è bisogno di capire come funzionano le cose

Costi diretti : Q fattore X Prezzo unitario  
In modo esclusivo

Costi indiretti: Procedimento di ripartizione (o allocazione)

Le basi di ripartizione

Costo totale da ripartire/Base di ripartizione (valore totale della parte di ripartizione)  
La quota di costi indiretti da attribuire ad un certo oggetto di costo è pari a:  
Valore della base riferito ai singoli oggetti X Coefficiente di ripartizione

Esempio:

Due prodotti A e B

Costi indiretti: 15000 es. ammortamenti di impianti comuni

Base di allocazione è data dalle h macchina

100 prodotti A e per ogni prodotto 1h a macchina – 100h

400 prodotti B e per ogni prodotto 0,5h a macchina – 200h

Tot :300h

Ammortamento impianti comuni: 15 000-> Base di ripartizione h macchina -> Prodotti A e B

*Coefficiente di ripartizione* (quanti sono i costi indiretti da attribuire con riferimento alla base di ripartizione):

costo totale da ripartire/valore totale della base di ripartizione

$15000/300 = 50$

Denominatore: valore complessivo, tutto il suo ammortamento viene consumato da tutti i prodotti A e B

Per ogni h macchina consumata da un prodotto si porta dietro 50 euro di costi di ammortamento, ovvero 50 euro di costi indiretti

Quota costi attribuiti a tutti gli A:  $50 \times 100 = 5000$

Quota costi attribuiti a tutti gli B:  $50 \times 200 = 10000$

Per determinare il costo unitario di prodotto A:  $5000 \text{ euro} / 100 (\text{n}^\circ \text{ prodotti}) = 50$  oppure  $50 \text{ euro} / h \times 1h = 50$

**CRITERIO PER LA SCELTA DELLA BASE DI RIPARTIZIONE:**

- Criterio funzionale (o principio causale)

Nella scelta della base di ripartizione devo cercare quella variabile (es. n°fatture, costo MP...) che più delle altre mi esprima la relazione di causa-effetto tra l'elemento che mi determina il costo indiretto e il prodotto o viceversa come il prodotto consuma tale elemento Es. come un prodotto mi consuma il macchinario

H macchina (molto spesso-non sempre): ha in sé la numerosità di prodotti e il loro consumo intensivo del macchinario

In prima approssimazione a seconda di come è fatta l'azienda potrebbe essere il numero prodotti  
"Il valore assegnato a ciascun oggetto deve essere espressione quanto più significativo del concorso (contributo) offerto da ciascun fattore produttivo all'oggetto medesimo" (Vittorio Coda)

La base dovrebbe esprimere un legame di causa-effetto rispetto al sostenimento del costo

Controllabilità:

Costi controllabili:

- ➔ Costi influenzabili dalle decisioni di una determinata unità responsabile
- ➔ Classificazione legata all'esistenza di precisi centri di responsabilità (quali costi e ricavi assegnare ad un determinato centro di responsabilità)

Costi non controllabili:

Non influenzabili dal responsabile del centro

**Modalità di programmazione dei costi** (legato al budget)

Costi previsti in sede di costruzione del budget

Problema di identificare (non prevedere) l'entità dei costi futuri

**Costi parametrici** (Es. costi MP, costi MOD) : costi parametrizzabili

Per calcolare il costo M.P. : 1. Quantità di prodotto da realizzare 2. Quantità di M.P. X quantità di prodotto (efficienza che voglio avere) 3. Prezzo acquisto M.P. ed intanto con queste tre informazioni comincio a capire quanto mi costerà la M.P. necessaria 4. Stima delle rimanenze iniziali 5. Stima delle rimanenze finali che voglio avere

Quanto acquisto? Quanto mi serve - quanto ho in magazzino + quanto vorrò avere in magazzino

**Costi discrezionali:**

Costo la cui entità non si può stimare agganciandoli a dei parametri ma è a discrezione del responsabile di quel costo Es. costi di pubblicità

Ci possono essere ragionamenti logici ma non vi sono parametri che attendibilmente portano ad una stima

**Costi impegnati o sommersi (costi vincolati):**

Costi che derivano da scelte fatte precedentemente, tipicamente non eliminabili nel breve periodo (se non sostenendo altissimi costi) Es. costi per ammortamento, alcuni costi del personale

**Effettività della manifestazione**

Costi effettivi- costi che si sono effettivamente manifestati (costi certi, consultivi – ci si riferisce al passato)

Costi ipotetici – costi stimati, ipotizzati che non si sono ancora manifestati, ci si riferisce al futuro

Costi standard-particolari costi ipotetici, programmati in relazione a particolari condizioni standard di funzionamento di un'azienda; ipotizzo condizioni di funzionamento e su questo baso quelli che saranno i miei costi standard

**Le configurazioni di costo:**

è un raggruppamento di costi-> somma progressiva di valori di elementi di costo e/o di valori relativi ad altri raggruppamenti al fine di evidenziare informazioni di costo che possano essere utili per le decisioni sulla gestione.

Ci sono più configurazioni di costo ed a seconda delle decisioni da prendere sarà opportuna una configurazione rispetto all'altra.

Le configurazioni di costo di prodotto:

MP +

MOD +

Altri costi diretti (di fabbricazione, di lavorazioni esterne)

Costo di trasformazione

= Costo primo +

(conversion cost)

Quota indiretta di costo di fabbricazione

=Costo (pieno) di produzione (o industriale)+

Costi generali commerciali +

Costi amministrativi e altri costi generali (Es. R&S)+

Oneri finanziari

= Costo pieno aziendale o complessivo

Costo variabile di prodotto

Provvigione: percentuale sul prezzo, parte di remunerazione del venditore

Costo attendibile:

quota costi diretti (oggettivi) + quota costi indiretti (più è rilevante questa quota e più la situazione è difficile, per forza ci sono scelte soggettive ma non arbitrarie Es. ammortamenti e costi amministrativi -> bisogna far uso dei migliori criteri, scelta delle basi di ripartizione)

importanza delle informazioni acquisite; attendibilità è funzione del fatto che il costo dell'oggetto ha seguito il più possibile l'andamento dell'azienda

Break even analysis- Diagramma costo-volume-profitto (presi come punti di riferimento)

\*Modello semplice: variabili economico-reddituali (costi, ricavi, profitti)

È un modello di previsione degli andamenti economici d'impresa

Impieghi della break even analysis

Determinare la quantità di produzione o il fatturato necessario (1) per raggiungere il pareggio tra costi e ricavi, (2) per ottenere certi obiettivi fissati di utile

Ogni unità in più porta profitto

\*uso di dati non effettivi ma ipotetici

Stesso modello usato per effettuare analisi di sensibilità dell'utile rispetto a diverse condizioni di operatività

➔ Se aumentiamo il volume di vendita e abbassiamo i prezzi come varia l'utile?

➔ Se variano i costi fissi o i costi variabili, come varia l'utile?

Ipotesi sull'andamento dei costi:

\*Ipotesi semplificatrici (devono essere fatte con cognizione di causa)-> l'HP è valida ma entro una certa realtà

- Possibilità di separazione netta tra costi fissi e variabili

- Costi fissi con andamento costante (criticità area di rilevanza)
- Costi variabili direttamente proporzionali rispetto alla produzione (criticità area di rilevanza) (in realtà ci sono diverse HP Es. andamento crescente, decrescente)
- Ipotesi sull'andamento dei ricavi:  
Andamento lineare dei ricavi (dipende dall'importanza che si danno agli sconti)
- Mix di vendite costante (riguarda aziende poli-prodotto)- si determina in termini di fatturato (o quantità), rapporto tra fatturato di ciascun prodotto e fatturato complessivo. Indica quanto il fatturato di ciascun prodotto incide sul fatturato aziendale. Non è detto che le quantità di prodotto vadano di pari passo con il fatturato, non è detto che le relazioni siano costanti
- Quantità prodotte=quantità vendute  
Oppure  
Rimanenze iniziali e finali del magazzino, prodotti finiti invariate

Il punto di pareggio

Punto in cui costi e ricavi si eguagliano

Metodo dell'equazione economica

Quantificare il volume di produzione e vendita per conseguire:

$$CT=RT$$

$$CVT+CFT=RT$$

$$vXQ+CFT=pXQ$$

$$Q= CFT/(p-v)$$

Mdc=p-v

v: costo variabile unitario

Q di produzione e Q di vendita uguali per definizione

Mdc: Margine di contribuzione (MgdiC)- quanto residua del prezzo di un prodotto dopo che questo si è coperto i costi di sicuro da lui generati, dice come contribuisce a coprire i costi fissi aziendali (se produco "0" ho comunque i costi fissi) -> quindi non copre solo i costi variabili (costi vivi)

Margine di contribuzione:

esprime 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

Mdc: Ricavi – Costi variabili

\*Azienda poli-prodotto: partiamo dal fatturato per arrivare alle quantità di pareggio

Azienda mono-prodotto:

Metodo dell'operazione economica

Quantificare il fatturato di equilibrio

$$pXQ^*=CFTXp/(p-v) \quad pXQ^*=fatturato \text{ di pareggio} \quad Q^*=permette \text{ di raggiungere il punto di pareggio}$$

$$RT^*(F^*)=CFT/(p-v)/p \quad (p-v)/p=è \text{ l'incidenza del MgdiC sul prezzo}$$

L'utile obiettivo:

Metodo dell'operazione economica

Quantificare il livello di vendite (quantità o fatturato) che consentono di ottenere un certo utile obiettivo

$$Uo=RT-CT$$

$$Uo=RT-CVT-CFT$$

$$Uo=pXQo-vXQo-CFT$$

$$Qo=CFT+Uo/(p-v) \quad (p-v)= \text{Mcd unitario} \quad Qo=permette \text{ di raggiungere un certo utile obiettivo}$$

$$RT(Uo)=CFT+Uo/(p-v)/p \quad (p-v)/p=\text{Margine di contribuzione percentuale}$$

Grafico

Break even analysis nelle aziende multi-prodotto:

Il punto di pareggio può essere espresso:

- In termini di fatturato (dal fatturato di pareggio si risale alle quantità)
- In termini di unità di prodotto equivalente (si parte dalle quantità)

In ipotesi di costanza del mix dei prodotti e dei margini di contribuzione unitari:

- In termini di fatturato:

$$RT^* = \frac{CFT}{\sum_{j=1}^n \alpha_j \times (m_{cu_j}/p_j)}$$

$m_{cu}$  = margine di contribuzione unitario

Media ponderata dei margini di contribuzione unitari rapportati ai prezzi dei diversi prodotti

$\alpha_j$  = quota del fatturato del prodotto  $j$ esimo

Esercizio

Prodotti	A	B	C
Prezzo	40	20	10
CV unitario	30	12	4
Mix di F	50%	20%	30%
CFT	20 000	20 000	20 000

RT\*:

Numeratore: 20 000

Denominatore:  $0,5 \times (40-20)/40 + 0,2 \times (20-12)/20 + 0,3 \times (10-4)/10$

$$RT^* = 20\,000 / (0,125 + 0,08 + 0,18) = 20\,000 / 0,385 = 51\,948$$

Fatturato di pareggio aziendale -> Fatturato di pareggio di linea

$$51\,948 \times 0,5 = 25\,974$$

$$51\,948 \times 0,2 = 10\,389,6$$

$$51\,948 \times 0,3 = 15\,584,4$$

-> Fatturato di pareggio di linea/prezzo = quantità

Fatturato di pareggio complessivo

$$RT^* = 51\,948$$

Mix di fatturato

$$\alpha(A) = 0,5$$

$$RT^*(A) = 25\,974$$

$$\alpha(B) = 0,2$$

$$RT^*(B) = 10\,390$$

$$\alpha(C) = 0,3$$

$$RT^*(C) = 15\,584$$

$$Q^*(A) = RT(A)/P(A)$$

$$Q^*(A) = 649$$

$$Q^*(B) = RT(B)/P(B)$$

$$Q^*(B) = 519$$

$$Q^*(C) = RT(C)/P(C)$$

$$Q^*(C) = 1\,558$$

Ha senso di parlare di fatturato complessivo mentre di quantità complessive in un'azienda multi-prodotto non ha senso

Analisi di sensibilità del risultato economico



Il **modello costi-volumi-risultati** (analisi break-even) può essere usato per analisi di tipo what if (cosa succede se)

Si possono evidenziare gli effetti che si producono sul risultato economico manovrando le seguenti leve:

- Prezzo
- Costo variabile unitario
- Costi fissi
- Volumi produttivi

Es. Dato il fatturato e il margine di contribuzione percentuale, qual è il livello massimo di costi fissi compatibile con queste variabili?

Se io vario il prezzo unitario e quindi parallelamente le quantità vendute, cosa succede al risultato economico?

→ Informazioni utili per i manager sulle decisioni da prendere

**Margine di sicurezza** (utilità solo a preventivo)

“Quanto possiamo stare sicuri”

Indicatore parziale del potenziale rischio d’impresa

Esprime la possibilità di riduzione del volume di vendite (output o fatturato) prima che l’impresa subisca perdite

Si calcola come differenza tra il fatturato programmato e il fatturato di equilibrio

Esempio:

Fatturato programmato (per l’anno successivo) : 60 000

Fatturato di pareggio: 51 948

MG di sicurezza:  $60\,000 - 51\,948 = 8\,052$

“Quanto si può star tranquilli rispetto agli obiettivi”

In termini relativi il margine di sicurezza si può esprimere mediante il rapporto

$MG \text{ di sicurezza} = \text{Fatturato programmato} - \text{Fatturato di pareggio} / \text{Fatturato programmato}$

$MG \text{ di sicurezza} = 60\,000 - 51\,948 / 60\,000 = 13,4\%$  (Situazione in cui l’obiettivo non è particolarmente alto)

**CALCOLO DEL COSTO PIENO DI PRODOTTO:**

Tecniche:

- **Direct costing** (uso di costi variabili)
- **Full costing** – calcolo del costo pieno di prodotto (tutte queste problematiche che possono affrontate con qualsiasi altro oggetto aziendale)

\*Prodotto: più piccolo oggetto aziendale, molte decisioni aziendali riguardano il prodotto

Full costing

Si fonda sul principio dell’assorbimento integrale dei costi

Il costo di tutti i fattori impiegati deve concorrere alla determinazione del costo totale dell’oggetto di calcolo(oggetto di costo)

Il calcolo del costo pieni è alla base di molte decisioni:

- Valorizzare al fine del bilancio, le rimanenze dei semilavorati, prodotti finiti e impianti costruiti in economia
- Fare analisi della redditività a livello di prodotto, linea di prodotto, filiale (quanto ci rende rispetto al suo costo complessivo un determinato prodotto ma va affiancato da altre analisi)
- Definire il prezzo normale (normalmente praticato) per i prodotti differenziati

Problema dell'allocazione dei costi e della scelta delle basi di riparto

Criterio per la scelta delle basi di riparto : criterio funzionale

\*Criterio funzionale ( o principio causale)

Non potendo, nel caso di ammortamenti comuni a più prodotti, misurare oggettivamente il valore di quegli impianti consumati dai singoli prodotti mi servo di una base di ripartizione che dovrei scegliere in base al criterio funzionale

Stipendi commerciali (1000) -> Base di ripartizione : quantità vendute? (Questa base risponde al criterio funzionale?)

