



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in:  
ECONOMIA E COMMERCIO

**IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE  
E L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI**

**THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM AND THE  
VARIANCE ANALYSIS**

Relatore:  
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:  
Aurora Conti

Anno Accademico 2018/2019



## INDICE

<b>INTRODUZIONE .....</b>	<b>2</b>
<b>CAPITOLO I.....</b>	<b>3</b>
<b>OBIETTIVI E STRUMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE.....</b>	<b>3</b>
1.1. I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO.....	3
1.2. LA DIMENSIONE “MATERIALE” E “IMMATERIALE” DEL CONTROLLO .....	7
1.3. IL CONTROLLO DELLE AZIONI .....	10
1.4. IL CONTROLLO DEI RISULTATI .....	12
1.5. IL CONTROLLO DEL PERSONALE E DELLA CULTURA INTERNA .....	14
1.5.1. <i>Il controllo del personale</i> .....	14
1.5.2. <i>Il controllo della cultura interna</i> .....	17
<b>CAPITOLO II .....</b>	<b>19</b>
<b>L’ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI .....</b>	<b>19</b>
2.1. INTRODUZIONE .....	19
2.2. I CENTRI DI RESPONSABILITÀ .....	19
2.3. L’ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI.....	24
2.3.1. <i>L’analisi degli scostamenti della manodopera</i> .....	25
2.3.2. <i>Analisi degli scostamenti di materie prime</i> .....	28
2.3.3. <i>L’analisi degli scostamenti dei costi fissi</i> .....	30
2.3.4. <i>L’analisi degli scostamenti dei ricavi</i> .....	31
2.3.5. <i>I limiti dell’analisi degli scostamenti</i> .....	34
2.4. IL SISTEMA DI REPORTING .....	35
<b>CONCLUSIONI.....</b>	<b>37</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>38</b>

## INTRODUZIONE

Questo elaborato si focalizza sul sistema di controllo di gestione e, in particolare, sull'analisi degli scostamenti. Per far sì che un'azienda rimanga competitiva nel tempo, l'alta direzione deve assumere le proprie decisioni attraverso i principali strumenti offerti dal controllo di gestione. La pianificazione e il controllo, infatti, sono due processi vitali per l'azienda e, come si avrà modo di osservare, il modo in cui vengono esplicati influisce sulla motivazione del personale e, quindi, sul successo aziendale. Successivamente verranno analizzate le diverse forme di controllo esercitabili in azienda, come il controllo delle azioni, il controllo dei risultati e il controllo del personale e della cultura interna.

L'azienda deve disporre di un sistema di controllo e monitoraggio costante di ricavi, costi e volumi in modo da poter intervenire in caso di scostamenti significativi rispetto alle previsioni. Gli scostamenti, tuttavia, non consentono di individuare la causa che ha generato la variazione per cui non permettono di individuare immediatamente un responsabile aziendale. I responsabili degli eventuali scostamenti sono individuati tra i soggetti a capo dei diversi centri di responsabilità. Infine, verrà analizzato il sistema di reporting, strumento attraverso il quale vengono portati a conoscenza dei soggetti interessati i risultati conseguiti dalle diverse aree aziendali (centri di responsabilità).

Quanto appena descritto sarà il percorso che si seguirà durante l'elaborato con l'obiettivo di riuscire a far emergere i vantaggi che può trarre un'azienda che mette in pratica un efficace sistema di controllo di gestione.

# CAPITOLO I

## OBIETTIVI E STRUMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE

### 1.1. I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

Il controllo di gestione è un sistema di strumenti, processi, ruoli e soluzioni informali mirante ad indurre comportamenti individuali ed organizzativi in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Tale finalità è perseguita principalmente attraverso l'utilizzo di misurazioni analitiche e la misurazione su parametri obiettivo.<sup>1</sup>

Conseguentemente, il controllo di gestione può essere anche definito come il sistema necessario all'imprenditore per gestire la propria attività aziendale con consapevolezza, con una visione globale e con informazioni chiare e precise per decidere in maniera tempestiva. Il sistema di controllo di gestione mette a disposizione dei manager una serie di strumenti utili per la gestione aziendale e per mantenere sotto controllo l'andamento della propria azienda. Purtroppo, vi sono molti imprenditori che pensano di conoscere bene e con tempestività i risultati della propria azienda, ma molto spesso non è così. Infatti, la maggior parte di loro "naviga a vista" ed utilizza limitatamente i numeri prodotti dal sistema di controllo di gestione. È un difetto che viene da lontano e scaturisce da un ritardo culturale che, invece, in altri paesi come l'Inghilterra, l'America ed anche la Francia hanno colmato qualche decennio prima rispetto all'Italia.<sup>2</sup> Spesso, infatti, si assiste ad una eccessiva focalizzazione sui dati contabili tralasciando le informazioni, diverse da

---

<sup>1</sup> Merchant K.A., Riccaboni A. *Il controllo di gestione*, McGraw Hill Italia, Milano 2001.

<sup>2</sup> D'Onofrio M., *Come fare il controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano 2009.

quelle monetarie, che un efficace sistema di controllo potrebbe e dovrebbe produrre.<sup>3</sup>

La pianificazione e il controllo sono due processi vitali per l'azienda. Attraverso la prima attività si definiscono gli obiettivi di fondo e si individuano le linee strategiche per raggiungerli ricordando che i piani strategici di lungo periodo devono essere tradotti in obiettivi di breve termine. Con l'attività di controllo si confrontano i risultati ottenuti con quelli programmati e gli eventuali scostamenti devono essere studiati per poter attivare degli interventi correttivi<sup>4</sup>. Il processo di verifica dei risultati ottenuti e le azioni che ne conseguono capaci di influenzare e indirizzare il comportamento dei manager, rappresentano elementi costitutivi del controllo di gestione. In questo modo, si attiva un processo che consente al sistema di autoregolarsi che si sostanzia attraverso l'apprendimento e il continuo miglioramento con la progressiva riduzione degli scostamenti.

Il sistema di controllo di gestione costituisce uno strumento per la direzione che permette di decidere a ragion veduta e di evitare rischi, errori e costosi ritardi. Inoltre, tale sistema verifica l'andamento di ogni reparto o settore con una visione globale della situazione e permette di capire quale effetto ha ogni scostamento sull'andamento generale.

In base al momento in cui viene svolta l'attività di controllo possiamo distinguere<sup>5</sup>:

- controllo ex-ante: accertamento dell'idoneità degli obiettivi di breve termine a contribuire al raggiungimento agli obiettivi di lungo termine;
- controllo in itinere: rilevazione dei risultati durante la realizzazione del progetto con successiva "proiezione a finire" degli stessi per valutare se si sta procedendo nella giusta direzione;

---

<sup>3</sup> D'Onofrio M., *Come fare il controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano 2009.

<sup>4</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

<sup>5</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

- controllo ex-post: i risultati vengono rilevati alla fine dell'esercizio e vengono confrontati con gli obiettivi programmati.

Attraverso il sistema di controllo di gestione, in sintesi, l'azienda può<sup>6</sup>:

- determinare il costo di produzione dei beni o servizi, il calcolo dei prezzi e dei margini.
- individuare i settori in perdita nel risultato complessivo aziendale avvertendo la direzione sulle attività su cui intervenire;
- motivare i responsabili con poteri decisionali, perché permette il confronto fra risultati a consuntivo e risultati preventivati a budget, e la conseguente ricerca delle cause degli scostamenti;
- evidenziare le responsabilità delle singole funzioni, perché fornisce una misura della prestazione delle singole aree di responsabilità;
- informare per scegliere fra l'incremento della capacità produttiva interna e il ricorso a risorse esterne, ovvero condurre le tipiche analisi di make or buy.

Il controllo di gestione, come visto in precedenza, è un processo vitale per l'azienda, ma il modo in cui esso viene svolto ha un forte impatto sulla motivazione del personale coinvolto e di conseguenza sul successo dell'azienda stessa.

L'introduzione in azienda del controllo di gestione ha importanti implicazioni culturali. In effetti, esso contribuisce ad affermare una cultura meritocratica, ovvero basata sui risultati e sul merito individuale.<sup>7</sup> Il riconoscimento delle performance dei singoli rafforza, a sua volta, la motivazione individuale e, quindi, contribuisce a stimolare i dipendenti a garantire un maggior impegno.

