

INDICE

Introduzione.....	2
1. La pianificazione d'impresa.....	3
2. Il controllo di gestione: caratteri generali.....	7
3. Controllo di gestione e struttura organizzativa	14
4. Analisi dei costi	23
4.1 La contabilità dei costi.....	25
4.2 Classificazione dei costi.....	26
4.3 I sistemi di costing: tecniche tradizionali	37
4.4 I sistemi di costing: l'Activity Based Costing.....	53
5. Il budget	59
6. L'analisi degli scostamenti	72
7. Il reporting.....	74
8. Il controllo di gestione nelle imprese di grande distributiva distribuzione.....	79
9. Il controllo di gestione nell'azienda Auchan di Modugno.....	99
9.1 L'azienda Auchan: caratteri generali	99
19.2Organigramma	100
9.3 Caratteri generali del modello di controllo	101
9.4 La pianificazione strategica.....	104
9.5 Il budget.....	105
9.6 Il sistema informatico: potenzialità.....	109
Conclusioni	111
Bibliografia	112

Introduzione

Le ragioni della maggiore considerazione nei confronti del controllo di gestione sono molteplici, primo fra tutti l'orientamento ai risultati e la crescita della complessità competitiva dell'ambiente in cui le imprese si trovano ad operare.

Inevitabilmente, strumenti e processi quali la redazione del budget, la verifica dell'attività svolta, l'analisi delle performance conseguite, la reportistica interna, la definizione dei centri di responsabilità, divengono preziosi alla stessa sopravvivenza dell'impresa.

Il presente lavoro descrive i suddetti strumenti, evidenziando per ciascuno di essi l'aspetto organizzativo e contabile. Dopo la prima parte dedicata allo studio in generale del sistema di Controllo di gestione, dal quale non è possibile prescindere, la parte finale è dedicata allo studio dell'applicazione del sistema di controllo nelle aziende della Grande Distribuzione e in particolare alla implementazione del Controllo di Gestione nella azienda Auchan di Modugno.

1. La pianificazione d'impresa

Secondo la definizione data da Robert N. Anthony, “la pianificazione strategica è il processo col quale si decidono le finalità dell'azienda, i loro cambiamenti, le risorse da impiegare per il loro raggiungimento e le politiche che debbono informare l'acquisizione, l'uso e la destinazione di tali risorse”.

La pianificazione strategica rappresenta un processo sistematico e formalizzato, con il quale si definiscono gli obiettivi e si predispongono le azioni e le risorse per conseguirli. Essa è il primo anello del processo di gestione aziendale, e si estrinseca nel trasformare le decisioni in azioni, poiché con essa si fissano gli obiettivi aziendali e si indicano i mezzi, gli strumenti, le azioni per raggiungerli, in una prospettiva di medio-lungo termine.

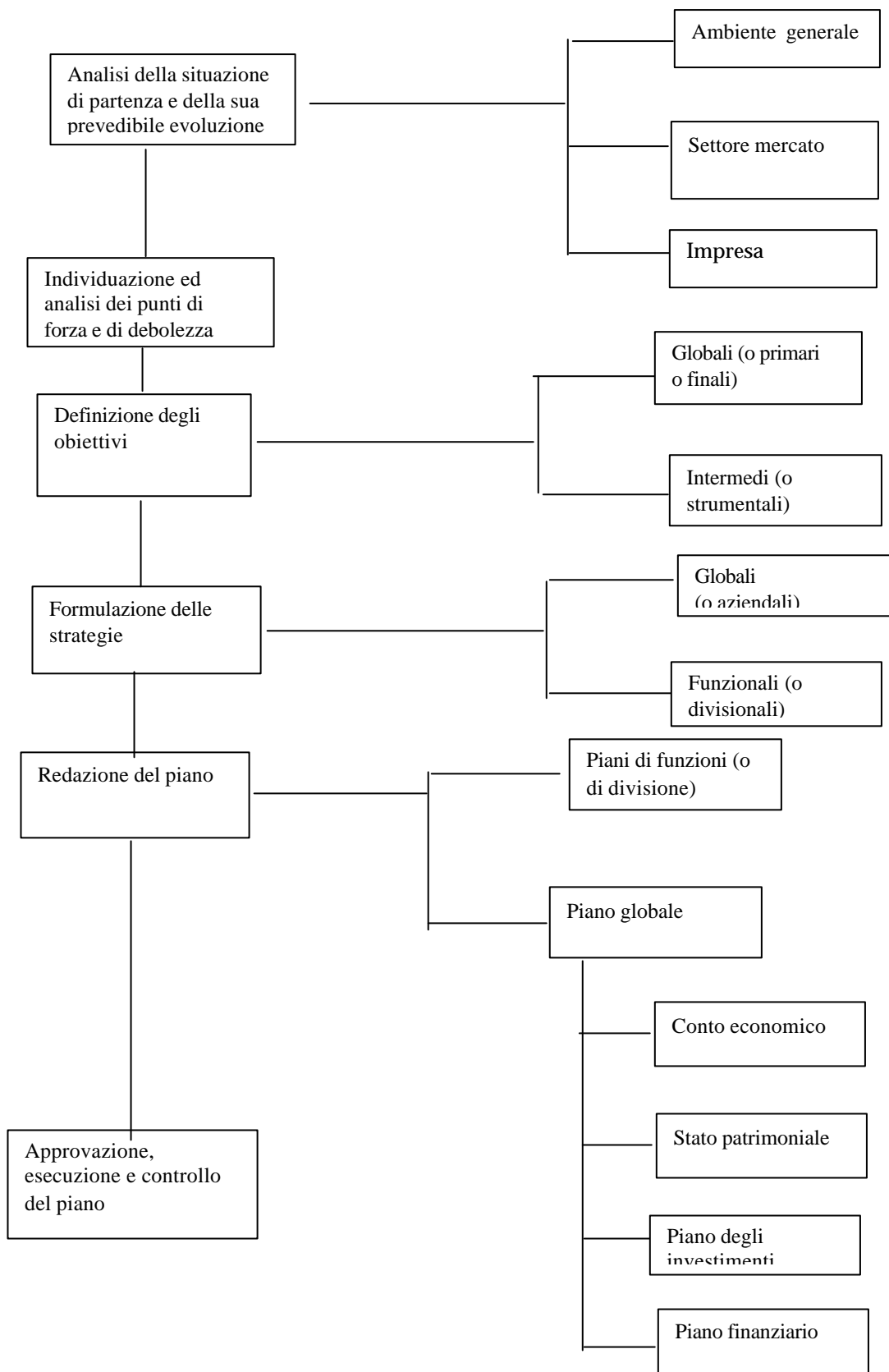
Negli ultimi anni si registra un sempre maggiore interessamento da parte della imprese alla analisi strategica e alle sue tecniche. Queste infatti, specialmente nelle imprese di dimensioni notevoli, vengono sempre più spesso adottate dai manager, consentendo di far fronte, in modo sistematico e razionale, ai rischi generati dai cambiamenti ambientali.

Secondo quanto scrive il Terzani, se soprattutto in passato era possibile che alcuni imprenditori avessero successo senza avere mai compiuto analisi strategiche, ma utilizzando esclusivamente intuito e doti personali, esistono oggi, alcuni problemi che possono essere risolti solo dopo essere stati studiati in tutte le loro possibili articolazioni, condotti a schemi di sintesi per impostare le necessarie azioni e linee di intervento.

Inoltre, aggiunge l'autore, l'analisi strategica richiede per la sua implementazione un impiego costante di energie per mettere a fuoco i fattori che determinano il successo.

La strategia, costituisce uno dei più importanti strumenti che il management ha a disposizione per rispondere ai cambiamenti del mondo esterno e quelli che si producono all'interno della stessa impresa. In sostanza, compito essenziale dell'alta direzione è proprio quello di armonizzare gli aspetti organizzativi con le opportunità e i rischi che i cambiamenti ambientali comportano, in modo da garantire, in qualsiasi momento e periodo di vita dell'impresa, un impiego efficace ed efficiente delle risorse.

La pianificazione è il risultato di un preciso processo, le cui fasi, secondo il Dezzani sono così schematizzate :



L'impresa ricava dall'insegnamento di esperienze precedenti, relative alla dinamica e ai vincoli dell'ambiente esterno e alle pressioni delle differenti motivazioni interne, le strategie possibili ed i molteplici obiettivi intermedi da assumere per realizzare il suo obiettivo globale (progetto di piano). Essa analizza gli "esiti possibili" della strategia prescelta prevedendone, spesso anche processi di simulazione, le conseguenze in relazione ai diversi obiettivi intermedi stabiliti e verifica se queste previsioni consentono di raggiungere l'obiettivo globale (analisi di fattibilità). L'impresa, infine, realizza le decisioni programmate in funzione degli obiettivi e della strategia prescelta; attraverso l'esperienza delle risposte provenienti dal mondo esterno (e dal suo mondo di motivazioni interne) l'impresa può essere sollecitata a un nuovo ed eventuale loro riadattamento, e così via (piano revisionato).

Per poter assumere decisioni coordinate e finalizzate, l'azienda deve verificare le alternative le alternative che si presentano e le conseguenze delle scelte effettuate e da effettuare, cercando di eliminare incoerenze e causalità.

Pianificare non vuol dire operare senza rischi, né evitare i risultati sfavorevoli di eventi non previsti. La pianificazione infatti non elimina l'incertezza, ma predispone l'azienda a fronteggiarla per attenuare le conseguenze negative o per sfruttare le situazioni favorevoli.

Ecco dunque come diviene indispensabile per l'azienda poter prevedere gli andamenti del mercato in cui si trova ad operare, al fine di cogliere le opportunità e rendersi conto delle minacce; conoscere i propri punti di forza e di debolezza e la propria competitività sul mercato, in modo da capire dove indirizzare le proprie forze, a quali obiettivi mirare e quali strategie adottare.

Solo alla fine di questa accurata analisi interna e del modo circostante, sarà possibile formalizzare obiettivi e strategie in un piano strategico coerente.

2. Il controllo di gestione: caratteri generali.

Nel processo di pianificazione strategica si definiscono gli obiettivi di fondo della gestione aziendale e si individuano le linee strategiche per raggiungerli. Tutto questo processo è proiettato in un lasso di tempo piuttosto lungo, di norma pluriennale; ad intervalli più brevi occorre non solo aggiornare il piano, ma anche stabilire precisi programmi d'azione

validi nel breve periodo e verificare il grado di concreta realizzazione dei medesimi.

Quest'ultimo processo viene denominato programmazione e controllo della gestione o, più semplicemente, controllo di gestione e trova la sua sintesi nel documento amministrativo chiamato Budget.

Il controllo di gestione è un'attività con la 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 strategica¹.

Il Sistema di Controllo di Gestione si definisce come il complesso di strumenti che consentono l'identificazione, misurazione e comunicazione di informazioni economiche (e di altri dati quantitativi), utili alla presa di decisioni nell'ambito del processo manageriale.

Affinché il sistema di controllo svolga il suo compito è importante che siano rispettati alcuni requisiti:

- metodologia del sistema;
- struttura organizzativa.
- strumenti contabili;

La metodologia si occupa dei principi e delle regole del processo di controllo, nonché delle fasi attraverso le quali si realizza. Occorre pertanto

¹ Brusa L. e Mezzani F., Budget s Controllo di gestione

studiarla attentamente, proprio perché qui si indicano le mete da conseguire, le procedure da adottare durante l'attività di controllo, i termini per impostare la verifica dei risultati in relazione a quanto era stato fissato, le possibili soluzioni da prendere, mediante l'analisi degli scostamenti, sia per eliminare eventuali errori commessi che provvedere ad eventuali cambiamenti di rotta.

La struttura organizzativa deve definire le responsabilità economiche nelle varie aree e settori nei quali l'impresa è composta. A questo proposito vengono creati appositi centri di responsabilità, di diversa natura e rilevanza, che hanno il compito di esaminare e confrontare i risultati ottenuti e le risorse utilizzate. L'attribuzione delle responsabilità ad un centro è quindi espressione del processo di decentramento attuato e il modo di valutazione dei risultati è indicativo di come si svolgono i rapporti tra gli organi di vertice e i responsabili dei centri².

Gli strumenti contabili rappresentano i presupposti stessi del controllo. In sostanza, cioè, tutto il sistema è destinato a fallire se non si hanno a disposizione idonei strumenti di contabilità direzionale. Gli strumenti contabili del controllo di gestione si possono ricondurre ai seguenti:

- la contabilità generale ed il bilancio d'esercizio
- la contabilità analitica o industriale

² Terzani S., Lineamenti di pianificazione e controllo

- il budget e i costi standard.

Si desumono da ciò i principali elementi che costituiscono gli obiettivi del controllo di gestione:

QUANTIFICAZIONE degli eventi economicamente rilevanti, che si sono verificati o che si verificheranno prevedibilmente in azienda, in funzione delle decisioni che saranno assunte;

CLASSIFICAZIONE di questi eventi con riferimento a particolari oggetti quali attività, prodotti, unità organizzative, segmenti di clientela;

SINTESI DEI DATI elaborati in prospetti di riepilogo, che consentano una maggiore comprensione dell'oggetto considerato;

DIFFUSIONE di questi dati all'interno dell'organizzazione.

È evidente che non esiste un'architettura universale del controllo di gestione che si adatti alle specificità di ciascuna azienda. Le caratteristiche di tale sistema variano in base alla dimensione e alla complessità aziendale, al business presidiati ed alla loro turbolenza, al modello organizzativo ed allo stile di direzione adottato.