C'è una differenza tra prodotto maturo e prodotto nuovo

Prodotto maturo A: 1000

Prodotto nuovo B: 10

Coefficiente di ripartizione:  $1000$  (costi indiretti da ripartire) /  $1010$  (volume totale della base di ripartizione) =  $0,99$

A:  $0,99 \times 1000 = 990$

B:  $0,99 \times 10 = 9,9$

Se tutti e due i prodotti sono maturi va bene prendere come base di ripartizione le quantità vendute altrimenti non è adatta con questo metodo ai prodotti nuovi do pochi costi mentre in realtà sarebbero di più

Criterio funzionale-> dovrebbe guidarmi

Può accadere che in un'azienda non si applichi il criterio funzionale ma si opti per altri criteri nella scelta della base di ripartizione:

- a. Criterio della capacità di assorbimento o commerciale : si fa riferimento ad attribuzioni al prodotto di una quota di costi indiretti che è proporzionale alla capacità di assorbimento dei costi di quel dato prodotto

Esempio: fatturato -> se viene scelto come base ai prodotti che fatturano di più si attribuisce una quota maggiore dei costi

Stipendi : 20 000 Prodotto A-Fatturato: 100 000 Prodotto B-Fatturato:50 000

Coefficiente di ripartizione:  $20\ 000 / 150\ 000 = 0,133$ (3 periodico)

Costi indiretti (A) = 13 330

Costi indiretti (B) = 6 665

- b. Criterio convenzionale: si sceglie una base che per convenzione è definita come capace nel ripartire i costi indiretti pur non essendoci una relazione di causa effetto

NB: La scelta della base incide fortemente nel costo pieno di prodotto, pertanto il criterio funzionale nella scelta delle basi dà risultati più attendibili

Modalità applicative della metodologia FULL COSTING:

esistono 3 diverse tecniche :

- a. FULL COSTING a base unica
- b. FULL COSTING a base multipla
- c. FULL COSTING : contabilità per centri di costo

- a. FULL COSTING A BASE UNICA

è una tecnica che prevede un unico raggruppamento di costi indiretti a cui è attribuita un'unica base di ripartizione

Esempio: "SoleLuna" Spa

Tale azienda realizza due tipologie di prodotti: Sole e Luna

Si sostengono i seguenti costi indiretti :

stipendi impiegati: 17 000

fitti stabilimento uffici amministrativi e commerciali : 13 000

ammortamento impianti comuni: 3 000

stipendio capo fabbrica: 7 000

Totali costi da ripartire: 40 000

\*Occorre creare un unico gruppo di costi e trovare un'unica base di ripartizione con il criterio funzionale.

Essendo fattori produttivi molto diversi tra loro nell'incidere sul prodotto, è necessario ricorrere al criterio convenzionale.

In tale esempio si sceglie: Ore di manodopera diretta

Base di ripartizione: Ore MOD Produzione Sole: 150 h; Produzione Luna: 50 h

Coefficiente di ripartizione:  $40\ 000 / 200 = 200$

Costi indiretti Sole:  $200 \times 150 = 30\ 000$

Costi indiretti Luna:  $200 \times 50 = 10\ 000$

Osservazioni su tale metodo:

Svantaggi:

1. La base di ripartizione non risponde al criterio funzionale pertanto il costo pieno di prodotto ha margini ampi di discrezionalità ed è poco attendibile -> Base di riparto non significativa per tutte le variabili di costo

Vantaggi:

2. È vantaggiosa perché è semplice da applicare, semplice da gestire e comprendere (per chi riceve tale informazione essa è più immediata per chiunque)

- Si usa nelle situazioni in cui si privilegia la semplicità ed i costi indiretti sono abbastanza circoscritti:

100%

Perché una maggior incidenza sul costo pieno di prodotto è data da costi diretti

Es. Pizzeria al taglio- prodotti omogenei tra loro

I costi sono soprattutto per le materie prime. L'affitto e al massimo l'ammortamento del forno. In tali realtà: i costi indiretti incidono poco e pertanto il FULL COSTING A BASE UNICA è una tecnica adeguata ed attendibile per tale business.

Condizioni di applicabilità:

- Peso contenuto dei costi indiretti
- Processo produttivo semplice
- Numero dei prodotti limitato e prodotti poco differenziati

N.B. Se le condizioni che consentono di adottare il FULL COSTING A BASE UNICA non si verificano è opportuno:

- In prima istanza: diversificare le basi di ripartizione – FULL COSTING A BASE MULTIPLA
- In seconda istanza: creare oggetti intermedi di costo – FULL COSTING che adotta la contabilità per centri di costo

b. FULL COSTING A BASE MULTIPLA

I costi indiretti vengono raggruppati in classi omogenee (pool di costi) a ciascuna delle quali si applica un criterio di ripartizione appropriato -> Migliora l'applicazione del PRINCIPIO FUNZIONALE

Esempio: "SoleLuna" Spa (stessi dati)

Due raggruppamenti di costi omogenei (costi tali che contribuiscono in modo analogo a realizzare il prodotto)

\*L'omogeneità non è legata alla natura dei costi

1. Ammortamenti impianti comuni

Stipendio capo fabbrica

→ Appartengono entrambi all'area produzione

2. Stipendi impiegati

Fitti stabilimenti amministrativi e commerciali

→ Appartengono entrambi ad aree commerciali ed amministrative

Totale costi da ripartire: 40 000

1° Pool :

Amministrativi: 3000

Stipendio capo fabbrica: 7 000

Base di riparto del 1° pool: ore MOD Sole: 150h Luna: 50h

Coefficiente di ripartizione:  $10\ 000/200=50$

Costo industriale Sole:  $50 \times 150=7500$

Costo industriale Luna:  $50 \times 50=2500$

2°Pool:

Stipendi impiegati: 17 000

Fitti amministrativi e commerciali: 13 000

Base di riparto del 2° pool: Fatturato Sole: 30 000 Luna: 70 000

Costo industriale Sole:  $0,3 \times 30\ 000=9\ 000$

Costo industriale Luna: 21 000

Totale costi indiretti Sole:  $7500+9000=16500$

Totale costi indiretti Luna:  $2500+21000=23500$

Confronto:

Nel FULL COSTING a base unica il prodotto Sole assorbiva maggiori costi indiretti rispetto al FULL COSTING a base multipla in cui è il prodotto Luna ad avere maggiori costi indiretti. Molto spesso nel passare a tecniche più sofisticate i valori dei costi indiretti possono variare e di molto, ciò dipende dal fatto che nel costing a base unica si segue il criterio convenzionale mentre nel base multipla si segue il criterio funzionale: ecco perché tali differenze sono giustificate.

Il FULL COSTING a base multipla è migliore nell'attendibilità quando si creano molti pool di costi ma si hanno grossi costi di implementazione, pertanto esso è auspicabile per l'applicazione quando i costi indiretti pesano poco ed il processo produttivo è abbastanza omogeneo.

c. CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO

Oggetto intermedio di costo:

- Oggetti di cui si calcola il costo prima di arrivare al costo di prodotto
- Sono importanti perché:
  - a. Consentono un riferimento "mediato" ma più affidabile dei costi ai prodotti
  - b. Costituiscono un autonomo potenziale informativo utile per le decisioni di gestione-il costo di tali oggetti intermedi è rilevante anche autonomamente

Tra gli oggetti intermedi di calcolo si distingue per importanza il CENTRO DI COSTO:

- a. È un oggetto di costo intermedio che contribuisce a rendere più attendibile la determinazione del costo di prodotto (oggetto di costo finale);
- b. È un oggetto di costo nel quale si accumulano i costi di una o più attività  
→ Favorisce l'applicazione del PRINCIPIO FUNZIONALE

Tipicamente un centro di costo può corrispondere ad una funzione aziendale, può accadere che alcune funzioni aziendali creino un unico centro di costo oppure una funzione aziendale può essere scisso in diversi centri di costi.

LOGICHE DI ATTRIBUZIONE DEI COSTI INDIRETTI AL PRODOTTO:

Si passa da una logica

Ad una logica:

CENTRI DI COSTO:

Tradizionalmente si identificano con unità organizzative della struttura aziendale (reparti, uffici, direzioni, laboratori).

Si distinguono dal punto di vista contabile in relazione alla funzione (natura attività) in:

1. Centri produttivi (Es. Reparti di produzione....): sono centri in cui si ha la trasformazione fisica del prodotto
2. Centri ausiliari o di servizi (Es. Manutenzione): sono tutti i centri di ausilio alla produzione, cioè quei centri di supporto e di servizio alla produzione
3. Centri comuni (funzionali) o di struttura (Es. Amministrazione, Commerciale...): sono tutti i centri che corrispondono ad attività o strutture aziendali (nessun legame con la produzione)

N.B. Possono esistere anche CENTRI VIRTUALI ovvero non esistono nella realtà unità organizzative corrispondenti: Es. Manutenzione (se non vi è la struttura fisica)

FASI PER LA DETERMINAZIONE DEL COSTO DI PRODUZIONE:

Prima fase: definizione del PIANO DEI CENTRI DI COSTO

Seconda fase: localizzare dei costi nei centri di costo

Terza fase: chiusura dei centri ausiliari e/o funzionali

Quarta fase: calcolo dei costo di prodotto

Un'altra classificazione può avvenire in relazione ad un criterio gerarchico (gerarchico di chiusura ovvero su come funziona la contabilità), si distinguono in:

- a. Centri di costo intermedi
- b. Centri di costo finali

Esempio:

Centri di costo intermedi

Prima fase: Piano dei centri di costo

La scelta dei costi da localizzare nei centri deve riflettere il criterio di MASSIMIZZARE IL CALCOLO DEI COSTI DIRETTI- Individuazione di COSTI INDIRETTI rispetto ai prodotti e DIRETTI RISPETTO ai CENTRI

Esempio n°2: Seconda fase

Costi indiretti rispetto ai prodotti : ammortamenti comuni, stipendi MOI, stipendi capo fabbrica

In ciascuno di questi centri ci saranno COSTI DIRETTI (Es. ammortamenti specifici per il centro, personale) e COSTI INDIRETTI (Es. riscaldamento, assicurazioni (base di riparto: valore dei beni presenti all'interno dell'azienda per i quali l'assicurazione è stata stipulata)

La contabilità per centri di costo risponde meglio al criterio funzionale perché attribuisce i costi come diretti ai centri di costo ed indiretti rispetto ai prodotti, avvicinando le relazioni di causa-effetto molto più facilmente rispetto alle altre modalità.

N.B.: Se i costi indiretti rispetto al prodotto sono anche indiretti rispetto al centro vanno attribuiti al centro mediante un procedimento di ALLOCAZIONE

Terza fase: Modalità di funzionamento

\*

“CRM”: software per la gestione delle informazioni commerciali

\*La chiusura dei centri ausiliari si effettua dopo averne calcolato il costo totale, con tale operazione tali costi vengono ripartiti nei centri di PRODUZIONE corrispondenti.

Azienda Ratatouille  
Esempio sulla contabilità per centri di costo

A: Coefficiente di ripartizione:  $19000/(1 \times 35) + (2 \times 15) = 292,30$   
B: Coefficiente di ripartizione:  $18000/(2 \times 35) + (0,5 \times 15) = 232,25$



#### CHIUSURA DEI CENTRI DI COSTO AUSILIARI:

I metodi di imputazione di tali costi ai CENTRI PRODUTTIVI sono:

- a. MISURAZIONE DIRETTA dei servizi resi dai centri ausiliari ai centri produttivi – garantisce una maggior aderenza al principio funzionale ma in alcuni casi è difficile da realizzare
- b. IN PROPORZIONE ALL'ATTIVITA' SVOLTA DAL CENTRO UTENTE (metodo indiretto): in questo caso di parte dall'ipotesi che più attività viene svolta, nei centri produttivi più i costi del centro ausiliare vengono assorbiti – è più semplice da applicare perché non ha impatto organizzativo – è meno attendibile rispetto al primo

I centri produttivi sono CENTRI FINALI, i loro costi sui prodotti sono ripartiti con base di ripartizione. Nella prassi aziendale si sceglie una unità di misura dell'attività del centro relativa ad un INPUT-> risorsa particolarmente significativa, impiegata nel CdiC

Es. di basi di riparto: Ore macchina (più usata); ore uomo; quantità di MP

Una volta scelta la base si calcola il COEFFICIENTE DI RIPARTIZIONE che nei centri di costo viene definito

COEFFICIENTE UNITARIO DI COSTO DEL CENTRO: TOT COSTI imputati CdiC/Volume attività del centro

Esso serve:

- a. Per l'imputazione dei costi ai prodotti
- b. Come strumento di controllo di gestione in quanto è misura di efficienza del centro

Costo indiretto (unitario) Linguini:  $292,30 \times 1 + 232,25 \times 2 = 753,8$

Costo indiretto (unitario) Remy:  $292,30 \times 2 + 232,25 \times 0,5 = 700,725$

#### PROBLEMATICHE DI VALORIZZAZIONE DI ALCUNE VOCI DI COSTO:

I costi della contabilità (analitica) direzionale non necessariamente coincidono con quelli della contabilità generale:

\*CO.GE. -> Criterio della manifestazione finanziaria

\*Contabilità direzionale -> Criterio del consumo delle risorse nel periodo di tempo considerato

Fonti: Rilevazioni di CO.GE. e rilevazioni elementari (bolle di lavoro, bolle di Prelievo, contabilità di magazzino, ecc.)

\*Bolle di prelievo: consumo di MP- bolle di accompagnamento in entrata e quanto è uscito dal magazzino per essere lavorato

#### a. MANODOPERA

Il costo della manodopera si riferisce all'attività svolta dal personale operaio, è classificata in:

Manodopera diretta: impegnata nella trasformazione delle materie prime per ottenere prodotti finiti

Manodopera indiretta: impegnata nelle prestazioni direttamente produttive (controllo impianti, pulizia, lubrificazione, ecc.)

Nella realtà aziendale tale distinzione è complessa, dipende da caso a caso, il problema viene risolto considerando la manodopera diretta globale ed il resto, il residuo, è considerato manodopera indiretta.