---

<sup>6</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

<sup>7</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

La motivazione è l'espressione dei motivi che inducono un individuo a compiere o tendere verso una determinata azione. Da un punto di vista psicologico, può essere definita come l'insieme dei fattori dinamici aventi una data origine che spingono il comportamento di un individuo verso una data meta; secondo questa concezione, ogni atto che viene compiuto senza motivazioni rischia di fallire.

Per ottenere un controllo efficace è necessario far percepire a tutti i livelli aziendali “la voglia di controllarsi” per raggiungere gli obiettivi prestabiliti in modo da capire come e dove si sta sbagliando, con il fine di migliorarsi. Per questo motivo, occorre fare molta attenzione allo stile di controllo adottato dall'impresa.

Per stile di controllo si intende come vengono formulati gli obiettivi, come vengono valutati i risultati e come avviene la scelta degli interventi correttivi<sup>8</sup>. Il modo in cui i superiori gerarchici si relazionano con i subordinati, il grado di difficoltà degli obiettivi e il modo di valutare la prestazione hanno un forte impatto sull'andamento e sull'efficacia del controllo di gestione poiché influenzano le motivazioni e le prestazioni del personale. Senza motivazione il controllo difficilmente potrà funzionare.

La motivazione potrebbe venir meno quando:

- gli obiettivi di performance sono considerati troppo difficili, senza significato;
- la misurazione dei risultati non è ritenuta congrua ed equa;
- il sistema di controllo viene modificato troppo rapidamente e senza adeguata comunicazione.

Le persone spesso cercano una gratificazione per i propri sforzi. Una ricerca eccessiva delle gratifiche, però, è deleteria in quanto distoglie l'attenzione dal compito che si sta svolgendo.

---

<sup>8</sup> Sorrentino L., Siciliano G., Erri A., *Azienda passo passo 2.0*, Pearson, Milano, 2013.



Molti leader commettono l'errore di considerare il denaro come la prima esigenza per la motivazione. Tuttavia, l'importanza del denaro come fattore motivazionale è troppo spesso sopravvalutata. Ciò che stimola veramente l'impegno è il benessere psicologico e sociale dell'individuo. Un leader di successo deve sapere come soddisfare il bisogno di status e di apprezzamento senza fare ricorso alla monetizzazione.

## 1.2. LA DIMENSIONE “MATERIALE” E “IMMATERIALE” DEL CONTROLLO

L'attenzione di chi opera in materia di controllo è stata focalizzata, per molto tempo, sui centri di responsabilità, sul processo di controllo e sulle soluzioni informative del controllo. Tali elementi di natura materiale non risultano sufficienti per comprendere il ruolo che i sistemi di controllo esercitano nelle singole situazioni operative. Per andare oltre l'aspetto immediato del controllo bisogna introdurre il concetto di *dimensione materiale* e *immateriale* del controllo.

La dimensione *materiale* si sostanzia in procedure e documenti formali sintetizzati in manuali e report interni e comprende:<sup>9</sup>

- la struttura tecnica di supporto (struttura informativa);
- la mappa delle responsabilità (centri di responsabilità);
- il processo mediante il quale il controllo viene attuato.

La struttura informativa può essere contabile o extra contabile. Nel primo caso rientrano gli strumenti che raccolgono, elaborano e presentano dati quantitativo-monetari (contabilità generale, contabilità analitica, budget e sistema delle

---

<sup>9</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

variazioni). Le soluzioni extra contabili, invece, sono state introdotte per esprimere le cause della performance aziendale.

Un centro di responsabilità è una unità organizzativa di cui sono esplicitati gli obiettivi di natura economica:<sup>10</sup> ad esso è preposto un responsabile chiamato a rispondere dell'attività svolta (impiego di risorse) e dei risultati conseguiti (obiettivi di risultato) dall'unità a lui assegnata.

Il processo di controllo si traduce concretamente nel processo che tende ad assicurare che le azioni svolte siano in linea con i risultati voluti. Possiamo distinguere in questo ambito:

**FEEDBACK CONTROL** che riguarda il monitoraggio delle differenze tra i risultati desiderati e risultati ottenuti (analisi degli scostamenti o delle varianze); questo tipo di analisi serve per individuare le azioni correttive da apportare al piano/programma redatto a inizio anno fiscale;

**FORWARD CONTROL** dove le previsioni e quindi il piano programma viene elaborato sulla base delle informazioni acquisite confrontando i risultati attesi con quanto si vorrebbe ottenere in un certo periodo.

La dimensione *immateriale* comprende elementi del controllo più profondi non illustrati in maniera formale in documenti o report interni.<sup>11</sup> Ci si riferisce, in particolare, ad aspetti come:

- la modalità di gestione del controllo, ovvero il modo in cui tale meccanismo viene condotto;
- il ruolo intimamente assegnato al controllo, ovvero la funzione che i vertici amministrativi attribuiscono effettivamente al controllo, che non sempre coincide con quella annunciata agli altri attori aziendali.

---

<sup>10</sup> Sorrentino L., Siciliano G., Erri A., *Azienda passo passo 2.0*, Pearson, Milano 2013

<sup>11</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

Per quanto riguarda il ruolo intimamente assegnato al controllo bisogna considerare che nella pratica si rileva un interesse simbolico. L'attività di controllo viene enunciata in tali casi solo per esigenze di legittimazione nei confronti dei portatori di interessi oppure per rispondere solo formalmente ad obblighi previsti dalla legge. I meccanismi di controllo sono considerati, a volte, come veri e propri "riti" che vanno rispettati solo da un punto di vista formale, senza che ne vengano sfruttate le opportunità offerte in termini di crescita dei livelli di efficienza ed efficacia, nonché di influenza sui comportamenti individuali e organizzativi.<sup>12</sup>

Le pratiche di controllo attivate sono volte a conseguire l'allineamento strutturale e processuale con quanto considerato auspicabile dagli attori con cui l'azienda si interfaccia. Ciò si rivela utile per mantenere buoni rapporti con gli stakeholder.<sup>13</sup>

Ad esempio, per gli azionisti è importante sapere che l'azienda ha al proprio interno un adeguato e funzionale sistema di controllo in quanto ciò influenzerà l'andamento dell'intera gestione e, di conseguenza, la redditività del loro titolo. Per i dipendenti, invece, il controllo potrebbe essere una garanzia che in quell'impresa si lavora in maniera meritocratica.

Per quanto riguarda le modalità seguite nella gestione del controllo si fa riferimento, ad esempio:

- grado di autonomia assegnato al manager nella gestione delle risorse;
- grado di dettagli delle rilevazioni effettuate;
- potere assegnato al controller e posizionamento del controllo nell'organigramma;
- grado di rigidità dell'attività di controllo;
- gestione del dissenso e delle resistenze.

---

<sup>12</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

<sup>13</sup> Bastia P., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Il mulino, Bologna 2001

Le due dimensioni del controllo non sono tra di loro completamente autonome e il modo in cui interagiscono è determinante per comprendere i benefici e le distorsioni di tale meccanismo operativo. Molto spesso le dinamiche immateriali rappresentano variabili critiche per il successo dei sistemi di controllo. Infatti, a differenza della strumentazione di supporto che può essere facilmente acquisita, copiata e traslata, come già evidenziato, la dimensione immateriale non è facilmente replicabile in un contesto diverso da quello in cui è stata determinata.

La letteratura specialistica articola il sistema di controllo, oltre che nella dimensione materiale e in quella immateriale, in tre sottosistemi di controllo che verranno di seguito analizzati: il sistema di controllo delle azioni, dei risultati, del personale e della cultura interna.

### 1.3. IL CONTROLLO DELLE AZIONI

Tra le varie forme di controllo esercitabili in azienda, un ruolo di particolare importanza deve essere riconosciuto al controllo delle azioni. Il controllo delle azioni serve per uniformare i comportamenti dei singoli soggetti agli obiettivi aziendali<sup>14</sup>. Attraverso l'osservazione delle azioni si può evitare che gli individui assumano comportamenti indesiderati. L'oggetto del controllo sono le operazioni compiute dai dipendenti e i risultati delle azioni stesse. Generalmente questi tipi di controlli sono diffusi in tutte le tipologie di aziende ma non sempre risultano essere efficaci.

