



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**CONTABILITA' ANALITICA NELLA  
GESTIONE D'IMPRESA**

**ANALYTICAL ACCOUNTING IN BUSINESS  
MANAGEMENT**

Relatore:

Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale:

Arianna Zingaretti

Anno Accademico 2022/2023



*Alla mia famiglia,*

*A chi è nel mio cuore,*

*A me stessa*

# INDICE

<b>INTRODUZIONE.....</b>	<b>7</b>
<b>CAPITOLO 1. IL CONTROLLO DI GESTIONE.....</b>	<b>9</b>
1.1 Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo.....	9
1.2 Il processo e la struttura del controllo di gestione.....	11
1.3 La funzione del controller e degli altri soggetti coinvolti nel processo di programmazione e controllo.....	13
<b>CAPITOLO 2. IL SISTEMA DI CONTABILITA' ANALITICA.....</b>	<b>16</b>
2.1 Contabilità analitica e contabilità generale a confronto.....	16
2.2 Classificazione dei costi impiegati nella contabilità analitica.....	19
2.3 I processi decisionali e la Break Even Analysis.....	23
2.3.1 <i>Determinazione del punto di pareggio nelle aziende monoprodotto e multiprodotto.....</i>	<i>23</i>
2.3.2 <i>L'analisi di sensibilità del risultato e margine di sicurezza.....</i>	<i>25</i>
2.3.3 <i>Le scelte di convenienza economica: decisioni di make or buy.....</i>	<i>27</i>
<b>CAPITOLO 3. IL SISTEMA DI BUDGETING.....</b>	<b>29</b>
3.1 Il concetto di budget con le sue caratteristiche e funzioni 3.2 Il processo di elaborazione del budget.....	29

3.2 Il processo di elaborazione del budget.....	31
3.2.1 <i>Il processo temporale di elaborazione del budget</i> .....	32
3.2.2 <i>Il processo logico di elaborazione del budget</i> .....	33
3.3 I budget per centri di responsabilità e definizione degli obiettivi di budget.....	35
<b>CAPITOLO 4. IL REPORTING.....</b>	<b>38</b>
4.1 Il sistema di Reporting.....	38
4.2 Analisi degli scostamenti dei costi e dei ricavi.....	39
<b>CAPITOLO 5. IL CONTROLLO DI GESTIONE: UN CASO AZIENDALE.....</b>	<b>41</b>
5.1 L'azienda.....	41
5.2 Il controllo di gestione nell'azienda.....	42
5.2.1 <i>Come l'azienda utilizza la contabilità analitica</i> .....	43
<b>CONCLUSIONI.....</b>	<b>47</b>
<b>RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....</b>	<b>50</b>



## INTRODUZIONE

L'attuale contesto socio-economico nel quale le imprese si trovano ad operare è caratterizzato da continui cambiamenti e da una spiccata dinamicità. Sempre più spesso le aziende devono misurarsi con nuove dinamiche competitive che richiedono attente analisi e risposte tempestive. In un simile contesto le imprese non possono accontentarsi di una visione limitata al breve termine, ma devono spingersi a pianificare il loro futuro coerentemente alla strategia aziendale. Obiettivi a breve, sebbene potenzialmente redditizi in un primo momento, possono portare a problemi nel lungo periodo. Per poter governare l'azienda in un simile scenario è evidente come le capacità e il buon senso dell'imprenditore siano necessarie ma non più sufficienti. La complessità assume un ruolo di primaria importanza e l'efficienza viene affiancata da altri aspetti quali la tempestività e l'efficacia. Le decisioni, per poter guidare l'organizzazione lungo la direzione scelta in sede strategica, devono essere prese consapevolmente e sulla base di adeguate informazioni. È in questo contesto che si inseriscono i sistemi di contabilità analitica.

La contabilità analitica rappresenta un elemento fondamentale della struttura informativa tecnico-contabile del controllo di gestione, ed è utilizzata per raccogliere ed elaborare informazioni quantitativo-monetary di supporto alle decisioni del management. Tali informazioni riguardano costi, ricavi e risultati parziali di particolari oggetti economici individuabili all'interno del sistema aziendale. Sembra evidente come gli output di un sistema di contabilità analitica siano imprescindibili per poter prendere decisioni informate e indirizzate al mantenimento dell'economicità.



## CAPITOLO 1

### IL CONTROLLO DI GESTIONE

#### 1.1 Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo

L'azienda è una struttura complessa considerata come un insieme di risorse, processi e sistemi di diversa natura, organizzata nelle sue varie componenti per conseguire finalità e obiettivi strumentali al raggiungimento del suo scopo ultimo quale risulta dalla mission aziendale. In questo modo l'azienda riesce a soddisfare le aspettative dei soggetti coinvolti che nutrono interessi nei suoi confronti. In quanto strutture complesse, le aziende non possono affidarsi al caso, ma devono guidare e coordinare le persone che vi lavorano affinché impieghino al meglio le risorse a disposizione.

Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo nella sua omogeneità può essere articolato nel sistema della pianificazione e nel sistema di programmazione e controllo. Il primo definisce gli obiettivi e le azioni di lungo periodo che trovano formalizzazione all'interno dei cosiddetti piani strategici. Il sistema di pianificazione, infatti, ha lo scopo di stabilire gli obiettivi che l'organizzazione dovrà raggiungere in una prospettiva pluriennale, e allo stesso tempo, le soluzioni strategiche che dovrebbero assicurarne il perseguimento <sup>1</sup>. Si tratta di un'analisi finalizzata alla comprensione e individuazione nei punti di forza e di debolezza dell'azienda, oltre che delle minacce e delle opportunità provenienti dall'ambiente esterno di riferimento <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L. Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, 2ª ed., Giuffrè, Milano, 2012

<sup>2</sup> A. Paolini, *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993

Oggi le aziende non possono più affidarsi al caso, ma devono pensare a come vorrebbero essere in futuro e di conseguenza delineare le strategie in linea con questa visione. In molte realtà non è ancora sufficientemente diffuso un approccio alla gestione di tipo strategico e le decisioni sono spesso prese senza seguire un processo formalizzato, con una visione del futuro tracciata solo per grandi linee. Il processo di pianificazione strategica deve invece essere definito in modo analitico in ogni sua singola fase.

La programmazione invece stabilisce le modalità operative di funzionamento. È il processo attraverso il quale si delineano gli obiettivi strategici ad intervalli di tempo più brevi, rispetto a quelli previsti dalla già citata pianificazione. In sostanza, attraverso la programmazione, gli obiettivi strategici di lungo periodo sono suddivisi in più obiettivi specifici di breve periodo il cui raggiungimento spetta all'organizzazione e alle singole aree aziendali. Possiamo considerare dunque che la programmazione è strumentale alla pianificazione ed è fondamentale per una sana ed efficace gestione aziendale. Per gestire al meglio un'organizzazione verso il conseguimento di obiettivi strategici nasce l'esigenza di raggiungere risultati periodici, cioè annuali, strumentali al conseguimento di quelli di lungo termine. La programmazione, pertanto, non si sostanzia in un processo di mera declinazione di obiettivi pluriennali in obiettivi annuali. A questa funzione si accosta un processo di verifica del grado di coerenza tra gli stessi che è necessario per garantire l'efficacia del rapporto di strumentalità come sopra descritto<sup>3</sup>.

## 1.2 Il processo e la struttura del controllo di gestione

Il controllo di gestione è il profilo che si occupa di gestire l'azione dei singoli lavoratori verso gli obiettivi prefissati dalla direzione. È lo strumento che guida e razionalizza le decisioni aziendali assunte ai vari livelli gerarchici. Il controllo di gestione è, dunque, solo una componente del più ampio processo decisionale, e può essere definito come lo strumento "con il quale la direzione aziendale ai vari livelli si accerta che la gestione si stia svolgendo in modo tale da permettere il raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione strategica"<sup>4</sup>. Il sistema di controllo è composto da una serie di elementi che consentono lo svolgimento dell'intero processo verso il raggiungimento degli obiettivi decisi dalla direzione. Gli elementi che compongono il sistema sono: presupposti informativo-contabili, presupposti organizzativi e processo di controllo. Con le soluzioni informativo-contabili intendiamo tutti gli strumenti che compongono la contabilità direzionale, il cui compito è assicurare, ad ogni responsabile di centro organizzativo coinvolto nel processo di controllo di gestione, la disponibilità delle informazioni necessarie per lo svolgimento delle proprie attività. Fanno parte della contabilità direzionale sia documenti a carattere previsionale, quali il budget e il bilancio preventivo, sia prospetti volti a evidenziare a consuntivo la distanza tra obiettivi e risultati, come il reporting. Nell'ambito della strumentazione informativa, il ruolo di maggiore livello è svolto dalla contabilità analitica che esercita una funzione di supporto in fase di programmazione, tramite l'impiego di valori standard e in fase di

---

<sup>3</sup> M. Gatti, M.S. Chiucchi, *Controllo di gestione*, G. Giappichelli, Torino, 2018

controllo con la rilevazione dei dati effettivi.