\*Per ciascun centro di costo si devono determinare:

- a. Le ore di manodopera prestata nel periodo in ciascun centro: distinguendo tra : manodopera indiretta, manodopera diretta per singolo prodotto

b. Il costo orario con cui valorizzare le ore prestate nei diversi centri

Analisi del punto:

- a. Rilevazione ore prestate (unico problema del full costing a base unica o multipla)

Difficoltà di imputazione:

1. Centri di costo con organico fisso (dati trasmessi da ufficio paghe sulla base delle rilevazioni dei cartellini individuali -> aziende medio/grandi)
2. Trasferimenti di manodopera da un centro ad un altro (rilevazione ore date e ricevute in prestito da ciascun centro mediante bolle di trasferimento)
3. Centri di costo senza un preciso organico assegnato o trasferimenti molto frequenti (rilevazione analitica delle ore di lavoro effettuate presso ogni centro di costo dai vari operai)

Valorizzazione ore prestate

le ore prestate possono essere valorizzate:

Sintesi

1. Ad un costo orario medio aziendale -> livellamento dei costi di manodopera dei diversi centri (tot. costi manodopera / tot. di tutte le ore)
2. Ad un costo orario medio di categoria contrattuale
3. Ad un costo orario individuale -> procedura onerosa

Analisi

- b. Costo orario

Il costo orario della manodopera è la somma delle seguenti componenti:

1. Retribuzione diretta - remunerazione per l'attività effettivamente prestata dal personale nel periodo considerato e corrisposta in via immediata
2. Retribuzione differita -> Stima - remunerazione corrisposta in futuro ma economicamente di competenza del periodo considerato (es. ferie, TFR, ecc.)
3. Contributi a carico dell'azienda - somme corrisposte dall'azienda agli enti previdenziali e assistenziali

b. AMMORTAMENTI

Es. Supponiamo di calcolare un certo costo di prodotto da cui poi ricaveremo il prezzo (assunzione):

Costo di prodotto =  $MP(10) + MOD(2) + AMMORTAMENTI(0) = 12$

Prezzo: 13,2 (10% in più dei costi)

Ipotizziamo che un macchinario venga sostituito

Costo di prodotto =  $MP(10) + MOD(2) + AMMORTAMENTI(2) = 14$

Prezzo - in questo caso il prezzo aumenta rispetto al periodo precedente

Supponendo che non ci siano altri cambiamenti (nella qualità, materie, ecc.), il consumatore non è spinto a ripetere gli acquisti vedendo i prezzi salire senza vantaggi.

Questione: quali voci attribuire? Queste voci dove le vado a prendere?

Quale voce, costo di MO occorre andare a prendere in considerazione?

Problematiche principali: MO e ammortamenti

Ciò che interessa è il consumo delle risorse

Quell'impianto lo consumo? Quindi lo devi valorizzare?

**Ammortamenti:**

Quota annuale o infrannuale del costo dei fattori produttivi a fecondità ripetuta da imputare ai centri di costo (variazione del consumo dei fattori produttivi a fecondità ripetuta che è avvenuto in un certo arco di tempo -> nozione economico-aziendale).

Stiamo affrontando questo problema vedendo tutte le diverse problematiche (esiste anche il full costing a base unica e multipla), ecco perché lo osserviamo con la contabilità per centri di costo che ha più elementi di criticità.

Nozione finanziaria: nel calcolo del costo di un prodotto (comprende il costo di ammortamento) ci aspettiamo che il cliente con il costo che paga ci faccia entrare risorse finanziarie che ripaghino tutti i costi (anche il costo di ammortamento) poi nel tempo queste risorse mi permetteranno il riacquisto del bene.

L'ammortamento civilistico va bene se calcolato in modo adeguato per essere aderente al consumo (e non solo all'aspetto fiscale) per le mie finalità, lo devo ricalcolare l'ammortamento?

Per ciascun fattore o gruppo di fattori omogenei è necessario determinare:

- a. Il costo complessivo da ammortizzare
- b. La durata del periodo di ammortamento
- c. Il criterio di ripartizione (quote costanti, crescenti, decrescenti)

Devo vedere se il tutto va bene per i miei fini <-

**ANALISI DEI TRE FATTORI:**

- a. **Costo complessivo da ammortizzare**

Esempio:

C.S. =100

Valore di recupero=0

Durata ammortamento=5

CS

-Valore eventuale di smobilizzo del bene

=Costo da ammortizzare

Anni	Quote ammortamento
1	20
2	20
3	20
4	20
5	20
Fondo ammortamento totale	100

Il costo storico può avere un'origine temporale remota e, quindi, essere molto diverso dal valore attuale di mercato del bene (dipende dal tipo di impianto, strumentazione, dall'evoluzione di tecnologia...).

I prezzi di vendita dei prodotti, formulati sulla base del costo pieno, devono essere idonei non solo a coprire i costi storici sostenuti, ma anche a consentire il riacquisto dei fattori consumati al prezzo di mercato.

Al posto del CS si può prendere un potenziale valore di sostituzione (di riacquisto).

**Valore di sostituzione:**

- a. Non si tiene conto degli ammortamenti pregressi (come se ogni anno fosse l'unico esistente)

C.S. =100

Valore di recupero=0

Durata ammortamento=5

Tasso di incremento annuo del prezzo(nel mercato di riferimento del bene): 10%  
Quota di mercato: 20%

Anni	Valore di sostituzione annuo	Quote di ammortamento annuo
1	+10% di 100 -> 110	20% di 110 -> 22
2	+10% di 110 -> 121	20% di 121 -> 24
3	+10% di 121 -> 133	20% di 133 -> 27
4	+10% di 133 -> 146	20% di 146 -> 29
5	+10% di 146 -> 160	20% di 160 -> 32
	Fondo ammortamento totale	134

Variazioni di prezzo giustificate

Ogni anno varia il costo di prodotto e teoricamente anche il prezzo

Permette un reintegro -> cambiamento di costo

Dipende quanto frequentemente lo si vuole fare

Le somme delle quote di ammortamento al termine dei 5 anni non permette il riacquisto del fattore produttivo (valore di sostituzione 160)

b. Si tiene conto degli ammortamenti pregressi

C.S. = 100

Valore di recupero = 0

Durata ammortamento = 5

Tasso di incremento annuo del prezzo(nel mercato di riferimento del bene): 10%

Anni	Valore di sostituzione annuo	Quote ammortamento annue
1	+10% di 100 -> 110	22 = 22
2	121	24 + *2 = 26
3	133	27 + 3 + 3 = 33
4	146	29 + 2 + 2 + 2 = 35
5	160	32 + 3 + 3 + 3 + 3 = 44
	Fondo ammortamento totale	160

\*pregressi, si recupera la parte degli ammortamenti dell'anno precedente, come se avessimo sempre fatto questo tipo di ammortamento, come se ogni anno avessimo ammortizzato in questo caso a 24

20% del valore di sostituzione annuo + quote non calcolate degli anni precedenti

➔ Si recuperano i differenziali degli anni precedenti

C'è il reintegro delle risorse finanziarie (se i prezzi ricoprono i costi)

La somma delle quote di ammortamento al termine dei 5 anni permette il riacquisto del fattore produttivo (valore di sostituzione 160)

Le quote di ammortamento variano notevolmente negli anni

Squilibri nei prezzi di vendita se il loro andamento riflette il costo di produzione

\*Valore di sostituzione: per impianti con ammontare elevato, ogni periodo rilevante per un certo mercato si calcola il valore di sostituzione, si fa solo per alcuni fattori (durata molto lunga o breve ma con forte variazioni di prezzo), deve avere un valore significativo

b. **Durata del periodo di ammortamento**

La durata del periodo di ammortamento dipende da:

Durata fisica del cespite ammortizzabile

&

Durata economica del cespite ammortizzabile (fenomeno dell'obsolescenza e ciclo di vita dei prodotti per impianti specifici)

Ma civilisticamente non vengono rispettati per abbassare l'importo delle tasse

Le informazioni necessarie si hanno dal responsabile produzione

**c. Criterio di ripartizione dell'ammortamento**

Modalità di ripartizione del costo complessivo da ammortizzare tra i periodi infrannuali

\*Quote costanti : presumo che venderò la stessa quantità di beni, va bene se non ci sono eccessive oscillazioni o va bene quando è imprevedibile- criterio che rispecchia la natura dei costi fissi

Se porta a distorsioni forti ... es. quando si ha un bene molto costoso ed un lungo periodo di avviamento (impianti delle cartiere) – occorre molto tempo per apprendere ad utilizzarli

\*Proporzionalizzazione delle quote di ammortamento infrannuali in base ai volumi di attività previsti nei vari periodi es. in base ai giorni lavorativi, alle h di MO programmate; proporzionalizzazione della quota infrannuale –azienda con produzione stagionale(contabilità ogni 4 mesi) [zuccherificio lavora tra giugno e settembre/ottobre-nei primi 4 mesi valore ammortamento ≠ammortamento mesi successivi-> primi 4 mesi solo manutenzione poi produzione]

Conclusioni:

La contabilità direzionale non può attendere l'accertamento della contabilità generale

Si rendono necessarie stime e congetture riferite sia ai costi di manifestazione finanziaria futura sia a costi già accertati in passato ma di competenza di esercizi successivi

- a. Stime e congetture dei costi all'inizio dell'anno
- b. Ripartizione dei costi tra i vari periodi infrannuali (ammortamento)
- c. Verifica della corrispondenza tra i costi pre-calcolati e costi effettivi -> quadratura

Scelte di convenienza economica -> scelte che si fanno con tecniche legate alle variable costing systems

Variable costing systems

Per alcune decisioni di breve periodo, le informazioni utili sono legate prevalentemente agli elementi di costo variabili o a quelli diretti

Margine di contribuzione

Variable costing systems

\*prezzo di prodotto: non influenza solo la situazione attuale ma soprattutto quella futura

Costi fissi: costi di struttura, non si possono variare sul breve periodo

Variable costing systems VS Full costing systems

Non sono tecniche alternative ma coesistono

Sono diverse le scelte prese in considerazione

Presentano problematiche diverse

**Ricavi**

**-Costi variabili**

=**Margine di contribuzione lordo** [a lordo di tutti i costi fissi specifici e comuni]] (o Margine di contribuzione o Primo margine di contribuzione o Margine di contribuzione di 1° livello)

**-Costi fissi specifici (o diretti)** (->costi che non variano al variare della quantità prodotta ma hanno la caratteristica di essere diretti rispetto ad un certo oggetto di costo)

**=Margine di contribuzione semi-lordo** [cosa residua per la copertura dei costi fissi comuni ( o margine di contribuzione di II° livello o II° margine di contribuzione)]

I costi fissi sono ineliminabili: devo fare scelte che mi permettano il più possibile di incrementare la loro copertura

CE -> quando si ragionano su queste scelte molto spesso serve Risultato netto: the bottom line

CE riclassificato al margine di contribuzione

	A	B
Quantità	100	200
Prezzo unitario	10	4
Costo variabile unitario	5	1,5
Margine di contribuzione lordo unitario	5	2,5

	A	B	Totale
Ricavi totali	1000 (100x10)	800 (200x4)	1800
CVU totali	500 (5x100)	300 (1,5 x 100)	800
Margine di contribuzione lordo totale	500 (1000-500)	500 (800-300)	1000
Costi fissi specifici (ammortamenti)	300	250	550
Margine di contribuzione semilordo totale	200	250	450
Costi fissi comuni			100
Risultato netto			350

Se una linea di prodotto non dovesse coprire i propri costi vivi, si dovrebbe pensare se tenere o meno la linea

In questo caso entrambe le linee contribuiscono a livello globale (allo stesso modo) alla copertura dei costi fissi

Bisogna porre maggior attenzione al:

1. Risultato netto
2. Margine di contribuzione lordo e semilordo per le singole linee

L'impiego del margine di contribuzione nelle decisioni aziendali:

nell'ambito delle decisioni di breve periodo, il variable costing viene utilizzato prevalentemente a supporto di:

- Valutazioni della redditività dei prodotti
- Decisioni in merito al mix produttivo più conveniente
- Valutazioni di convenienza economica comparata (Make or Buy, accettazione di ordini speciali, eliminazione di linee produttive)
- Orientamenti per la fissazione del prezzo di vendita (in situazioni specifiche)

#### VALUTAZIONI DI REDDITIVITA' DEI PRODOTTI

Confronto relativo alla convenienza economica della produzione per scelte focalizzate sul prodotto (ad esempio quale prodotto spingere) – ci si focalizza sulla convenienza economica del prodotto

Bisogna considerare anche:

- Ruolo svolto dai prodotti per l'immagine aziendale
- Capacità di attrarre la clientela anche a beneficio di altre linee

Analisi di redditività senza vincoli specifici

Prodotti	A	B
Prezzo di vendita	5	0,5
CV unitario	3,5	0,2
Quantità vendute	500	3000
CF comuni – 1000		

Quale prodotto conviene spingere sul mercato?

Margine di contribuzione percentuale:

A:  $(5-3,5)/5=0,3=30\%$

B:  $(0,5-0,2)/0,5=60\%$

Conviene B -> Margine di contribuzione lordo unitario più alto

Si sceglie il prodotto con il margine di contribuzione unitario in valore assoluto più elevato

Se ci sono vincoli

es. vincolo di fatturato (per il cliente vincolo di spesa)

Prodotti	A	B
Prezzo di vendita	5	0,5
CV unitario	3,5	0,2
Quantità vendute	500	3000
CF comuni – 1000		

A parità di fatturato complessivo, qual è il mix di vendita più conveniente?

Quello con maggior vendite di A o di B?

Es. vincolo di fatturato: 10000

Bisogna massimizzare il rendimento di ogni euro che ritorna

Ogni volta che vendo un euro di A porto come Mg di contribuzione 30 centesimi

Per ogni euro che io vendo di B porto a casa 60 centesimi di Mg di contribuzione

Se vendessi tutti A porterei a casa 3000

Se vendessi tutti B porterei a casa 6000

➔ Si sceglie il prodotto con il margine di contribuzione relativo più elevato

#### DECISIONI DI PRODUCT MIX

Scelte relative al mix di prodotti maggiormente conveniente in relazioni alla composizione dei margini di ciascun prodotto in portafoglio

Decisioni di product mix in presenza di una risorsa scarsa (se i prodotti si contendono un fattore disponibile in quantità limitata)

Prodotti	A	B
Prezzo di vendita	6	8
CV unitario	4	5
Mg di contribuzione unitario	2	3
Mg di contribuzione %	33%	37,5%
Quantità richieste	100	60
Tempo di produzione unitario	1h	2,5 h

Capacità produttiva massima: 200h

Qual è il mix di produzione più conveniente?