La scelta “dell'oggetto primario di attenzione del controllo”<sup>15</sup> proviene dall'analisi di due variabili:

---

<sup>14</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

<sup>15</sup> Amigoni F., *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*. Giuffrè, Milano 1995

- la conoscenza del processo di trasformazione degli input in output (i manager devono conoscere e comprendere i processi aziendali per ottenere un determinato risultato);
- la possibilità di misurare i risultati derivanti dal processo.

Appare evidente che tale tipologia di controllo è efficiente solo se i vertici aziendali sono in grado di stabilire con precisione quali azioni sono desiderabili e quali indesiderabili al fine di raggiungere l'obiettivo aziendale.

Le modalità operative e gli interventi del controllo delle azioni possono tradursi in: restrizioni comportamentali, verifiche preventive, ridondanza nell'assegnazione dei compiti, attribuzione delle responsabilità per le azioni svolte.

Le *restrizioni comportamentali* permettono di eliminare o limitare lo svolgimento di azioni dannose per l'azienda. Le restrizioni, invece, possono avere natura fisica o amministrativa. Nel primo caso rientrano le negazioni di accesso a particolari aree aziendali in cui sono custodite attività patrimoniali di particolare valore e le limitazioni di accesso a determinate informazioni tramite password. Le restrizioni di natura amministrativa fanno riferimento, invece, alle limitazioni decisionali assegnate agli individui e alla distribuzione a più persone dei diversi incarichi necessari allo svolgimento di un compito delicato. Le restrizioni di natura fisica e amministrativa non sono fra loro alternative, anzi sono più efficaci se usate congiuntamente.

Le *verifiche preventive* consistono nel controllare il lavoro di un altro soggetto prima che l'attività sia portata a termine sia attraverso la supervisione diretta sia attraverso l'analisi e la revisione dei piani d'azione degli individui controllati. Coloro che svolgono le verifiche possono approvare o meno le azioni.

Attribuire la *responsabilità per le azioni svolte* significa ritenere i dipendenti responsabili per le attività che compiono. Per implementare questo tipo di controllo occorre rilevare le azioni svolte in modo costante e definire in modo appropriato i

sistemi di punizione/premi correlati alle azioni stesse. In questa fase assumono un ruolo importante i codici di condotta in quanto rappresentano uno strumento di comunicazione capace di eliminare le ambiguità sul modo in cui ci si aspetta che ogni persona agisca nell'azienda. Tali documenti sono redatti in forma negativa, ovvero specificano le azioni vietate, ritenute indesiderabili o inaccettabili, piuttosto che quelle da compiere. Dopo la comunicazione è necessario che le azioni vengano costantemente monitorate e misurate per motivare i dipendenti ad agire secondo le regole di condotta comunicate.

*La ridondanza nell'assegnazione dei compiti* consiste nell'attribuire un compito a più persone di quante sarebbero teoricamente necessarie. In questo modo aumenta la probabilità che il compito venga portato a termine in modo corretto. Tale forma di controllo, tuttavia, risulta essere molto costosa e può causare conflitti interni e per questo è poco utilizzata.

#### 1.4. IL CONTROLLO DEI RISULTATI

Accanto al controllo delle azioni, il sistema di controllo aziendale si basa anche sul controllo dei risultati. Questi vengono costantemente misurati e monitorati ed in base al livello raggiunto le persone in azienda vengono responsabilizzate. Infatti, il controllo influenza i comportamenti in azienda in quanto induce i soggetti coinvolti a preoccuparsi delle conseguenze delle operazioni che vengono di volta in volta compiute.

Un sistema di controllo dei risultati ben definito è di straordinaria importanza per il governo dell'attività di impresa soprattutto per consentire gli esiti aziendali desiderati.

L'applicazione di tale controllo presuppone:

- la conoscenza e la definizione degli elementi da perseguire;

- la misurabilità dei risultati ottenuti;
- la capacità degli individui di influire sulle aree di risultato (principio di controllabilità);
- l'abilità del processo di mettere in atto azioni correttive.

Dopo la verifica dell'esistenza delle condizioni necessarie per implementare un sistema di controllo dei risultati, bisogna andare a definire come saranno gestiti i singoli elementi del sistema.

La prima decisione che deve essere presa fa riferimento al grado di profondità che si vuole dare al sistema, ovvero se i destinatari del controllo saranno i singoli individui oppure gruppi di persone. Generalmente esso viene determinato facendo riferimento ai responsabili che ricoprono le posizioni più elevate della struttura gerarchica aziendale. Un controllo dei risultati nei livelli più bassi implica il coinvolgimento di un numero crescente di individui con un conseguente incremento dei costi di amministrazione.

Parallelamente al grado di profondità, è necessario individuare l'oggetto dell'indagine, ovvero le giuste dimensioni di risultato ritenute desiderate che devono essere coerenti con le finalità aziendali. Bisogna, inoltre, individuare le giuste performance da controllare e saperle comunicare così da indirizzare l'attività dei responsabili.

Successivamente, devono essere scelti appropriati indicatori di performance, di solito rappresentativi del rendimento di un individuo in un determinato periodo di tempo. Le misure di risultato possono essere diverse: di natura economico-finanziaria e non, possono essere caratterizzate da un grado di soggettività o essere oggettive, relative a performance individuali o di gruppo. Scegliere la tipologia di indicatore da usare non è sempre facile in quanto bisogna individuare le misure che possono essere agevolmente rilevabili e capaci di provocare comportamenti coerenti con gli obiettivi aziendali.

Data per assodata l'importanza del controllo dei risultati, si possono, però, osservare degli "effetti collaterali" ad esso connessi che si riferiscono a<sup>16</sup>:

- *distorsioni comportamentali* ovvero comportamenti non coerenti né con la strategia aziendale né con gli obiettivi dei vertici;
- *trucchetti manageriali* cioè quelle iniziative intraprese dai manager per migliorare i risultati raggiunti senza portare, però, beneficio all'azienda. Si tratta di una vera e propria manipolazione dei risultati volta a mostrare performance più elevate di quelle raggiunte;
- *atteggiamenti negativi* riconducibili allo stress dei soggetti controllati a discapito del clima interno aziendale;
- *ritardi operativi* che si presentano quando la rilevazione della performance raggiunta richiede l'inserimento di alcuni dati da parte dei soggetti sottoposti al controllo.

## 1.5. IL CONTROLLO DEL PERSONALE E DELLA CULTURA INTERNA

### 1.5.1. Il controllo del personale

Come notato da Catturi (2012) e Schneider (1987), le organizzazioni si identificano nel capitale umano che le rappresentano, poiché essendo comunità di persone, sono gli individui stessi che, con i loro atteggiamento, le loro inclinazioni e le competenze detenute, sviluppano i processi, le strutture e ne determinano l'operato.<sup>17</sup> L'azienda deve dettare le linee guida dei comportamenti da intraprendere e i codici di condotta a cui attenersi, configurando la cultura dell'organizzazione interna.

---

<sup>16</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo, 2018

<sup>17</sup> Catturi (2012), Schneider (1987)



Il controllo del personale è definito da tutti gli strumenti finalizzati a regolare il comportamento operativo dei singoli dipendenti, affinché ciascuna risorsa umana operi coerentemente con gli standard previsti. Una corretta gestione delle risorse umane dovrebbe mirare alla costruzione di un contesto di lavoro basato su relazioni di reciproca fiducia, cosicché il personale operi per il bene aziendale e non in virtù di un sistema di premi e punizioni.

Il controllo del personale determina le aspettative individuali di ciascun dipendente, mette quest'ultimo nelle condizioni di gestire al meglio le proprie capacità e risorse in modo da svolgere efficacemente ed efficientemente le proprie mansioni. Inoltre, fa sì, che ciascun dipendente possa esercitare un autocontrollo e un monitoraggio dei propri colleghi.