Le soluzioni organizzative fanno notare che il sistema di controllo è efficace solo se vi è una chiara distribuzione di obiettivi e responsabilità lungo la struttura organizzativa.

La costruzione del piano di centri di responsabilità riflette il livello di decentramento attuato e l'atteggiamento dei vertici dell'impresa nei confronti del processo di delega.

Nel modello proposto i centri di responsabilità rappresentano l'ossatura del sistema, il necessario punto di contatto tra gli strumenti informativo-contabili e lo svolgimento delle varie fasi del processo. Vogliamo così rimarcare il concetto di controllo quale strumento di governo dell'impresa che, pertanto, richiede il coinvolgimento e la motivazione di tutte le persone che vi lavorano.

Il processo di controllo esprime le regole, le azioni, le fasi attraverso le quali si realizza il controllo di gestione. Si tratta di un classico meccanismo di feed-back che prevede la definizione di obiettivi, l'esecuzione di azioni per raggiungerli, la misurazione dei risultati conseguiti e il loro confronto con quanto preventivato. Il processo di controllo ha natura circolare ed è antecedente, in itinere e a consuntivo, ossia valuta la bontà delle scelte compiute e apporta gli opportuni interventi correttivi prima, durante e dopo l'esecuzione delle operazioni.

---

<sup>4</sup> R.N Antony, *Management control system*, R.D, Irwin, 1976, p. 26

### **1.3 La funzione del controller e degli altri soggetti coinvolti nel processo di programmazione e controllo**

Il processo di controllo di gestione abbraccia l'intera struttura aziendale e coinvolge un ampio numero di soggetti che a vario titolo intervengono durante lo svolgimento del processo. Essi sono<sup>5</sup>:

*I responsabili di aree funzionali e di area divisionale.* Si tratta dei soggetti incaricati di gestire l'azienda. Sono i vari responsabili, dirigenti o altre figure di alto livello (manager), che definiscono gli obiettivi settoriali idonei a raggiungere i traguardi generali dell'intera azienda. Essi si trovano a dirigere centri di responsabilità, coordinano le persone che vi lavorano e ottimizzano le risorse a disposizione. Solitamente, tali responsabili si identificano con i responsabili di funzione o di divisione, ma possono coincidere anche con i capi ufficio, con i capi reparto e con chiunque abbia a disposizione leve gestionali di qualsiasi tipo in grado di incidere sui risultati aziendali. Sono in sostanza i primi fruitori delle informazioni del controllo di gestione che essi stessi contribuiscono a produrre.

*Il responsabile del controllo di gestione: il Controller.* È il soggetto incaricato di condurre l'intero processo di controllo di gestione. La sua funzione è quella di supportare, agevolare, incentivare, coordinare i manager che sono i veri protagonisti del sistema di controllo. Questo soggetto si occupa di verificare periodicamente il corretto funzionamento dell'intero sistema di controllo, operando in stretta collaborazione con i vari responsabili organizzativi. In molte aziende non viene costituita una specifica unità

organizzativa, ma il Controller coincide con il Direttore Amministrativo o il Direttore Finanziario. Molteplici sono le competenze richieste, le capacità e le skills necessarie per rivestire un ruolo ad oggi ad alto contenuto professionale. Non si può più parlare, infatti, di una classica posizione le cui mansioni vertono unicamente sugli aspetti contabili, dovendosi ricondurre, invece, al controller nuove responsabilità di assistenza e consulenza ai piani manageriali.

*Il Consiglio di Amministrazione e l'Amministratore Delegato.* Il Consiglio di Amministrazione è l'organo con maggiori poteri in azienda, definisce le strategie e ne verifica il raggiungimento. Esso è nominato direttamente dall'assemblea dei soci e quindi è il primo soggetto che deve optare per accrescere il valore dell'azienda. Deve fissare le linee guida del sistema e periodicamente deve verificare l'adeguatezza e il corretto funzionamento.

*Il Collegio Sindacale.* Esso svolge anzitutto un controllo di legalità, poiché i sindaci verificano il rispetto della legge e dello statuto e possono impugnare davanti al tribunale le delibere non conformi alla legge e allo statuto. Essi, inoltre, verificano l'adeguatezza dell'organizzazione amministrativa e contabile e la corretta amministrazione della società segnalando all'assemblea eventuali fatti rilevanti. La norma che regola l'attività delle società quotate in Borsa prevede che al Collegio Sindacale sia attribuita la funzione di vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo di gestione oltre che della struttura organizzativa e del sistema di controllo interno.

---

<sup>5</sup> S. Terzani, Lineamenti di pianificazione e controllo, Padova, Cedam, 1999.

Il Collegio Sindacale, quindi, verifica che il meccanismo di controllo funzioni correttamente e sia in grado di adattarsi ai nuovi fabbisogni informativi.

*L'Internal Auditing.* L'Internal Auding ha il compito di valutare, una volta attivato, il sistema di controllo interno, e fa una complessiva analisi qualitativa dell'esposizione ai rischi presenti (alta, media, bassa). In seguito valuta le tecniche di controllo interno in termini di adeguatezza e funzionalità delle stesse ad assicurare il corretto svolgimento dell'operatività aziendale. Il sistema di controllo interno, infatti, ha come obiettivo e priorità il governo dell'azienda attraverso l'individuazione, la valutazione, il monitoraggio, la misurazione e la gestione di tutti i rischi d'impresa, coerentemente con il livello di rischio definito dal vertice aziendale. La valutazione dell'adeguatezza dei controlli effettuati rispetto all'entità dei rischi individuati consentirà di identificare il livello di rischio residuo che l'azienda deve gestire. L'Internal Auding per lo svolgimento della sua attività deve avvalersi delle informazioni già elaborate presso le altre strutture di controllo, compreso quello di gestione.

*Il Comitato per il controllo interno.* Il Comitato per il controllo interno, ove previsto, assiste il Consiglio di Amministrazione nella verifica periodica dell'adeguatezza e dell'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno e nell'individuazione e gestione dei principali rischi aziendali. esso ha funzioni consultive e rappresenta un filtro rispetto all'attività del Consiglio di Amministrazione, poiché verifica l'attività svolta dal management e dall'incaricato dell'internal auditing e decide quale problematica portare all'attenzione del Consiglio.

## CAPITOLO 2

### IL SISTEMA DI CONTABILITA' ANALITICA

#### 2.1 Contabilità analitica e contabilità generale a confronto

La contabilità analitica (co.an.) costituisce un importante sottosistema della contabilità direzionale, che elabora informazioni relative a specifici oggetti della gestione o ad aree dell'organizzazione. La contabilità direzionale comprende numerosi strumenti e elabora diversi tipi di informazioni; essa tratta prevalentemente quelle di tipo economico-finanziario, pur non essendo esse le uniche informazioni utili per il management; è cioè un sistema che consente di elaborare tali informazioni in modo da renderle utili al processo decisionale e al controllo di gestione ai diversi livelli dell'organizzazione.

La contabilità analitica invece tratta prevalentemente informazioni monetarie e non monetarie relative all'acquisizione ed al consumo delle risorse, ma i suoi output informativi possono comprendere anche report in cui vengono elaborate informazioni relative ai ricavi. La contabilità analitica si differenzia quindi dalla contabilità generale (co.ge.), che costituisce un sistema finalizzato alla rilevazione della dimensione economico-finanziaria delle operazioni di gestione, sulla base di rilevazioni svolte secondo un ben preciso metodo (della partita doppia) per giungere alla redazione di documenti, la cui natura è in gran parte consuntiva. Mentre la co.ge. è orientata prevalentemente verso la comunicazione esterna (bilancio d'esercizio), la co.an. riveste la funzione di supporto per le decisioni del management; essa è quindi rivolta verso

l'analisi degli aspetti interni della gestione, anche se fornisce informazioni utili anche per le funzioni della co.ge.