Tra i requisiti comuni ad ogni sistema di Controllo di Gestione, possiamo citare invece:

- completezza, intesa come capacità di misurare una quantità di informazioni che risulti coerente con le differenti esigenze di ciascuna unità organizzativa;

- Precisione, intesa come grado di correlazione tra le informazioni rilevate e le determinanti di creazione di valore per l'impresa;
- Orientamento al lungo periodo, inteso come capacità di analizzare i comportamenti di ciascuna unità organizzativa in un'ottica strategica e non congiunturale;
- Misurabilità, ovvero la possibilità di associare a ciascuna prestazione un indicatore rilevabile in modo sistematico ed oggettivo;
- Specificazione delle responsabilità, cioè la capacità di associare ad ogni unità organizzativa le prestazioni che essa è in grado di determinare con i suoi comportamenti;
- Tempestività, intesa come la capacità di fornire rapidamente le informazioni richieste.

Tutti questi requisiti rappresentano i benefici che possono derivare dall'adozione di un Sistema di Controllo di gestione; a questi ovviamente si deve contrapporre il costo, sia dal punto di vista monetario (es. dotazioni strumentali, eventuali consulenze esterne) sia legato all'impatto sull'organizzazione (carichi di lavoro, introduzione di procedure, ripercussioni sul clima).

È chiaro che non è facile riuscire a conciliare tutti i requisiti elencati, anche perché molto spesso si trovano in contrapposizione; è così

necessario per esempio determinare un trade-off tra la completezza e la precisione delle informazioni.

La precisione e l'orientamento al lungo periodo delle informazioni sono naturalmente in contraddizione con la tempestività delle stesse³.

Scomposto nei suoi momenti essenziali, il processo di controllo si articola così:

1. formulare obiettivi e programmi di breve periodo che:
 - consentono di verificare in anticipo se la gestione si svilupperà secondo le linee direttrici del piano strategico
 - indichino in anticipo ai vari organi aziendali le azioni da intraprendere nel futuro immediato;
2. verificare sistematicamente mediante l'analisi degli scostamenti:
 - il grado di realizzazione del programma medesimo e di raggiungimento dei suoi obiettivi
 - la stessa validità del piano di gestione, che alla verifica dei fatti può rivelarsi inadeguato o irraggiungibile e deve quindi essere verificato;
3. prendere adeguati provvedimenti correttivi nel caso in cui la verifica di cui al punto precedente segnali l'esistenza di disfunzioni gestionali o di programmi non più validi.

³ Polidoro M.F., Il controllo di gestione, Concetti di base, logiche e metodologie

Il processo ora descritto si basa sostanzialmente su un meccanismo di retro-azione o di feed-back, le cui fasi sono così sintetizzabili:

- 1) determinazione degli obiettivi da raggiungere, espressi in termini quantitativi;
- 2) misurazione dei risultati effettivamente realizzati;
- 3) confronto degli obiettivi con i risultati;
- 4) scelta delle azioni correttive per eliminare in futuro gli scostamenti indesiderati.

Il processo di controllo comporta la fissazione di obiettivi di gestione, cioè è un'attività che almeno in parte ricalca le prime della pianificazione strategica. Questi obiettivi però presentano alcune peculiarità che lo distinguono:

- a. non si identificano direttamente con quelli della pianificazione strategica, ma sono obiettivi di breve periodo coerenti con gli obiettivi strategici e strumentali rispetto ad essi; ad esempio si tratta di un certo tasso di redditività del capitale investito da raggiungere nel successivo esercizio;
- b. abbracciando un arco di tempo solitamente annuale ma, per costruire una corretta guida all'azione direzionale, devono essere "frazionati" in periodi ancora più brevi, ad esempio mensili. In questo modo si

orienta il comportamento aziendale in maniera più precisa e si rende possibile un riscontro tra obiettivi e risultati durante il periodo considerato, cioè quando è più agevole prendere provvedimenti correttivi, e non al termine del periodo stesso⁴.

3. Il controllo di gestione e la struttura organizzativa

Il processo di controllo della gestione fondato sul budget si esercita non solo sull'azienda nel suo complesso, ma anche e soprattutto sulle singole parti in cui è suddivisa, cioè sulle unità organizzative cui sono stati conferiti certi poteri decisionali più o meno ampi.

La definizione del piano dei centri di responsabilità dell'impresa è una delle premesse perché il controllo di gestione operi efficacemente. Non basta però individuare le unità organizzative coinvolte nel processo di controllo, ma occorre pure definire per ciascuna di esse le grandezze o parametri più idonei per esprimere gli obiettivi di una certa area di responsabilità.

Date le caratteristiche del budget, che come è precisato in seguito, è un programma espresso in valori, tali grandezze sono misurate in unità monetarie: l'aspetto economico assume rilevanza preminente. Le grandezze

⁴ Brusa L. e Mezzani F., Budget s Controllo di gestione

monetarie in oggetto sono principalmente (anche se non esclusivamente) grandezze economiche, e cioè costi, ricavi e risultati economici.

Ciò significa che, pur articolandosi il budget aziendale anche in una parte finanziaria ed in una patrimoniale, la guida e la responsabilizzazione dei singoli managers avvengono essenzialmente in termini economici. In altre parole, la struttura organizzativa d'impresa, per scopi di controllo gestionale, viene tradotta in un piano di centri di responsabilità economica.

È opportuno subito precisare che esistono due tipi di centri di responsabilità: quelli definiti tecnici e quelli economici. Quelli sui quali porre attenzione ai fini del controllo di gestione sono questi ultimi, che hanno appunto lo scopo di individuare le responsabilità in termini economico-finanziari.

Il controllo di gestione viene ad attribuire a soggetti, che operano a livelli diversi, chiare responsabilità e questi, a loro volta, si impegnano a conseguire certi obiettivi di carattere economico-finanziario tipici della loro attività, rispondendo in prima persona dei risultati ottenuti.

Circa il grado di estensione del processo di controllo nelle varie aree funzionali e ai diversi livelli gerarchici, si può affermare che, per un suo valido funzionamento, è indispensabile che ai vari responsabili dei centri siano fornite tutte le leve decisionali necessarie e che, al contempo, sia garantito un idoneo coordinamento tra i vari centri e i relativi obiettivi.

Di conseguenza, i singoli centri di responsabilità devono disporre di specifici parametri di valutazione costruiti sulla scomposizione degli obiettivi aziendali in sotto-obiettivi che sono comunque tra loro strettamente correlati e al cui raggiungimento ogni responsabile concorrerà in base alle proprie competenze.

Anche se nella realtà aziendale troviamo situazioni molto diverse, è possibile ravvisare alcuni tipici centri di responsabilità, definiti: centri di costo, centri di ricavo, centri di profitto, centri di investimento.

I centri di costo rappresentano delle unità organizzative dove i responsabili, con le leve decisionali a disposizione, possono influire direttamente sui costi di impresa. I soggetti preposti rispondono quindi dei costi che devono cercare di contenere nei limiti di quanto fissato nel relativo budget.

Tali centri, però, non hanno sempre le stesse caratteristiche, tanto è vero che ne sono state opportunamente create due specifiche categorie.

Nell'impostazione del Brusa, la prima categoria è costituita dai centri di responsabilità dove i costi sono programmabili in base al volume di produzione.

In questo modo è dunque più facile decidere a priori la quantità di risorse che sono necessarie per avere un certo volume di produzione. Ad esempio, in un reparto produttivo, attraverso la distinta di lavorazione, si potrà

conoscere la quantità di fattori produttivi impiegati per ottenere i beni richiesti.

In questi centri è possibile misurare l'output o il volume di attività prodotta; al capo centro è pertanto assegnata, non già la responsabilità di contenere i costi dei fattori produttivi che possono essere variabili al volume prodotto, bensì di sostenere i costi che in condizioni di efficienza standard si sarebbero dovuti avere per attuare la produzione consuntiva.

In altri termini al capo dei centri di costo è assegnata la responsabilità di produrre con costi di fattori produttivi pari ai costi standard della produzione effettuata.

I costi sono pertanto detti parametrici in quanto rappresentano l'unità di misura o il parametro sulla cui base vengono valutati i capi dei centri di responsabilità.

La condizione fondamentale per un buon funzionamento dei centri di costo consiste nell'attribuzione a centri solo dei costi per i quali il responsabile abbia effettive leve di azione.

Così ad esempio le variazioni di prezzo inerenti i costi dei fattori produttivi (variante prezzo lavoro, variante prezzo materia prima, variante prezzo energia) non vengono imputate ai responsabili dei centri produttivi, ma competono alla direzione del personale e alla direzione acquisti.

Le leve operative a disposizione del responsabile dei centri produttivi sono pertanto l'efficienza della manodopera, il consumo delle materie prime, gli scarti di produzione, le spese industriali sostenute ed il volume di produzione (a volte condizionato dai volumi di vendita e di magazzino).

La seconda categoria, al contrario, si riferisce a quei centri di responsabilità dove i costi sono discrezionali, ovvero non possono essere programmati venendo stabiliti sulla base di scelte fatte dagli alti livelli del management, in termini discrezionali, appunto. Vengono considerati costi discrezionali sia i costi di struttura che quelli di politica.

I costi di struttura sono presenti in varie aree funzionali. Ad esempio, nell'area produttiva, si ha il costo degli ammortamenti degli impianti e dei macchinari; nell'area amministrativa tutti i costi che si richiamano alla contabilità analitica e allo stesso controllo di gestione; a livello di direzione generale, i costi generati per il processo di pianificazione.

Tra i costi di politica possiamo invece ricordare quelli di ricerca e sviluppo, di consulenza legale e di pubblicità.

I costi di carattere discrezionale sono dunque costi di interesse generale quindi non direttamente legati ai processi produttivi i cui costi, è evidente sono più facilmente controllabili.

Per questi motivi e perché in passato non avevano grande peso sul prodotto, i costi discrezionali sono stati spesso trascurati. Oggi, però, vengono trattati

con maggiore attenzione e preoccupazione, essendo sempre più determinanti per il raggiungimento degli obiettivi aziendali e correlandosi tra l'altro, ad entità non indifferenti.

Il costante aumento di tali costi e la considerazione che di frequente venga a mancare una giustificazione della loro utilità rende necessario disporre nei loro confronti di validi metodi di controllo, per evitare effetti negativi.

I centri di ricavo consentono ai relativi responsabili di influire, con il loro modo di operare, sulla misura dei ricavi dell'impresa. Essi agiscono quindi sull'entità del fatturato dei prodotti collocati sul mercato e si richiamano all'area commerciale e, più precisamente, all'attività di vendita.

Le leve d'azione riguardano prevalentemente i volumi di vendita, poiché i prezzi di vendita, il numero dei venditori, l'incidenza delle spese commerciali (pubblicità, rimborsi spese, provvigioni, ecc.) vengono solitamente determinate dalla direzione commerciale o dalla direzione generale.

I centri di ricavo presentano dei limiti, non essendo noti ai responsabili dei centri di ricavo i costi dei prodotti venduti (per motivi prevalentemente di riservatezza) non è possibile attuare una politica di mix o delle combinazioni dei prodotti venduti, basata su diversi margini di contribuzione di singoli prodotti.

I centri di profitto non sono presenti in tutte le realtà d'impresa, ma soltanto in strutture organizzative di una certa dimensione, come, ad esempio, in quelle divisionali.

I responsabili di tali centri sono chiamati ad effettuare tutte le operazioni di gestione e quindi, sulla base delle risorse ad essi destinate, ad acquisire i fattori produttivi, a trasformarli e a vendere i prodotti ottenuti sul mercato.

La caratteristica dei centri di profitto consiste nell'assegnazione congiunta di responsabilità sia sui ricavi sia sui costi dei fattori produttivi.

È dunque evidente che le leve messe a disposizione di questi centri sono più vaste di quelle che hanno i centri di costo e di ricavo, dal momento che i relativi responsabili possono agire su più variabili, cioè sui costi di acquisto dei fattori produttivi, sull'impiego efficiente degli stessi nei processi produttivi, sui volumi di produzione e sui prezzi di vendita e, infine, sul mix. E sono tutti elementi fondamentali per la determinazione del profitto della divisione, profitto che proviene dalla differenza tra ricavi e costi della struttura in questione.

Ne deriva automaticamente che l'impresa nella sua interezza rappresenta il più grande centro di profitto e che pertanto la sua valutazione in termini di efficienza della direzione aziendale è basata sul profitto; in realtà questa prevalente responsabilizzazione sulla base del profitto deve essere valutata

sia in relazione alle finalità dell'impresa, sia in una visione del profitto non solo nel breve, ma anche nel medio e lungo termine.

In questa ipotesi le leve di azione disponibili presso il responsabile del centro sono molteplici: volumi di vendita, prezzi di vendita, personale commerciale, agenti, spese di pubblicità, campagne promozionali, combinazione dei prodotti aventi più alto margine (mix prodotti), combinazione dei canali di vendita più redditizi (mix canali).

Il sistema di controllo deve necessariamente modellarsi sulle strutture organizzative dell'impresa; pertanto il controllo può essere modellato sulle funzioni, sulle divisioni, sui progetti.

Anche i centri di investimento sono tipici di strutture organizzative solitamente rappresentate da divisioni, dove i responsabili vengono valutati non solo sul risultato economico di competenza, ma anche sul capitale investito. In altri termini, si tratta di centri di profitto ai quali è stata concessa una delega anche in materia di investimenti in capitale fisso e circolante.

In base alle variabili gestite dai responsabili di questi centri si utilizzerà un parametro di controllo che potrà essere espresso, ad esempio, dall'indice di redditività.

È opportuno precisare che, quando da imprese con struttura funzionale e dimensioni non rilevanti si passa ad imprese con strutture più complesse,

dove esistono problemi di coordinamento tra le funzioni e di corresponsabilità tra i soggetti secondo una loro strategia, i centri di responsabilità sopra illustrati non possono limitarsi soltanto a controllare i risultati economici di breve periodo, ma devono anche occuparsi degli obiettivi strategici, non esprimibili tra l'altro solo in termini economico-finanziari. Di conseguenza, le funzioni dei centri di responsabilità considerate in precedenza verranno integrate.