Il controllo delle risorse umane può essere diviso in tre attività:<sup>18</sup>

1. **LA SELEZIONE DEL PERSONALE.** Selezionare e reclutare una forza lavoro opportuna può contribuire a costituire un organico di personale abile a svolgere tutte le attività aziendali previste nel modo più opportuno. La selezione di nuova forza lavoro è solitamente basata sull'analisi di determinati criteri come il grado di istruzione, l'esperienza lavorativa maturata, la capacità di lavorare in team. La scelta del personale rappresenta un importante momento strategico della vita aziendale. Essa deve essere il frutto di un'attenta valutazione delle esigenze presenti e future. Disporre di un personale con know-how e competenze difficilmente reperibili sul mercato, può garantire all'impresa un vantaggio competitivo rispetto ai competitors.

La scelta del personale prevede il susseguirsi delle seguenti fasi<sup>19</sup>:

- pianificazione della forza lavoro per analizzare le esigenze presenti e future;

---

<sup>18</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

<sup>19</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

- definire e sviluppare il lavoro proposto al dipendente. L'azienda deve comunicare il valore che può offrire ai potenziali assunti in modo che questi rifiutino le offerte di potenziali concorrenti;
- definizione dei piani di flessibilità in modo che le stesse persone non si occupino in modo costante delle stesse mansioni (poco stimolante per i dipendenti);
- pianificare le risorse in modo che i dipendenti possano svolgere al meglio il proprio lavoro;
- mantenere il capitale umano acquisito soprattutto quando si è in presenza di personale altamente qualificato.

2. **LA FORMAZIONE** è l'attività che un datore di lavoro esegue per dotare i propri lavoratori delle competenze e delle conoscenze necessarie per svolgere il proprio lavoro. Lo sviluppo della forza lavoro può essere definito come l'insieme organico e articolato di programmi di educazione formale, esperienze lavorative, relazioni interpersonali di gruppo e valutazioni delle abilità che risultino utili a supportare i dipendenti nello svolgimento quotidiano del proprio lavoro.<sup>20</sup>

Dal punto di vista operativo le attività di formazione possono essere formalizzate organizzando delle lezioni frontali o in modalità e-learning. In alcuni casi, l'attività di formazione avviene nel perimetro aziendale, affiancando ad alcuni dipendenti meno esperti un mentore che, essendo più esperto, trasmette loro il proprio know how e le proprie competenze.

3. **DEFINIZIONE DI INCARICHI E ASSEGNAZIONE DI RISORSE.** Dopo la selezione e la formazione, il controllo del personale si conclude con l'attribuzione degli incarichi e delle risorse. Per far sì che il personale venga immesso nel ruolo più adatto occorre realizzare una mappa delle competenze con cui si va a definire le conoscenze e le abilità dei singoli individui presenti in azienda in modo da fare una

---

<sup>20</sup> Noe R.A., *Employee training and development*, McGraw-Hill, New York 2010

corretta assegnazione del lavoro.<sup>21</sup> Inoltre, attraverso la mappatura delle attività, si possono individuare le carenze conoscitive e professionali presenti nell'azienda così da supportare i vertici aziendali nella scelta di come colmare eventuali gap.

### *1.5.2. Il controllo della cultura interna*

La cultura aziendale è quel fattore determinante che influenza il modo in cui alcuni individui e gruppi di una determinata azienda interagiscono tra loro e con gli stakeholder aziendali.<sup>22</sup>

I controlli della cultura interna possono essere determinati attraverso<sup>23</sup>:

1. **I CODICI DI CONDOTTA** che rappresentano le linee guida che un'organizzazione si impegna a rispettare. In quest'ambito l'OECD (2001) definisce i codici di condotta aziendali come “impegni volontariamente intrapresi da società, associazioni o altri enti, che stabiliscono gli standard e i principi di base per lo svolgimento delle attività commerciali nel mercato di riferimento”.<sup>24</sup>

Le norme di condotta delineano i comportamenti e i valori perseguiti dall'azienda, rendono i dipendenti consapevoli su quali sono le attività illecite o non etiche, indirizzandoli verso la correttezza nello svolgimento del proprio lavoro ed evitando condotte poco desiderabili.

Per essere efficaci, i codici di condotta devono essere resi noti sia all'ambiente esterno che interno.

Nella prassi aziendale, spesso, i codici di condotta rivestono un ruolo meramente simbolico e vengono confinati a puri rituali realizzati solo per attrarre consensi esterni e ottenere un qualche tipo di beneficio o vantaggio. Per evitare ciò,

---

<sup>21</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

<sup>22</sup> Schrod P., *The relationship between organizational identification and organizational culture: Employee perceptions of culture and identification in a retail sales organization*, in “Communication Studies”, vol.53, 2002

<sup>23</sup> Merchant K.A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano 2001

<sup>24</sup> OECD, *Codes of Corporate Conduct: Expanded Review of their Contents*, OECD Publishing, n.6,2001

l'esempio dei leader aziendali è indispensabile. La loro figura costituisce il modello da seguire nei confronti degli altri dipendenti e, pertanto, il venir meno ai principi etici aziendali da parte loro comporta che anche il resto del personale ignori le norme di condotta profuse.<sup>25</sup>

Il contenuto dei codici di condotta non è uniforme per tutte le aziende, ognuna ne redige uno proprio sulla base dei valori di fondo che intende adottare.

2. **I PREMI DI GRUPPO** sono delle ricompense basate sul raggiungimento di risultati collettivi. Essi sono finalizzati a motivare i dipendenti a raggiungere gli obiettivi prefissati. I manager, in fase di programmazione, definiscono dei premi specifici per ciascun gruppo. Tali incentivi hanno motivo di esistere nella dimensione in cui esistono buone prospettive di collaborazione tra i dipendenti.<sup>26</sup> I premi possono riguardare remunerazioni monetarie aggiuntive rispetto allo stipendio fisso oppure modalità di partecipazione alla divisione degli utili.

3. **LA POLITICA DEI TRASFERIMENTI DEI DIPENDENTI TRA UNITA' AZIENDALI** consente l'integrazione e la socializzazione tra i dipendenti, inoltre il confronto tra professionalità e competenze differenti può essere utile al fine di delineare traguardi fattibili e coerenti con le capacità e le disponibilità aziendali, evitando di fissare obiettivi incompatibili fra le diverse divisioni produttive. Il processo di socializzazione che ne deriva può consentire un importante scambio delle conoscenze fra le diverse sedi aziendali. Tali trasferimenti, però, comportano dei costi sociali e familiari poco graditi ai dipendenti, per questo tale politica generalmente viene adottata per il trasferimento dei manager soprattutto in aziende multinazionali.

---

<sup>25</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

<sup>26</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

## CAPITOLO II

### L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

#### 2.1. INTRODUZIONE

L'analisi degli scostamenti è l'operazione conclusiva del processo di controllo che si concretizza con l'attuazione dei meccanismi di feed-back. Essa consente di individuare, per ogni unità organizzativa e in un arco di tempo di riferimento infra-periodale opportunamente prescelto, le differenze tra obiettivi assegnati e risultati raggiunti, di scomporre tali differenze in scostamenti di ordine inferiore fino a ricostruire, nei limiti in cui ciò sia possibile, le condizioni interne e le circostanze esterne che hanno determinato quegli scostamenti e quelle differenze.<sup>27</sup> Dal punto di vista tecnico-contabile, l'analisi degli scostamenti alimenta correnti continue di dati verso il sistema di reporting. Gli esiti delle analisi vengono, infatti, riportati in appositi schemi di rappresentazione che, a loro volta, vengono riepilogati in appositi report con il quale si evidenziano i valori confrontati portandoli a conoscenza dei responsabili.

#### 2.2. I CENTRI DI RESPONSABILITÀ

Un principio fondamentale su cui poggia il processo di programmazione e controllo è quello della responsabilizzazione dei dipendenti rispetto agli obiettivi aziendali. Il mezzo attraverso il quale la responsabilità globale viene suddivisa in aree di

---

<sup>27</sup> D'Alessio, R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014

distribuzione è costituito dal processo di delega, attraverso il quale sono attribuiti ambiti di autonomia decisionale.<sup>28</sup>

I soggetti che hanno autonomia decisionale (manager) saranno ritenuti responsabili di eventuali scostamenti tra quanto programmato e quanto effettivamente raggiunto. L'unità organizzativa di cui un manager ha la responsabilità per i risultati attesi dall'azienda viene genericamente denominata "centro di responsabilità." I centri di responsabilità sono unità organizzative che svolgono una ben definita attività sotto il controllo di un titolare che è ritenuto responsabile del conseguimento di uno specifico insieme di risultati.<sup>29</sup>

L'insieme dei centri di responsabilità costituisce la mappa delle responsabilità che rappresenta la premessa per un buon funzionamento del sistema di controllo. La mappa delle responsabilità deve adeguarsi al cambiamento delle condizioni aziendali senza, però, essere modificata continuamente in quanto tali continui cambiamenti potrebbe incidere negativamente sulla motivazione dei manager.