Gli aspetti principali che differenziano la co.ge. dalla co.an. sono sintetizzati nella tabella seguente:

**Figura 2.1 – Contabilità generale e contabilità analitica**

	<i>Contabilità generale</i>	<i>Contabilità analitica</i>
<i>Scopo</i>	Misurazione del reddito e del capitale di funzionamento	Rielaborazione di dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale e di controllo
<i>Momento rilevazione</i>	Manifestazione di variazione numerica	Utilizzazione dei fattori produttivi
<i>Ampiezza rilevazioni</i>	Tutti i costi e i ricavi	Solo i costi e i ricavi relativi alla gestione caratteristica
<i>Classificazione</i>	Costi e ricavi per natura	Costi e ricavi per natura, per destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni
<i>Destinatari</i>	Principalmente soggetti esterni (bilancio civilistico e fiscale)	Management (informativa interna)
<i>Metodologia di rilevazione</i>	Contabile in partita doppia	Contabile o extracontabile

**Fonte** – L. Cinquini, strumenti per l'analisi dei costi, G.Giappichelli, Torino, 2008, p. 5

Più precisamente, le funzioni fondamentali della co.an. riguardano<sup>6</sup>:

1. La *misurazione dell'efficienza*; per efficienza si intende la capacità di produzione di un dato ammontare di beni e/o servizi con il minimo impiego delle risorse. Pertanto il valore monetario del consumo di risorse relativamente ad un oggetto costituisce un riferimento fondamentale per effettuare il giudizio in discorso. Per oggetto di costo si intende qualsiasi "oggetto" per cui si richieda una specifica misurazione dei costi. In tal caso i costi esprimono il *valore monetario stimato delle risorse consumate o impiegate per l'ottenimento o il funzionamento degli oggetti di costo presi in considerazione* e rappresentano una misurazione stimata in termini monetari dell'efficienza del sistema o di una parte di esso nell'ottenimento dell'oggetto (output) o nelle modalità del suo operare.
2. Il *supporto informativo nei giudizi di convenienza* in situazioni decisionali. Si tratta di informazioni di supporto per la determinazione dei prezzi dei prodotti e dei servizi, laddove vi siano margini di discrezionalità del produttore, per l'analisi relativa alla convenienza di svolgere internamente o meno delle fasi del processo produttivo, per le scelte relative all'eliminazione di linee di produzione o di unità operative. Vengono inoltre utilizzate nella valutazione o nel confronto tra le redditività delle diverse linee prodotto, di aree strategiche d'affari e di canali di vendita. In alcune di queste decisioni non sono sufficienti solo le

---

<sup>6</sup> L.Cinquini, *Strumenti per l'analisi dei costi*, G.Giappichelli, Torino, 2008

informazioni sui costi, ma si rendono necessarie anche valutazioni prospettiche relative ai ricavi nelle alternative prese in considerazione.

3. La *programmazione e il controllo di gestione*: la determinazione e l'analisi dei costi costituiscono elementi informativi fondamentali per definire gli standard necessari al sistema budgetario; le determinazioni consuntive costituiscono poi la base per il confronto con i preventivi e l'analisi delle cause delle variazioni. I costi inoltre possono costituire una informazione economico-finanziaria utile per la valutazione delle performance delle unità organizzative ai fini della definizione degli incentivi ai responsabili;
4. Le *valutazioni di bilancio*; alla fine di ogni esercizio si rendono necessari procedimenti di valutazione per determinare il reddito d'esercizio e il valore degli elementi del patrimonio aziendale; a tale scopo occorre determinare costi quali il valore dei prodotti in rimanenza e le quote di ammortamento dei beni pluriennali.

## **2.2 Classificazione dei costi impiegati nella contabilità analitica**

In questo paragrafo introdurremo le principali classificazioni dei costi utilizzate nella contabilità analitica. È bene precisare che in contabilità generale i costi sono classificati secondo la "natura fisico-tecnica" dei fattori produttivi sottostanti e, tale classificazione, sebbene sia sempre utile, risulta insufficiente per soddisfare le esigenze

conoscitive della contabilità analitica<sup>7</sup>. Di seguito elencheremo le classificazioni più utilizzate in ambito aziendale, ovvero:

- A. Costi speciali e costi comuni
- B. Costi diretti e costi indiretti
- C. Costi variabili e costi fissi
- D. Costi controllabili e costi non controllabili
- E. Costi rilevanti, costi irrilevanti e costi differenziali
- F. Costi effettivi e costi ipotetici

A) *Costi speciali e costi comuni*. Questa classificazione si basa sul criterio della riferibilità (od oggettività) della misurazione rispetto all'oggetto di costo (nel nostro caso il prodotto). *I costi speciali* sono quei costi che possono essere riferiti in maniera oggettiva all'oggetto di costo prescelto. *I costi comuni*, al contrario, sono quei costi riferiti a fattori produttivi del quale è impossibile conoscere in maniera oggettiva il consumo da parte dell'oggetto di costo. Tali costi devono essere attribuiti mediante una ripartizione più o meno soggettiva. La distinzione tra costi speciali e costi comuni non è definita in maniera univoca ma dipende dall'estensione dell'oggetto di costo. I costi speciali tendono ovviamente ad aumentare all'aumentare dell'ampiezza dell'oggetto di costo.

---

<sup>7</sup> G. Capodaglio, *Manuale di contabilità analitica*, Maggioli, Milano, 2011.

B) *Costi diretti e indiretti*. Tale classificazione si basa sulle modalità di attribuzione del costo all'oggetto di riferimento. I *costi diretti* sono quei costi "imputabili direttamente all'oggetto secondo convenienti criteri di specialità, ossia mediante il prodotto tra volume del fattore impiegato e il prezzo unitario, oppure che vengono attribuiti in modo esclusivo"<sup>8</sup>. I *costi indiretti* invece sono quei costi che si imputano all'oggetto di costo secondo criteri di comunanza (ripartizione o allocazione). all'aumentare dell'ampiezza dell'oggetto di costo.

C) *Costi variabili e costi fissi*. I *costi fissi o costanti* sono i costi che non variano con il variare entro certi limiti, anche abbastanza vasti, della quantità prodotta, ferme restando le altre condizioni. Sono considerati quindi costi di struttura o di capacità, nel senso che fino a quando non si superano la struttura o la capacità esistenti non sono soggetti a variazioni. All'esaurimento della capacità produttiva, a causa del sostenimento di un ulteriore costo fisso, si ha un immediato incremento del costo medio che tende poi sempre a decrescere. I *costi variabili* sono invece quei costi che variano con il variare, anche minimo, della quantità di produzione; variano cioè in funzione delle quantità prodotte. Sono caratterizzati dal fenomeno della variabilità i costi speciali, ossia i costi delle materie prime e della manodopera diretta.

D) *Costi controllabili e costi non controllabili*. I *costi sono controllabili* quando l'ammontare degli stessi, imputato al centro di costo, è influenzato in modo significativo dalle azioni del responsabile del centro. I *costi* il cui ammontare non

---

<sup>8</sup> L.Cinquini, *Strumenti per l'analisi dei costi*, G.Giappichelli, Torino, 2008, pag. 10

dipende dalle azioni del responsabile del centro sono detti *non controllabili*. Sono però spesso controllabili i costi variabili, mentre non lo sono mai i costi fissi.

*E) Costi rilevanti, costi irrilevanti e costi differenziali.* I costi rilevanti sono quei costi che differiscono tra le varie alternative di scelta e che influiscono quindi sul processo decisionale. La rilevanza dipende dal fatto che tali costi non sono presenti in tutte le alternative decisionali, o lo sono ma in entità diversa. I costi irrilevanti sono invece quei costi che sono ugualmente presenti nelle varie alternative decisionali. La loro entità/presenza quindi non è influenzabile dal soggetto

decisore nella fase decisionale. I costi differenziali sono quelli che si ottengono facendo la differenza tra i costi di diverse alternative, prendendone una come base. Tali costi sono indispensabili in fase di programmazione, per valutare la convenienza delle varie alternative che il management è chiamato a scegliere.

*F) Costi effettivi e costi ipotetici.* Questa distinzione si basa sull'effettività della manifestazione dei costi. I costi effettivi o consuntivi misurano il valore delle risorse consumate ex-post.

I costi ipotetici invece sono stime che mirano a riprodurre il costo che si sosterrà svolgendo una certa produzione, considerando la realtà aziendale nella sua attuale configurazione.