Il sistema di controllo quando interagisce con il sistema organizzativo dà origine al controllo organizzativo che consente di spiegare l'effetto delle variabili organizzative sui sistemi di controllo.

In molte imprese infatti si è assistito ad un rigetto, da parte del personale, dei sistemi di controllo, in quanto è stata sottovalutata l'importanza degli aspetti organizzativi nella realizzazione del sistema di controllo.

Più in particolare le variabili organizzative che incidono sui sistemi di controllo sono:

?? La struttura accentrata e decentrata dell'impresa, con conseguente processo di responsabilizzazione del personale; in relazione al diverso grado di delega si possono distinguere due sistemi di controllo: controllo accentrato e controllo decentrato.

?? La struttura organizzativa dell'impresa che a seconda sia di tipo funzionale, divisionale, per progetto, dà origine al controllo funzionale, controllo divisionale, controllo per progetto.

?? La struttura organizzativa del controllo di gestione con conseguente differenziazione del ruolo del controllo nei diversi stadi di sviluppo del controllo di gestione.

?? Lo stile di leadership con conseguente diverso stile di controllo da parte dei responsabili ai diversi livelli organizzativi.

?? Le variabili individuali che consentono con opportuno sistema motivazionale di pervenire all'autocontrollo individuale.

?? I sistemi premi punizione che mediante incentivi economici o sviluppo di carriere si devono collegare al sistema di valutazione dei risultati, inserito nel sistema di controllo.

.Si vengono pertanto a creare nell'ambito dell'azienda centri di responsabilità che rappresentano la struttura su cui si basa il sistema di controllo decentrato.

4. Analisi dei costi

Il costo è la misura monetaria delle risorse utilizzate per un qualche scopo.

Tale definizione include tre concetti importanti. Il primo, fondamentale,

riguarda il fatto che il costo misura l'impiego di risorse. Gli elementi del costo di produzione di un prodotto o di un servizio sono quantità fisiche di materiale, oppure ore di lavoro o altre risorse, utilizzate in determinate quantità. Il costo misura la quantità di risorse utilizzate. La seconda riguarda il fatto che la misura del costo è espressa in termini monetari. La moneta fornisce un denominatore comune che permette di sommare quantità di risorse diverse (sia pure ciascuna dotata di una sua specifica unità di misura), consentendo in tal modo di valorizzare e di sommare tutte le risorse utilizzate. Cinque chilogrammi di un certo materiale e un'ora di manodopera non possono essere sommati nella forma di quantità fisiche eterogenee, ma se le singole quantità sono espresse in termini monetari, per esempio euro 2 per chilogrammo di materiale e euro 25 per ora di manodopera, allora è possibile sommare queste differenti risorse ottenendo un costo totale pari a euro 35. In terzo luogo, la rilevazione del costo ha sempre a riferimento uno scopo: un oggetto del costo. Oggetti del costo sono: i prodotti, i progetti, i clienti, le unità organizzative o qualunque altra entità per la quale si desidera conoscere il valore monetario delle risorse utilizzate.

4.1 La contabilità dei costi.

La contabilità dei costi è la parte del controllo di gestione che attua la predeterminazione, la rilevazione, l'analisi dei costi e dei ricavi.

In pratica la contabilità dei costi è spesso denominata “contabilità industriale”, oppure “contabilità analitica”. La prima espressione risente dell'originario campo di applicazione della contabilità in questione: le aziende industriali e all'interno di queste, l'area tecnico-produttiva. La seconda mette l'accento sul fatto che le grandezze economiche della contabilità generale vanno analizzate mediante una apposita contabilità in grado di attribuire i costi, i ricavi e i risultati economici ad oggetti particolari.

La contabilità analitica rientra negli strumenti del controllo di gestione e si caratterizza perché:

- rileva i fatti interni di gestione, cioè le varie fasi attraverso cui si attua il processo di produzione dei beni e servizi all'interno dell'impresa ed ha una funzione informativa interna;
- non è obbligatoria, è tenuta solo se i benefici che apporta alla gestione ne giustificano l'impiego;
- essa ha scopi diversi (controllare l'efficienza aziendale, analizzare la redditività dei vari centri organizzativi, supportare le valutazioni di

- fine esercizio, predisporre la programmazione, orientare le decisioni), in relazione ai destinatari delle informazioni che elabora;
- considera l'azienda come un insieme di parti e non solo a livello globale;
 - rileva i costi e i ricavi secondo la loro destinazione(per centro di responsabilità o per attività);
 - rileva non solo costi effettivi, ma anche costi standard.

La contabilità analitica può considerarsi un mezzo di collegamento tra gli altri strumenti del Controllo di gestione. Essa infatti, scompone i risultati della contabilità generale (espressi sinteticamente nel Bilancio d'esercizio) e funge da base per le previsioni di budget.

In particolare la tenuta di una contabilità analitica a costi standard è indispensabile per fare previsioni sull'andamento della gestione che non siano avulse dalla realtà, ma si fondano su elementi accuratamente studiati.

4.2 Classificazione dei costi

Le informazioni fornite dalla Contabilità analitica riguardano principalmente costi o elementi di costo associati a determinati oggetti (prodotti, processi aziendali, unità organizzative, segmenti di clientela). Tali oggetti vengono definiti "oggetti di costo".

Per motivi di sinteticità e coerenza, vengono riportate qui alcune classificazioni di costo e il criterio dal quale conseguono. Tali classificazioni sono imprescindibili per la corretta comprensione del controllo di gestione e della impostazione del sistema di controllo in una azienda.

- In relazione al criterio di calcolo dei costi di prodotto: Costi di Prodotto o di Periodo;
- In relazione alla riferibilità ad un dato oggetto: Costi speciali e Costi comuni;
- In relazione alla natura dei costi: Costi industriali e costi non industriali;
- In relazione alla programmazione e controllo della performance: Costi Controllabili e non controllabili; Variabilità dei costi.
- In relazione alle decisioni da prendere: Variabilità dei costi; Costi Rilevanti; Costi Sommersi; Costi Opportunità; Costi Marginali e Incrementali.
- In relazione alla effettività della manifestazione: costi effettivi e costi standard.

Calcolo dei costi di prodotto: Costi di prodotto e costi di periodo.

Costi di prodotto, vale a dire l'insieme dei costi sostenuti per la produzione di beni/servizi effettuata nel periodo e che sono ad essi attribuibili in sede di valorizzazione delle rimanenze, sia di semilavorati, sia di prodotti finiti.

Costi di periodo, vale a dire tutti quei costi che, pur essendo relativi al periodo in cui si manifestano, non sono direttamente riconducibili all'attività di produzione ma sono necessari affinché la quantità di produzione richiesta venga effettivamente gestita, distribuita e commercializzata. Esempi sono i costi commerciali (pubblicità, personale di vendita), di distribuzione, gli ammortamenti non industriali, i costi amministrativi.

Per quanto riguarda i costi di prodotto occorre distinguere la quota parte dei costi di prodotto relativo ai beni/servizi venduti dalla quota parte relativa a quelli non venduti.

I primi sono considerati come costi d'esercizio e quindi il loro ammontare è registrato nel Conto Economico; i secondi, invece, sono considerati come attività ed il loro ammontare è registrato nello Stato Patrimoniale come rimanenze di esercizio. In osservanza al principio di competenza diventeranno costi d'esercizio solo nel periodo in cui i beni/servizi saranno venduti.

I costi di periodo non contribuiscono alla valorizzazione delle scorte di semilavorati e prodotti finiti; essi non transitano dallo Stato Patrimoniale

ma sono contabilizzati direttamente nel Conto Economico come costi d'esercizio.

Riferibilità ad un dato oggetto. Costi speciali e comuni.

Costi speciali: sono relativi a fattori della produzione diretti, non permanenti, onerosi e specifici.

Sono pertanto i costi direttamente attribuibili a un determinato prodotto o processo (a seconda dell'oggetto di calcolo del costo), o perché sono specificamente sostenuti per quell'oggetto (ad esempio una lavorazione specifica effettuata presso terzi o il consumo di una materia speciale acquisita per un prodotto) o perché sono comunque facilmente attribuibili ad prodotto.

I costi speciali di produzione sono normalmente rappresentati da:

- costi delle materie impiegate nelle lavorazioni;
- costi della manodopera produttiva o direttamente impiegate nelle lavorazioni;
- costi dei lavori eseguiti da terzi.

Costi comuni: sono relativi ai fattori di produzione indiretti, o permanenti.

La loro attribuzione ai vari oggetti viene fatta non in relazione al consumo (attribuzione diretta), ma sulla base di convenzionali criteri di proporzionalità (imputazione indiretta).

Sono esempi di costi speciali:

- costi generali di produzione o industriali;
- costi per il funzionamento della direzione tecnica e degli uffici tecnici (progettazione, controlli della qualità, approvvigionamenti, tempi e metodi,..)
- costi generali commerciali o di vendita
- costi generali di amministrazione
- costi generali aziendali
- costi generali finanziari
- costi generali tributari.

Natura del costo: Costi industriali e Costi non industriali.

Dal momento che gran parte dei costi può essere attribuita direttamente a un macro-oggetto di costo (tipologia di attività aziendale), è utile distinguere i costi industriali o non industriali.

I primi sono legati alle attività di produzione (esempi classici sono le materie prime e la manodopera diretta), i secondi non sono associati alle attività industriali ma hanno natura amministrativa, commerciale.

I costi industriali si possono ancora suddividere in diretti o indiretti, a seconda che sia possibile attribuirli direttamente allo specifico oggetto di costo che si sta analizzando (ad esempio il prodotto). I costi indiretti sono associabili direttamente all'attività produttiva nel suo complesso, ma non

alla realizzazione di una singola unità di prodotto. Secondo questa distinzione è, quindi, possibile individuare le seguenti classi di costo:

Costi industriali: costi diretti di produzione (materiali diretti, manodopera diretta); costi indiretti di produzione (materiali indiretti, manodopera indiretta,...)

Costi non industriali (Costi commerciali, costi di ricerca e di sviluppo, costi generali ed amministrativi).

Costi diretti: sono i costi che vengono attribuiti ai singoli prodotti o processi mediante la determinazione della quantità impiegata e la sua valorizzazione.

Costi indiretti: sono i valori dei consumi che non si sanno, non si possono o non si vogliono attribuire direttamente agli oggetti di determinazione dei costi e che sono quindi distribuibili fra i vari oggetti per mezzo di coefficienti di ripartizione variamente calcolati. Sono perciò indiretti tutti i costi comuni e i costi speciali che non si ritiene opportuno imputare direttamente.

La tecnica di attribuzione si presenta diversa:

- a) costi diretti: $\text{volume d'impiego del fattore produttivo} \times \text{prezzo unitario}$;
- b) costi indiretti: $\text{costo relativo ai vari oggetti} \times \text{coefficiente di ripartizione}$.

Si rende opportuno ora una specificazione. I termini costi speciali e costi diretti, costi comuni e costi indiretti sono di norma usati come sinonimi. I costi diretti sono sempre speciali. Quelli indiretti possono essere speciali o comuni. In realtà la prima dizione (costi speciali e comuni) attiene alle caratteristiche dei fattori impiegati, mentre la seconda dizione (costi diretti e indiretti) attiene alle modalità di attribuzione ai processi e ai prodotti. È questa seconda dizione quella che di norma interessa nei calcoli dei costi.

Programmazione e controllo della performance: Costi controllabili o non controllabili.

Un costo si dice controllabile da parte di una unità organizzativa, se il suo ammontare è governabile dalle azioni e dalle decisioni di chi ha la responsabilità di tale unità.

In questa accezione, quasi tutti i costi sono controllabili; è necessario, però, individuare una persona o una funzione all'interno dell'organizzazione aziendale, che sia in grado di influenzare, con le proprie attività, l'utilizzo ed il costo della specifica risorsa.

È fondamentale che i soggetti o le funzioni individuati come responsabili siano misurati e valutati solo su obiettivi di costo da essi governati.

Il responsabile per gli acquisti delle materie prime può essere responsabilizzato esclusivamente sul rispetto degli obiettivi relativi al prezzo d'acquisto e non sul rispetto degli standard di consumo quantitativo

delle materie prime, di cui sarà responsabile il coordinatore delle attività di produzione.

Programmazione e controllo della performance: Regime di variabilità dei costi.

Questa distinzione si basa sulla considerazione che i costi reagiscono diversamente a variazioni del volume di produzione. È in tal modo possibile un'ulteriore classificazione in costi *fissi*, *variabili*, *semivariabili*, *semifissi*.

Costi fissi: non mutano al variare dei volumi di produzione.

Costi variabili: variano in maniera direttamente proporzionale al volume di produzione.

Costi semivariabili: mutano in misura non direttamente proporzionale al variare del volume di produzione.

Costi semifissi: rimangono fissi per determinati livelli di produzione, ma si incrementano improvvisamente al di sopra di certi livelli.

Costi fissi, per definizione, sono i costi di ammortamento e gli stipendi del personale amministrativo e commerciale; costi variabili tipici sono i costi delle materie prime e della manodopera diretta.

Un esempio di costo semivariabile è il costo d'energia elettrica che, in Italia, si compone di una quota fissa e di una variabile; un esempio di costo semifisso è il costo di manutenzione. Infatti, gli impianti in corrispondenza

di determinati volumi di attività richiedono un'attività supplementare di manutenzione.

È importante ricordare che i costi fissi per unità di prodotto variano in misura inversa ai volumi di produzione, è importante quindi per la gestione dei costi fissi, cercare di saturare la risorsa che genera il costo fisso; la formula per la determinazione del costo fisso unitario è la seguente: $cfu = cf/volume$.