I centri di responsabilità si distinguono in base alla grandezza sulla quale i manager sono responsabilizzati. Possiamo quindi distinguere:

- centri di costo;
- centri di spesa;
- centri di ricavo;
- centri di profitto;
- centri di investimento.

#### *Centri di costo*

In questi centri si svolge un'attività che può essere misurata in unità fisiche o tecniche come: numero di pezzi prodotti, metri di tessuto lavorati, litri di birra

---

<sup>28</sup> Bracci E., Vagnoni E., *Sistemi di programmazione e controllo*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2011

<sup>29</sup> Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo 2018

ottenuti e così via. Per ogni unità di output prodotta è possibile definire la quantità giusta di fattori produttivi (input) da impiegare (materie, ore di manodopera), è cioè possibile stabilire dei “coefficienti standard di impiego”.

Il responsabile di questi centri di costo deve operare affinché i costi effettivi siano uguali o inferiori ai costi standard (costo ideale di produzione) nel rispetto della qualità, volumi e programmi di produzione. I centri di costo standard si riscontrano nelle unità di fabbricazione in cui predominano i costi variabili e nelle unità di servizio il cui lavoro è standardizzabile e misurabile oggettivamente (fatturazione, trasporto). Ovviamente, il funzionamento di questi centri richiede anche il sostenimento di costi fissi.

#### *Centro di spesa*

Sono chiamati anche centri di costo discrezionali e sono caratterizzati dalla prevalenza di costi fissi discrezionali (programmabili soggettivamente dall'azienda in base al proprio scopo come i costi di ricerca e sviluppo) e di costi vincolati (derivano da scelte effettuate nel passato e non possono essere modificati). Per i costi fissi non è possibile individuare un coefficiente di impiego per ogni unità di prodotto poiché manca un legame oggettivo tra input e output. L'assegnazione degli importi di budget non può fondarsi che su giudizi soggettivi, quindi, a discrezione del responsabile. Ciò nonostante le valutazioni dei manager sul livello adatto dei costi deve avvenire con criterio.

In un centro di spesa il controllo è generalmente effettuato mediante il confronto tra le spese sostenute e quelle preventivate. La differenza rappresenta lo scostamento di spesa che non esprime né l'efficienza né l'efficacia. Talvolta, spendere di meno potrebbe indicare che l'attività programmata non è stata svolta come avrebbe dovuto essere. Al fine di comprendere le performance raggiunte da un centro di

spesa potrebbe essere utile il confronto con le spese sostenute per tali funzioni da altre imprese operanti nello stesso settore.<sup>30</sup>

### *Centri di ricavo*

L'aspetto rilevante dei centri di ricavo è il volume di vendita. La responsabilità dei manager di questi centri riguarda i ricavi conseguiti.

Generalmente i centri di ricavo sono presenti nella funzione commerciale che si occupa della vendita di beni o servizi prodotti da altri centri di responsabilità.

Un centro di ricavo ha come obiettivo fondamentale un determinato volume di vendite ai prezzi assegnati. È valutato confrontando le vendite effettive con quelle di budget. Il responsabile ha la sola leva della quantità in quanto il prezzo di listino è già imposto. Gli indicatori utilizzati incoraggiano i responsabili a ricercare e trattenere i clienti. Se i responsabili di un centro potessero modificare i prezzi di vendita si avrebbe un'incoerenza tra le leve a disposizione e l'obiettivo di solo volume. I responsabili di tali centri possono essere responsabilizzati anche su alcuni costi come spese di pubblicità e promozione (tuttavia non bisogna considerarli come centri di profitto in quanto la loro performance non è considerata come la differenza tra costi e ricavi).

### *Centri di profitto*

Quando le prestazioni economiche di un centro di responsabilità sono misurate contrapponendo i ricavi che genera ai costi correlati che sostiene l'unità organizzativa è denominata centro di profitto.<sup>31</sup> In questo caso è necessario che i manager siano in grado di influenzare in maniera rilevante, con le proprie decisioni, sia i costi sostenuti che i ricavi conseguiti.

---

<sup>30</sup> Kaplan, Atkinson, *Advanced Management Accounting*, Isedi, Torino 2002

<sup>31</sup> Sorrentino L., Siciliano G., Erri A., *Azienda passo passo 2.0*, Pearson, Milano 2013



Il profitto che ne scaturisce non ha la configurazione completa di quello aziendale, ma è parziale perché riferito a una parte e non a tutta la gestione dell'impresa e perché vi concorrono solo i costi operativi controllabili.

Il responsabile di un centro di profitto dispone della leva dei prezzi, degli sconti del mix e di distribuzione.

I centri di profitto si differenziano dai centri di investimento in quanto essi non sono responsabili del livello degli investimenti realizzati e, cioè, del capitale investito.

In base al grado in cui i titolari possono influenzare il profitto, tali centri di costo possono essere divisi in: autonomi, semiautonomi e fittizi.<sup>32</sup> I centri autonomi sono quelli il cui titolare può influenzare i ricavi incidendo sul volume di produzione e vendita, sul mix produttivo, sul prezzo di vendita e sui costi mediante la scelta dei fornitori e l'efficiente utilizzo delle risorse.

Quelli semiautonomi sono caratterizzati dalla presenza di numerosi scambi reciproci di beni con altri centri di responsabilità. Possono influenzare in maniera rilevante il profitto ottenendo scegliendo liberamente se rivolgersi a mercati di approvvigionamento o di sbocco esterni o interni.

I centri di profitto fittizi sono caratterizzati dall'assenza di scambi con il mercato esterno.

#### *Centri di investimento*

Sono unità organizzative i cui titolari sono ritenuti responsabili del rendimento conseguito rispetto agli investimenti effettuati. Il manager, in questo caso, è in grado di influenzare con le proprie decisioni, oltre ai costi sostenuti e ai ricavi conseguiti, tutti gli investimenti utilizzati per generare il profitto.

I titolari dei centri sono responsabilizzati su tutte le voci viste nei centri di profitto, oltre che sul capitale investito.

---

<sup>32</sup>Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano 2000

Un centro di investimento è sicuramente l'azienda considerata nel suo complesso. Per la valutazione del rendimento dei centri di investimento vengono generalmente utilizzati indicatori finanziari che mettono a confronto gli utili con gli investimenti. Gli indicatori sono riassunti nella tabella 1.

Tabella 1 – Indicatori per valutare la performance dei centri di investimento.<sup>33</sup>

Indicatore	Valenza operativa	Grandezze contabili utilizzate per la sua definizione	
		Numeratore	Denominatore
ROI- Return on investment	Misura la redditività operativa del capitale investito	Reddito operativo	Capitale investito medio del periodo
ROE – Return on equity	Misura la redditività dei mezzi propri	Utile netto	Mezzi propri medi di periodo
ROA – Return on Assets	Misura la redditività lorda del capitale investito	Utile netto al lordo degli oneri finanziari	Capitale investito medio di periodo
ROCE – Return on capital Employed	Misura la redditività del capitale impiegato	Utile netto	Capitale medio investito di periodo
RONA – Return on Net Assets	Misura la redditività degli impieghi netti	Utile netto rettificato degli interessi passivi	Totale capitale investito – Debiti operativi

### 2.3. L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

L'analisi degli scostamenti trova applicazione successivamente allo svolgimento delle azioni svolte per il raggiungimento degli obiettivi e mira a valutare se quanto programmato è verificato con i risultati.

La tecnica di analisi degli scostamenti si articola in varie fasi:

<sup>33</sup> Riccaboni A., Metodologie e strumenti per il controllo di gestione, Knowitá 2018

- il confronto tra i dati di budget e quelli consuntivi per determinare un livello di scostamento globale;
- la scomposizione dello scostamento globale in variazioni elementari;
- l'individuazione delle cause e delle responsabilità

Mediante l'analisi degli scostamenti si cerca di dare risposta a tre domande: perché si è manifestata una differenza tra risultati attesi e quelli conseguiti, quale parte della gestione ne è responsabile, come è opportuno intervenire per correggere le disfunzioni portate alla luce.