### **2.3 I processi decisionali e la Break Even Analysis**

La *Break Even Analysis* è uno strumento del controllo di gestione in grado di fornire informazioni al management per il supporto delle decisioni di breve termine inerenti scelte di volume produttivo. È un modello di previsione degli andamenti economici d'azienda che permette di correlare il reddito operativo al volume di produzione/vendita, fornendo informazioni di supporto alle seguenti esigenze conoscitive<sup>9</sup>.

#### ***2.3.1 Determinazione del punto di pareggio nelle aziende monoprodotto e multiprodotto***

La Break Even Analysis consente di determinare il volume di produzione/vendita, in quantità e valore, in corrispondenza del quale si consegue il pareggio tra i ricavi e i costi della gestione caratteristica q un reddito operativo pari a zero. Ipotizzando ora l'esistenza di un unico prodotto, il punto di pareggio può essere determinato con il metodo dell'equazione economica:

$$RT - CT = RO$$

Dove: RT = ricavi totali della gestione caratteristica; CT = costi totali della gestione caratteristica; RO = reddito operativo.

I ricavi totali della gestione caratteristica sono dati dal prodotto tra il prezzo di vendita unitario e le quantità prodotte/vendute, mentre i costi totali della gestione

caratteristica possono essere scomposti in costi fissi e variabili. Questi ultimi derivano dal prodotto tra costo variabile unitario e quantità prodotte/vendute. Ne consegue che:

$$p \times Q - [CF + (v \times Q)] = RO$$

Dove: Q = quantità prodotte/vendute; p = prezzo unitario di vendita; v = costo variabile unitario; CF = costi fissi totali.

Ponendo il RO pari a zero e risolvendo rispetto a Q, si ottiene che il volume di produzione/vendita che consente di conseguire il pareggio (Q\*) tra ricavi e costi della gestione caratteristica può essere determinato nel seguente modo:  $Q^* = \frac{CF}{(p-v)}$ . Al denominatore della formula è considerato il margine di contribuzione unitario. Tale grandezza economica esprime quanto residua del prezzo unitario di vendita dopo aver recuperato i costi variabili unitari, per la copertura dei costi fissi e oltre il punto di pareggio per la generazione di reddito. A parità di costi fissi, maggiore è il margine di contribuzione unitario, minore è la quantità di prodotti che l'azienda deve produrre e vendere per raggiungere il punto di pareggio.

Nelle aziende multiprodotto invece, la determinazione del punto di pareggio deve tener conto anche del mix delle vendite, ossia del peso di ciascuna tipologia di prodotto sulle vendite totali a livello aziendale. L'azienda, infatti, raggiungerà prima il punto di pareggio se nel mix assumono maggiore peso le tipologie di prodotto che presentano un margine di contribuzione più elevato. È dunque preferibile ragionare in

---

<sup>9</sup> S.Marasca e G.Pettinari, *Controllo di gestione*, G.Giappichelli, Torino, 2008

termine di fatturato nella determinazione del punto. Il fatturato di pareggio si può determinare attraverso un rapporto che vede al numeratore i costi fissi totali e al denominatore la media ponderata dei margini di contribuzione unitari rapportati al prezzo dei prodotti, dove il fattore di ponderazione è dato dal mix di fatturato, ossia della quota di fatturato di ciascuna tipologia di prodotto sul fatturato totale aziendale.

$$RT^* = \frac{CF}{\sum_{i=1}^n \alpha_i ((p_i - v_i) : p_i)}$$

$\alpha_i$  = quota di fatturato della tipologia di prodotto  $i$ -esima.

Il fatturato di pareggio di ciascuna tipologia di prodotto può essere determinato, indirettamente, moltiplicando il fatturato complessivo di pareggio per le percentuali del mix di fatturato.

### **2.3.2 L'analisi di sensibilità del risultato e margine di sicurezza**

La Break Even Analysis è utile per effettuare la cosiddetta *what if analysis*, ossia la sensibilità del reddito operativo rispetto alle variabili del modello<sup>10</sup>. Essa consente di riprodurre gli effetti di variazioni dei parametri del modello sul reddito operativo e comprendere cosa accade agendo sul prezzo unitario di vendita, sul costo variabile unitario, sull'ammontare dei costi fissi, sul volume di

---

<sup>10</sup> L.Cinquini, *Strumenti per l'analisi dei costi*, G.Giappichelli, Torino, 2008.

produzione/vendita e, nel caso di aziende multiprodotto, anche sul mix di vendite. Ad esempio, si consideri che una riduzione del costo variabile unitario rispetto ad una ipotesi di partenza determina un incremento del margine di contribuzione unitario e a parità di volume di produzione/vendita, un aumento del risultato operativo conseguibile. Tuttavia dobbiamo considerare che le variabili del modello non sono indipendenti l'una dall'altra e ipotizzare che i valori assunti da ciascuna variabile non condizionino anche quelli delle altre è un'ipotesi difficilmente riscontrabile nella realtà. Un aumento del prezzo unitario di vendita determina spesso una riduzione dei volumi di vendita vanificando in parte o completamente l'incremento del reddito operativo derivante dall'aumento del prezzo stesso. È opportuno di conseguenza analizzare le variazioni dei parametri del modello nel loro complesso piuttosto che isolatamente attraverso la costruzione di possibili scenari che considerino come le variabili in gioco si influenzano reciprocamente.

Un'ulteriore informazione ricavabile dalla *Break Even Analysis* è il cosiddetto margine di sicurezza. La grandezza in esame misura di quanto il fatturato programmato eccede il fatturato di pareggio, consentendo pertanto di quantificare di quanto possono diminuire le vendite, rispetto al livello programmato, prima che l'azienda subisca delle perdite<sup>11</sup>. Dal punto di vista matematico può essere espresso nel seguente modo:  $MS = (RT_{prog} - RT^*)$ . Dipende dunque dall'ammontare dei costi fissi e dall'ampiezza del margine di contribuzione unitario rapportato al prezzo. Nelle situazioni in cui l'ammontare di costi fissi è elevato rispetto all'ammontare dei costi variabili e quindi il

---

<sup>11</sup> P. Atrill, E. McLaney, *Management accounting for decision*, Pearson Education Limited, Harlow, 2015.

marginale di contribuzione per euro di fatturato è consistente come avviene per esempio nelle aziende che adottano un processo produttivo fortemente automatizzato, anche piccole diminuzioni del fatturato programmato riducono in modo significativo il reddito operativo conseguibile in quanto determinano un incremento notevole del margine di contribuzione complessivo.

### ***2.3.3 Le scelte di convenienza economica: decisioni di make or buy***

Le decisioni di make or buy riguardano scelte inerenti la produzione interna o l'acquisto all'esterno di un componente, di un semilavorato o di un servizio. Tale decisione ha natura estremamente operativa ma deve comunque rientrare in una valutazione di tipo strategico attraverso la quale sono considerati preventivamente anche aspetti connessi con la qualità, la tempestività degli approvvigionamenti e l'opportunità di diffondere un certo know-how. Da un punto di vista economico, la convenienza ad esternalizzare o meno fasi del processo produttivo può essere correttamente valutata solo applicando il metodo di analisi differenziale, attraverso il quale identificare i soli valori di costo e di ricavo rilevanti. Confrontare semplicemente il costo unitario di produzione con il prezzo di acquisto all'esterno può portare a conclusioni fuorvianti in quanto si considerano rilevanti anche costi che nella realtà non lo sono e che devono essere sostenuti anche in caso di esternalizzazione. Occorre sottolineare che la decisione di make or buy non deve trascurare l'eventuale uso alternativo della capacità produttiva liberata, ossia quella che si rende disponibile decidendo di ricorrere a fornitori esterni. Queste decisioni possono essere supportate applicando lo schema generale dei vantaggi e

degli svantaggi economici differenziali oppure adottando un ulteriore schema, comunque basato sul metodo di analisi differenziale, che confronta i costi rilevanti dell'alternativa *make* con i costi dell'alternativa *buy*<sup>12</sup>. I primi sono quei costi che si sostengono unicamente nel caso di produzione interna e sono evitabili con l'esternalizzazione. I secondi sono quei costi invece che sorgono esclusivamente nell'ipotesi *buy*.

---

<sup>12</sup> S.Marasca e G.Pettinari, *l'Analisi dei costi per le decisioni di breve periodo*, G. Giappichelli, Torino, 2018.