La classificazione proposta è frutto di un'ipotesi semplificatrice della realtà aziendale. Ogni impresa possiede una determinata struttura di costo: ne deriva che il concetto di variabilità e la conseguente distinzione in costi fissi e variabili ha la sua validità all'interno di un definito livello di attività e di un determinato intervallo temporale.

Se il livello di attività non fosse definito sarebbe difficile dimostrare con fondamento l'esistenza di una relazione univoca e stabile tra il livello di costi e il livello di attività. Se l'intervallo temporale non fosse determinato sarebbe impossibile ammettere l'esistenza di costi fissi, atteso che nel lungo periodo tutti i costi variano.

Classificazioni rilevanti per le decisioni: Costi opportunità, costi sommersi, costi differenziali.

Oltre al regime di variabilità esistono altri criteri di classificazione dei costi che, ricorrendo a concetti di natura economica, sono utili ai fini del processo decisionale.

In tal modo è possibile individuare alcune categorie particolari di costi, quali:

- Costi opportunità
- costi sommersi
- costi differenziali

Costi opportunità: vantaggio che viene sacrificato quando, scegliendo una determinata azione, si rinuncia a quella ad essa alternativa.

Costi sommersi: costi che hanno avuto manifestazione nel passato e che non possono essere modificati da decisioni presenti o future.

Costi differenziali: rappresentano la differenza di costo esistente tra due diverse alternative.

Effettività della manifestazione: Costi effettivi e costi standard

Alle classificazioni di costi che sono state esposte in precedenza, vi è da aggiungere quella dei costi standard.

Essi sono valori predeterminati in modo rigoroso ed idonei a rappresentare entro determinate condizioni di gestione, i costi tipici di oggetti di calcolo quali i prodotti o i reparti. Rappresentano, in altri termini, il risultato di una analitica definizione dei consumi e dei fattori produttivi relativi allo

svolgimento delle operazioni necessarie all'ottenimento del prodotto/servizio.

Attraverso i costi standard, il management può:

- ✍️ **Programmare**, essi infatti sono la base per la definizione dei valori di budget;
- ✍️ **Guidare**, definendo le quantità obiettivo da raggiungere rispettando le direttive prestabilite;
- ✍️ **Controllare**, in quanto sono i termini di confronto per i costi consuntivi.

In relazione al modo in cui sono determinati, i costi standard si distinguono:

- ?Costi standard storici, definiti sulla base del processo produttivo nel periodo precedente; l'utilizzo di questa configurazione può nascondere inefficienze di carattere strutturale all'interno del processo produttivo;
- ?Costi standard teorici, definiti sulla base di rendimenti ottimali (nessun fermo macchina, materie prime utilizzate al 100%, manodopera efficiente); essendo lontani dalla realtà aziendale risultano raramente applicabili ma possono costituire un utile punto di riferimento per la determinazione degli standard;
- ?Normali, sono quelli adottati più frequentemente in quanto sono riferiti ad ipotesi di rendimento normali, considerando inevitabili le

inefficienze del processo produttivo (sfridi, scarti, macchinari non utilizzati al massimo,..) rispetto alle condizioni teoriche di funzionamento.

4.3 I sistemi di costing: tecniche tradizionali

A seconda della modalità con cui i costi sono determinati, ossia del tipo di costi che vengono attribuiti all'oggetto di calcolo, la contabilità industriale può essere tenuta:

- ✍ ✍ A costi diretti (direct costing evoluto)
- ✍ ✍ A costi pieni (full costing).

La contabilità a costi diretti.

La contabilità a costi diretti, nella sua forma evoluta, attribuisce all'oggetto di costo sia costi variabili sia i costi fissi specifici. La formazione del costo di prodotto con la tecnica del Dc evoluto, è la seguente:

ricavi di vendita

- costi variabili riferiti ai singoli prodotti

= **marginale lordo di contribuzione**

- costi fissi diretti

= **marginale semilordo di contribuzione**

Il margine lordo di contribuzione di un prodotto è il risultato economico con cui quel prodotto “contribuisce” alla copertura dei costi fissi e all’ottenimento del profitto aziendale.

Il margine semilordo di contribuzione è un risultato economico di una certa rilevanza, perché segnala il reddito di specifica competenza di un prodotto, conseguito impiegando risorse finalizzate a quel oggetto, senza considerare le risorse generali o comuni.

Sommando il margine semilordo di contribuzione per prodotto e sottraendo i costi fissi comuni, si ottiene il risultato economico del periodo.

Il sistema a direct costing semplice, invece era articolato come segue:

ricavi di vendita

- costi variabili riferiti ai singoli prodotti

= **margine di contribuzione unitario**

Somma dei margini di contribuzione unitari

-costi fissi

= **risultato di periodo**

Nel sistema del direct costing semplice si confrontavano esclusivamente i ricavi di vendita con i costi variabili, escludendo qualsiasi costo fisso. La

considerazione di quest'ultimo avviene solo a livello di azienda, a livello complessivo.

Solo nella versione evoluta, abbiamo la considerazione dei costi fissi specifici a livello di prodotto, considerazioni che mitigano in parte alcuni dei limiti propri di tale sistema.

L'impiego del direct costing:

- rende più agevole e sicura la determinazione dei costi di produzione, evitando l'arbitraria determinazione di costi che tengono conto di quote di costi comuni fissi. Poiché all'oggetto di costo si attribuiscono solo i costi diretti, non viene compiuto alcun processo soggettivo di ripartizione dei costi indiretti, garantendo l'oggettività dei risultati sui quali poter adottare decisioni con maggiore rigore;
- consente una verifica rapida e sicura delle variazioni dei profitti al variare delle quantità di prodotti venduti;
- rende agevole il controllo dei costi quando si ha la localizzazione degli stessi ai vari reparti;
- consente di verificare la convenienza all'effettuazione di determinate operazioni che rappresentano soluzioni alternative.

Tuttavia è da considerare che la tecnica del direct costing, specie nella versione semplice, è applicabile nelle decisioni di breve periodo, per le quali si considera che la struttura aziendale non subisca modifiche

sostanziali (e quindi i costi fissi comuni rimangono tali), non in quelle di medio-lungo periodo.

La semplicità della metodologia del Dc, la facilità di comprensione e di gestione delle informazioni di costo derivate; giustifica l'ampio uso che ne è stato fatto in passato. Attualmente essa è ritenuta poco significativa in considerazione proprio della modifica della struttura dei costi: l'incidenza dei costi variabili sul totale si sta sempre più riducendo. Crescono, infatti i costi a monte e a valle del processo produttivo come quelli riguardanti la ricerca e sviluppo e l'assistenza ai clienti; i costi del personale hanno una forte rigidità; aumentano i costi fissi legati all'impiego dell'automazione che richiede forti investimenti nelle immobilizzazioni tecniche.

In definitiva la tecnica del direct costing è applicabile solo nelle aziende che operano a bassi livelli di complessità e a supporto di decisioni di breve periodo. Essa è da utilizzare nelle piccole aziende, dove si preferisce un'informazione semplice, oggettiva, anche se parziale piuttosto che un'informazione complessa, discrezionale e completa.

Un'ultima considerazione va fatta in merito alla differenza tra il direct costing evoluto e quello semplice. Infatti il primo aggiungendo i costi fissi specifici, permette una determinazione dei costi più completa ed è perciò adatto anche ad imprese aventi combinazioni prodotti/mercato/tecnologie

più complesse, dove però è possibile identificare categorie di costi fissi direttamente imputabili a specifiche linee di prodotto.

La contabilità a costi pieni.

La contabilità a costi pieni ritiene che ai prodotti debba essere sempre attribuita una quota di tutti i costi sostenuti dall'azienda per produrli.

Questa tecnica di determinazione dei costi comporta l'introduzione del concetto di configurazione di costo, definito come un graduale "addensamento" di oneri diretti e indiretti riferibili a un determinato oggetto di calcolo; tale addensamento può spingersi a comprendere tutti i costi riguardanti l'oggetto (full costing) o può fermarsi a livelli intermedi, ognuno dei quali è caratterizzato dalla inclusione nel calcolo di certi oneri e dalla esclusione di altri.

Configurazioni di costo

Non tutti i valori dei fattori produttivi che vengono impiegati per l'ottenimento di un prodotto o di una produzione vengono normalmente accolti nella formazione del costo.

Si hanno infatti diverse figure o configurazioni di costi, intese come stratificazioni successive di costi elementari atte a fornire evidenza della composizione del costo di un dato oggetto a un prefissato stadio del processo produttivo sia tecnici, sia economico.

Secondo gli elementi di costo considerati (corrispondenti a singoli fattori di produzione) si hanno le seguenti figure di costo:

- ?? costo primo;
- ?? costo industriale;
- ?? costo complessivo;
- ?? costo economico-tecnico.

Il costo primo comprende tutti i costi dei fattori di produzione onerosi diretti, ossia i costi elementari che sono direttamente riferibili e riferiti all'oggetto di calcolo del costo. Nelle imprese industriali il costo primo è normalmente rappresentato da:

- costo delle materie prime impiegate;
- costo della manodopera diretta utilizzata;
- costo delle lavorazioni seguite da terzi;
- altri costi speciali.

Il costo primo è una figura di costo caratterizzata dal più elevato grado di oggettività rispetto alle altre configurazioni perché considera solo i costi diretti che sono anche diretti, per i quali la determinazione dell'impiego del fattore produttivo è esente da arbitrio (permangono comunque le difformità legate all'adozione di diversi criteri per gli scarichi dei consumi delle materie o per la determinazione di costi orari specifici o medi della

manodopera). Si tratta di una figura i costo parziale, perché non considera tutti gli elementi di costo.

Per passare dalla configurazione di costo primo a quella di costo industriale occorre aggiungere una quota di costi generali industriali, ossia dei costi relativi ai fattori onerosi indiretti o permanenti impiegati per l'ottenimento dei prodotti o per l'effettuazione delle lavorazioni (macchinari, energie, manodopera indiretta). Il costo industriale è, al pari del costo primo, una figura di costo parziale, perché esclude i costi generali di natura non industriale.

I costi generali industriali, relativi ai fattori comuni e ai fattori permanenti direttamente impiegati nelle lavorazioni, non essendoci possibilità di attribuzione diretta alle singole lavorazioni (la misurazione del loro consumo è impossibile o comunque non conveniente), sono distribuiti tra i vari oggetti di calcolo dei costi sulla base di criteri di imputazione.

Resta quindi esclusa ogni caratteristica di oggettività, dal momento che in questa configurazione di costo si comprendono quantità economiche calcolate con criteri oggettivi.

Il costo complessivo è rappresentato dal costo di tutti i fattori produttivi onerosi utilizzati nella produzione tecnica ed economica, sia diretti sia indiretti, permanenti e non permanenti.

Per passare dal costo industriale al costo complessivo si deve aggiungere al primo una quota di costi generali non industriali, ossia dei costi commerciali, amministrativi, tributari e finanziari. Si ottiene così una configurazione di costo completa, ma con caratteristiche altamente soggettive, perché anche la ripartizione dei costi comuni non industriali può avvenire solo sulla base di criteri di proporzionalità scelti dall'operatore secondo il proprio giudizio.

Il costo complessivo, essendo relativo al consumo di fattori onerosi, ricava i suoi dati di partenza dalla contabilità generale.

La figura più completa di costo, perché si riferisce al consumo di tutti i fattori –compresi quelli non onerosi, ottenuti cioè dall'azienda senza il sostenimento di un costo- è il costo economico-tecnico (Cet). Per passare dal costo complessivo al Cet occorre aggiungere al primo una quota di costi figurativi, che hanno le seguenti caratteristiche:

- non danno luogo a variazioni numerarie;
- non sono rilevati nella contabilità generale;
- sono determinati a calcolo, perché non sono il risultato di negoziazioni.

Le varie configurazioni di costo (ulteriormente definibili in relazione al tempo di riferimento del calcolo (preventivo, corrente o consuntivo), all'epoca di riferimento dei prezzi di valutazione (passato, attuale, futuro)e

all'aderenza o meno alla realtà (effettivi, alternativo, convenzionale) trovano impiego per diversi scopi conoscitivi.

Le diverse configurazioni di costo assolvono a scopi diversi. In particolare:

- ✍️ il costo primo viene utilizzato per giudicare i rendimenti dei principali fattori e per effettuare comparazioni dei costi nel tempo per determinazioni di efficienza;
- ✍️ il costo industriale viene impiegato nelle valutazioni delle rimanenze agli effetti della determinazione del reddito;
- ✍️ il costo complessivo viene impiegato per determinare il risultato netto di singole operazioni quando si impiega la tecnica del full costing;
- ✍️ il costo economico-tecnico viene considerato il minimo prezzo di vendita remunerativo e viene quindi impiegato per determinare i prezzi di vendita o per valutare la convenienza dei prezzi di vendita fissati dal mercato e per determinare la convenienza economica comparata di certe produzioni.
- ✍️ Quando più produzioni alternative richiedono l'impiego di fattori produttivi non onerosi in misura differente, la scelta razionale può essere effettuata solo considerando i costi economico-tecnici se due possibili produzioni comportano l'impiego di impianti di costo

differente, e quindi un impiego di capitale diverso, solo i costi economico-tecnici forniscono informazioni corrette per il calcolo).

Imputazione dei costi indiretti.

La determinazione di figure di costo diverse dal costo primo, per il quale si ha l'attribuzione dei soli costi speciali, richiede l'attribuzione dei costi indiretti ai vari oggetti.

I costi indiretti sono trattati come costi comuni ai vari oggetti di determinazione e pertanto la loro attribuzione o imputazione non può avvenire direttamente (in relazione ai consumi dei fattori) ma indirettamente, sulla base di criteri di proporzionalità rispetto ad altre grandezze aziendali.

L'imputazione dei costi comuni ai vari oggetti di determinazione dei costi può avvenire secondo i seguenti procedimenti:

- a) su basi aziendali:
 - base unica;
 - basi multiple;
- b) su basi di centri di costo:
 - base unica;
 - basi multiple.