La verifica dei risultati deve essere operata per brevi intervalli e per centri di responsabilità.

In ogni caso, il punto di partenza è l'analisi degli scostamenti in cause elementari, che segue un processo diverso a seconda che si tratti di costi variabili, di costi fissi o di ricavi di vendita.

I costi variabili di produzione sono rappresentati principalmente dalla manodopera diretta e dai materiali diretti e, a differenza dei costi fissi, possono essere scomposti nel fattore quantità e nel fattore prezzo.

### 2.3.1. L'analisi degli scostamenti della manodopera

Gli scostamenti dei costi della manodopera diretta sono determinati contrapponendo i costi programmati a budget a quelli consuntivi.

L'importo totale della manodopera diretta è stato inserito nel budget con il seguente calcolo:

$$\boxed{\text{Volume di produzione programmato}} \times \boxed{\text{Tempo unitario standard}} \times \boxed{\text{Costo unitario standard}}$$

Anche il costo consuntivo (o effettivo), rilevato dalla contabilità analitica si può dividere in tre elementi:

$$\boxed{\text{Volume di produzione effettivo}} \times \boxed{\text{Tempo unitario effettivo}} \times \boxed{\text{Costo unitario effettivo}}$$

Pertanto, la differenza tra i due importi può essere scomposta in tre fattori:

### *Scostamento di volume*

Lo scostamento di volume misura la differenza tra la quantità prodotta (output) e quella programmata. Esso si ottiene dalla differenza tra:

$$\begin{array}{l} \boxed{\text{Volume di produzione programmato}} \times \boxed{\text{Tempo unitario standard}} \times \boxed{\text{Costo unitario standard}} = \boxed{\text{Budget statico}} \\ \boxed{\text{Volume di produzione effettivo}} \times \boxed{\text{Tempo unitario standard}} \times \boxed{\text{Costo unitario standard}} = \boxed{\text{Budget flessibilizzato}} \end{array}$$

-

Una variazione positiva di volume comporta una riduzione dei costi di manodopera rispetto al budget originario. La differenza in sé non è né negativa né positiva, occorre andare a comprendere la causa che l'ha generata.

Ad esempio, potrebbe essere dovuta a un livello di vendite inferiore a quello previsto a budget. In tal caso, il caporeparto avrebbe fatto bene a non produrre la quantità programmata. La minor produzione potrebbe essere causata da guasti delle macchine operative (la responsabilità potrebbe essere attribuita alla cattiva manutenzione) o dalla mancanza di operai per assenze o scioperi (la responsabilità potrebbe ricadere nella gestione delle relazioni umane) o dal ritardato rifornimento di materiali (da attribuirsi alla logistica).

### *Scostamento di efficienza*

Questo scostamento misura la differenza del tempo impiegato rispetto agli standard prefissati e si ottiene dalla differenza tra:

$$\begin{array}{r} \boxed{\text{Volume di produzione}} \times \boxed{\text{Tempo unitario}} \times \boxed{\text{Costo unitario}} = \boxed{\text{Budget}} \\ \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{standard}} \quad \quad \quad \boxed{\text{standard}} \quad \quad \quad \boxed{\text{flessibilizzato}} \\ \\ \boxed{\text{Volume di produzione}} \times \boxed{\text{Tempo unitario}} \times \boxed{\text{Costo unitario}} = \boxed{\text{Consuntivo}} \\ \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{standard}} \quad \quad \quad \boxed{\text{prezzo standard}} \end{array}$$

Una variazione negativa, in questo caso, è sfavorevole per l'impresa e rappresenta la misura economica dell'inefficienza.

In questo caso la responsabilità è da attribuire al capo reparto, ossia a colui il quale ha il controllo della manodopera. Spetterà a lui dare spiegazioni dello scostamento. Le cause più frequenti di variazioni negative possono imputarsi a difetti organizzativi, negligenza del personale, mancata sorveglianza, scarsa preparazione o motivazione del personale.

### *Scostamento di prezzo*

Tale scostamento misura la differenza tra la tariffa oraria (della manodopera) standard ed effettiva. Si ottiene dalla differenza tra:

$$\begin{array}{r} \boxed{\text{Volume di produzione}} \times \boxed{\text{Tempo unitario}} \times \boxed{\text{Costo unitario}} = \boxed{\text{Consuntivo}} \\ \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{standard}} \quad \quad \quad \boxed{\text{prezzo standard}} \\ \\ \boxed{\text{Volume di produzione}} \times \boxed{\text{Tempo unitario}} \times \boxed{\text{Costo unitario}} = \boxed{\text{Consuntivo}} \\ \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{effettivo}} \quad \quad \quad \boxed{\text{puro}} \end{array}$$

Una variazione positiva indica minori costi di manodopera sostenuti rispetto a quelli programmati. Normalmente, la spiegazione di questo scostamento spetta all'ufficio del personale che ha formulato, in sede di budget, le stime di costo orario. In alcune

circostanze, la variazione positiva potrebbe ricercarsi nell'inefficienza: l'impiego di personale meno qualificato ed esperto (che costa meno) che potrebbe aver richiesto più ore di lavoro di quelle standard.

La somma algebrica dei tre scostamenti elementari è pari allo scostamento globale.

### 2.3.2. Analisi degli scostamenti di materie prime

L'analisi degli scostamenti dei materiali diretti segue lo schema visto per la manodopera diretta.

Il costo delle materie prime che risulta dal budget è così definito:

$$\boxed{\text{Volume di produzione programmato}} \times \boxed{\text{Consumo unitario standard}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario standard}}$$

Anche il costo consuntivo (o effettivo), rilevato dalla contabilità analitica si può dividere in tre elementi:

$$\boxed{\text{Volume di produzione effettivo}} \times \boxed{\text{consumo unitario effettivo}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario effettivo}}$$

Lo scostamento globale è dato dalla differenza tra costi a budget e costi a consuntivo e può essere scomposto in tre scostamenti elementari.

#### *Scostamento di volume*

Questo scostamento misura la differenza tra la quantità prodotta e quella programmata. È dato dalla differenza tra:

$$\begin{array}{r}
\boxed{\text{Volume di produzione}} \\ \boxed{\text{programmato}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Consumo unitario}} \\ \boxed{\text{standard}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Prezzo unitario}} \\ \boxed{\text{standard}}
\end{array}
=
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Budget}} \\ \boxed{\text{statico}}
\end{array}$$

-

$$\begin{array}{r}
\boxed{\text{Volume di produzione}} \\ \boxed{\text{effettivo}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{consumo unitario}} \\ \boxed{\text{standard}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Prezzo unitario}} \\ \boxed{\text{standard}}
\end{array}
=
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Budget}} \\ \boxed{\text{flessibilizzato}}
\end{array}$$

Una differenza negativa fa aumentare il costo delle materie prime ma non è di per sé né sfavorevole né favorevole. La differenza può essere giudicata positivamente se le quantità differenziale prodotta è stata venduta, mentre sarà negativa nel caso in cui la merce rimarrà nel magazzino. La responsabilità in questo caso potrebbe essere attribuita al responsabile produzione o al responsabile delle vendite quando è proprio quest'ultimo a richiedere la produzione delle unità aggiuntive.

#### *Scostamento di efficienza*

Lo scostamento di efficienza intende misurare la differenza tra consumo effettivo di materie prime per unità di prodotto e consumo programmato. La differenza è così calcolata:

$$\begin{array}{r}
\boxed{\text{Volume di produzione}} \\ \boxed{\text{effettivo}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Consumo unitario}} \\ \boxed{\text{standard}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Prezzo unitario}} \\ \boxed{\text{standard}}
\end{array}
=
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Budget}} \\ \boxed{\text{flessibilizzato}}
\end{array}$$

-

$$\begin{array}{r}
\boxed{\text{Volume di produzione}} \\ \boxed{\text{effettivo}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{consumo unitario}} \\ \boxed{\text{effettivo}}
\end{array}
\times
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Prezzo unitario}} \\ \boxed{\text{standard}}
\end{array}
=
\begin{array}{r}
\boxed{\text{Consumo effettivo}} \\ \boxed{\text{a prezzi standard}}
\end{array}$$

Una variazione positiva ha significato positivo perché esprime il minor impiego di risorse rispetto a quelle previste dallo standard. Ciò vuol dire che si sono avuti meno scarti di quelli ipotizzati. Una variazione negativa, invece, è sempre sfavorevole e fornisce una misurazione economica dell'inefficienza. La variazione va attribuita al reparto produttivo che ha impiegato le materie, tuttavia la responsabilità, in caso

di scostamento negativo, può essere attribuita all'ufficio acquisti quando quest'ultimo acquista materiali scadenti che comportano grandi quantità di scarti.