## CAPITOLO 3

### IL SISTEMA DI BUDGETING

#### 3.1 Il concetto di budget con le sue caratteristiche e funzioni

Nell'ambito degli strumenti informativi della contabilità direzionale, un ruolo preminente è attribuito al budget, considerato indispensabile al fine di guidare e razionalizzare le decisioni assunte ai vari livelli gerarchici. *Il budget aziendale è un sistema di obiettivi quantificati e riferiti all'esercizio successivo, alla cui costruzione si perviene tramite un'attività di programmazione che permette di estrapolare e rendere operative le linee strategiche dell'impresa*<sup>13</sup>. Possiamo definire il *budget* come un vero e proprio programma di azione espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, che copre un arco temporale di un anno<sup>14</sup>.

Ogni budget aziendale risponde a determinate caratteristiche comuni quali: *globalità*, articolazione per *centri di responsabilità*, articolazione per *periodi infrastrutturali* e *quantificazione*. Il requisito della globalità indica la capacità del budget di racchiudere in un unico documento tutti gli aspetti della realtà aziendale. Il budget investe l'azienda nella sua interezza, in tutte le aree funzionali e a tutti i livelli organizzativi, poiché mette in luce i programmi stabiliti per ogni singola area e il loro consolidamento porta alla quantificazione del risultato finale. La seconda caratteristica attiene articolazione del

---

<sup>13</sup> L.Fici, Programmazione e Controllo, Cedam, Padova, 2008.

<sup>14</sup> Questa definizione è stata data da Welsch e Anthony che scrivevano: "un budget è un programma d'azione espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale, solitamente di un anno". Welsch e R.N. Anthony Fundamentals of management accounting, Home-wood, Irwin, 1974, p. 322, citato in L. Fici, Programmazione e controllo, Cedam, Padova, 2008.

documento. Come il controllo di gestione necessita di presupposti organizzativi, così anche il budget, per dettagliare l'attività aziendale, viene articolato per centri di responsabilità. Il budget fissa gli obiettivi da raggiungere nel successivo periodo e si prefigge di assegnarli ai vari centri in cui è suddivisa l'azienda, scomponendoli in sotto-obiettivi ognuno dei quali contribuisce al raggiungimento del fine ultimo stabilito in sede di programmazione. Il budget inoltre deve avere un'articolazione per periodi infrastrutturali. Non è infatti sufficiente stabilire quel che si vuole raggiungere alla fine dell'esercizio, ma è importante stabilire delle tappe intermedie che permettano una migliore organizzazione del percorso che si vuole seguire. Il budget, infine, deve essere quantificato. Tradurre dove possibile gli obiettivi stabiliti nella programmazione in termini economico-finanziari permette una più chiara identificazione del risultato che si vuole ottenere, evitando errate interpretazioni da parte dei manager e dei soggetti responsabili. La presenza di un mezzo in grado di svolgere una funzione di guida è oggi maggiormente sentita dalle imprese. A causa del crescente dinamismo aziendale e della maggiore complessità delle scelte da assumere, è divenuto indispensabile controllare in ogni momento che il comportamento di ogni soggetto coinvolto nel processo di gestione sia in linea con gli obiettivi decisi dagli organi di governo. I valori contenuti nel budget non sono il risultato di una rilevazione contabile o di una semplice precisione, ma rappresentano la quantificazione monetaria di obiettivi raggiungibili con un certo sforzo di miglioramento organizzativi e gestionale.

### 3.2 Il processo di elaborazione del budget

L'elaborazione del budget si configura come un processo di aggregazione e sintesi di una serie di *budget particolari*, ciascuno dei quali viene elaborato con riferimento a uno specifico e distinto settore di attività dell'azienda. Risulta così possibile rispettare la finalità primaria del budget, che è quella di presidiare l'unitarietà della gestione aziendale attraverso l'integrazione dei programmi d'azione predisposti in sede funzionale, oltre a verificarne la fattibilità sotto il profilo tecnico, economico e finanziario. All'elaborazione del budget generale è possibile giungere attraverso un processo che preveda l'aggregazione dei budget completi dei singoli *centri di responsabilità* e dei budget relativi alle diverse *aree funzionali*. La prima modalità consente di porre al centro del processo gli obiettivi, i programmi, le richieste di risorse da parte dei responsabili dei vari centri. Tuttavia, prima di procedere all'attribuzione di qualsiasi compito o responsabilità ai centri, è necessaria anche l'aggregazione per aree funzionali, in quanto consente di valutare a preventivo se le azioni programmate sono idonee a raggiungere gli obiettivi generali. Il processo di elaborazione del budget rappresenta un importante momento di riflessione e confronto per ogni settore dell'azienda e deve essere guidato in ogni sua fase al fine di esaltarne l'aspetto decisionale rispetto a quello della rappresentanza contabile. Sebbene questo processo possa seguire due logiche distinte, è opportuno che la direzione stabilisca in anticipo quale logica predilige. Se la scelta ricade sull'approccio per centri di responsabilità, occorre che ogni centro presente in azienda proceda all'elaborazione del proprio

budget. Se, al contrario, si predilige l'approccio per aree funzionali, è opportuno che siano stabiliti con precisione i costi di ciascuna area.

### ***3.2.1 Il processo temporale di elaborazione del budget***

Il processo di elaborazione del budget inizia con il coinvolgimento diretto degli organi di governo dell'azienda, i quali devono definire il quadro generale nel quale tutti i manager stabiliscono poi i propri obiettivi settoriali. Sulla base delle strategie e degli indirizzi di gestione forniti dagli organi di governo, il controller predispone una serie di moduli e prospetti per la costruzione dei budget particolari, da inviare ai soggetti incaricati della loro compilazione, ossia ai responsabili delle varie unità organizzative. Un elemento molto importante in questa fase è il calendario dei budget che deve indicare in modo chiaro e preciso la sequenza di elaborazione dei vari budget, la loro distribuzione nel tempo e le persone coinvolte nel processo. In generale, si ritiene opportuno non avviare il processo troppo in anticipo rispetto alla fine dell'anno precedente a quello del budget poiché vi è ancora incertezza sul risultato dell'anno che si sta chiudendo e le previsioni sull'evoluzione dell'anno successivo possono risultare ancora molto difficili da delineare. Nel quadro delle indicazioni fornite dagli organi di governo dell'azienda e dei dati emergenti dal preconsuntivo, utile piattaforma da cui partire per la redazione del budget poiché consente di avere una prima indicazione in merito alla chiusura dell'esercizio, il capo del centro di responsabilità predispone il budget con riferimento a tutti i centri di costo e progetti che ricadono sotto la sua direzione, indicando le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Le prime bozze dei budget elaborate dai vari centri di responsabilità sono inviate al controller che, dopo averne verificato la congruenza e l' idoneità al raggiungimento degli obiettivi generali, provvede al loro consolidamento nel budget generale d'azienda. Nel caso in cui si manifestino delle incompatibilità tra i singoli budget, il controller inviterà i responsabili delle aree alle quali tali budget si riferiscono a prendere gli opportuni provvedimenti per ridurle. Tuttavia, non sempre le incongruenze sono riconducibili attraverso una modifica dei budget settoriali, ma potrebbe rendersi necessaria una revisione degli obiettivi globali di budget, se non perfino dei programmi strategici. Il controller, dopo una serie di aggiustamenti e revisioni, elabora un documento contenente una prima formulazione del budget generale, da sottoporre all'approvazione dell'alta direzione e, se previsto dallo statuto o dai patti parasociali, dal Consiglio di amministrazione. Una volta approvato il budget diventa definitivo ed è comunicato a tutti i soggetti incaricati della sua attuazione.

### ***3.2.2 Il processo logico di elaborazione del budget***

Il processo di elaborazione del budget può essere osservato anche evidenziando con quale *sequenza logica* i vari budget funzionali devono essere elaborati. Con il concetto di processo logico intendiamo quindi analizzare se esistono o no alcuni budget propedeutici rispetto ad altri. È bene ribadire che con questo tipo di analisi cambia solamente l'ottica di osservazione del budget.