- Imputazione su base unica significa che tutti i costi generali vengono attribuiti ai vari oggetti di determinazione dei costi sulla base di un unico criterio di proporzionalità.
- Imputazione su base multipla significa che vengono impiegate, a seconda delle varie classi di costo più relazioni i proporzionalità.
- Imputazioni su base aziendali significa che non si procede alla localizzazione dei costi ossia alla loro preventiva attribuzione ai vari centri di costo.
- Imputazioni su basi di centri di costo significa che si procede alla localizzazione dei costi ai vari reparti o sezioni prima di assegnarli definitivamente agli oggetti di calcolo dei costi.

Imputare i costi comuni industriali su base unica aziendale significa ripartirli fra i vari oggetti di costo (prodotti, loro parti, commesse, singole lavorazioni, singole attività,..) in relazione a un criterio di proporzionalità rispetto a una quantità nota (che può essere un costo, un dato quantitativo o un risultato produttivo), che prende il nome di base di imputazione.

Ogni azienda sceglie la base di imputazione che ritiene più corretta, quella cioè che meglio dovrebbe esprimere il consumo dei costi non imputati direttamente. Il criterio della base unica aziendale è il più semplice ma anche il meno corretto fra i vari criteri utilizzabili. Esso è impiegato nelle

piccole e medie aziende poco organizzate e in quelle per le quali i benefici dei metodi più razionali non giustificano i maggiori costi per le rilevazioni aggiuntive.

L'imputazione su base unica.

La metodologia su base unica permette di calcolare in maniera molto semplice il costo pieno di un prodotto.

Dopo aver determinato l'ammontare dei costi diretti di prodotto, si procede alla ripartizione dei costi indiretti, a prescindere da come sono localizzati nei vari centri di costo, sui prodotti in funzione di un'unica base d'imputazione.

Il procedimento di imputazione su base unica si svolge in quattro fasi:

1. calcolo del costo indiretto totale: si ottiene sommando tutti i costi indiretti che si intende imputare ai prodotti;
2. Scelta della base d'imputazione: tale decisione rappresenta il momento critico del procedimento; affinché l'imputazione dei costi avvenga senza distorsioni è importante che vi sia una relazione di causa-effetto con l'oggetto cui fa riferimento.
3. Calcolo del coefficiente d'imputazione: è dato dal rapporto tra il valore della base riferita al prodotto ed il suo valore-totale.

4. calcolo della quota di costi indiretti attribuibili al prodotto: si moltiplica il coefficiente d'imputazione per i differenti valori che la base assume per ogni prodotto.

La fase più delicata del processo è proprio la scelta della base di ripartizione da adottare per l'imputazione dei costi.

Il sistema del full costing a base unica, infatti, si rivela vantaggiosa perché è molto semplice da progettare e da implementare, ma presenta il rischio di fornire valutazioni arbitrarie e spesso fuorvianti.

Ciò in quanto è piuttosto difficile, al crescere della complessità dell'impresa, individuare un'unica base che rappresenti in modo valido ed esaustivo come l'intero ammontare dei costi indiretti si ripartisca tra i vari prodotti.

Tra le basi di ripartizione più frequentemente utilizzate si possono ricordare:

- il numero delle unità prodotte, è la base che richiede meno elaborazioni extra contabili ed è adatta ad aziende con produzioni molto omogenee;
- il costo delle materie prime: utilizzate da aziende con produzioni dove è elevata l'incidenza dei materiali diretti e dove la maggior parte dei costi indiretti sono legati alla movimentazione e gestione dei materiali;

- ≈ le ore macchina, è indicata per aziende con processi produttivi semplici ed automatizzati, i costi indiretti sono strettamente legati agli impianti (ad esempio manutenzione ammortamenti).
- ≈ Le ore di manodopera diretta, particolarmente adatta ad aziende dove risulta prevalente il fattore lavoro e dove i costi indiretti sono collegabili ai tempi di lavorazione.
- ≈ Il costo della manodopera diretta, utilizzata da aziende che hanno prodotti che richiedono diverse fasi di lavorazione e/o manodopera specializzata.

Se la base d'imputazione non rispecchia fedelmente il reale assorbimento delle risorse da parte dei prodotti le informazioni di costo che ne derivano possono facilmente risultare estremamente fuorvianti.

Le condizioni che assicurano la significatività delle informazioni derivanti dal full costing a base semplice, e la conseguente validità strategica sono:

- ?? Contenuta dimensione aziendale
- ?? Elevata incidenza dei costi diretti, ovvero limitata incidenza complessiva dei costi indiretti
- ?? Processo produttivo semplice
- ?? Limitata gamma produttiva.

L'imputazione su base multipla.

La metodologia del full costing a base multipla nasce proprio dalla considerazione del fatto che, nelle aziende moderne, la probabilità che sia possibile rappresentare correttamente l'assorbimento delle risorse indirette attraverso un'unica base d'imputazione risulta piuttosto limitata.

Proprio la semplicità del metodo del full costing a base unica, data questa circostanza, risulterebbe pertanto il suo più evidente limite.

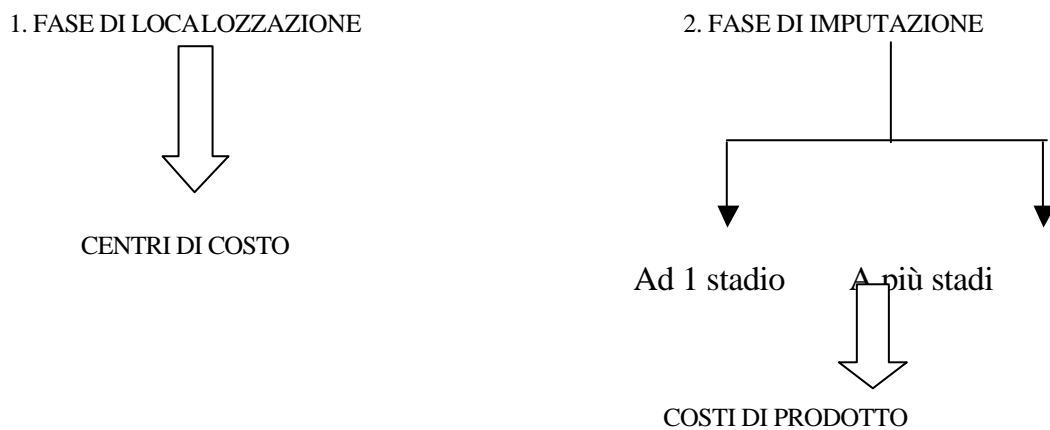
Il full costing a base multipla risulta, quindi, particolarmente utile in quelle realtà aziendali, che sono caratterizzate da un elevato ammontare di costi indiretti e da produzioni diversificate, il cui utilizzo delle risorse indirette sia presumibilmente differente in maniera significativa.

Il sistema del full costing a base multipla si articola in due fasi:

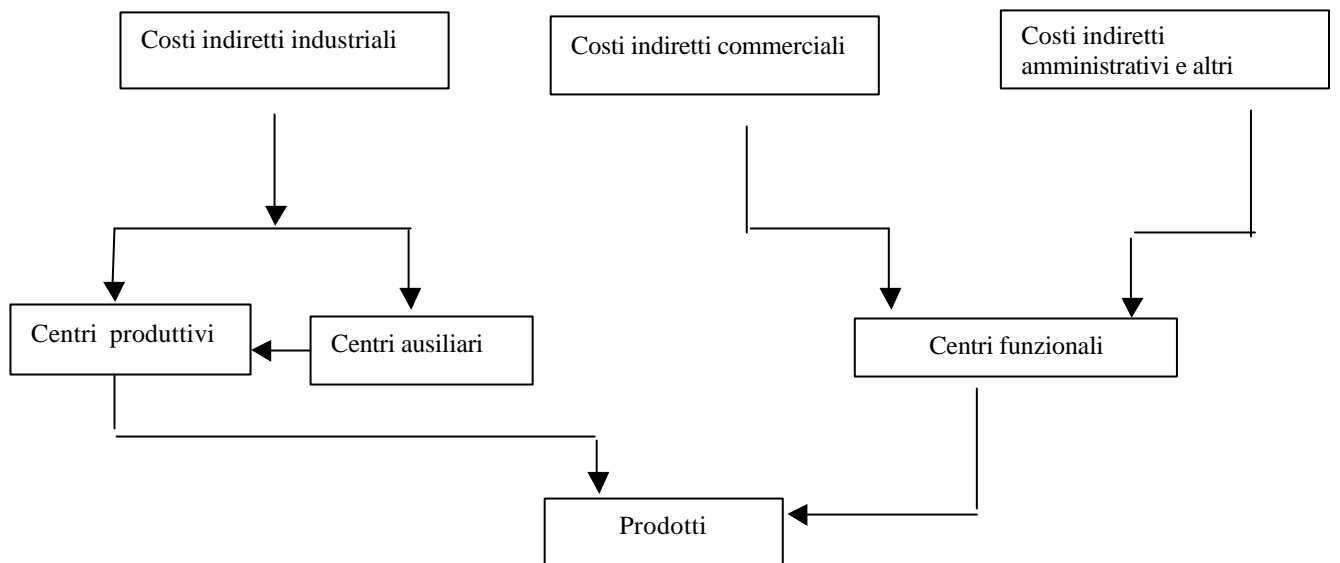
1. localizzazione nei centri di costo: fase che prevede l'attribuzione dei costi indiretti alle aree nelle quali si manifestano. Le informazioni di costo vengono aggregate per centro di costo.
2. imputazione dei costi ai prodotti, si procede in funzione di diverse basi, alla imputazione dei costi ai prodotti. L'imputazione può avvenire in due modi diversi:
 - ?? imputazione ad uno stadio, si utilizza per ciascun centro di costo, la base di imputazione ritenuta più adeguata e si procede direttamente alla imputazione, per ogni centro di costo ai prodotti;

?? imputazione a più stadi, i costi dei centri più lontani dai prodotti vengono ribaltati sui centri di produzione che hanno usufruito delle loro attività, secondo una logica a cascata. Solo al termine di questo processo di ribaltamento, i costi vengono imputati ai prodotti.

Graficamente rappresentiamo così le fasi del full costing a base multipla



La fase di imputazione a più stadi: esempio di come i costi i centri vengono ribaltati su altri centri.



4.4 I sistemi di Costing: l'Activity Based Costing.

Nelle aziende industriali e nelle imprese di servizi l'intensità dei costi di natura indiretta ha registrato, nel corso degli ultimi anni, un aumento notevole rispetto ai componenti di costo tendenzialmente diretti.

I cambiamenti intervenuti nell'ambiente competitivo stanno comportando la perdita di efficienza ottenuta dalla sola funzione di produzione, attraverso il più intenso sfruttamento della capacità produttiva. Fenomeni quali la varietà, variabilità e personalizzazione dei prodotti in funzione delle esigenze dei prodotti in funzione delle esigenze dei clienti, l'introduzione della automazione flessibile, l'orientamento alla qualità totale e al miglioramento continuo, la capacità di rendere possibili prodotti nel modo, nel tempo e nel luogo in cui sono richiesti, la globalizzazione dei mercati e le scelte di esternalizzazione sono soltanto alcuni degli aspetti espressivi delle tendenze evolutive in atto, le quali spostano il peso dell'efficienza su altre aree di attività rispetto alla produzione.

I fattori critici ai fini del successo aziendale sono cambiati. Un'azienda che desidera concorrere nell'ambito del ristretto gruppo delle aziende eccellenti si deve infatti concentrare sulla qualità dei prodotti, su forniture che tendono sempre più a zero difetti, su livelli di giacenze minimi resi possibili da forniture e da consegne al cliente just-in-time, su sistemi di produzione flessibile che consentono di ottenere da produzioni a piccoli lotti i medesimi

livelli di economicità, su programmi che prevedono un flusso continuo di nuovi prodotti dai laboratori di ricerca. Alla luce di tutto ciò diventa importante sviluppare un sistema informativo, coerente con questa realtà, che sappia fornire un valido supporto ai manager ai fini decisionali.

In questo scenario, un'azienda che voglia raggiungere un vantaggio competitivo, deve:

- ☞ adottare un approccio alla qualità non fondata su un semplice controllo ex post, bensì sulla creazione di una vera cultura della qualità;

- ☞ adottare tecniche di gestione just-in-time riorganizzando il flusso dei materiali, riducendo il livello di scorte e mirando a un continuo miglioramento da realizzarsi tramite la riduzione di ogni spreco;

- ☞ ricercare un coinvolgimento totale delle risorse umane; il cui contributo diventa essenziale in termini di capacità di innovazione e creatività. Tutto questo ha via via comportato una maggiore attenzione del management verso il processo di creazione del valore aziendale, che scaturisce sempre più da attività non legate al processo produttivo bensì alla progettazione, programmazione, controllo di qualità fino all'evasione degli ordini.

L'accrescimento della complessità e della diversificazione delle attività aziendali hanno generato variazioni nella struttura dei costi e nelle leve

gestionali per il loro governo. Si rileva un cambiamento della struttura del costo di prodotto con una riduzione del peso dei costi diretti e un aumento del peso dei costi indiretti; la riduzione delle relazioni di causa/effetto tra i costi i costi diretti e i costi indiretti.

Molto spesso si assiste ad una situazione di difficoltà per separare le responsabilità tra vari soggetti e anzi di frequente si viene a creare una vera e propria responsabilità solidale. Pertanto, non è sempre possibile risalire alle cause delle inefficienze e individuare chi le ha provocate.

I tradizionali oggetti di misurazione e monitoraggio (prodotti e centri di responsabilità) non sono sufficienti ai fini della corretta gestione delle aziende operanti nel nuovo scenario; occorre rivolgere l'attenzione anche alle attività ed ai processi in vista della individuazione delle leve su cui agire per godere di vantaggi competitivi.