### *Scostamento di prezzo*

Lo scostamento di prezzo indica la differenza tra il prezzo unitario standard e quello effettivo ed è dato dalla differenza tra:

$$\begin{array}{r}
 \boxed{\text{Volume di produzione}} \\
 \boxed{\text{effettivo}}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{r}
 \boxed{\text{Consumo unitario}} \\
 \boxed{\text{effettivo}}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{r}
 \boxed{\text{Prezzo unitario}} \\
 \boxed{\text{standard}}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \boxed{\text{Consumo effettivo}} \\
 \boxed{\text{a prezzi standard}}
 \end{array}$$
  

$$\begin{array}{r}
 \boxed{\text{Volume di produzione}} \\
 \boxed{\text{effettivo}}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{r}
 \boxed{\text{consumo unitario}} \\
 \boxed{\text{effettivo}}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{r}
 \boxed{\text{Prezzo unitario}} \\
 \boxed{\text{effettivo}}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \boxed{\text{Consumo}} \\
 \boxed{\text{effettivo}} \\
 \boxed{\text{puro}}
 \end{array}$$

Uno scostamento positivo è favorevole per l'impresa e può derivare da una pessimistica previsione dei prezzi delle materie prime, da una maggiore capacità negoziale con i fornitori o da un utile su cambi. Esso misura il risparmio conseguito dall'ufficio acquisti rispetto al prezzo di budget. Le cause di questo scostamento sono spesso esterne all'azienda per cui diventa difficile individuare un responsabile.

### *2.3.3. L'analisi degli scostamenti dei costi fissi*

L'analisi degli scostamenti dei costi fissi non si può condurre alla stregua di quella dei costi variabili diretti perché non si può fare riferimento all'unità di prodotto. Per i costi fissi non è possibile rilevare gli scostamenti di volume, di prezzo e di efficienza. Per tale motivo, il più delle volte ci si limita al calcolo della differenza tra valore di budget e quelli consuntivi, rimanendo al livello globale. Altre volte si procede a un'ulteriore scomposizione dei dati determinando uno scostamento detto di "assorbimento".<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> D'Alessio. R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014



### *Scostamento di assorbimento*

Lo scostamento di assorbimento misura l'ammontare dei costi indiretti imputati alla produzione in misura maggiore (sovrassorbimento) o minore (sottoassorbimento) rispetto a quello di budget. Esso si ottiene dalla seguente formula:

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

Se il volume effettivo di produzione è minore di quello programmato, i costi fissi unitari sono superiori a quelli di budget. In questo caso si ha, quindi, uno scostamento con impatto negativo. Al contrario, se il volume effettivo di produzione è maggiore di quello programmato i costi fissi unitari sono inferiori a quelli di budget e in tal caso lo scostamento è positivo.

### *2.3.4. L'analisi degli scostamenti dei ricavi*

Gli scostamenti di ricavo si ottengono contrapponendo i ricavi consuntivi con quelli programmati a budget.

L'ammontare dei ricavi che risulta dal budget è così definito:

$$\boxed{\text{Volume di vendita programmato}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di vendite programmate}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario standard}}$$

Mentre i ricavi a consuntivo si determinano:

$$\boxed{\text{Volume di vendita effettivo}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di vendite effettive}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario di vendita}}$$

Possiamo osservare, anche in questo caso, come lo scostamento globale possa essere scomposto in tre scostamenti elementari (nel caso di azienda monoprodotta)

gli scostamenti elementari sono solo due: scostamento di prezzo e scostamento di volume).

### *Scostamento di volume*

Tale scostamento rappresenta la differenza tra i volumi di vendita realizzati e i volumi di vendita programmati. Si ottiene dalla differenza tra:

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\text{Volume di vendita programmato}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di vendite programmato}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario standard}} = \boxed{\text{Budget statico}} \\
 \\
 \boxed{\text{Volume di vendita effettivo}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di vendite programmato}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario standard}} = \boxed{\text{Budget flessibilizzato}}
 \end{array}$$

Nel caso di una variazione negativa si hanno volumi di vendita superiori a quelli programmati. Per i manager che dirigono la funzione commerciale, vendere di più di quanto programmato costituisce in genere un indice di miglioramento della performance, mentre il calo delle vendite costituisce un indice di peggioramento. La responsabilità del calo delle vendite potrebbe ricadere nei responsabili produzione quando l'output aziendale non rispecchia gli standard produttivi che erano stati garantiti al cliente. Al contrario, l'ufficio marketing potrebbe aver sbagliato l'analisi del mercato ipotizzando un volume di vendita troppo elevato. Altre volte il calo delle vendite potrebbe essere attribuito ai responsabili commerciali quando agenti di vendita e venditori aziendali hanno un modus operandi che non soddisfa il cliente.

### *Scostamento di mix*

Per mix di prodotti si fa riferimento alla percentuale di fatturato realizzata da ogni prodotto rispetto al totale del fatturato.

Lo scostamento di mix (assente nelle aziende monoprodotto) evidenzia l'effetto differenziale della variazione nella composizione dei prodotti e si ottiene:

$$\begin{array}{l}
\boxed{\text{Volume di vendita}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario}} = \boxed{\text{Budget}} \\
\text{effettivo} \quad \quad \quad \text{vendite programmato} \quad \quad \quad \text{standard} \quad \quad \quad \text{flessibilizzato} \\
\\
\boxed{\text{Volume di vendita}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario}} = \boxed{\text{Consumitivo a}} \\
\text{effettivo} \quad \quad \quad \text{vendite effettivo} \quad \quad \quad \text{standard} \quad \quad \quad \text{prezzo standard} \\
\text{---}
\end{array}$$

Nel caso di una variazione negativa l'impresa ha una situazione favorevole. Infatti, restando fisse le altre variabili, il mix di quantità di vendite effettiva sarà superiore a quello programmato quando l'impresa venderà in percentuali più alte (rispetto a quelle programmate) il prodotto con il prezzo più alto.

#### *Scostamento di prezzo*

Lo scostamento di prezzo evidenzia l'effetto differenziale dei prezzi di vendita effettivi rispetto a quelli previsti dal budget e si ottiene:

$$\begin{array}{l}
\boxed{\text{Volume di vendita}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario}} = \boxed{\text{Consumitivo a}} \\
\text{effettivo} \quad \quad \quad \text{vendite effettivo} \quad \quad \quad \text{standard} \quad \quad \quad \text{prezzo standard} \\
\\
\boxed{\text{Volume di vendita}} \times \boxed{\text{Mix di quantità di}} \times \boxed{\text{Prezzo unitario}} = \boxed{\text{Consumitivo}} \\
\text{effettivo} \quad \quad \quad \text{vendite effettivo} \quad \quad \quad \text{di vendita} \quad \quad \quad \text{Puro} \\
\text{---}
\end{array}$$

Le variazioni dei prezzi devono essere strettamente collegate a quelle di volumi, in ragione dell'elasticità della domanda:<sup>35</sup>

a) l'elasticità della domanda è maggiore di uno. In tal caso:

- a una diminuzione dell'1% del prezzo, corrisponde un incremento dei volumi di vendita maggiore dell'1% e, di conseguenza, un aumento dei ricavi di vendita;
- a un aumento dell'1% del prezzo, corrisponde una diminuzione dei volumi di vendita maggiori dell'1% e, di conseguenza, una diminuzione dei ricavi

b) l'elasticità della domanda è minore di uno. In tal caso:

- a una diminuzione dell'1% del prezzo, corrisponde un incremento dei volumi di

<sup>35</sup> D'Alessio. R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014

vendita minore dell'1% e, di conseguenza, una contrazione dei volumi di vendita;  
- a un aumento dell'1% del prezzo, corrisponde una diminuzione dei volumi di vendita minore dell'1 % e, di conseguenza un aumento dei ricavi di vendita.