I budget funzionali concorrono tutti alla formazione del budget d'esercizio, ma tra questi è possibile notare l'esistenza di un certo rapporto di tipo gerarchico, che ci fa riflettere sulla possibilità di considerare alcuni budget come propedeutici rispetto ad altri, anche se la presenza di frecce bidirezionali sottolinea il sussistere di una serie di relazioni di interdipendenza, piuttosto che di rigida gerarchia. Nella fase di *pre-budget* viene redatto il *piano integrato di produzione-vendita-scorte*, un documento che costituisce la base per la successiva stesura dei budget inerenti all'attività operativa dell'azienda. Il piano integrato armonizza le esigenze delle tre funzioni al fine di conseguire un adeguato sfruttamento della capacità produttiva, un pieno soddisfacimento delle potenzialità commerciali dell'impresa in relazione al mercato e un'efficiente gestione del magazzino e contenimento dei costi delle scorte. La fase successiva prevede la predisposizione dei budget settoriali, riprendendo le linee guida stabilite nel piano integrato; il budget commerciale, che permette la determinazione degli obiettivi di vendita e i relativi costi di commercializzazione, quello della produzione, che fissa volumi e relativi costi dei reparti produttivi e, infine, il budget degli approvvigionamenti che permette il coordinamento del magazzino con le altre funzioni del ciclo operativo. I budget settoriali manifestano comunque esigenze in termini di risorse umane e materiali. Compito del controller è raccogliere le richieste dei centri di responsabilità e di redigere budget "intersettoriali" dove riportare i fabbisogni complessivi per l'intera azienda. Tra i principali budget intersettoriali ricordiamo *il budget degli investimenti* e *il budget del personale*. Il primo ha lo scopo di definire il volume e la tipologia degli investimenti patrimoniali che l'azienda si propone

di compiere nell'esercizio successivo, in linea con gli obiettivi generali di budget e, vista l'ampiezza dell'arco temporale abbracciato di solito dagli investimenti coerentemente con quanto stabilito in sede di pianificazione strategica. Il secondo invece accoglie i costi di tutto il personale dipendente, senza dunque includere i compensi pagati per consulenze e collaborazioni coordinate e continuative. A questo punto è possibile consolidare gli obiettivi dei vari budget per elaborare un documento finale, ovvero il *budget globale*, che metta in evidenza l'intera gestione.

### **3.3 I budget per centri di responsabilità e definizione degli obiettivi di budget**

La costruzione dei budget relativi ai vari centri di responsabilità rappresenta solamente una diversa dimensione lungo la quale programmare l'attività futura. Si tratta di costruire budget completi, formalizzati, con riferimento alle varie unità organizzative. L'aggregazione di budget particolari, relativi ai vari centri di responsabilità, conduce naturalmente agli stessi risultati finali del processo visto in precedenza, ossia a un budget generale dove è rappresentata la futura situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'intera azienda. Senza l'attribuzione di responsabilità ai vari livelli della struttura organizzativa attraverso il budget, si correrebbe il rischio di non incidere minimamente sul comportamento delle persone e si produrrebbero effetti solo contabili. Il budget per centri di responsabilità può favorire la progressiva delega di autonomia decisionale lungo la struttura e può liberare la direzione di molti problemi operativi, consentendo a quest'ultima di focalizzarsi sulle questioni di natura strategica.

Inoltre, sono budget che manifestano alcuni limiti applicativi se non sono affiancati da un'analisi basata sui processi che prescindano dalle barriere organizzative. La fitta rete di regole e procedure cui devono attenersi i vari responsabili rende spesso impossibile l'accertamento delle performance realizzate. Può essere quindi arricchito l'oggetto del sistema di controllo, affiancando ai tradizionali budget per centri di responsabilità dei budget in grado di presidiare le attività e i processi che sono la spiegazione di come l'azienda si muove, interagisce con l'esterno, consuma risorse. Il punto di partenza del processo di elaborazione del budget è rappresentato dalla traduzione dei programmi a breve termine in *obiettivi generali* per l'intera azienda, la cui formulazione spetta agli organi di vertice. L'elaborazione del budget avviene solitamente seguendo una logica di tipo incrementale, ossia si definiscono obiettivi generali e settoriali partendo da quanto si è verificato nel periodo precedente e in funzione delle risorse finanziarie disponibili. Se crescono i mezzi disponibili, diventano più ambiziosi anche gli obiettivi. È una logica che presuppone che le attività gestionali siano già svolte nel migliore dei modi e che debbano rimanere sostanzialmente invariate per il periodo abbracciato dal budget.

Per agevolare la formazione del budget è utile esprimere gli obiettivi in esso contenuti attraverso l'impiego di *indicatori di performance* che rappresentano parametri gestionali in grado di guidare l'attività della struttura operativa posto che, per loro natura, sono agevolmente comprensibili e assimilabili da parte dell'organizzazione. Gli indicatori scelti per valutare le prestazioni gestionali dei vari centri di responsabilità possono essere di tre tipi: indicatori di *costo*; indicatori di *efficienza*; indicatori di *qualità o efficacia*. Le misure prioritarie di performance sono le grandezze di costo,

ossia la quantificazione delle risorse assorbite dalle varie aree aziendali. La determinazione dei costi permette di conoscere la reale destinazione delle energie, informazioni alla base di qualsiasi intervento diretto al miglioramento dei metodi di lavoro. A questi devono essere affiancati quelli espressi in termini di efficienza e efficacia. Il concetto di efficienza si riferisce alla combinazione ottimale delle risorse necessarie per ottenere certi risultati ed è misurato tramite il rapporto tra output e input impiegati. L'efficienza vuole evidenziare il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati, anche a prescindere del livello di efficienza mantenuto. Gli indicatori di performance devono essere configurati in funzione del tipo di unità organizzative al quale ci riferiamo.

## CAPITOLO 4

### IL REPORTING

#### 4.1 Il sistema di Reporting

In senso lato, il *sistema di reporting* può essere identificato con l'output finale del sistema informativo aziendale, a supporto delle diverse esigenze di conoscenza rappresentate nell'ambito di una data struttura informativa. In maniera analoga insieme all'output finale, l'intero processo di produzione e comunicazione dei rapporti informativi, il sistema di reporting include di fatto tutti i procedimenti di produzione delle informazioni, nelle diverse fasi del loro trattamento aziendale. In senso stretto, con il termine "processo di reporting" si vuole qui enfatizzare il percorso specifico di elaborazione dei report a partire dal sistema informativo già predisposto, con verifica del grado di attendibilità dei valori, selezione delle variabili chiave di controllo e valutazione di ulteriori fonti informative<sup>15</sup>. Un sistema di reporting deve essere prima di tutto *selettivo*, cioè deve fornire non masse enormi di dati concretamente inutilizzabili, ma dati selezionati e realmente utili per i vari centri decisionali e operativi. La selettività riguarda dunque il rapporto tra i dati qualitativamente rilevanti per ogni centro decisionale e la massa totale dei dati forniti. Un sistema è tanto più selettivo quanto più i dati sono significativi, si adattano all'utente e sono da lui effettivamente utilizzabili ed utilizzati, cioè quanto più aumentano le informazioni a parità di dati trattati. In concreto, per ottenere il massimo valore del sistema è necessario utilizzare

---

<sup>15</sup> L.Marchi, *Il processo di reporting*, G. Giappichelli, Torino, 2008.

maggiori risorse per la selezione. Sono necessari: una presentazione dei dati ai più appropriati livelli di sintesi/analisi per ciascun utente del sistema informativo, un uso del principio di eccezione che consiste nel segnalare solo i dati eccedenti determinati valori prefissati e un uso di rapporti informativi su richiesta piuttosto che rapporti informativi generalizzati che servono a tutti ed a nessuno. Inoltre, un uso di adeguate tecniche per indirizzare l'attenzione sulle variabili più importanti. La selettività del sistema non deve essere solo nella fase finale di predisposizione del report, ma anche nelle diverse fasi del processo di produzione dell'informazione.

#### **4.2 Analisi degli scostamenti dei costi e dei ricavi**

L'analisi degli scostamenti rappresenta l'ultima parte del processo di programmazione e controllo della gestione aziendale e cioè il momento di verifica della bontà delle scelte definite in sede di redazione del budget aziendale mediante il confronto tra valori preventivi e valori consuntivi<sup>16</sup>. Gli scostamenti dei costi vengono calcolati contrapponendo i costi programmati a budget con quelli sostenuti a consuntivo. Tale analisi riguarda sia i costi diretti variabili che quelli indiretti. Lo scostamento globale viene calcolato secondo la formula che segue:

$(\text{Volume a budget} * \text{Efficienza di budget} * \text{Prezzo di budget}) - (\text{Volume a consuntivo} * \text{Efficienza a consuntivo} * \text{Prezzo a consuntivo})$ .