Prima questione: 200 h sono una risorsa scarsa o no

$100 \times 1h = 100h$   $50 \times 2,5h = 125h$  -> 225 h mentre la capacità produttiva è di 225h

Vincolo dato dalle h

Massimizzo il rendimento di ogni h lavorata- ogni h lavorata da questo macchinario mi deve rendere il più possibile

	A	B
Mg di contribuzione	$2/1=2$	$3/2,5=1,2$

Prima di tutto utilizzo il macchinario per i prodotti A poi per B

Primo passaggio: Fase di analisi del vincolo

Ore necessarie: 100 125 = 225

Ore a disposizione = 200

Non si possono realizzare tutti i prodotti richiesti

Si deve scegliere il mix di produzione e vendita che consenta di massimizzare il margine di contribuzione complessivo e, di conseguenza, il profitto

Mg di contribuzione per unità di fattore scarso

Mg di contribuzione unitario/Quantità fattore scarso per unità di prodotto

	A	B
Nuovo programma di produzione		
Quantità richiesta	100	50
H necessarie	100	125
H disponibili	200	100
Quantità prodotte	100	40
N° vendite	100	0.00

Prima A poi B-> no sequenza temporale ma priorità

Massimizzazione della redditività ottenibile dai prodotti privilegiando quelli che presentano un margine di contribuzione per unità di fattore scarso più elevato

Mg di contribuzione unitario prodotto X/ Unità di fattore scarso per ogni prodotto X

\*Congiunzione commerciale/tecnica dei prodotti

Congiunzione tecnica: lavorano con MP, fenomeno per cui la produzione di un prodotto automaticamente porta alla realizzazione di un altro



Es industria petrolchimica- per produrre la benzina si forma anche il crack

Problema del calcolo di costo pieno di prodotto

Congiunzione commerciale:

Es. Barbie e gli accessori-rasoio e lamette -> per vendere uno vendi anche l'altro possono essere di quantità diverse

Si parla di Mg di contribuzione dell'accoppiata

La strategia di prezzo è definita in blocco

L'ANALISI DIFFERENZIALE (tecnica di analisi veloce per vedere l'impatto sul CE delle scelte aziendali)

Confronto tra costi e ricavi relativi a corsi alternativi d'azione al fine di definire il risultato differenziale e scaturente da una decisione rispetto ad una situazione di partenza (il confronto riguarda variazioni di costo e di ricavo)

Situazione di partenza	Situazione alternativa (opzione 1)
Azienda in certe condizioni con un certo risultato economico	Es. mi conviene esternalizzarla? Costruisco il CE -se è migliore scelgo questo-> serve l'analisi differenziale-> non occorre ricostruire tutti il CE ma basta vedere i costi ed i ricavi che variano

I costi nelle decisioni:

Costi rilevanti o eliminabili o vivi o differenziali ->	Costi che differiscono tra diverse alternative di scelta (quelli che cambiano se effettuo quella scelta)- >lo trovo nella situazione di partenza ma non in quella alternativa o lo trovo nella situazione alternativa ma non in quella di partenza
Costi irrilevanti o ineliminabili ->	Costi ugualmente presenti nelle alternative d'azione

I costi rilevanti nell'ambito dell'analisi differenziale possono essere:

Costi variabili (costo tipicamente rilevante)	Esternalizzazione: il costo delle MP non ce l'ho se effettuo l'esternalizzazione
---	--

	Eccezione: azienda di alta moda – comprano le MP e le danno ai subfornitori
Costi fissi diretti	Costo fisso specifico rispetto ad una certa scelta Es. pantaloni- particolare lavaggio a secco solo per i pantaloni. Esternalizzo la loro produzione all'esterno. Ammortamento impianto: eliminabile? Dipende se riesco a vendere o meno il macchinario Es. operaio che si occupa esclusivamente del controllo di questi prodotti quando passano nel macchinario Eliminabile o meno? Dipende se lo posso licenziare
Costi fissi comuni	Es. stipendio Direttore Generale- costo che non varia nelle 2 opzioni, eccetto particolari occasioni questi non sono costi eliminabili es. costo del personale controllo qualità ....ma se è specificato che si può far a meno del controllo qualità

Tipicamente si svolge mettendo a confronto benefici (vantaggi- ricavi sorgenti e costi cessanti) e costi (svantaggi- ricavi cessanti e costi sorgenti) che si verificano nel passaggio dall'una all'altra delle due alternative (considerando solo i costi e i ricavi rilevanti nelle alternative)

Le problematiche maggiori si annidano sui costi

Eliminazione linea in perdita

	A	B	C	Totale
Ricavi	1 000 000	650 000	780 000	2 430 000
CV	500 000	440 000	400 000	1 340 000
Mg lordo di contribuzione *1	500 000	210 000	380 000	1 090 000
Costi fissi specifici	300 000	250 000	270 000	820 000
Mg semilordo di contribuzione *2	200 000	-40 000	110 000	270 000
Costi fissi comuni				

Risultato economico aziendale 270 000

Risultato economico positivo

3 linee di prodotto

\*1 Ciascuna linea riesce a coprire i costi vivi generati dalla sua esistenza -> fattore positivo

\*2 La linea B non riesce a ricoprire i costi fissi specifici, quindi A e C in parte finanziano l'esistenza di B

Conviene eliminare la linea B?

Costi (eliminazione): 650 000

Benefici: 440 000

CF specifici- se 250 000 ineliminabili (non li ho come benefici)-> non conviene eliminare B (costi>benefici)

Differenza di 210 000, anche il Mg di contribuzione lordo di C porta 210 000 per coprire i costi specifici

1°HP: CF specifici non eliminabili

Costi eliminazione: decremento ricavi 650 000

Benefici eliminazione: decremento CV 440 000

Risultato differenziale eliminazione B 210 000

(Benefici<Costi)

Non conviene eliminare la linea perdita infatti il risultato economico aziendale peggiorerebbe di 210 000

2°HP: CF specifici eliminabili

Costi eliminazione: 650 000

Benefici eliminazione: decremento CV e CF specifici: 440 000+ 250 000= 690 000

Risultato differenziale eliminazione B: 40 000

Benefici>Costi

Il CE aziendale migliora di 40 000, il risultato economico sarà di 310 000

Bisogna vedere il margine di contribuzione

Costo eliminabile: Es. quando uno dell'addetto al controllo pantaloni (esternalizzazione) va a fare il controllo giacche (vi è realmente l'esigenza di qualcuno che faccia questo controllo)

Analisi differenziale->uso del margine di contribuzione di I° e II° livello

Elemento importante: i costi/ricavi sono eliminabili o no?

Scelte di b.p. mirano a massimizzare il profitto

Anche senza analisi differenziale: CE pre-scelta e CE post-scelta

Analisi differenziale: costi e ricavi che differiscono

Differenziale tra costi e benefici-> come varia il risultato economico aziendale

\*Decisioni di Make or Buy

Sono relative alla scelta se acquistare all'esterno certe parti di un prodotto o far fare all'esterno una certa fase del processo produttivo rispetto all'ipotesi di produrre internamente

Fare internamente/esternamente parti del prodotto o il prodotto

Esternalizzare una fase della produzione-> assume importanza la distinzione tra costi rilevanti e costi irrilevanti

Azienda poliprodotto

Dati di costo relativi a 1000 unità del prodotto ALFA

Numero prodotti	1000 unità
	Costi totali
MP	150 000
MOD	35 000
CV energia	10 000
Costi fissi specifici eliminabili (ammortamento macchinario specifico)	25 000
CF comuni ad altri prodotti	30 000
Costi totali	250 000

Un fornitore estero ci propone l'acquisto presso di lui del prodotto ALFA a 240 euro ciascuno.

Conviene produrre o esternalizzare?

Questione dell'acquisto delle MP: le acquista l'azienda e le dà al subfornitore o meno? Se sì il costo non è eliminabile

MAKE	BUY
Costi e ricavi e differenziali	Costi e ricavi differenziali
MP 150 000	Costi acquisto 240 000
Costi fissi specifici 25 000	

Energia elettrica 10 000 MOD (si può supporre eliminabile se non è detto altro- persone licenziabili MO utilmente rimpiegabile? Costo eliminabile con penale?) <div style="text-align: right; margin-right: 20px;">35 000</div>	
Tot costi 220 000	

Il risultato economico nell'HP Make è migliore di 20 000 rispetto all'HP Buy

Risultato differenziale esternalizzazione produzione

Costi Make < Costi Buy (-20 000)

Non conviene esternalizzare la produzione di ALFA

Costo eliminazione- svantaggio (costi nascenti o benefici cessanti – ricavi cessanti [no prezzo di vendita- normalmente il ricavo non è differenziale])

Diversa strutturazione

Costi 240 000 (costi di acquisizione)

Benefici

MP 150 000

Costi fissi specifici 25 000

Energia elettrica 10 000

Ammortamento macchinari specifici 35 000

Totale benefici 220 000

Questione dell'internalizzazione -> punto di partenza: qual è il vantaggio o svantaggio economico rispetto a questa situazione?

In realtà devo considerare anche altri fattori che vanno sotto il nome di Total Cost of Ownership (qualità, servizi)

#### ANALISI DIFFERENZIALE: PREGI E LIMITI

Vantaggi:

Sistema semplice e informazioni di immediata comprensione

Limiti:

Si tratta di decisioni prese saltuariamente e che sono destinate a cambiare talvolta in maniera radicale la struttura delle combinazioni economiche aziendali

**RISCHIO DI EFFETTUARE SCELTE STRATEGICAMENTE SBAGLIATE**

In caso di esternalizzazione poi decido di re-internalizzare -> questione dell'impianto: è possibile riacquistare l'impianto per riprendere la produzione?

Reversibilità delle decisioni

Importanza degli aspetti qualitativi trascurati da questa analisi

Questa analisi deve essere inserita all'interno di un sistema delle informazioni manageriali

La fissazione del prezzo di vendita

Questione:

Fissare il prezzo del prodotto: si fissa su quale informazione di costo?

Sul costo pieno di prodotto-> prezzo normale

Ci sono situazioni in cui non siamo in situazioni normali

Ordine speciale: es. cliente importante (nuovo) -> prezzo speciale - che ricopra i costi vivi ma che sia inferiore a quello normale (senza mandare in perdita quest'ordine) o quando è sicuro di aver coperto i costi fissi e quindi può applicare prezzi inferiori.

Decisioni riguardanti l'opportunità di modificare o meno il prezzo di vendita applicando la metodologia del variable costing system contrapposta a quella del full costing

Si determini il prezzo minimo da praticare per una commessa aggiuntiva di ulteriori 100 unità di ALFA da parte un cliente straniero sapendo che per ogni unità ci sono costi aggiuntivi di trasporto pari a 5 euro.

Si sostengono spese contrattuali e doganali per complessivi 100 euro.

Cv 150

MOD 35 -> questi tre permettono la definizione del prezzo minimo

CV unitario 10

CF specifici -> NON SONO RILEVANTI

Spese di trasporto 5

Spese contrattuali 1

= Prezzo minimo unitario 201 (almeno copre i suoi costi)

IL SISTEMA DI BUDGET (strumento di programmazione per eccellenza)

Il budget è l'insieme dei programmi di azione, espressi in termini monetari riflette l'intera gestione e copre un predefinito arco temporale (solitamente un anno) VS pianificazione (obiettivi di lungo termine e strategie)

Budget-> si definiscono obiettivi di b.p. ed i programmi di azione per perseguire quei obiettivi

Quando si fa budget si occupa tutta l'intera gestione, tutte le attività svolte in azienda

Attività che riguardano il futuro esercizio

Scelte economico-finanziarie, scelte tecniche

Risultato finale di scelte gestionali

Sia descrittivo che economico-reddituale

Il budget è un programma di gestione

Non è una semplice previsione

Implica un comportamento attivo da parte dell'azienda (dati il passato e gli eventi, cosa voglio fare del mio futuro?)

In sede di programmazione si guarda parallelamente la pianificazione, questa va sempre tenuta sotto controllo

Il budget prende le informazioni provenienti dalla pianificazione e strategia (input)

Il risultato finale è CE, SP, Rendiconto finanziario dell'anno successivo

Le FUNZIONI del budget:

Guida dell'azione dei manager a operare in coerenza con gli obiettivi di lungo periodo

Responsabilizzazione e valutazione (termini legati) dei manager

Coordinamento dei responsabili delle diverse aree aziendali

Motivazione dei soggetti coinvolti (contiene obiettivi difficili ma raggiungibili [motivanti quando il manager ha partecipato alla decisione dell'obiettivo – se è partecipata la sua fissazione] obiettivo né troppo alto né troppo basso- obiettivo difficile, stimolante MA raggiungibile)

Formazione/ educazione di manager e di collaboratori (ogni manager è tendenzialmente portato a ragionare per il suo obiettivo; funzione del budget: dare a ciascun manager una visione sistemica dell'azienda -in sede di budget; educazione a ragionare sistematicamente e a ragionare in termini economico-finanziari)

CARATTERISTICHE del budget:

Globalità – riguarda l'intera gestione

Articolazione in subsistemi: centri di responsabilità, progetto e altri profili (es. il prodotto)

Articolazione per intervalli di tempo infrannuali

Traduzione in termini economico-finanziari (il budget è un programma, dentro di esso ci sono delle scelte)

Flessibilità (se mutano le condizioni che hanno legittimato la costituzione di queste scelte, il budget si può cambiare)

Il budget cambia da azienda ad azienda in quanto deve inglobare le caratteristiche del business

Dimensione gestionale del budget:

che cosa fanno i manager durante le fasi di preparazione e utilizzo del budget

iniziare a fare il budget verso settembre è un processo abbastanza buono ma accade a volte a gennaio di fare il budget dell'anno in corso (ciò non dovrebbe essere fatto)

AGENDA (PROGRAMMA) DEL BUDGET:

1. Definizione linee guida ed obiettivi di budget – la direzione generale ed i principali manager definiscono gli obiettivi di budget, che cosa programmare per il prossimo esercizio
2. Preparazione di massima dei budget (es. mantenimento pacchetto clienti, pubblicità di rafforzamento della marca...)
3. Negoziazione tra superiore e subordinati gerarchici (inferiori) per trovare accordo sui programmi
4. Coordinamento e revisione delle singole componenti di budget

5. Approvazione finale
6. Distribuzione del budget approvato

#### Implicazioni correttive del Budgeting

#### Centri di responsabilità economica

Ogni obiettivo strutturale viene assegnato ad un soggetto

#### Centri di costo

Output determinabile in unità fisiche

Possibilità di stabilire i coefficienti di impiego dei fattori produttivi

$P_{std}$  (prezzo standard- prezzo programmato)  $f_p \times$  standard fisico unitario  $\times$   $Q_{prodotto}$ =Costo

#### Costi parametrizzati:

Tipico centro di costo: Area produzione (quante MP mi servono per realizzare un'unità di prodotto? ), una buona fetta di costi è parametrizzabile, forte controllo sull'efficienza

$Q_{pf}$ - in parte incide sull'area produzione, in parte sull'area vendite

Std fisico unitario-> obiettivo: minimizzazione costi sostenuti

->Parametri di controllo (variabile su cui si ha responsabilità)

Coefficienti di impiego (costi dei fattori produttivi- perché non hai raggiunto l'obiettivo? Cos'è successo per quanto riguarda i coefficienti di impiego?- quantità prodotti)

#### Centri di spesa:

avere input in cui vi è:

- L'impossibilità di stabilire coefficienti di impiego delle risorse
- Output non misurabile in modo univoco
- Leve a disposizione del responsabile limitate (questione della responsabilizzazione dell'obiettivo) – non ho leve per influenzare la spesa