La gestione aziendale basata sul governo delle attività è l'Activity Based Management. Da essa deriva la tecnica di misurazione e controllo dei costi denominata Activity Based Costing.

L'Activity Based Costing si propone di determinare, con maggiore precisione e significatività rispetto ai sistemi tradizionali, il costo del prodotto, inteso come valore delle risorse utilizzate per la realizzazione dello stesso. L'A.B.C. prevede l'introduzione di un elemento intermedi tra le risorse e i prodotti: l'attività.

L'ABC parte dalla considerazione che i prodotti per il loro ottenimento richiedono lo svolgimento di particolari attività e queste attività richiedono l'impiego di risorse.

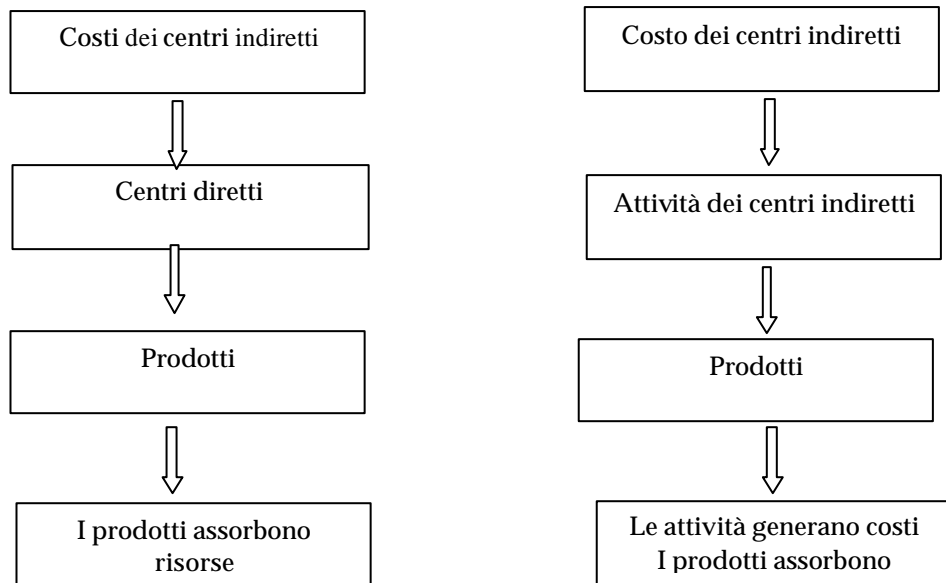
Da ciò deriva il relativo iter procedurale di calcolo dei costi:

1. i costi delle risorse sono imputati alle specifiche attività (attività primarie, attività di supporto, attività infrastrutturali come definite nella catena del valore di Porter)
2. per ogni attività occorre definire il "cost driver", cioè il determinante di costo. Esso rappresenta il fenomeno fisico che giustifica l'utilizzo della risorsa per quella specifica attività (d esempio il determinante di costo per l'attività di logistica in entrata può essere il numero di ordini eseguiti)
3. individuato il cost driver lo stesso deve essere "quantificato", cioè per ogni prodotto realizzato occorre misurare l'impiego di cost driver (ad esempio per ogni prodotto quanti ordini di acquisto ci sono stati)
4. infine, bisogna stabilire il costo unitario di attività che il prodotto ha comportato: dividendo il costo dell'attività per l'ammontare totale del cost driver e moltiplicandolo per la quantità di cost driver richiesta per il prodotto.

Confronto tra sistema tradizionale e sistema abc

Sistema tradizionale

Activity Based Costing



Le attività

A quanto esposto in precedenza, diventa di basilare importanza definire a livello teorico il concetto di attività ed identificare poi in pratica il numero di attività in cui si decide di dividere l'operato di una determinata funzione aziendale.

Un significativo modello utile in tal senso è rappresentato dalla catena del valore di M.E. Porter.

Secondo la teoria elaborata dal Porter, l'azienda è, più che un insieme di beni, un insieme di attività svolte per raggiungere i fini aziendali. lo schema visualizza il valore totale e comprende due elementi: le attività generatrici di valore e il margine. Le prime sono la base indispensabile per raggiungere l'output finale e il margine è la differenza tra il valore totale (ricavi di

vendita) e i costi complessivi legati allo svolgimento delle attività. ciascuna attività utilizza determinati input trasformandoli in specifici output.

La caratteristica essenziale di questo modello di analisi è che le attività sono distinte secondo due tipologie: attività primarie e attività di supporto.

Le attività primarie, ovvero la creazione e la fornitura del prodotto vero e proprio, vengono a loro volta suddivise in cinque categorie:

- logistica in entrata: comprende tutte le attività relative al ricevimento, al magazzinaggio ed alla distribuzione degli input di prodotto;
- attività operative: si riferiscono alla trasformazione degli input necessari per arrivare al prodotto finale, quali la lavorazione, il confezionamento del prodotto e la manutenzione degli impianti;
- logistica in uscita: è rappresentata dalle attività di raccolta, immagazzinamento e distribuzione dei prodotti ai compratori;
- marketing e vendite: raggruppa tutte le attività per orientare i compratori ad acquistare il prodotto tramite la pubblicità e la promozione;
- servizi: riguardano le attività correlate alla fornitura di servizi post-vendita, come installazioni, riparazioni, ricambi.

Le attività di supporto sono ausiliarie alle prime e vengono, a loro volta, classificate in quattro funzioni di base:

- approvvigionamento: è la funzione di acquisto degli input usati nella catena del valore;
- sviluppo della tecnologia: include tutte le attività che possono servire a migliorare il prodotto e i processi;
- gestione delle risorse umane: concerne le attività che attengono alla ricerca, assunzione, formazione e mobilità del personale;
- attività infrastrutturali: si compongono di numerose ed eterogenee attività, come la direzione generale, la pianificazione, la finanza e la gestione della qualità.

E' chiaro che le categorie delle attività primarie e di supporto, comuni ad ogni impresa, andranno poi ulteriormente articolate e precisate quando si scende a livello aziendale e di singola area di affari in cui si opera.

A determinare il vantaggio competitivo, in sostanza, sono le attività generatrici di valore, nonché le relazioni che lo connotano.

Le attività, però, possono esistere all'interno di un sistema se, o nella misura in cui, aggiungono valore al prodotto.

5. Il budget.

Il budget è lo strumento della programmazione aziendale articolato per centri di responsabilità, che evidenzia gli obiettivi economico-finanziari da

realizzare nel prossimo esercizio, nonché le risorse da impiegare per conseguire i risultati previsti.

Il sistema di budget rappresenta l'espressione formalizzata di un complesso processo organizzativo - contabile avente come scopo, in fase preventiva, quello di allocare in modo ottimale le risorse disponibili in relazione al piano strategico, e di costituire, in fase consuntiva, un indispensabile parametro di riferimento per verificare l'andamento della gestione e il grado di perseguimento degli obiettivi prefissati.

Data questa definizione dunque, il processo di budgeting può considerarsi articolato secondo una componente organizzativa ed una componente contabile, componenti perfettamente integrate tra di loro.

La componente organizzativa prevede il coinvolgimento di tutti i centri di responsabilità definiti all'interno del modello organizzativo dell'impresa che, in relazione agli obiettivi stabiliti dalla direzione, programmano gli specifici piani d'azione e presentano l'insieme delle risorse – tangibili e intangibili, di breve e di lungo periodo – che intendono utilizzare e i risultati che prevedono conseguire.

Si tratta di un processo composito che ha il suo punto di snodo nel momento di negoziazione delle risorse (con una dinamica che coinvolge tutti i centri e la direzione) e di allocazione delle stesse (come risultato della negoziazione e come rapporto fra i vari centri).

Budget come processo organizzativo.

Budget come processo organizzativo mira a costituire una rete di collegamenti, conoscenze e accordi interpersonali che siano in grado di rispondere positivamente all'insieme delle incertezze e della complessità gestionale.

La componente organizzativa, corrisponde al carattere del budget che il Brusa definisce l'articolazione per centri di responsabilità.

Il budget deve cioè non solo stabilire gli obiettivi generali dell'impresa e guidare l'alta direzione nel loro conseguimento; ma deve permeare tutti i centri di responsabilità che esistono all'interno dell'impresa, fornendo ai vari managers e capi obiettivi guida in linea con la pianificazione strategica e con gli obiettivi generali.

Il budget permette, perciò di:

- ✎✎ Eliminare l'incertezza spazio-temporale;
- ✎✎ Eliminare l'incertezza valutativa dei manager;
- ✎✎ Favorire coordinamento, integrazione e comunicazione fra centri di responsabilità.

L'eliminazione dell'incertezza spazio-temporale consegue al fatto che il budget nella definizione dei suoi obiettivi fa riferimento a ciò che è stato studiato ed elaborato con il processo di pianificazione strategica. Si tratta cioè della proiezione di quanto pianificato in un programma di azione del

prossimo esercizio (o di un periodo più breve) riferito all'azienda nel suo complesso (o ad una parte più piccola di essa).

L'incertezza valutativa dei managers generata dai processi cognitivi dei soggetti. Essa fa riferimento alle determinanti individuali relative al bagaglio di conoscenze, al sistema degli obiettivi individuali, alle diverse razionalità che motivano i processi motivazionali dei singoli. Ciascun soggetto titolare dei processi di responsabilità, adotterà scelte e prenderà decisioni che derivano dal proprio modello di scelta che risente di molteplici fattori, aventi sia natura tecnica (sistema di conoscenze: dati, informazioni, modelli), sia natura psicologica (sistema di incentivazione, motivazionale e comportamentale). Il budget si oppone a questa incertezza con una rete di conoscenze pratiche e formative che fungono da supporto nei processi valutativi e si propongono come anello di collegamento rispetto ai consolidati meccanismi operativi (predisposizione di momenti di confronto e di discussione, adozione di sistemi premianti collegati al raggiungimento degli obiettivi, sistemi di integrazione e partecipazione nella scelta degli obiettivi primari) in grado di risolvere eventuali distonie tra motivazioni personali e obiettivi aziendali.

Relativamente ai problemi di integrazione, coordinamento e comunicazione, il budget è predisposto in vista di quelli che sono gli obiettivi aziendali ed effettua ad un livello successivo una ripartizione di

tali obiettivi fra i centri. In altre parole, è come se tutti i centri di responsabilità attraverso il conseguimento dei propri obiettivi, conseguono lo stesso obiettivo, che è quello aziendale. Inoltre, l'adozione di un comune linguaggio di un sistema di codici e simboli derivante da un unico modello di misurazione dei parametri e dei risultati (il modello di bilancio) si riesce a raggiungere una efficienza transazionale che consente di porre ciascuno nelle condizioni di avere tempestivamente le informazioni rilevanti, stabilire una sequenzialità nelle operazioni, predisporre occasioni di confronto e disporre di strumenti di trasparenza cognitiva.

Budget come processo contabile.

Il processo di budget viene inoltre ad essere caratterizzato per la sua componente contabile, nel senso che il processo trova la propria sintesi nella preparazione di un documento contabile (il budget) nel quale trovano composizione e ordine l'insieme dei fattori utilizzati e dei risultati raggiunti, resi omogenei dal metro monetario.

Il budget, formalmente, si esprime in un possibile modello di bilancio che l'azienda programma ex ante: si tratta cioè di dare quantificazione monetaria ai programmi operativi che vengono predisposti dalle diverse funzioni aziendali e di operare poi una loro sintesi nei documenti costitutivi del bilancio (conto economico, stato patrimoniale e rendiconto finanziario).

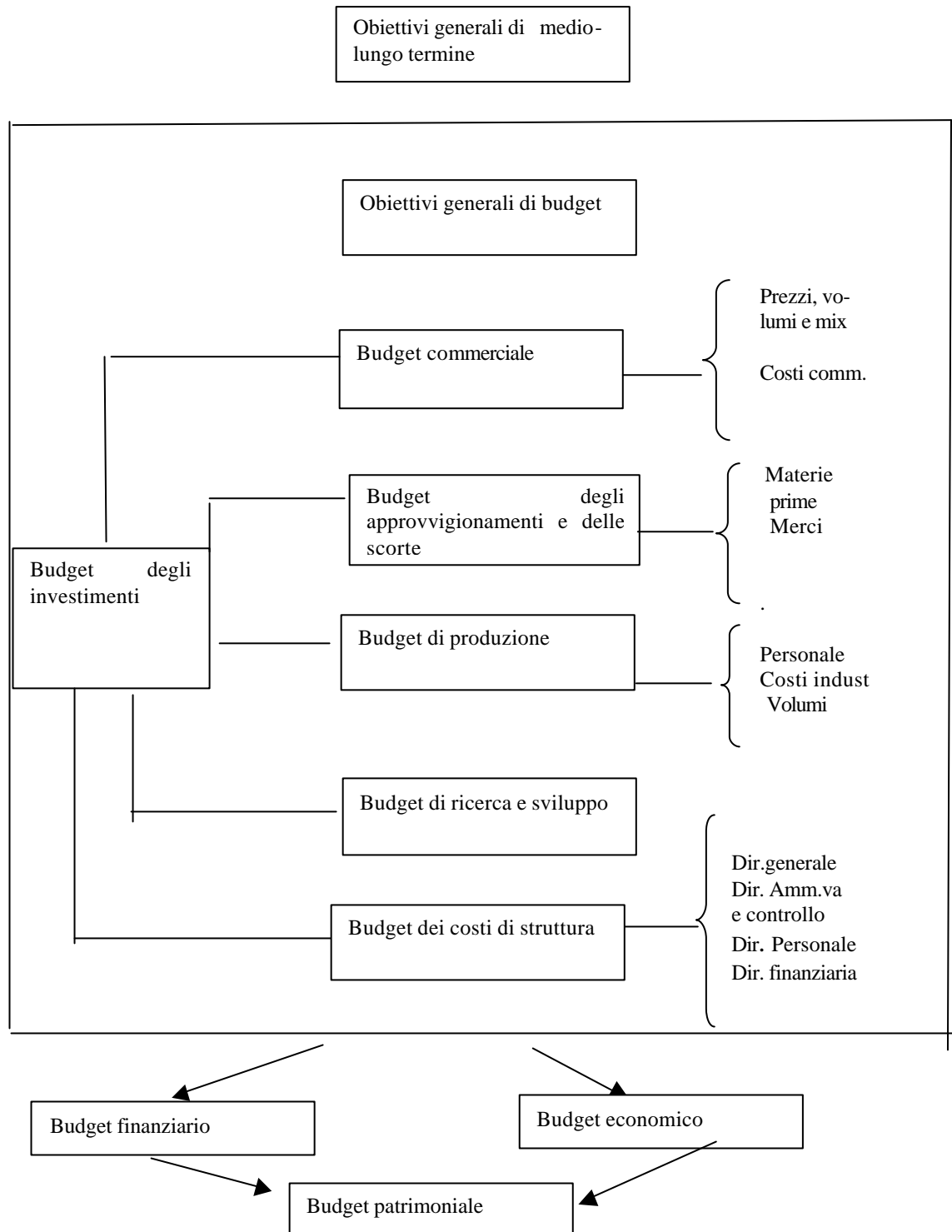
Il budget come modello di bilancio preventivo dell'azienda raccoglie cioè nei suoi prospetti di sintesi, le determinanti del reddito di esercizio che si intende conseguire i fabbisogni finanziari richiesti dalla gestione futura e le fonti di copertura che si intendono garantire, così da formare il capitale di funzionamento dell'esercizio successivo.