Ci sono diverse variabili esterne all'impresa che incidono sul prezzo di vendita. Una come abbiamo visto è la domanda del mercato, un'altra fa riferimento ai prezzi applicati dalla concorrenza, così come alcune normative che impongono un prezzo massimo applicabile.

Molto spesso, la forza vendita per raggiungere gli obiettivi prefissati tende a operare scontistiche di prezzo elevate che danneggiano l'impresa.

#### *2.3.5. I limiti dell'analisi degli scostamenti*

L'analisi contabile rivela solo i "sintomi", non spiega perché si è verificato uno scostamento, né suggerisce cosa fare per migliorare la situazione. Per individuare le anomalie occorre risalire alle radici delle disfunzioni per poi porvi rimedio. Questo non può essere fatto dal controller ma dal personale che vive la gestione quotidiana dell'impresa. Nel valutare gli scostamenti bisogna andare oltre le apparenze. Ad esempio, una varianza sfavorevole non rappresenta necessariamente una malagestione per l'azienda e, viceversa, una varianza migliorativa non sottintende una gestione consapevole. La riduzione dei costi di pubblicità porta benefici immediati sul conto economico ma può influire negativamente sulle vendite. L'analisi degli scostamenti misura l'effetto delle azioni passate sul presente, ma non le possibili conseguenze future.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Sorrentino L., Siciliano G., Erri A., Azienda passo passo 2.0, Pearson, Milano 2013

## 2.4. IL SISTEMA DI REPORTING

I risultati conseguiti, gli scostamenti e la loro analisi sono portati a conoscenza dei responsabili mediante i rapporti informativi. Il reporting è l'insieme dei rapporti informativi messi a disposizione dei responsabili aziendali per informarli sull'andamento della gestione. È lo strumento della contabilità direzionale che conclude il processo di programmazione e controllo.

I report esercitano una funzione sui responsabili affinché affrontino i problemi e propongano azioni correttive. Se le persone sanno in anticipo che la loro prestazione sarà misurata, rappresentata e valutata, agiranno in modo diverso da quanto farebbero se pensassero di non essere controllate.

L'individuazione dei destinatari dei report rappresenta un momento critico per l'azienda poiché si tratta di identificare coloro che dovranno utilizzare realmente le informazioni. Generalmente sono destinatari l'alta direzione (imprenditore e top management) e i responsabili dei centri di responsabilità.

Il contenuto è collegato al livello di responsabilità del destinatario e deve rispettare diversi principi:<sup>37</sup>

- *significatività (o rilevanza)*, ovvero deve essere in grado di richiamare l'attenzione sulle informazioni e sulle variabili significative per la decisione. I rapporti devono contenere solo i dati che servono per conseguire gli obiettivi, i dati di nessun interesse potrebbero provocare effetti distorsivi;
- *selettività*, i dati rilevanti vanno selezionati per importanza, occorre dare particolare rilevanza ai pochi dati che possono spiegare buona parte dei risultati conseguiti. Occorre, quindi, rispettare la scala gerarchica delle priorità delle informazioni e utilizzare tecniche per concentrare l'attenzione sulle voci più rilevanti;

---

<sup>37</sup> Bracci E., Vagnoni E., *Sistemi di programmazione e controllo*, Maggioli editore, Santarcangelo di Romagna, 2011

- *tempestività*, ovvero le informazioni devono essere elaborate in tempo utile per prendere delle decisioni;
- *flessibilità*, fa riferimento alla capacità dei sistemi di reporting di adeguarsi ai cambiamenti di contesto e alla capacità di realizzare nuove tipologie di output per il supporto decisionale.
- *controllabilità*, fa riferimento al binomio autonomia/responsabilità associato alla posizione e al ruolo del destinatario. Significa orientare l'attenzione del destinatario sulle variabili che può effettivamente manovrare e sulle conseguenze relative alle decisioni prese.
- *confrontabilità* si riferisce al fatto che la tecnica del confronto delle informazioni è alla base del sistema di controllo. I parametri del controllo possono essere standard (valuta l'efficienza produttiva), storici (confronto temporale), spaziali (confronto dei propri risultati con quelli dei concorrenti dell'azienda).

Per realizzare un sistema di reporting efficace bisogna fare attenzione alla forma con cui vengono esposti i dati. La forma non incide soltanto in termini di comprensibilità ma anche di stimoli per l'analisi e l'azione, se attira l'attenzione sugli aspetti più importanti della gestione da tenere sotto controllo.

A seconda della finalità del reporting possiamo distinguere due diverse tipologie:

- *il reporting valutativo*, contiene soltanto le informazioni controllabili dal responsabile. Vi sono rappresentati solo indicatori che misurano la performance del centro di responsabilità;
- *il reporting informativo*, include anche indicatori non controllabili ma utili per capire come perseguire gli obiettivi.

Rispetto all'orizzonte temporale possiamo distinguere il reporting corrente da quello strategico. Il primo misura i risultati conseguiti nel periodo indicato rispetto a quelli programmati. Il secondo valuta le conseguenze dell'attività svolta sulla realizzazione delle strategie.

## CONCLUSIONI

Il sistema di controllo di gestione costituisce uno strumento per la direzione che permette di decidere a ragion veduta e di evitare rischi, errori e costosi ritardi.

Un principio fondamentale su cui poggia il processo di programmazione e controllo è quello della responsabilizzazione dei dipendenti rispetto agli obiettivi aziendali. Questo obiettivo è raggiunto mediante l'articolazione dell'azienda in sub-sistemi: i centri di responsabilità. È il titolare di tali centri, come visto in precedenza, ad essere ritenuto il responsabile del conseguimento di uno specifico insieme di risultati. I risultati conseguiti da ciascun centro vengono confrontati con i risultati programmati a budget, individuando, quando presente, uno scostamento globale. La scomposizione dello scostamento globale in scostamenti elementari permette di verificare una prima causa elementare che ha comportato maggiori costi o minori ricavi, ma non consente di individuare un responsabile. Nel valutare uno scostamento non bisogna fermarsi all'apparenza ma bisogna analizzare bene le cause e le conseguenze del fattore che ha determinato la variazione. Una volta individuati gli scostamenti e analizzati singolarmente, occorre trovare delle soluzioni per riportare in linea i valori consuntivi con quelli di budget.

Alla luce di quanto detto, l'analisi degli scostamenti si rivela uno strumento centrale nell'ambito del sistema di controllo. Essa, infatti, assolve ad una duplice finalità. Da un lato consente di monitorare i risultati aziendali, accertando il grado di allineamento, o meno, con gli obiettivi definiti in fase di budget. Dall'altro, l'analisi degli scostamenti supporta la gestione aziendale, consentendo di definire quali azioni correttive porre in essere al fine di garantire l'allineamento tra risultati attesi e risultati conseguiti.

## BIBLIOGRAFIA

Amigoni F., *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*. Giuffrè, Milano 1995

Bastia P., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Il mulino, Bologna 2001

Bracci E., Vagnoni E., *Sistemi di programmazione e controllo*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2011

Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano 2000

D'Alessio. R., Antonelli V., *Controllo di gestione*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014

D'Onofrio M., *Come fare il controllo di gestione*, FrancoAngeli, Milano 2009

Kaplan, Atkinson, *Advanced Management Accounting*, Isedi, Torino 2002

Merchant K.A., Riccaboni A. *Il controllo di gestione*, McGraw Hill Italia, Milano 2001

Noe R.A., *Employee training and development*, McGraw-Hill, New York 2010

OECD, *Codes of Corporate Conduct: Expanded Review of their Contents*, OECD Publishing, n.6, 2001



Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowitá, Arezzo 2018

Schrodt P., *The relationship between organizational identification and organizational culture: Employee perceptions of culture and identification in a retail sales organization*, in "Communication Studies", vol.53, 2002

Sorrentino L., Siciliano G., Erri A., *Azienda passo 2.0*, Pearson, Milano 2013