Es. R&S- output quanto mai variegato

Costi vincolati o costi discrezionali

➔ Parametri di controllo

- ➔ Obiettivo: limite di spesa- costi discrezionali o costi vincolati-rimanda al concetto di spesa generale (utilizzare in modo efficace le risorse disponibili per fruire servizi di qualità)

Centri di ricavo:

lato degli input- possibilità limitate di influenzare le risorse utilizzate ed i relativi costi

Output misurabile in unità fisiche e monetarie

$P \times Q = R$                        $P \times Q \times Mix = R$

La funzione economica è una funzione di ricavo

Es. area vendite

Ci saranno dei costi parametrizzabili (Es. trasporto tramite corriere invece tramite vettore interno- costi fissi quindi no costi parametrizzabili) – obiettivo: massimizzare i ricavi

- ➔ Parametri di controllo: Prezzi e Mix derivano da scelte strategiche aziendali, generalmente si ha maggior influenza sulle quantità di prodotti da vendere

Quantità vendute-> maggiormente sotto il controllo del responsabile vendite

Mix di vendita e Prezzi applicati- normalmente influenza parziale

Centri di profitto e di investimento:

Aziende almeno medie che operano in diversi business (-> area strategica di affari; combinazione di prodotto, mercato e tecnologie)

Es. Balilla- Mulino Bianco-> come dire un'azienda dentro un'azienda – struttura divisionale

Il responsabile non è responsabilizzato o su costi o sui ricavi ma sul profitto ovvero sulla differenza dei due  $R - C = Z$

Possibilità di definire le risorse utilizzate (es. coefficiente di impiego fattori produttivi)

Output misurabile in unità fisiche e monetarie

Leve a disposizione del responsabile ampie

- ➔ Parametri di controllo- risultato differenziale (varie configurazioni)
- ➔ Obiettivo: massimizzare il risultato economico aziendale

Accanto ai centri di profitto ci sono i centri di investimento, caratteristiche:

- Possibilità di definire le risorse utilizzate (es. coefficiente di impiego fattori produttivi)
- Possibilità di influenzare le aliquote di capitale investito- può decidere che investimento effettuare- obiettivo: massimizzare la redditività ( $ROI = \text{Risultato operativo} / \text{Capitale investito}$ ;  $ROE = \text{Reddito netto} / \text{Capitale proprio}$ )
- Output misurabile in unità fisiche e monetarie
- Leve a disposizione del responsabile ampie
- ➔ Parametri di controllo

Dimensione tecnica del budget

Modalità di calcolo e di assemblaggio dei dati che fanno parte del budget

Budget- processo iterativo (iter dato da ritorni) di negoziazione e allineamento

Obiettivi aziendali di b.p. coerenti con quelli strategici

Budget magazzino prodotti -> politica delle scorte aziendali, livello servizio che vogliamo dare al nostro cliente

Budget di produzione-> è importante sapere quanto vogliamo vendere e le scorte

Budget delle altre aree-> costi non parametrizzabili

Budget commerciale-> unico responsabile che può essere responsabilizzato sui ricavi

In realtà ci dovrebbero essere due diramazioni a partire dal budget commerciale determinando l'esistenza di centri di profitto

Particolarità:

alcuni intendono l'area commerciale come centro di profitto -> significa che gli si dà una grande importanza, ampie leve



Budget degli investimenti-> accoglie tutti gli investimenti che dovrebbero essere fatti nelle altre aree (investimenti pluriennali)

→ Consolidamento di tutti i budget

Budget operativi:

programmi d'azione relativi alla gestione operativa caratteristica, articolati per centri di responsabilità

Budget operativi                      Aree aziendali in cui si svolge l'attività tipica

Sono espressi in termini sia quantitativi che economici

NO indicatore divisi rispetto a quelli monetari ed economico-reddituali

Articolazione dei budget operativi:

- Per periodi di tempo infrannuali
- Per prodotti o famiglie di prodotti
- Per centri di responsabilità- corrisponde con le tipologie di Budget presi in considerazione

**Budget commerciale:**

è imposto da COERENZA tra i due budget (budget delle vendite e dei ricavi e budget dei costi commerciali)

Budget delle vendite e dei ricavi	Budget dei costi commerciali
Programma delle quantità di prodotti da collocare sul mercato (previsioni statistiche o stime soggettive) e del fatturato da realizzare <ul style="list-style-type: none"> <li>- Input di tutto il processo budgettario</li> <li>- Decisioni su quantità , prezzi e mix</li> </ul> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-left: 40px;"> <span>Prodotto A</span> <span>Prodotto B</span> <span>Totale</span> </div>	È un programma dei costi da sostenere per la commercializzazione dei prodotti Costi riferiti alle attività di: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Promozione e pubblicità</li> <li>- Vendita</li> <li>- Distribuzione</li> </ul> Costi tipicamente vincolati (es. stipendi venditori) o parametrici
Volumi di vendite previste	
Prezzi di vendita	
Ricavi di vendita	

**Budget dei volumi di produzione**

Programma dei volumi di prodotto da realizzare

	Prodotto A	Prodotto B	Totale
Volume di vendita programmato			
+ Rimanenze finali			

-> \*RF ed EI- politica delle scorte aziendali (es. scorta di sicurezza)

Tecniche di magazzino: es. minimizzare il livello di scorte, legame con i fornitori ecc.

Ci si avvicina alla politica Just in time

-Esistenza iniziali

=Volume di produzione programmato

**Budget dei costi di produzione**

Budget dei costi (uno dei costi fissi, l'altro per i costi variabili o uno unico) delle risorse da impiegare per la realizzazione del volume di produzione programmato

Spese generali industriali o di fabbricazione (es. MOI, ammortamenti, combustibili...)

- Costi vincolati
- Costi discrezionali (es. delle consulenze di produzione)
- Costi standard – costi programmati in un certo modo definendo un livello di efficienza standard:
  - Livello ideale: pensa che non avrà scarti ecc. livello di efficienza difficilmente raggiungibile (es. scarti tendenti a 0)
  - Livello conveniente: difficile da raggiungere ma raggiungibile – stimola a migliorare
  - Livello previsto: perpetua gli andamenti passati- quello che già so di portare mediamente

Costi standard

Criticità:

- Frequenza di aggiornamento dei costi standard (riaggiornare tutti i prezzi, rivedere tutti i dati ecc.)
- Scopi raggiungibili con la conoscenza dei costi standard (livello previsto demotivante)

Il budget delle acquisizioni delle materie (si suppone che il magazzino sia sotto il responsabile dell'area produzione)

Riguarda le quantità di materie e semilavorati da acquistare e i costi da sostenere per realizzare il volume di produzione programmato

Quantità di MP e SL da consumare

+ RF di MP e SL

-RI di MP e SL

= Quantità di MP e SL da acquistare

	Quantità da consumare	RF	RS	Quantità da acquistare
--	-----------------------	----	----	------------------------

MP A

MP B

MP C

Semilavorato A

Semilavorato B

### Budget delle altre aree

Riguarda aree quali la Direzione Generale, la Ricerca e sviluppo, Amministrazione ecc.

Prevalenza di costi discrezionali e vincolati

Tradizionalmente i costi vengono programmati seguendo la logica incrementale

Tecniche più evolute:

- Zero based budgeting
- Activity based budgeting (tecnica più evoluta)

### La logica incrementale:

Si basa sul passato (logica estrapolativa)

È semplice da attuare

Mancanza di analisi dell'attività svolta, della sua efficienza ed efficacia

La programmazione diventa un braccio di ferro tra proponente e direzione

Rischio di perpetuare attività inutili e di scartare quelle di valore

### Il budget a base zero

Tecnica di programmazione dei costi (di tutti quei costi che sono costi fissi discrezionali o vincolati)

Si rimette in discussione- ogni anno- partendo “da zero” attività da svolgere nei centri di responsabilità: si programma da zero tutti i costi

Forte impatto organizzativo e sul singolo individuo e anche strumento di analisi organizzativa

Procedura sofisticata- vengono interessate tutte quelle aree con prevalenza di costi discrezionali e vincolati

Di solito si usa nei centri di spesa

1. Individuazione delle unità decisionali
2. Analisi delle attività attualmente svolte da tali unità
3. Individuazione dei modi alternativi di funzionamento delle unità decisionali
4. Individuazione dei “pacchetti di servizi” (analisi incrementale)
5. Scelta del livello di attività da svolgere (“graduatoria” dei pacchetti di tutte le unità decisionali)
6. Formazione del budget delle unità decisionali

Area amministrazione

CO.GE.

Stipendi – 1 persona +1PC+ consulente esterno -> esternalizzare questa attività

Fatturazione- mezza persona + 1PC

CO.AN: - mezza persona + consulente

Redazione bilancio – 1 persona e mezza + 2 PC + costi per il materiale informatico + maggior apporto consulente esterno

Es. arrivo fino al quarto pacchetto, dovremmo non fare la fatturazione ma ciò non è possibile- il responsabile dovrebbe rivedere le sue priorità

Ragionamenti sul personale

Ripartire ogni anno da zero può non essere semplice

I vantaggi del budget a base zero:

Si migliora la programmazione dei costi non parametrici

Si debbono giustificare le attività svolte ed i costi sostenuti

Individuazione de pacchetti di servizi: tentativo di correlare a ciascuna attività i relativi costi

Approccio integrato

I limiti del budget a base zero:

Processo costoso, che richiede tempi lunghi

Forte impatto organizzativo e sul singolo individuo

Per ragioni organizzative, economiche e psicologiche “partire ogni anno da zero” può essere irrealizzabile

->Intervalli di tempo superiori all’anno

### **Budget degli investimenti**

Caratteristiche:

1. Progetti relativi a tutte le aree funzionali dell’azienda (in esso vanno a confluire tutti gli investimenti che non possono essere inseriti negli altri budget poiché sono costi pluriennali))
2. Valutazioni basate su analisi di carattere “tecnico” ed “economico finanziario” (capital budgeting ≠ rispetto alle analisi di convenienza economica )
3. Collegamento stretto ad un piano degli investimenti

Prospetto di investimento importo complessivo Budget 20X1 – parte di investimento che verrà effettuato nell’esercizio successivo

BUDGET DEGLI INVESTIMENTI

Convalida finanziaria del budget degli investimenti

Funzione del budget finanziario?

Il budget degli investimenti, come gli altri budget, ha bisogno di una convalida immediata dal budget fonti-impieghi (budget finanziari)

Fabbisogno finanziario degli investimenti

Budget finanziario

Convalida Budget degli investimenti

Modifica del Budget degli investimenti

Non si aspetta che si sia concluso tutto il processo di budget quantitativi

Ai fini dell'elaborazione del budget d'esercizio rileva la parte del budget degli investimenti approvati e ai quali è necessario dar seguito operativo nell'anno

Ciò per le conseguenze su:

1. Budget finanziario 2\*
2. Budget patrimoniale 1>(\*Ordine di sviluppo)
3. Budget economico - preventivo di CE del futuro esercizio 3\*

Budget economico

Consolidamento dei Budget di ricavi e costi aziendali

Budget commerciale

Budget di produzione

Budget delle altre aree

Ricavi e costi si prendono dai diversi budget e si aggiornano determinati dati in base alle informazioni che vogliamo cercare

Normalmente il budget economico si ripresenta riclassificato rispetto al bilancio d'esercizio

Il budget economico può essere riclassificato secondo tre criteri:

- Criterio funzionale: come le diverse aree aziendali contribuiscono alla creazione del reddito d'esercizio
- Valore aggiunto: che cosa ci esprime il valore aggiunto? Quanto valore aggiunto determina l'azienda? 1. Rispetto a ciò che prende dall'esterno qual è il valore che dà la mia azienda? 2. Distribuzione di questa ricchezza tra capitali, accantonamenti, ecc. 3. Flusso di cassa solamente potenziale
- Margine di contribuzione- dà informazione su come ogni linea di prodotto contribuisca alla copertura prima dei costi vivi da essa generati e poi dei costi fissi comuni

I budget finanziari

Medesima importanza del budget operativo economico

Verifica la fattibilità finanziaria "globale" dei Budget operativi e degli investimenti

Rendiconto finanziario a preventivo

### **Il Budget delle fonti e degli impieghi**

A cosa serve?

Si valuta a preventivo l'equilibrio finanziario dell'azienda cioè la formazione e la dinamicità dell'equilibrio finanziario dell'impresa (perché è cambiata la cassa e quali gestioni l'hanno fatta cambiare) cioè la capacità di far fronte agli investimenti (assorbono risorse finanziarie) e al rimborso di passività con convenienti mezzi finanziari, resi disponibili dalla complessiva attività di gestione

Collega la gestione economico-reddituale con quella finanziaria ed evidenzia la capacità dell'azienda non solo di creare nuova ricchezza (ciò lo si vede dall'utile), ma di renderla momentaneamente disponibile

Fa emergere l'apporto dato dalle diverse gestioni alla generazione/assorbimento di risorse finanziarie

Grandezze di riferimento

Liquidità (in senso proprio)

- Cassa e c/c attivi
- Depositi bancari e postali
- Titoli a reddito fisso (a breve termine, prontamente liquidabili con un rischio nullo –tipo BOT)

Concetto di liquidità lorda in senso ampio

Quali sono le cause che determinano variazioni della grandezza di riferimento?

Gestione operativa (caratteristica)

Attività di investimento

Attività di finanziamento

La gestione operativa (caratteristica) è la fonte primaria su cui l'azienda dovrebbe contare in modo continuativo nel processo di produzione di reddito (e quindi liquidità)

Utile -> bisogna capirne quanto questo utile è solido

+ Ammortamenti (costi non monetari)

-Plusvalenza da valutazione (ricavi non monetari)

-> Rettifiche (fatte e non più riprese) componenti non monetari- poste di natura contabile che impattano sul reddito ma non determinano variazioni finanziariamente rilevanti)

-Plusvalenze da vendite impianti (ricavi non operativi) -> le detraggo perché poi le riprendo nella gestione patrimoniale

+Costi non operativi

->Rettifiche per componenti non operativi- fatte per essere spostate nella gestione patrimoniale, poste che pur essendo finanziariamente rilevanti, sono relative ad altre aree gestionali es. (-)proventi finanziari; (-)oneri finanziari; (-)plusvalenze

=Flusso di CCN gestione operativa (EBITDA) (no flusso di cassa)

Un aumento dei crediti va detratto dai ricavi

+/- variazioni CCN (+/- variazione dei crediti; +/- variazione di debiti; +/-variazione scorte)

-Utilizzo fondi (TFR, fondi rischi comuni)

->La gestione del circolante ha assorbito/generato liquidità per...