Per quanto riguarda il processo contabile di formazione del budget, esso si articola su due livelli:

- 1) la stesura di una serie di budget settoriali relativi alle diverse aree di gestione in cui è suddivisa la struttura organizzativa d'impresa: si tratta di articolare i settori rilevanti nel determinare i risultati aziendali.
- 2) La redazione di un sistema di budget di sintesi, che si riferiscono all'azienda nel suo complesso e rappresentano il consolidamento dei budget settoriali.

Alla componente contabile corrisponde il carattere della globalità del budget. Esso, infatti abbraccia tutta l'impresa ed è un modello di comportamento globale aziendale (tutte le aree funzionali, tutti i livelli organizzativi, tutti i prodotti).

Le fasi di formazione del budget.



Il punto di partenza nella formazione del budget sono gli obiettivi, le strategie ed i piani elaborati nel processo di pianificazione strategica; il piano traduce in termini analitici ed operativi il primo anno del piano.

Il processo di formazione comporta un notevole impiego di tempo, ma deve concludersi entro l'inizio dell'anno di budget. Il processo si articola in più fasi, secondo una certa sequenza logica che segue un dato iter, abbastanza generalizzabile. La logicità dell'iter si potrebbe tradurre nella cronologicità dello stesso, qualora occorra aspettare i risultati di un certo organo per fare previsioni su di un altro al primo collegato.

Il processo è iterativo, cioè prima di giungere alla versione definitiva, ci sono numerosi ritorni di informazione che modificano quanto fatto.

Come si evidenzia dalla figura il primo budget settoriale che viene redatto è quello dell'area commerciale Il budget commerciale. Esso riguarda la determinazione dei volumi di vendita, in quantità ed in valore, tenendo conto dei vincoli cui l'azienda è soggetta e della sua azione su tali vincoli.

Comporta inoltre la previsione dei costi di distribuzione, la determinazione dei costi operativi delle attività necessarie per il raggiungimento degli obiettivi di vendita (attività di distribuzione, di vendita, provvigioni, royalties, attività di promozione e di pubblicità: billboard, comunicati radiotelevisivi, mailing, inserzioni sulla stampa,..)

Il budget commerciale è il punto di partenza, poiché è in base alle capacità di assorbimento del mercato che si elaborano i programmi di produzione e di acquisto delle risorse. Tuttavia occorre attenuare la portata di tale affermazione e riconoscere che l'area commerciale conseguirà i suoi obiettivi solo se l'area di produzione sarà in grado di rispondere alle sue richieste di prodotti. Con questa considerazione si vuole evidenziare l'interdipendenza che esiste tra le diverse aree e tra i loro obiettivi.

In funzione delle vendite si stabilisce dunque il budget di produzione: la previsione dei prodotti che si intendono realizzare. Esso comporta inevitabilmente la considerazione della politica delle scorte che si intende avere e la considerazione degli approvvigionamenti di materie e componenti. Quest'ultima a sua volta dipende dai prodotti che si intendono realizzare e dalla politica di scorte di materie che si intende perseguire.

Oltre all'impiego di materie prime e parti componenti, occorre prevedere anche quante risorse umane immettere nella produzione e quali altri costi generali industriali si renderanno necessari (es. manodopera indiretta, ammortamenti, energia elettrica, manutenzioni, combustibili,..)

Per completare l'analisi secondo l'ottica funzionale, occorre ora considerare il budget delle altre aree funzionali: Ricerca e Sviluppo, Direzione generale, Direzione amministrativa e controllo, Direzione personale, Direzione finanziaria.

L'attività di queste aree è molto ampia e diversificata, e presenta come carattere comune la prevalenza di costi discrezionali (la cui determinazione è in buona parte affidata al giudizio personale e soggettivo dei managers e non a calcoli tecnici) e vincolati (riguardanti risorse ad utilità ripetuta, di cui annualmente va calcolata una quota di ammortamento, oppure altre risorse che concorrono a definire la struttura aziendale ad esempio i costi del personale dirigente ed impiegatizio).

Il budget degli investimenti, riguarda l'acquisto esterno o la produzione interna di risorse la cui utilità si estende a più periodi amministrativi. Come si evidenzia dalla figura, si tratta di risorse richieste alle varie aree funzionali, per rendere possibile la realizzazione dei vari programmi operativi.

Il budget degli investimenti, cioè ha come input i programmi delle varie aree funzionali, i quali a loro volta vanno osservati nell'ottica della pianificazione strategica; e ha come output il fabbisogno di capitale necessario per la realizzazione degli investimenti, il costo che quegli investimenti comporteranno e la modifica del patrimonio aziendale. Cioè, avrà riflessi sul budget finanziario e sul budget economico e sullo stato patrimoniale.

Questi ultimi, rappresentano dunque la composizione finale dei budget settoriali sia con riferimento alle operazioni di investimento che vengono

previste, sia con riferimento alle operazioni di esercizio che vengono compiute.

Tutte le previsioni di costo trovano composizione:

- Budget patrimoniale: evidenzia la situazione patrimoniale prevista per la fine dell'esercizio e rispecchia la struttura degli impieghi e le fonti di finanziamento derivanti dalle variazioni apportate dalla gestione alla Situazione patrimoniale iniziale
- Budget economico: corrisponde al conto economico preventivo di esercizio e si ottiene per consolidamento dei costi e ricavi in precedenza calcolati;
- Budget finanziario: verifica la fattibilità dei programmi operativi sotto il profilo finanziario. Esso accerta in che misura l'azienda sarà in grado di finanziare i fabbisogni di capitale collegati ai programmi di esercizio con i mezzi prodotti internamente e in che misura occorrerà rivolgersi ad altre fonti di finanziamento per la parte non autofinanziata.

Le funzioni del budget

Riassumendo e integrando, quanto detto finora sulle due componenti del budget, possiamo definire quali sono le funzioni del budget.

Esso è uno strumento per:

- ☞☞ Guidare le diverse funzioni aziendali

Il budget è uno strumento guida per l'azione dei manager, insostituibile nella gestione delle unità organizzative, ausilio mediante cui si assegnano obiettivi precisi e si finalizzano i comportamenti. In tal modo si pianifica l'utilizzo delle risorse, verificando, ex ante, la coerenza fra risorse attribuite e risultati da raggiungere, nella sua misura di feed forward (controllo a preventivo). Nel budget sono pertanto contenuti i parametri economico finanziari per effettuare il controllo

☞☞ Coordinare

Il budget svolge una funzione di coordinamento tra i vari organi aziendali, in quanto realizza una preregolazione delle attività delle diverse unità aziendali: tramite l'azione di programmazione si cerca di prevenire disarmonie, conflitti e asimmetrie di comportamento;

☞☞ Allocare le risorse

Con il budget le risorse esistenti a livello aziendale vengono distribuite in modo efficiente tra le diverse aree della struttura organizzativa, poiché si prendono in considerazione ogni esigenza;

☞☞ Controllare

stabilire gli obiettivi, infatti, non solo rappresenta un modo per guidare i comportamenti, ma costituisce un momento necessario al fine di fissare il riferimento con cui valutare, a posteriori, i risultati raggiunti, secondo predefinite condizioni di efficienza, economicità ed equilibrio finanziario;

☞☞ Valutare le prestazioni del personale

L'analisi delle attività realizzate e dei risultati ottenuti da coloro che presiedono le varie funzioni o reparti dell'azienda permette di rilevare inefficienze o performance di eccellenza, nonché di osservare il comportamento del personale.

☞☞ Motivare

Il budget rappresenta uno strumento fondamentale nei processi di motivazione del management, preconstituendo i parametri in base ai quali, in termini trasparenti, si effettua la valutazione e vengono attivati i meccanismi di premio/sanzione. Inoltre mediante la formalizzazione quantitativo-monetaria degli obiettivi di gestione si contribuisce a diffondere una mentalità economica, una cultura fondata sulla analisi ponderata e quantificata degli effetti conseguenti ai programmi d'azione prefissati.

Infine è opportuno fare delle considerazioni circa i problemi che possono derivare dall'impiego del budget. Esso per manifestare a pieno i propri aspetti positivi deve essere uno strumento flessibile all'interno della azienda e non uno strumento completamente vincolante. In questo caso, infatti più che una guida, diviene una "zavorra" che anziché veicolare l'azienda verso il successo, l'affonda nel mare della burocrazia e delle rigidità dei vincoli che impone.

6. L'analisi degli scostamenti.

L'analisi degli scostamenti rappresenta il momento fondamentale del budgetary control, in quanto consente di analizzare in maniera sistematica le variazioni che si sono verificate, attraverso il controllo tra quanto preventivato e quanto si è verificato.

Con l'analisi è dunque possibile verificare se:

- ☒ L'azienda nel suo complesso è riuscita a conseguire gli obiettivi che si era prefissata;
- ☒ I diversi centri di costo hanno raggiunto i propri sotto – obiettivi;
- ☒ Quanto ciascun centro di costo ha concorso alla formazione degli obiettivi raggiunti, in base a quelle che erano le previsioni e poter quindi intervenire sui centri responsabili dello scostamento
- ☒ La programmazione effettuata era adeguata alla situazione esterna ed interna all'impresa, oppure gli scostamenti sono dovuti ad errori di previsione.

Per analizzare le cause degli scostamenti, ovvero cosa ha determinato le differenze con la previsione, occorre distinguere tra:

- costi variabili
- costi fissi
- ricavi di vendita.

Infatti, ognuno di questi oggetti deriva da parametri diversi, la cui variazione ha generato a sua volta lo scostamento.

Per quanto riguarda i costi variabili, lo scostamento può essere dovuto a variazioni non previste o non prevedibili di volume. Quest'ultimo va analizzato per primo e con molta attenzione perché può impedire di apprezzare equamente lo scostamento di efficienza, esso corrisponde alla variazione positiva o negativa di costo derivante esclusivamente da una variazione nella quantità realizzata di produzione. Lo scostamento può, inoltre, essere dovuto a variazioni di spesa (quando il costo unitario della materia differisce da quello messo a budget), efficienza nell'impiego del fattore (quando per ottenere una unità di produzione si impiegano più risorse di quelle contemplate negli standard) o ad un mix di questi elementi.

Per quanto riguarda i ricavi, lo scostamento può nascondersi nel prezzo di vendita o nel volume o in una combinazione di entrambi tali elementi.

La categoria dei costi fissi coincide sostanzialmente con quella dei costi discrezionali e vincolati. L'analisi degli scostamenti, qui si traduce in un semplice confronto tra i valori di budget e i valori di consuntivo e talvolta si compie una elaborazione dei dati, determinando un particolare scostamento che si chiama scostamento di volume o di assorbimento.

Lo scostamento di assorbimento dei costi fissi è un particolare modo di rappresentare le conseguenze economiche di una differenza tra il volume di

produzione programmato e quello effettivo, perché da questa differenza deriva una diversa incidenza unitaria dei costi fissi.

In particolare se il volume di produzione preventivato è minore di quello effettivo si parla di sovra – assorbimento; se il volume di produzione preventivato è maggiore di quello effettivo si parla di sotto – assorbimento;

7. Il reporting.

Il reporting è l'insieme dei rapporti predisposti per i vari livelli di direzione aziendale.

Il reporting è in grado di fornire preziose informazioni, prevalentemente di contenuto quantitativo-monetario, da impiegare nel processo di pianificazione, programmazione e controllo. Mentre la programmazione rappresenta l'input del sistema, il reporting, da parte sua, ne costituisce l'elemento di sintesi e, quindi, l'output.

L'organo preposto a realizzare i rapporti di gestione è il “controller”. Egli è la figura professionale più qualificata per rendere efficace ed efficiente il reporting, avendone le necessarie competenze.

Il sistema dei rapporti di gestione costituisce strumento di controllo, valutazione e guida della complessa attività di impresa e, per far sì che tali attività vengano raggiunte in modo valido, molto dipende dalle modalità in base alle quali esso è predisposto.

I dati aggregati nei reporting possono essere utili nei processi di controllo operativo, direzionale e strategico. Pertanto, le informazioni verranno inserite in prospetti diversi, anche se integrati a sistema, in funzione delle richieste degli utenti ad essi interessati.