---

<sup>16</sup> G. Iacoviello, *L'analisi degli scostamenti*, G. Giappichelli, Torino, 2008.

Lo scostamento globale dei costi variabili può scomporsi in scostamenti elementari di: volume, efficienza e prezzo. Uno *scostamento di volume* indica una variazione di costo da imputare alla variazione delle quantità prodotte e dei consumi di materie prime necessarie per la realizzazione di questa produzione. Esso non può essere definito positivo o negativo a priori, poiché un incremento nei volumi di prodotto venduto corrisponde ad un incremento dei costi, che può essere compensato dall'aumento dei ricavi di vendita. Lo *scostamento di efficienza* si manifesta quando per la produzione di una unità di prodotto si rendono necessarie più risorse con il volume di produzione effettivo e il prezzo a budget. È positivo quando il budget flessibilizzato con volume effettivo è superiore al consuntivo a prezzi standard. Lo *scostamento di prezzo* si manifesta quando, a consuntivo, il prezzo di acquisto delle materie prime si discosta da quello a budget; tale risultato evidenzia che, a parità di volume di produzione e livelli di efficienza, il costo totale per l'acquisto delle materie prime differisce dal programmato per effetto della componente prezzo unitario. È positivo se il consuntivo effettivo è inferiore a quello standard e ciò, ad esempio, per maggiori capacità negoziali con i fornitori; lo scostamento è negativo in caso contrario, quando fattori esogeni e fattori endogeni incidono sui rapporti di approvvigionamento. Gli scostamenti dei ricavi vengono calcolati contrapponendo i ricavi a consuntivo a quelli programmati a budget. Se tale variazione ha segno positivo, si ha uno scostamento negativo poiché i ricavi risultano inferiori a quelli programmati, viceversa se la variazione algebrica è negativa, lo scostamento risulta favorevole.

## **CAPITOLO 5**

### **IL CONTROLLO DI GESTIONE: UN CASO AZIENDALE**

In questo capitolo approfondirò lo sviluppo di un sistema di contabilità analitica adottato dall'azienda Gagliardini s.r.l. che mi ha ospitato in stage e presso cui ora lavoro.

#### **5.1 L'azienda**

L'azienda nasce a Monte Roberto, località Sant'Apollinare, nel 1958 per iniziativa di Vittorio Gagliardini oggi affiancato dai suoi tre figli. La loro è una storia lunga e appassionante che ha visto crescere l'azienda anno dopo anno fino a diventare il punto di riferimento per i privati, i professionisti e le imprese del territorio. Credono nella cultura della ricerca e nel valore della sperimentazione: sono convinti che solo in questo modo possa nascere quella progettualità, viva e innovativa, che aiuta a vivere bene. Selezionano con cura i materiali, i prodotti e le soluzioni tecnologiche e mettono i loro clienti nella condizione di costruire, arredare e abitare con i migliori risultati. Proprio per questo, lo showroom è organizzato nei tre settori della sala mostra, dell'edilizia e della ferramenta, ed è un punto di riferimento per chi crede nella cultura della ricerca e della sperimentazione: la cultura del costruire. L'area dedicata all'edilizia propone un importante assortimento di materiali e prodotti attentamente selezionati, qui ogni cliente può avvalersi della competenza e dell'esperienza del nostro personale per avere informazioni e suggerimenti utili alle migliori soluzioni tecniche. Il reparto

Ferramenta si distingue per la qualità e l'affidabilità dei marchi presenti e per l'attenzione che i nostri esperti prestano ad ogni cliente.

## **5.2 il controllo di gestione nell'azienda**

Il passaggio generazionale in azienda è tema più che mai di grande attualità ed ha coinvolto qualche anno fa anche la Gagliardini stessa. Diventa fondamentale per tutelare la comunità aziendale adottare una precisa strategia affinché il passaggio generazionale non impatti negativamente sull'impresa, ed anzi si trasformi in un'opportunità per trasferire non solo quote e/o ruoli, ma anche know-how e valori. In questa fase di passaggio dall'imprenditore Vittorio Gagliardini ai suoi figli Cristiana, Francesca e Mario l'azienda ha ritenuto necessario introdurre un collaboratore esterno alla famiglia ma in grado di inserirsi in un contesto familiare, per intraprendere insieme un percorso finalizzato a disegnare le strategie giuste per condurre al meglio un'impresa medio-piccola verso un mondo che cambia. In primis è stato ridefinito l'assetto organizzativo dell'azienda e cioè l'insieme dei processi e delle procedure che rafforzano l'efficienza e l'efficacia del modello di business aziendale. L'assetto organizzativo è anche la "filosofia" e l'insieme delle linee guida dell'azienda. È il sistema attraverso il quale l'insieme delle informazioni di natura gestionale, finanziaria ed economica diventano tra di loro intellegibili e fonte delle informazioni necessarie alla direzione per guidare con profitto il business aziendale. All'interno di un'azienda bisogna potersi orientare in maniera semplice e intuitiva, avendo ben chiara la

struttura interna dell'organizzazione e la distribuzione dei ruoli fondamentali. Uno degli strumenti più utili a questo scopo è l'organigramma aziendale, la rappresentazione grafica della struttura aziendale e della distribuzione delle risorse. L'azienda Gagliardini è suddivisa in tre aree strategiche d'affari: edilizia, ferramenta e sala mostra. È qui che l'impresa intende competere, rappresentata dal mercato e dall'insieme dei clienti serviti.

### 5.2.1 Come l'azienda utilizza la contabilità analitica

L'azienda utilizza il software Essenzia, un gestionale in grado di migliorare le performance aziendali, pianificare le attività, condividere informazioni e soprattutto permettere di registrare e allocare i ricavi conseguiti e i costi sostenuti. L'articolo che viene caricato all'interno del sistema viene suddiviso in base al settore di vendita e alla categoria merceologica. Essendo le tre aree fortemente complementari e sinergiche avviene spesso che i ricavi di una certa categoria prodotto non vengano generati dallo stesso settore.

CATEGORIA/SETTORE	EDILIZIA	FERRAMENTA	SALA MOSTRA
EDILIZIA	R	R	R
FERRAMENTA	R	R	
SALA MOSTRA			R

La struttura del piano dei costi nel piano dei conti CO.GE vede la ripartizione i costi diretti, costi indiretti, costi fissi e costi variabili. In CO.GE i costi si riferiscono a tutta l'azienda cioè non fanno riferimento a specifiche "partizioni" di essa. È come se

l'azienda fosse una grande partizione di se stessa, ossia l'oggetto di imputazione dei costi non è una parte dell'azienda ma l'azienda stessa. I costi, pertanto, vengono semplicemente classificati per natura. I costi diretti di un prodotto o servizio sono costi direttamente imputabili al settore, in quanto connessi a quei fattori che sono impegnati in via esclusiva alle attività di settore. I costi indiretti di settore sono costi non direttamente imputabili ad esso, in quanto trasversali a tutte e tre le ASA. I costi variabili sono costi che variano in funzione del volume generato a differenza dei costi fissi che non variano. I centri di responsabilità dell'azienda considerata sono edilizia, ferramenta e sala mostra, unità organizzative che compongono l'azienda e che influenzano il risultato aziendale. Possono essere considerati tali perché presentano delle caratteristiche ben specifiche come una propria competenza, una propria responsabilità economica e un proprio bisogno di risorse. Proprio perché dotato di tali caratteristiche ogni centro di responsabilità redige il proprio budget operativo ogni anno. I centri possono essere suddivisi per determinate caratteristiche in centri di costo e centri di profitto. Nei centri di costo il responsabile deve assicurare la massima efficienza in fatto di produttività e anche dal punto di vista dell'approvvigionamento. In altre parole non deve superare il limite di costo prefissato in partenza. Nei centri di profitto invece il responsabile deve essere in grado di massimizzare i profitti, riuscendo ad aumentare i ricavi relativi ad un determinato livello di costo.

Avendo ridefinito la struttura dei costi si è reso possibile condurre un'analisi del BEP, strumento sempre essenziale nella gestione aziendale, indispensabile quando si opera

in un mercato fortemente instabile e soggetto a una difficoltosa previsione degli andamenti.

Nello specifico negli ultimi due anni, condizionati dalle politiche fiscali legate al superbonus, definire un punto di B.E è stato essenziale per orientare i BDG di settore.