-imposte varate

=Flusso di cassa della gestione operativa (informa se si sta generando o assorbendo liquidità)

Attività di investimento

È la gestione delle immobilizzazioni (materiali, immateriali, finanziarie) che determina:

- Necessità finanziarie (fabbisogni) derivanti da nuove acquisizioni/investimenti
- Fonti finanziarie derivanti dalle cessioni/disinvestimenti e proventi/oneri (e quindi i relativi flussi di cassa) derivanti dagli investimenti effettuati (patrimoniali e/o finanziari)
- Plus/minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazione
- Dividendi da partecipazioni "non strategiche"
- Interessi finanziari attivi – in quanto si tratta di un'azienda di produzione

Se flusso positivo-> questa azienda ha smobilizzato più di quanto ha investito-> errori passati, momento di trasformazione o ha tanto bisogno di soldi

Le attività di finanziamento

Comprende la gestione del capitale di terzi e del capitale proprio:

- Acquisizione di nuovi finanziamenti o rimborsi di quelli in essere
- Aumento o riduzione reali del capitale proprio

E gli oneri sostenuti ( e quelli di flussi di cassa in uscita) per l'acquisizione delle risorse finanziarie

- Oneri finanziari
- Dividendi distribuiti

\*Rendiconto finanziario a preventivo

Bisogna verificare la fattibilità finanziaria del budget

Budget finanziario – Budget fonti-impieghi (coerenza tra fonti-impieghi); Budget di cassa

Es. struttura scalare

“È opportuno enucleare le aree della gestione che determinano fonti e impieghi”

Il concetto di gestione reddituale può essere più o meno ampio

Gestione patrimoniale (o di investimento)

Gestione finanziaria

Gestione reddituale

I Budget finanziari : SLIDE su E-learning

*Surplus finanziario*- le fonti per finanziare gli impieghi ci sono

Se temporaneo- Impieghi redditizi temporanei es. titoli a reddito fisso

Crescita dell'azienda

*Deficit finanziario*- in base ai miei programmi operativi di investimento e finanziamento non ho fonti sufficienti

Priorità scalare: Reperimento nuove fonti (Banche, aumento di capitale)

Revisione dei programmi operativi

Budget di cassa

Che cosa succede infrannualmente- si verifica se ci potranno essere situazioni di crisi di liquidità o situazioni opposte

L'entità degli oneri finanziari (serve il budget di cassa e lo stock e quindi ciò che avviene nello Stato patrimoniale) non si calcola solo tramite il budget di cassa ma permette di capire per quanto tempo questi sono calcolati

\*SP: stock

Rendiconto finanziario: flusso

Il budget di cassa può essere articolato trimestralmente, mensilmente ecc.

Budget di cassa: entrate – uscite

TFR: Accantonamento-no uscita monetaria

Liquidazione- si uscita monetaria

Riga in più nel budget di cassa: eventuali finanziamenti

Il budget di cassa si fa ma non è semplice farlo, si prende l'articolazione temporale che più si confà all'azienda

Problema: azienda capace di creare ricchezza ma difficoltà dal punto di vista finanziario

Sede in cui si comunica l'importanza della parte finanziaria

Budget patrimoniale

È uno stato patrimoniale preventivo

Stock

Lo SP del 31.12. è lo SP dell'anno successivo (lo SP al 1.1.n+1 è quello del 31.12.n)

Oggi previsione dello SP del 31.12.n

Budget fonti-impieghi: flussi nel prossimo esercizio

Somma algebrica- SP al 31.12.n+1 – ad esso si perviene sommando o sottraendo ai valori accolti nello SP iniziale(1.1.n+1), i valori accolti nel budget delle fonti e degli impieghi

Quando budgetizziamo si ragiona in termini economico-reddituali, poi si ragiona in termini finanziari e si arriva allo SP

Ragionamento ex post: serve a spiegare i vari passaggi

Lo SP può essere un ulteriore elemento di verifica- se questo stock ottenuto è quello ottimale o meno  
SP: riclassificazione

Lo SP può essere riclassificato secondo due criteri:

Criterio finanziario: classifica gli investimenti e i finanziamenti in base alla scadenza

Criterio di pertinenza gestionale: classifica gli investimenti e i finanziamenti in base alla loro attinenza o meno all'attività caratteristica dell'azienda

L'analisi degli scostamenti (quella sui costi fissi bisogna vederli sul libro)

Confronto tra dato programmato e dato consuntivo

Fasi:

- a. Confronto tra valori di budget e valori consuntivi e determinazione scostamenti globali
- b. Scomposizione degli scostamenti globali in scostamenti elementari
- c. Individuazione cause scostamenti e responsabilità
- d. Definizione provvedimenti correttivi

Confronto in itinere- permette provvedimenti correttivi

Tecnica che può essere applicata su tutti i costi e i ricavi, viene applicata nell'ambito della gestione caratteristica, applicata normalmente per macro aggregati

Scostamenti della gestione caratteristica: analizzati per grande aggregati

Analisi degli scostamenti

- Dei valori proporzionali ai volumi di produzione/vendita (ricavi, MP, MOD...)
- Dei valori non proporzionali ai volumi di produzione/vendita (costi indiretti di struttura, di politica e discrezionali)

In generale -> Analisi che si ricollega alla ripartizione di costi

Porre attenzione al sovra-assorbimento

Scostamenti globali: Valori di budget - Valori consuntivi

Bisogna andare a vedere le cause, andrò a prendere i diversi fattori

Costo MP (costo diretto) a budget:

Volume di produzione programmato X Consumo standard unitario X Prezzo standard unitario  
(Quante MP programma di consumare per unità di prodotto)

Costo MP (costo diretto) a consuntivo:

Volume di produzione effettivo X Consumo effettivo unitario X Prezzo effettivo unitario

## Scostamento globale:

Volume di produzione

Efficienza di produzione

Prezzo di acquisto

Scostamento di volume

**Volume di produzione programmato** X Consumo standard unitario X Prezzo standard unitario

**Volume di produzione effettivo** X Consumo standard unitario X Prezzo standard unitario



Scostamento di efficienza

Volume di produzione effettivo X **Consumo standard unitario** X Prezzo standard unitario

-

Volume di produzione effettivo X **Consumo effettivo unitario** X Prezzo standard unitario

Esempio:

Scostamento efficienza MP:

n° 32000 pezzi X **0,5Kg** X 200 euro = 3 200 000 euro

-

n°32000 pezzi X **0,6Kg** X 200 euro = 3 840 000 euro

= (-) 640 000 euro

Sono stato meno efficiente e questo mi ha portato ad affrontare più costi di MP

Segno algebrico negativo e giudizio economico negativo

Scostamento di prezzo

Volume di produzione effettivo X Consumo effettivo unitario X **Prezzo standard unitario**

-

Volume di produzione effettivo X Consumo effettivo unitario X **Prezzo effettivo unitario**

Esempio:

Scostamento prezzo MP:

n° 32000 pezzi X 0,6Kg X 200 euro = 3 840 000 euro

-

n° 32000 pezzi 0,6 Kg X 190 euro = 3 648 000 euro

= (+) 192 000

Valore consuntivo inferiore rispetto a quello budgetizzato

Dal punto di vista economico è positivo in quanto ho speso di meno perché ci sono stati prezzi migliori

Prova finale: si mettono insieme i tre scostamenti

Esempio:

Scostamento globale

(-) 200 000 – scostamento volume – responsabile vendite, produzione (in più)

(-) 640 000 – scostamento efficienza (N) – responsabile di produzione – riflesso sulla dualità MP

(+) 192 000 – scostamento prezzo (P)

= (-) 648 000

Alla fine rimane solo il valore di budget e quello consuntivo (elisione dei vari segni)

Analisi degli scostamenti dei ricavi

N.B. Mix (%quantità)

Scostamento globale:

si scompone in scostamenti elementari:

- a. Netto di volume
- b. Mix
- c. Prezzo

Scostamento globale:

Valore di Budget

$$(7500 \times 40\% \times 66) + (7500 \times 60\% \times 57) = 454\,500 \text{ euro}$$

-Valore consuntivo:

$$(7400 \times 47,3\% \times 63) + (7400 \times 52,70\% \times 54) = 431\,100 \text{ euro}$$

$$= (+) 23\,400 \text{ euro}$$

Cosa indica?

Dal punto di vista economico è un risultato negativo perché i ricavi programmati sono superiori a quelli effettivi

Notiamo:

calo quantità

calo dei prezzi

spostamento del mix di vendita delle quantità verso il prodotto NEO

a. Scostamento netto di volume:

**Volume di vendita programmato** X Mix(Q) di vendita programmato X Prezzo standard unitario

**Volume di vendita effettivo** X Mix(Q) di vendita programmato X Prezzo standard unitario

Esempio:

$$(7500 \times 40\% \times 66) + (7500 \times 60\% \times 57) = 454\,500 \text{ euro}$$

$$(7400 \times 40\% \times 66) + (7400 \times 60\% \times 57) = 448\,440 \text{ euro}$$

$$= (+) 6\,060$$

Cosa indica?

Dal punto di vista economico è un valore negativo perché c'è stato un calo delle vendite legato alla quantità

b. Scostamento di mix

Valore di vendita effettivo X **Mix (Q) di vendita programmato** X Prezzo standard unitario

Volume di vendita effettivo X **Mix (Q) di vendita effettivo** X Prezzo standard unitario

Esempio:

$$(7400 \times 40\% \times 66) + (7400 \times 60\% \times 57) = 448\,440$$

$$(7400 \times 47,3\% \times 66) + (7400 \times 52,7\% \times 57) = 453\,300$$

$$= (-) 4\,860$$

Cosa indica?

Dal punto di vista economico è positivo perché il mix di vendita si sposta verso il prodotto che, almeno il livello programmato, aveva un prezzo superiore

c. Scostamento del prezzo

Volume di vendita effettivo X Mix(Q) di vendita effettivo X **Prezzo standard unitario**

Volume di vendita effettivo X Mix(Q) di vendita effettivo X **Prezzo effettivo unitario**

Esempio:

$$(7400 \times 47,3\% \times 66) + (7400 \times 52,7\% \times 57) = 453300$$

-

$$(7400 \times 47,3\% \times 63) + (7400 \times 52,7\% \times 54) = 431100$$

$$= (+) 22\ 200$$

Cosa indica?

Dal punto di vista economico è negativo perché entrambi i prezzi sono diminuiti

Riepilogo analisi degli scostamenti dei ricavi

Scostamento globale

(+) 6060 euro – Scostamento netto volume (N)

(-) 4860 euro – Scostamento Mix (P)

(+) 22200 euro – Scostamento prezzi (N)

= + 23400 Scostamento globale (N)

Il calo dei ricavi è dovuto a:

- Calo del volume – con effetto negativo
- Spostamento mix verso prodotto più costoso- effetto positivo perché ha compensato in parte l'effetto negativo
- Calo dei prezzi – ha un effetto negativo

Pertanto le leve positive non sono state in grado di sopperire quelle negative

#### SISTEMA DI REPORTING

È un sistema di raccolta delle informazioni, è progettato in modo attento e accurato non solo nella scelta delle informazioni da fornire ma anche nella loro comprensibilità

- Insieme di informazioni prodotte dal sistema di controllo e destinate all'interno per il controllo di gestione (ai manager), rappresentate in forma documentale, riferite a variabili chiave di controllo (per il lettore), spesso su base comparativa e con l'evidenza di valori rilevanti

Può essere considerato come:

- Output finale
- Processo

L'efficacia del contenuto informativo del sistema di reporting dipende da:

1. Caratteristiche:
  - Come è articolato
  - Cosa è rilevante
  - Accuratezza, accettabilità delle informazioni
2. Capacità del report di superare i limiti dei processi di comunicazione:
  - Sia a livello tecnico: capacità di un fenomeno di essere rappresentato con simboli
  - Sia a livello semantico: capacità del simbolo di trasferire il contenuto che c'è dietro
  - Sia a livello pragmatico: capacità di stimolare un'azione nel soggetto che riceve l'informazione

#### REPORT DI CONTROLLO DIREZIONALE

- Informazioni del sistema di contabilità direzionale; per ogni area: obiettivi di controllo (controllabili- per valutare le prestazioni manageriali) e variabili chiave (controllabili e non controllabili- per supporto decisionale)
  - Comprendono dati di tipo comparativo e poi eccezioni, di carattere quantitativo-monetario (tipologia di dati) necessari per il processo di controllo
- \*I report evoluti fanno riferimento anche a dimensioni diverse da quelle monetarie

- Per supportare le decisioni aziendali vi sono 3 livelli di report informativi:

Il processo di reporting è efficace se vengono adeguatamente bilanciate diverse esigenze

#### 1. SELETTIVITA'

- rispetto della scala gerarchica delle priorità informative
- uso del principio di eccezione
- uso di report su richiesta anziché generalizzati
- tecniche per concentrare l'attenzione sulle voci più rilevanti

In generale si forniscono ai manager le informazioni selezionate e rilevanti per le loro decisioni o per la loro valutazione. Inoltre occorre evidenziare i dati principali (principio di eccezione) o agire creando report solo su specifica richiesta (da aggiungere a quelli strutturali) per soddisfare una determinata esigenza informativa. Le modalità per ottenere la selettività sono molteplici

## 2.TEMPESTIVITA'

- periodicità nel produrre le informazioni necessarie per prendere le decisioni
- tempo di elaborazione (o ritardo) dipende dalla presenza o meno di sistemi informatici adatti o personale sufficienti
- intervallo temporale coperto dall'informazione

È legata al conseguimento di una corretta interpretazione ed utilizzo dei dati

## 3.ACCURATEZZA

- assenza di errori, alterazioni o altre irregolarità di asserzione e misurazione
  - grado di accuratezza accettabile varia in relazione agli scopi conoscitivi di controllo
- Spesso quando ci si trova in azienda vi è un trade-off tra l'accuratezza e la tempestività

## 4.FLESSIBILITA'

Di input- capacità di adeguamento del sistema ai cambiamenti di contesto

Es. sistema integrato- svantaggi: è più rigido; foglio excel: è più flessibile

Di output- capacità di realizzare nuove tipologie di report e di supporto decisionale

## 5.ACCETTABILITA'

- dei modelli di classificazione ed elaborazione delle informazioni
- della tecnologia per il trattamento delle informazioni
- del sistema di comunicazione aziendale

Attenzione alla dimensione organizzativa, è un elemento non completamente legato alla figura del controller perché dipende anche dai fornitori delle informazioni

Reporting economico:

Caratteristiche e limiti:

il reporting tradizionale è un report economico, articolato per centri di responsabilità, imperniato su informazioni di tipo economico-monetario

Limiti principali:

1. Si evidenziano gli effetti e non le cause della performance
2. Orienta l'attenzione al breve periodo
3. Scarsa rilevanza delle informazioni
4. Assenza di attenzione ai fenomeni interfunzionali

## BUDGET: PROSPETTIVE EVOLUTIVE

La perdita di rilevanza del budget

Il budget tradizionale ha perso progressivamente la sua rilevanza perché:

- ➔ Dovuti alle caratteristiche native del budget
- È orientato al breve periodo
- È basato esclusivamente su misure economico-monetarie
- ➔ Disfunzioni del budget per come viene usato
- È considerato bilancio di previsione
- È poco flessibile

Ulteriori distorsioni in ambito applicativo sono:

- Scarsa articolazione temporale e organizzativa
- Focus su dimensione economico-reddituale (es.Possono essere integrati anche con valori finanziari)

Il Budget è utile nell'attuale contesto competitivo?

Molto poco se il budget è considerato come:

- Attività di previsione e strumento contabile
- Rito di fine anno (eccessiva prudenza, adempimento formale ecc.)
- Preventivo economico-finanziario

\*Quando il budget perde rilevanza ci si affida all'intuito imprenditoriale e alla flessibilità dell'organizzazione

Le proposte evolutive sono volte a colmare alcune delle lacune evidenziate...

- a. Adottando migliori tecniche
  - b. Rivisitando filosofia di fondo e principi ispiratori
- 
- a. Adottando migliori tecniche – mutamenti nelle metodologie
  1. Incorporazione della dimensione finanziaria
  2. Maggiore flessibilità-adattamento al cambiamento strategico e organizzativo:
    - Budget flessibile: diverse ipotesi riferite a variabili critiche (es. efficienza)
    - Budget a scenari multipli: budget diversificati in relazione a diversi scenari ambientati
    - Budget ad hoc: elaborati in corrispondenza di eventi nuovi
    - Aumento della frequenza delle revisioni
  3. Aumento dell'orizzonte temporale:  
rolling budget: spostamento del budget in avanti nel tempo

31 Marzo 2015: controllo feed-forward- Rolling budget: riprogrammato fino al 31 Marzo 2016, riconsiderando un anno nuovo intero

30 Giugno 2015: riprogramma fino al 30 Giugno 2016

30 Settembre 2015: riprogramma fino al 30 Settembre 2016

4. Incorporazione di obiettivi di qualità, tempestività, efficacia; incorporazione misure quantitativo-fisiche; budget orientato al cliente
- b. Rivisitazione filosofia di fondo e principi ispiratori:
  1. Integrazione tra strategia e azione
  2. Ricerca dei legami tra variabili casuali e risultati "finali" economico-finanziari dei fatti gestionale (necessità di modelli che esplicitino la rete di relazioni causa-effetto)
  3. Anticipazione temporale del momento della misurazione per il budget – ricerca di indicatori morfologicamente antecedenti rispetto al risultato finale

Quindi è necessario ricercare delle variabili che soddisfano contemporaneamente:

- Nesso di causalità
- Precedono temporalmente il risultato finale

Esempio:

Offerte -> Ordini -> Fatturato

Problema: la relazione causa-effetto è sempre aleatoria; trade off precisione-tempestività

Pertanto lavorare su variabili anticipatrici è importante  
In sintesi, nell'attuale contesto il budget tradizionale deve evolvere

- Ridimensionamento di alcune caratteristiche:
  - Non solo obiettivi economico-finanziari
  - I budget operativi e di sintesi sono solo la parte terminale del master budget, focus su scelte che ne sono alla base
- Il budget perde il suo carattere deterministico di profit plan

SEMINARIO con la controller Alessandra Torresi del gruppo Arena

48% prodotti da piscina (costumi) pool di cui il 70% Racing

36% strumentazione (equipment)

3% beach

7% abbigliamento sportivo

Target: persone che vanno almeno 2 volte alla settimana in piscina

Racing: 35-40 anni

Aree di business distinte per area geografica

Adidas, Puma, Arena: prima stessa famiglia poi vendita Arena – due direttive di sviluppo: Occidente e Oriente (gruppo descente)

Organizzazione matriciale: Business unit AFM –acquisti centralizzati

Gestione padronale -> Gestione manageriale

Continua osmosi tra direzione generale e poi quella locale

Nascita '73

Nel '91 Arena esce dal gruppo Adidas

2001- gestione managerizzata

2006- passaggio di proprietà (Private equity)

2010- vendita: da fondo italiano a fondo americano

Febbraio 2014 – Accordo con fondo svizzero- tedesco

Gestione americana- invasione più strategica

Fondi svizzero-tedeschi – invasione più nei dettagli

Federazione -> gestione del rischio

Sport sponsoring-> strategie di marketing in acqua

3 persone alla direzione

Chief Financial Officer

IT	Planning – pianificazione pura (caso Arena: più top down); programmazione (bottom up)
Ridisegno strategico	Reporting

Prima:

Budget a Novembre

Revise Budget-> Giugno/Luglio

2011- Riverside –America- chiusura dei conti mensili

Rolling forecast- ora piccolo reporting ogni 15 giorni e riprogrammazione fino a dicembre

Forecast- a breve (Arena-fino a dicembre-Rolling a fine anno), sintetico(dimensioni di analisi che per noi sono importanti), più aggregato (si parla solo di macro-voci)

Timing- variabile critica di successo

Business Plan – aggregazione di tanti sotto-bilanci (di solito)

Vendor due diligence- chi siamo oggi, chi vogliamo essere fra 4anni; offerta

C.E.

S.P. a 4 anni  
Rendiconto finanziario

Indicatori grafici di tendenza (indicatori leading)

Virtual data room- documenti istituzionali ecc. (hanno accesso fondi, consulenti esterni, interni) poi alla pubblicazione può essere visto dai potenziali investitori

ORA: ci si vede come una vera e propria multinazionale

Orizzonte a breve tempo-> stress, pressione sui manager

Indicatori covenant- come siamo messi in profittabilità ecc.

Budget (metro di valutazione del reporting ex-post)- dimensione annuale del business plan

Scalabilità del data base

Source of business

Fatturato: 100 milioni di euro

70% campagna

27% riordini

3% altro

Budget della moda

Budget con 2 sotto flussi

Outlook

Non si lavora per commenda

Rischio di darsi obiettivi troppo sfidanti

Budget delle vendite

Volume quantità listino media

Clienti quadro

Accantonamento quote su resi e premi -> anche nei consuntivi

Budget costi operativi, budget costi delle vendite, budget costi del marketing

Budget capex (dei costi da capitalizzare)

Business unity-> package

Parte descrittiva poi parte numerica (Business units corporate)

Feedback

Riconsolidamento

Si parla con l'azionista di maggioranza (Corporate VS Azionista) -> Vero budget

Banca (può essere un budget diverso)

Collezioni flash: esigenze emergenti non previste

Budget:

- Guida
- Momento di team building
- Strumento di valutazione – incentivo personale

La pianificazione è la "vasca" mentre la programmazione sono le bracciate

Possibili domande d'esame:

Funzioni di Budget all'interno dell'azienda

Articolazioni

Margini che vengono considerati

## ACTIVITY BASED COSTING

Tecnica di calcolo del costo pieno di prodotto (le altre sono: FULL costing a base unica, a base multipla, attività per centri di costo)

Queste 3 tecniche non sono più adeguate alle esigenze informative dell'azienda perché non riescono ad essere aderenti e coerenti alle caratteristiche tecniche, produttive e organizzative delle aziende stesse.



Queste 3 tecniche vanno d'accordo con l'azienda cosiddetta fordista (Ford- modello T di colore nero), valida negli anni '50-'60 in un contesto produttivo-strategico dove la funzione di produzione aveva maggiore rilevanza (es. frigorifero), importanza della produzione di quel prodotto non degli accessori.

Prima- Costi di produzione: la maggior parte diretti rispetto ai prodotti ed anche in caso di costi indiretti per lo più erano di produzione

Legame tra fattori e prodotto- legame facile da ritrovare

Fase post-industriale: es. prodotti standardizzati non funzionano più.

Non è importante solo il prodotto dal punto di vista tecnico ma anche tutti i suoi attributi.

Importanza non solo più dell'efficienza ma anche efficacia, tempestività, varietà

Costi di prodotto: la maggior parte incominciano ad essere indiretti e non solo di produzione (Es. R&S, logistico..)

Legame tra prodotti e fattori: legame causa-effetto non così facile da ritrovare ma piuttosto distante

Queste tecniche tradizionali di costo rischiano di essere non adeguate per il calcolo del costo di prodotto

Dixon, Borheman- la little factory-> Dentro una fabbrica c'è una fabbrica nascosta

Siamo sicuri che i costi di produzione siano governati da questi drivers? (Es. h macchina)

Ci sono transazioni di varietà che rimangono nascoste (es. fase produttiva dello stampaggio di un frigorifero)

Problema: queste tecniche tradizionali con una situazione produttiva cambiata rischiano di distorcere i costi di produzione

Come si può tener conto di ciò in area produzione ed in termini di attributi? ACTIVITY BASED COSTING

Azienda fordista-> Azienda post-industriale

I costi di produzione non sono più dovuti solo alla produzione fisica ma anche a costi di transazione, cambia la rilevanza di costi amministrativi, marketing, R&S ecc.

Limiti del sistema contabile "tradizionale con centri di costi":

- Non rende visibili oggetti di costo fondamentali per una corretta attribuzione di costi indiretti (Attività: es. attività di logistica, attività di commercializzazione, attività di progettazione, attività di sviluppo di un nuovo prodotto)
- Non consente di calcolare il costo dei processi aziendali (fondamentali per decisioni di miglioramento continuo – tutte le aziende più che introdurre innovazioni radicali [che sono poche ad introdurle], fanno innovazioni continue [miglioramento incrementale] -> necessità di tecniche di controllo di gestione e di calcolo di costo ad hoc
- L'impiego di base di riparto correlate al volume di produzione non rispetta il principio di causalità

H macchina

Fatturato

Basi di ripartizione: H MO -> f(Q)

Q MP

Costo MP

Si prendono i maggiori costi, quelli che sono prodotti in maggiore quantità in realtà così i prodotti di nicchia pur generando la maggior parte dei costi, se ne prendono di meno.

### **Il sovvenzionamento incrociato tra produzioni:**

la produzione dei prodotti realizzati in quantità maggiori sovvenzionano la produzione dei prodotti realizzati in quantità minore.

In tali condizioni si possono verificare distorsioni nella stima dei costi di prodotto-> il costo unitario dei prodotti a basso volume ma ad elevata complessità sono sottostimati a seguito della maggiore allocazione dei costi indiretti sui prodotti caratterizzati da alti volumi

La logica del sistema ABC

Ora: legame molto più vicino tra prodotto e attività di quello che deriva tra prodotto e funzione organizzativa

Fasi di svolgimento:

- Individuazione delle attività per ottenere l'output
- L'attribuzione dei costi delle risorse alle attività attraverso risorse e driver
- Imputazione dei costi delle attività ai prodotti mediante activity driver-parametro che guida il consumo dell'attività da parte del prodotto stesso

Attività: quello che si fa in azienda

Un'attività è un aggregato di operazioni elementari, tecnicamente omogenee, attraverso le quali si ottiene un output definito per uno specifico cliente interno o esterno

Il concetto di attività può essere esteso o ristretto (es. attività di produzione e attività di attrezzaggio dipende da quanto in dettaglio si vuole andare)

Più andiamo nel dettaglio più la contabilità diventa complessa ma precisa

Adottare tecniche sempre più evolute significa essere più bravi

La mappatura delle attività

la mappatura delle attività può essere effettuata prendendo in considerazione:

Funzione- aggregazione di attività che hanno scopo e competenze comuni

Processo – sistema di attività collegate per realizzare uno specifico obiettivo sulla base di un rapporto del tipo cliente-fornitore

Modalità di attribuzione dei costi delle risorse alle attività:

Individuare costi diretti rispetto alle attività e indiretti rispetto ai centri di costo

Calcolo diretto mediante la misurazione

Stima attraverso ricerche ed interviste

Allocazione basata in maniera indiretta su dei parametri che esprimono l'impiego delle risorse da parte delle attività

ABC:

- Ci si focalizza sulle attività

- Si riesce a trovare una base di ripartizione (in questo caso chiamata activity driver) corrispondente al principio funzionale

Activity driver:

sono fattori determinanti la domanda di attività da parte degli oggetti di costo

Attività:            Activity driver:  
fatturazione        N° fatture

Devono essere fattori in grado di:

- Correlare l'oggetto di costo (prodotto) con le attività (criterio funzionale)
- Misurare la frequenza e/o l'intensità d'impiego di un'attività da parte dell'oggetto di costo (es. per l'attività di riattrezzaggio: numero di set up- activity driver di frequenza [quanto frequentemente un prodotto mi consuma quell'attività]- o tempi di set up- activity driver di intensità [quanto intensamente un'attività viene usata da parte di un prodotto])

Il numero dei driver dipende da:

- Accuratezza desiderata del calcolo dei costi
- Complessità del mix di prodotto (più i prodotti sono differenziati, più mi assorbono in modo diverso le attività)
- Semplicità e costo dell'ottenimento dei dati

Attenzione all'effetto comportamentale indotto dall'activity driver

L'activity driver è molto vicino all'attività svolta dall'operatore- c'è rischio che le persone per ridurre i costi le persone inficino la tempestività, la varietà, la qualità, l'offerta aziendale sul mercato

➔ Bisogna stare molto attenti a dare le indicazioni

Tipologie di driver:

- Driver di frequenza: misurano con quale frequenza un'attività viene effettuata - quando gli oggetti di costo richiedono tutti circa il medesimo livello di attività
- Driver di intensità: misurano l'ammontare di tempo necessario per eseguire un'attività – quando gli oggetti di costo richiedono tempi diversi per l'espletazione della medesima attività- molto più difficile da ottenere

La creazione di activity cost pool

Più attività scelgo- per ciascuna attività dovrei avere uno specifico activity driver -> calcolo complesso

➔ Creazione activity cost pool

Identifico attività che vengono consumati in maniera (omogenea) simile dai prodotti e per loro creo un solo activity driver

Per ridurre la complessità del sistema di calcolo si possono determinare raggruppamenti di costi di attività (Activity Cost Pool)-> si raggruppano le attività che presentano il medesimo activity driver

Es.