Non potendo stabilire esattamente l'andamento dell'esercizio successivo si è dovuto partire da un punto di B.E incrementato del margine atteso dall'azienda.

Messo appunto un sistema di contabilità analitica e perfezionato il BDG si è passati alla creazione di un sistema di reportistica per monitorare gli andamenti pari data e gli scostamenti rispetto al BDG. Il reporting è uno strumento di raccolta dati, destinato a fornire informazioni al management aziendale. Viene analizzato l'andamento dell'impresa con l'obiettivo di avere una visione chiara dell'attività e poter mettere in atto azioni correttive, se necessarie. Nello specifico l'analisi degli scostamenti è uno strumento del processo di programmazione e controllo che viene utilizzato per effettuare un confronto tra i valori preventivati in fase di redazione del budget, e valori consuntivi. Grazie a questo meccanismo, si ha una visione chiara della performance aziendale, si individuano le cause degli scostamenti tra i valori e si programmano le azioni correttive da mettere in atto, così da eliminare i gap tra valori di budget e risultati. L'analisi è finalizzata alla comprensione di ciò che non ha funzionato nella gestione, alla correzione degli errori di questa e degli obiettivi prefissati.



## CONCLUSIONI

L'obiettivo della trattazione è quello di illustrare il sistema di controllo di gestione, passando sia per gli aspetti teorici che pratici. Al fine di soddisfare l'obiettivo indicato, è stato preso in esame il caso dell'azienda Gagliardini srl, piccola-media impresa che opera nel campo del costruire, dell'abitare e dell'arredare.

Il controllo di gestione è fondamentale per far sì che le imprese continuino a svolgere la loro attività nel tempo, poiché solo con un controllo continuo e attento si può avere una gestione efficace ed efficiente. Dobbiamo però precisare che a questo livello ci siamo arrivati con il tempo. Fino agli anni Ottanta, infatti, le imprese potevano contare su un relativo grado di stabilità interna ed esterna, a fronte del quale i modelli sviluppati erano del tutto concentrati sul raggiungimento di standard di efficienza economica della gestione corrente, piuttosto che orientati ai più ampi fini strategici.

Con l'accrescersi dei gradi di concorrenza tra le imprese e di mutamento dei caratteri delle combinazioni di prodotto, mercato e tecnologie iniziano a palesarsi i limiti di un sistema direzionale fortemente ancorato ai risultati economico-finanziari della gestione operativa, al contenimento dei costi e al raggiungimento di obiettivi con prospettiva di breve periodo. Il nuovo controllo di gestione è chiamato così a rinnovarsi, in primis nelle sue finalità di più ampio sistema di guida dell'agire quotidiano verso i fini strategici, nell'ottica del raggiungimento e mantenimento nel tempo di condizioni di economicità di medio-lungo periodo di più ampio respiro. L'eccessivo sbilanciamento delle informazioni prodotte dalla struttura informativo-contabile dei sistemi di

controllo deve focalizzarsi su inediti aspetti strategici attinenti alla clientela, i vari attori del mercato e la concorrenza, che nei tradizionali sistemi risultavano alquanto trascurati. Tale esigenza di rinnovamento nelle finalità del controllo passa attraverso l'evoluzione della strumentazione tecnico-contabile della quale il budget, la contabilità analitica, la valutazione delle performance e il reporting ne costituiscono le colonne portanti.

L'azienda Gagliardini, in seguito alla sua crescita, ha avuto bisogno di mettere in pratica un cambiamento nella sua struttura organizzativa, cioè quello di introdurre una figura indipendente che si occupasse anche del controllo di gestione. Quello che emerge è che l'impresa utilizza il controllo di gestione per effettuare analisi periodiche, così da avere informazioni adeguate per verificare che l'operato delle unità organizzative, e più in generale dell'azienda, venga svolto in maniera conforme agli obiettivi strategici stabiliti in fase di pianificazione. Il controllo di gestione si occupa di analizzare i dati che riguardano la redditività aziendale e delle riclassificazioni di bilancio. La struttura informativo-contabile, è quella che si occupa di raccogliere informazioni attraverso una serie di strumenti, tra cui il principale è il sistema di contabilità analitica. Questo ha lo scopo di raccogliere ed elaborare informazioni di tipo quantitativo-monetario che vengono utilizzate a supporto delle decisioni del management. Nella Gagliardini viene usato un software che mantiene i dati in memoria e li rende disponibili a chi ne ha bisogno. Attraverso le registrazioni in contabilità si ha una suddivisione dei costi.

Il risultato del lavoro ci mostra quanto sia vitale per l'impresa non solo individuare strategie vincenti sul mercato sempre più competitivo, ma anche assicurare che tali

strategie possano trovare efficace ed efficiente attuazione attraverso l'ausilio di idonei strumenti di pianificazione e controllo e processi direzionali che, come nel caso delle figure dei controller, implicano abilità variegata, determinanti nella selezione e assunzione di chi ricopre tali ruoli.

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

ANTHONY R.N. (1976), *Management control system*, R.D, Irwin.

ATRILL P., MCLANEY E. (2015), *Management accounting for decision*, Pearson Education Limited, Harlow.

BRUSA L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano.

CAPODAGLIO G. (2011), *Manuale di contabilità analitica*, Maggioli, Milano.

CINQUINI L. (2008), *Strumenti per l'analisi dei costi*, G.Giappichelli, Torino.

FICI L. (2008), *Programmazione e controllo*, Cedam, Padova.

GATTI M., CHIUCCHI M.S. (2018), *Controllo di gestione*, G.Giappichelli, Torino.

IACOVIELLO G. (2008), *L'analisi degli scostamenti*, G. Giappichelli, Torino.

MARASCA S., PETTINARI G. (2008), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli, Torino.

MARCHI L. (2008), *Il processo di reporting*, G. Giappichelli, Torino.

PAOLINI A. (1993), *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano.

TERZIANI S. (1999), *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova.

## **RINGRAZIAMENTI**

*Ora vorrei dedicare queste ultime pagine per ringraziare tutte le persone che in me hanno sempre creduto e mi hanno sempre sostenuto sia nei momenti di difficoltà sia in quelli felici e spensierati.*

*Grazie alla professoressa, M.S Chiucchi, mia relatrice, per la disponibilità, l'attenzione e la gentilezza dimostrate durante la stesura del lavoro, oltre che per il piacere e l'interesse provati durante ogni sua lezione.*

*Grazie soprattutto alla mia famiglia, perché mi è sempre stata accanto e non mi ha fatto mai mancare il suo sostegno e il suo aiuto durante questi anni. Grazie perché mi avete trasmesso tutti quei valori che mi hanno fatto diventare la persona che sono oggi.*

*Grazie a te mamma, per essere il mio posto sicuro, grazie per l'amore che mi dai ogni giorno e grazie per essere la mamma che sei.*

*Grazie a te babbo, per il supporto morale, per esserci stato nei momenti di sconforto e per avermi aiutato nelle decisioni, cercando sempre di darmi consigli nelle mie scelte.*

*Grazie a mia sorella, per essere la mia metà, grazie per restare sempre al mio fianco e grazie perché so che su di te posso e potrò sempre contare.*

*Grazie ai miei nonni per l'amore che mi avete saputo donare e per l'appoggio che non mi avete mai fatto mancare.*

*Un grazie speciale a Daniele, la persona che è sempre stata capace di capirmi e di sostenermi nei momenti difficili. Sei stato una figura fondamentale, grazie per tua la pazienza e per avermi sempre incoraggiata facendomi capire che, in fondo, gli ostacoli esistono e devono essere superati.*

*Grazie a Sofia, per avermi trasmesso tanta sicurezza con le sue parole e per farmi sempre vedere il lato positivo delle cose. Grazie a Letizia e Federica, le mie amiche di sempre, le amiche di infanzia, grazie per l'affetto, il sostegno e le risate passate insieme, con voi tutto è più bello.*

*Al resto della mia famiglia e ai miei amici e a tutti quelli che hanno incrociato la loro vita con la mia lasciandomi qualcosa di buono. Grazie per essere stati miei complici, ognuno a suo modo, in questo percorso intenso ed entusiasmante, nel bene e nel male. Sono così tanti i ricordi che mi passano per la testa che è impossibile trovare le parole giuste per onorarli. A farlo saranno le mie emozioni, i miei sorrisi e le mie lacrime che insieme si mescolano in un bagaglio di affetto sincero e gratitudine per tutti voi. Grazie per aver reso il mio traguardo davvero speciale!*