Processo di immagazzinamento componenti:

Activity driver

Questa scelta di attività:

Ricevimento- Es. numero ricevimenti/numero di scatole

Consente un'analisi adeguata del processo

Prima movimentazione- numero movimentazioni

Ispezione – incasso bolle, resi....-a campione

Seconda movimentazione

→ I prodotti mi consumano queste attività in maniera molto simile -> Numero transazioni di ricevimento

Immagazzinaggio- stasi del prodotto in magazzino

→ Vvalore medio scorte ponderato per n° gg magazzino

Terza movimentazione

Passaggio in lavorazione

→ Numero transazioni di consegna

A seconda di come svolgo le diverse attività posso scegliere diversi activity driver

Ci vuole molta sensibilità per quello che avviene in azienda

La gerarchia -> slide

ABC:

- Utile anche nelle analisi Make or Buy
- Porta ad avere un costo pieno di prodotto più attendibile
- Usato dove vi sono i sistemi più evoluti di controllo

È tutto da valutare all'interno dell'azienda comunque, ad esempio dove i costi di produzione sono molto rilevanti si usa di solito il calcolo per centri di costo

ABC molto costoso: uso di consulenti, il controller incrementa molte attività

Azienda- uso di contabilità ibride

Per la parte produzione- contabilità per centri di costo

Per l'analisi e l'attribuzione dei costi generali amministrativi, commerciali, di R&S-> ABC

La capacità produttiva e la ripartizione dei costi indiretti si intreccia con tutte le tecniche di calcolo di costo Trasversale

Concerne la determinazione dei coefficienti di ripartizione e il livello di capacità produttiva

Il concetto di capacità produttiva si può sposare con qualsiasi attività io stia prendendo in considerazione

Es. ripartizione di costi concernenti l'ammortamento

Costi di attrezzaggio ↔ attività di attrezzaggio, concetto di capacità produttiva legata ad un certo nucleo di attività

La capacità produttiva di un determinato fattore della produzione rappresenta la quantità di attività (espressa ad es. in termini di h macchina o di prodotti, in numero di attrezzaggi, in termine di numero di fatture) che si può ottenere da quel fattore in un certo periodo di tempo

Costi indiretti-> valore del fattore produttivo che sto considerando

Base di ripartizione-> volume di attività

→ Finora o valori presi a consuntivo o valori programmati, ci sono altri valori?

Capacità produttiva teorica -> valore teorico

Capacità produttiva pratica -> valore pratico

Capacità produttiva normale -> valore normale

Capacità produttiva di budget o programmata

Capacità produttiva attuale o consuntiva

Capacità produttiva inutilizzata

Le misure di capacità produttiva possono essere impiegate per diversi motivi conoscitivi

→ Come livello della base di riparto

Totale costi indiretti/Capacità produttiva= coefficienti di allocazione

A seconda della misura della capacità che inseriamo al denominatore si avrà una diversa incidenza del CF per unità di base di allocazione

Cp teorica:

Es. fp: impianto- costo per ammortamento

Il livello massimo di capacità (di attività) che un determinato fp può erogare (quello che teoricamente può succedere se tutto va bene es. mai interruzioni di corrente, personale sempre pronto ecc.)

Cp pratica:

livello di capacità (attività) che un fp può realizzare ipotizzando che funzioni in maniera fisiologica

Cp normale (normalizzata):

tiene anche conto di quello che mi domanda il mercato in un periodo di tempo più ampio di 1 anno, si tiene conto dell'andamento di un intervallo di tempo significativo della domanda di mercato

Cp programmata:

capacità che io programmo di utilizzare di quella risorsa nel prossimo esercizio (rotture non fisiologiche)

Cp consuntiva:

tiene conto di quello che effettivamente è accaduto nel periodo

Capacità inutilizzata: presente tra gli intervalli- la rapporto a 2 capacità che metto a confronto

Capacità	H macchina	CF indiretti	Coefficienti di allocazione
Teorica	5000	60000	12
Pratica	4000	60000	15
Normale	3000	60000	20
Programmata	1875	60000	32
Consuntiva	1500	60000	40

Il coefficiente di allocazione dei CF indiretti varia in relazione alla tipologia di capacità produttiva utilizzata come base di riparto

La variazione del costo unitario di prodotto dipende dalla variazione di tale coefficiente

A volte è auspicabile metterci la capacità pratica

Tutti costi della capacità inutilizzata-> costo non attribuito a prodotti ma messo tra i costi fissi comuni

60000 li scarico tutti sul CE ma se prendo la capacità programmata li scarico tutti sul prodotto invece con la capacità pratica scarico solo i costi delle h che effettivamente i prodotti sono passati sul macchinario-> li scarico un po' sui prodotti un po' sui costi generali comuni aziendali

Capacità pratica: costante

Il costo di prodotto non varia di esercizio in esercizio, non è inficiata dalla mia incapacità di un anno

Capacità programmata o effettiva: fenomeno dell'avvitamento della domanda- scarico sul prodotto tutti i costi che sono dovuti anche alla mia incapacità

La scelta deve essere coerente con il criterio funzionale<-

La scelta ricade generalmente tra:

- Capacità pratica
- Capacità normale
- Capacità di budget o programmata

MA in generale si predilige la capacità pratica

NO

Capacità teorica -> perché non si realizza mai

Capacità consuntiva-> si cerca di non usarla mai perché si rischia in maniera molto forte di far dipendere il coefficiente da situazioni temporanee produttive di mercato

Quale misura di capacità produttiva scegliere?

Capacità di budget o programmata:

facile da reperire (dato disponibile in azienda) MA

- Il coefficiente di riparto non riflette le reali condizioni di efficienza dell'azienda -> la reale condizione è quella fisiologica
- Livello del costo pieno di prodotto oscilla di anno in anno in base ai livelli di attività programmati – avvistamento domanda- si rischia di uscire dal mercato
- Allocazione dei CF indiretti a oggetti di costo (prodotti) che non li hanno consumati

Capacità produttiva normale:

assimilabile alla capacità pratica MA difficoltà di stima per:

- Riferimento al M/L termine
- Grandezza dipendente da eventi al di fuori del controllo dell'azienda

Vantaggi dell'utilizzo della capacità pratica:

- Include nell'attrezzaggio il costo della capacità teorica non utilizzata a causa di motivi tecnici, normativi e sindacali inevitabili
- Consente di non imputare i costi della capacità inutilizzata a causa di inefficienze, errori di programmazione o una domanda inferiore alle aspettative
- La sua stima risulta affidabile in quanto basata su dati tecnici forniti da studi ingegneristici o dalle aree aziendali interessate

In particolare (coerenza comportamenti – contesto competitivo):

- Capacità pratica: nei mercati dove la competizione fra imprese si basa principalmente su una leadership (strategia) di costo
- Capacità pratica o normale o programmata: nei mercati dove la competizione fra le imprese si basa principalmente sulla differenziazione

SEMINARIO del Dott. Basili Alberto del gruppo Loccioni

Fondata nel 1968 dalla famiglia Loccioni (impresa familiare), staff: 360 collaboratori (1 su 8 dedicato alla ricerca- 40 persone circa)-> Asset fondamentale sulle persone 7% investito in formazione

64 milioni di fatturato – AN, USA, Germania

Vision: Loccioni – The open company la scelta dei migliori del mondo

Mission: Trasformiamo i dati in valori

Aree di competenza:

S.B.U. :

1. Energy- sostenibilità energetica
- 2.Environment- monitoraggio consumi ed emissioni
- 3.Industry-molti settori coinvolti
- 4.Humancare- soluzioni legate agli aspetti di benessere e salute
- 5.Mobility-componenti per auto, automotiv

\*Impresa di-vertente: dal latino di-vertere- cambiare strada, percorso, rispetto all'ordinario

Caratteristica: si scelgono i mercati in cui è la tecnologia il fattore di successo

Le competenze tecnologiche vengono accumulate e potenziate (Es. ICT-> Energy: le tecnologie precedenti attraverso la R&S si sono adeguate alla sostenibilità)

\*Organizzazione matriciale:

Le BU sfruttano le competenze tecniche-produttive o di staff della struttura centrale

La barriera tecnologica in entrata è molto elevata, nelle BU si cercano i big players del settore -> i migliori del mondo

Caratteristiche del modello organizzativo:

- Diverse linee di Business:
  - Produzioni prototipi a commessa (80%Fatturato)
  - Erogazioni servizi (di post-vendita)
  - Produzioni a piccoli lotti
- Organizzazione Matriciale (PIATTA):
  - BU (Business Unit) verticali sui business
  - Centri di competenza a supporto trasversale
  - Centri di responsabilità diffusi
- Focus tecnologico:
  - Elevata cultura tecnica/ingegneristica VS cultura economica -> necessaria capacità di relazionarsi con i soggetti tecnici ed esperti

La Programmazione e il Controllo è funzionale SE E SOLO SE rispecchia il modello organizzativo (CONDIZIONE NECESSARIA MA NON SUFFICIENTE)

- Attività di pianificazione: piano triennale
- Attività di programmazione: Budget annuale; Forecast semestrale

3 anni sono anche troppi perché la tecnologia si evolve molto rapidamente, però fondamentale è avere delle linee guida e delle strategie che devono essere adattate alle evoluzioni del contesto in cui si opera. Si ricorre ad un principio di DIRECT COSTING perché per le produzioni svolte consente meglio di rappresentare il ribaltamento dei CdC. Tutto viene strutturato a livello matriciale (CE) e per dare ancora più aderenza alla struttura vengono distinti i costi di servizio dai costi di sviluppo (che hanno una maggiore ricaduta nel medio-lungo periodo)

1. Primo step: richiesta di commessa valutata dai tecnici (-> fase pricing -> obiettivi di budget)
2. Secondo step: Aspetti finanziari della fase di trattativa (dilazione di pagamento, equilibrio sulle modalità, diffusione cultura economico/finanziaria/fiscale)
3. Terzo step: formazione del team – la BU assegna il progetto ad un team project che fa da riferimento sia interno che esterno (siamo guidati dall'attività di budgeting che costituisce il nostro riferimento (anche se si è abbastanza flessibili) -> nel concreto si attribuiscono tot. H al progettista, tot euro ufficio acquisti, ecc.
4. Quarto step: monitoraggio mensile dello stato d'avanzamento dei lavori -> Schema della scheda di commessa-> si interviene quando si può ancora modificare la situazione
5. Quinto step: conclusione della commessa-> incontro finale con il team per confrontarsi su aspetti qualitativi e quantitativi

Tutto questo supporto alle attività ha evidenziato diversi aspetti:

- Aspetto relazionale
- Valore aggiunto con informazioni in itinere
- Diffusione cultura economico-finanziaria

Il flusso di cassa del progetto si inserisce (solo per i grandi progetti) nell'incontro iniziale, gli obiettivi che vengono dati riguardano: condizioni di pagamento; CCN –magazzino: arrivo della merce al momento giusto

3 attività fondamentali mensili:

1. Mercato - “avere più ordini di quelli preventivati a budget”
2. Operation –partendo dal micro si generano i volumi dal micro al macro confrontabili con quelli del budget

### 3. Indiretto

Fondamentale il confronto con il benchmark per poter esprimere informazioni -KPI –Key Performance Indicator

Le difficoltà finanziarie sono molto più gravi perché le sofferenze finanziarie sono dolorose, il controllo della gestione finanziaria si basa sull’analisi degli incassi e dei pagamenti e si ha uno schema (semplificato) simile a Forecast trimestrale:

	G	F	M
Entrate			
Uscite			
Cash Flow			

In questo modo è fondamentale il monitoraggio in itinere per il confronto con le banche, ecc. Bisogna trovare comunque un equilibrio tra l’aspetto finanziario e quello reddituale o fiscale.

Il sistema di reporting direzionale (controllo direzionale-> controllo di gestione)

Finalità:

1. Strumento di supporto per il processo decisionale – variabili controllabili e non controllabili dal manager- informazioni rilevanti e selettive
2. Strumento di valutazione delle prestazioni manageriali – parametri con variabili sottoposte al controllo del manager

Cambia la tempistica, la frequenza, la forma a seconda della finalità

2. Il tutto si ricollega al responsibility accounting

Si deve evolvere:

- Si evolve a supporto del processo decisionale – si parla di **performance reporting**

**Reporting integrato-** reporting evoluto ma finalizzato esclusivamente alla valutazione delle prestazioni manageriali

SISTEMA DI REPORTING INTEGRATO:

- Strumento di valutazione delle prestazioni manageriali- articolato su dimensioni organizzative rilevate (tipicamente centri di responsabilità) -> tutto dipende dalla singola realtà aziendale
- Include informazioni di natura economico-reddituale
- Include anche altre variabili-chiave controllabili dai singoli manager: finanziarie in senso stretto (a volte si intende anche quelle economico-reddituali) e fisico-tecniche (->valutano la tempestività, la varietà, ecc.)

Quando si valutano i manager bisogna cercar di far sì che effettuino *una gestione integrata ed equilibrata* (efficienza [equilibrio economico e finanziario a valere nel tempo-valutazione del manager su più variabili]/efficacia: breve/lungo periodo)

- Variabili economico-reddituali: esprime l’efficienza della gestione e il contributo di ciascun centro alla realizzazione del profitto  
Effetti distorsivi: scarsa attenzione alla dinamica finanziaria, all’efficacia e alla gestione di lungo periodo
- Variabili finanziarie in senso stretto: importanti per comprendere l’impatto che le operazioni svolte hanno sulla dinamica finanziaria e sulla struttura patrimoniale aziendale (indici di liquidità, di struttura patrimoniale, finanziaria -> tutto rientra in questo ambito)
- Variabili fisico-tecniche/operative: misure di efficacia (qualità, varietà dell’offerta, tempestività) e orientata verso il lungo periodo: forward-looking, ogni azienda ha le sue misure di efficacia in quanto per qualche azienda sarà più importante la tempestività, per un’altra la qualità ecc.

Evoluzione del report tradizionale

Punto di forza:

integrate le dimensioni economico-reddituali, finanziarie in senso stretto ed operativa

- ➔ Migliora il processo di comunicazione:



- Rappresentazione più completa della gestione aziendale che viene osservata sotto diverse dimensioni (**ottica semantica**)
- Individuazione più approfondita delle responsabilità manageriali aumentando le possibilità di intervento dei manager sulle diverse variabili da loro controllabili (ottica pragmatica)

La variabili monetarie sono poco forti dal punto di vista pragmatico al contrario di quelle fisico-tecniche- per questo indicatori molto delicati-> effetto comportamentale- chi lo legge cosa è spinto a fare?

Progettazione del sistema:

report integrato funzione vendite

Es. report integrato della funzione vendite, tipico dentro di ricavo

Obiettivi: massimizzazione dei ricavi (variabili che ci impattano); ottimizzazione gestione finanziaria, azione commerciale efficace; non c'è scritto la soddisfazione del cliente MA il responsabile delle vendite (non gli si può dare tutta la responsabilità, lo si può responsabilizzare in termini di efficacia dell'attività di vendita – ma estremamente difficile) non è l'unico responsabile( designer, commessa ecc.)

	Variabili-chiave	Parametri/indicatori
Economico reddituali	Fatturato realizzato  Fatturato acquisito e in fase di sviluppo-> Budget evoluto (variabili usali, anticipatrici)	Volumi, mix e prezzi (non dipendono solo da lui)  Quantità e valore ordini (fatturato molto vicino) ed offerte (logica più a lungo termine)
Finanziarie in senso stretto	Crediti (leve di marketing)- spesso contano di più dello sconto sui prezzi * Dilazione media dei debiti-> il controllo lo potrei mettere per quanto riguarda la finalità decisionale  Scorta (in corresponsabilità con la produzione)	Durata media periodo di dilazione e di incasso (un conto è capire la dilazione formale, un conto è quando si incassa)-vendita bilancio aziendale a responsabile commerciale-> lo si responsabilizza sulla qualità del cliente  Rotazione del magazzino