In merito al contenuto del reporting, è importante subito precisare che esso non deve accogliere tutti i fatti avvenuti nel periodo considerato, ma unicamente quelli che, nello specifico contesto, sono necessari per avere le conoscenze utili a conseguire gli obiettivi fissati. Bisogna quindi evitare di presentare informazioni di scarso rilievo che, come tali, non avrebbero altro effetto di appesantire lo strumento.

Oltre a tale requisito di selettività, altri caratteri delle informazioni del reporting sono:

- chiarezza, informazioni facilmente comprensibili per chi le deve utilizzare, ;
- affidabilità, le informazioni sono state già sottoposte a una procedura di controllo, per cui presentano un bassissimo o nullo margine di errore;
- sinteticità, non ridondanti, di facile assimilazione e consultazione;
- tempestività, rese disponibili in tempo utile per chi deve prendere le decisioni aziendali;

- comparabilità, i valori devono essere omogenei, in modo da permettere il confronto sia con i parametri obiettivo, sia con i valori delle variabili negli altri periodi oggetto di osservazione.

Un'ulteriore criticità da monitorare riguarda la frequenza con cui si producono le informazioni per il soddisfacimento di idonei fabbisogni informativi, ovvero il tempo intercorrente tra due successive elaborazioni e produzioni di dati. Anomalie possono derivare sia da una eccessiva frequenza nella elaborazione delle informazioni, che potrebbe essere causa di enormi sprechi e inefficienze aziendali, sia da una scarsa frequenza nella erogazione delle informazioni, che potrebbe comportare un insufficiente supporto per le decisioni o le azioni da intraprendere.

Aspetto importante nella predisposizione del sistema di reporting è la definizione della struttura. In questa fase si creano le condizioni organizzative in linea con gli obiettivi aziendali, stabilendo quali responsabilità attribuire in funzione dei risultati conseguibili ai vari livelli.

Si identificano così i soggetti che sono coinvolti nelle decisioni critiche e si procede a valutarli. Di conseguenza, verrà predisposta una rete di report che interpreti tutta quanta la realtà aziendale.

In concreto, il sistema dei rapporti di gestione deve tener conto della diversa posizione gerarchica degli utenti.

In linea di massima, quindi, ai responsabili delle attività operative dovranno pervenire indicatori analitici con limitato campo di azione; ai dirigenti di alto livello, invece, indicatori più sintetici e riferiti ad aspetti di vasta portata, poiché espressione dell'intera attività aziendale. Si avranno pertanto report di contenuto operativo, direzionale e strategico, mai dimenticando però che le informazioni del sistema sono tra loro strettamente collegate e interconnesse.

È allora evidente che le caratteristiche strutturali dei report vengono a coincidere con le aspettative informative dei vari responsabili.

Così in modo più specifico:

- a livello di alta direzione, i report evidenzieranno, in termini sintetici, gli aspetti strategici dell'impresa, quindi i problemi di carattere generale, compresi quelli concernenti le variabili esterne, nonché le possibili implicazioni delle diverse strategie che si intendono attuare (di marketing, di finanza, di investimenti particolarmente significativi);
- a livello sottostante, vale a dire di divisioni, aree funzionali o di altre strutture, i report, con frequenza settimanale o mensile daranno adeguate informazioni sull'efficienza gestionale, con riguardo ad esempio ai risultati dei budget e anche ai dati sui profitti e sulla redditività di queste strutture organizzative;

- a livello successivo, potremmo avere dei report di supporto che cioè come tali, aiutino gli utilizzatori dei report precedenti ad esprimere giudizi più articolati e dettagliati. Essi dunque, forniscono informazioni di varia natura, finalizzati agli interessi del destinatario, e quindi conterranno i dati provenienti dalle analisi finanziarie, dalle analisi economiche, dalle previsioni delle vendite, dall'analisi di produttività,...
- a livello operativo, infine, si avranno report con frequenza giornaliera, spesso presentati in termini quantitativi, che informeranno sulle attività di routine, degli uffici, e di altre strutture.

Le informazioni oggetti del rapporto possono essere:

- economico-finanziarie., se illustrano fenomeni espressi in quantità monetarie; ad esempio possono riguardare i costi, la redditività, la liquidità, gli investimenti,...
- operative, non monetarie, se ad esempio riguardano i tempi di consegna, i tempi di produzione, le quantità prodotte o vendute, gli scarti di produzione, il numero dei reclami,...il reporting ha una varia periodicità a seconda dei destinatari delle varie comunicazioni e delle loro esigenze; possiamo infatti avere rapporti giornalieri, settimanali, mensili, trimestrali, semestrali, annuali.

8. Il controllo di gestione nelle imprese di grande distribuzione⁵.

Caratteristiche del settore.

Negli ultimi anni il settore della grande distribuzione è stato caratterizzato da una serie di importanti cambiamenti che sono destinati, in tempi relativamente brevi, a ridisegnare lo scenario competitivo a livello mondiale. Tali trasformazioni riguardano principalmente processi di concentrazione e di internazionalizzazione i quali, sebbene non vedano tra le protagoniste le imprese italiane, coinvolgono significativamente il sistema distributivo italiano che sia per le sue caratteristiche strutturali, in cui è ancora relativamente scarsa la presenza di dettaglio moderno specialmente di grandi dimensioni con i principali competitori internazionali lascia, da un lato, ancora ampi spazi di sviluppo alle nuove forme distributive e, dall'altro, terreno da conquistare ai grandi distributori stranieri.

La spinta a crescere dimensionalmente e a internalizzarsi è, in sintesi, riconducibile alle seguenti motivazioni:

- 1) Sinergie ed economie di scala sul versante dei costi, che si traducono in un maggiore potere contrattuale nei confronti dei fornitori. Una stima attendibile attribuisce ai grandi gruppi margini di riduzione dei costi dell'ordine del 2,5-3% grazie ad interventi di internalizzazione

⁵ a cura di Bocchino u., Manuale di controllo di gestione.

della logistica, alla riduzione dei prezzi d'acquisto e alle economie di scopo attivabili attraverso iniziative di co-marketing. Si può pertanto affermare che il fenomeno delle acquisizioni si giustifica anche in un tentativo di difesa della redditività in un settore caratterizzato da costante crescita della competitività e margini decrescenti;

- 2) Sinergie sui ricavi, ottenibili attraverso il consolidamento della posizione competitiva in mercati già presidiati o con l'ingresso in nuovi mercati in grado di garantire una crescita futura.
- 3) Sinergie strategico-organizzative, ottenibili attraverso l'acquisizione di nuove competenze in grado di consentire un miglioramento nel rapporto qualità-prezzo, ma soprattutto un innalzamento del livello di servizio offerto al consumatore in special modo acquisendo conoscenze in settori complementari quali la ristorazione e l'intrattenimento, il bricolage, l'elettronica di consumo,...

Le caratteristiche delle imprese.

La tendenza verso la concentrazione delle imprese di grande distribuzione comporta un continuo aumento della complessità aziendale dovuta non tanto alla crescente dimensione, quanto soprattutto alla diffusa tendenza alla differenziazione che riguarda in particolare:

?? I mercati serviti (i principali gruppi si trovano a operare su scala mondiale)

?? I formati distributivi (ipermercati e superstore, supermercati e superette, discount, negozi di vicinato)

?? I modelli di gestione dei punti di vendita (punti di vendita diretti o in franchising)

?? I servizi forniti (oltre ai tradizionali distributori di benzina, ristorante-pizzeria, se ne stanno sviluppando di nuovi quali consegna a domicilio, servizio di prossimità, servizi finanziari e assicurativi, carte di fedeltà anche con funzione di carte di pagamento,..)

I problemi di gestione delle imprese di grande distribuzione, non sono ovviamente attribuibili solo a elementi di contesto ma sono intrinseci al business distributivo. Il prodotto di un'impresa di distribuzione è sempre più complesso in quanto incorpora una crescente quantità di servizio che va ben oltre la semplice disponibilità nello spazio e nel tempo della merce. Ai tradizionali servizi offerti dai distributori (assortimento e servizio di prossimità), se ne aggiungono molti altri, quali il prolungamento degli orari e delle giornate di apertura, il credito al consumo e altri servizi finanziari, servizi alla persona, ecc.

Si può quindi affermare che l'attività caratteristica di un'azienda distributrice sia la produzione di servizi finalizzati alla vendita di merci. Ciò non esclude che queste imprese svolgano attività di manipolazione del prodotto, anzi è ormai consolidata la tendenza ad aumentare lo spazio dedicato ai prodotti "freschi" dove, oltre al libero servizio, si stanno sviluppando i banchi specialistici a vendita assistita (pesce e gastronomia sono gli esempi più ricorrenti).

Oltre alla funzione di approvvigionamento-vendita che, passando attraverso la formazione degli assortimenti individua l'aspetto produttivo delle imprese di grande distribuzione, una seconda funzione considerata è quella finanziaria.

In tal ambito è fondamentale la gestione del capitale circolante, la cui voce di maggiore peso è rappresentata dalle scorte che costituiscono, quindi, la variabile principale nella determinazione dei fabbisogni e dei relativi costi di reperimento delle risorse.

La principale fonte di finanziamento, in queste imprese, è data dal debito di fornitura che, visto il peso quasi insignificante del credito commerciale e la tendenza a elevare la velocità di rotazione delle scorte, in molti casi risulta in grado di coprire l'intero capitale circolante e una parte del capitale fisso senza peraltro originare tensioni di liquidità; al contrario la dinamica del ciclo monetario genera spesso rilevanti sacche di liquidità che attivano una

vera e propria “gestione parallela”, configurando di fatto la gestione di tesoreria come “seconda componente” dell’attività caratteristica. Non è casuale, infatti, che in molte realtà aziendali il reddito netto sia prodotto non nell’attività operativa bensì attraverso la gestione generata dall’attività commerciale.

Caratteristiche generali del modello di controllo.

La sempre maggiore complessità del contesto competitivo in cui operano le imprese di grande distribuzione richiede agli strumenti di controllo direzionale la capacità di fornire al management una visione del tutto diversa da quella che fino a non molto tempo fa consentiva di condurre con successo le imprese.

I nuovi sistemi di controllo devono prestare attenzione a nuove variabili: ai business più che ai prodotti, ai processi anziché alle funzioni, alla capacità di innovare e sviluppare competenze più che alla specializzazione, alla qualità e al livello di servizio più che ai volumi.

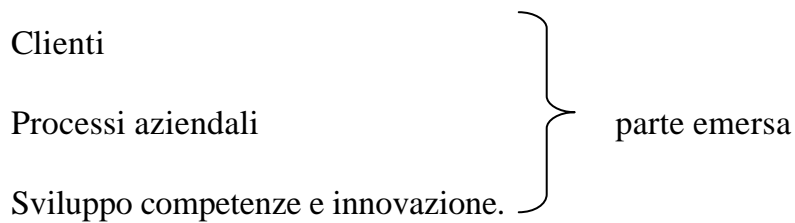
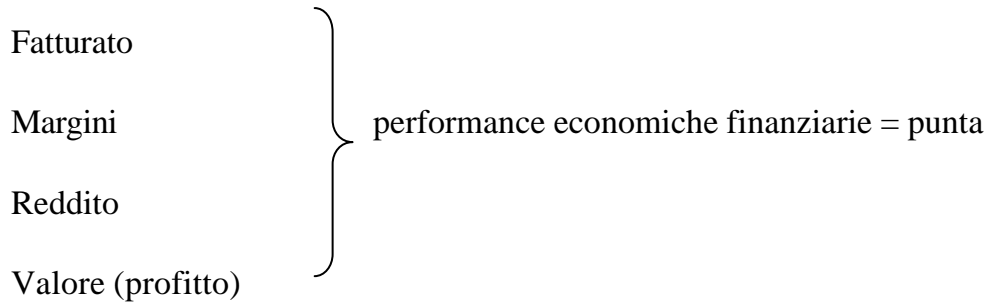
Si può pertanto dire che la focalizzazione dei sistemi di controllo si sposta dalla gestione corrente alla competitività: se è fondamentale sapere come sta maturando il risultato della gestione corrente non meno importante risulta la conoscenza di come evolva la propria posizione competitiva, giacché è quest’ultima la base su cui poggia la capacità dell’impresa di ottenere soddisfacenti risultati nel tempo.

Proprio perché dall'integrazione dei risultati futuri attesi con quelli correnti si determina il valore dell'impresa, risulta indispensabile che i sistemi di controllo direzionale spostino la loro attenzione dalla redditività di breve termine al valore dell'impresa e quindi inseriscano nel loro sistema di misura e di monitoraggio le variabili tipiche del controllo strategico: i business, i processi chiave, l'innovazione e l'apprendimento, la soddisfazione del cliente. Il monitoraggio e il controllo di queste variabili chiave, che risultano tanto più numerose quanto crescente è il grado di complessità delle imprese, è oggi reso possibile dai moderni sistemi informativi e soprattutto dal loro elevato grado di integrazione.

È possibile pertanto concludere che l'aumento della complessità richiede alle imprese di dotarsi di strumenti e procedure che consentano di ottimizzare il processo decisionale complessivo.

I tradizionali modelli di controllo, sorti nelle e per le imprese industriali, consentono di evidenziare solo una parte, e per lo più molto piccola, della performance aziendale; in altri termini, si corre il rischio di non cogliere la dimensione e il peso di ciò che non si vede. Il modello dell'"iceberg della competitività" evidenzia come la base è ben più grande e significativa della parte emersa.

L'iceberg della competitività.



È quindi necessario pensare un sistema di controllo che consenta al management di vedere non solo sotto il pelo dell'acqua ma il più possibile in profondità, occorre cioè che sia in sede di definizione degli obiettivi sia in fase di misurazione dei risultati si tengano in considerazione tutte le componenti della performance complessiva dell'impresa.

Occorrerà pertanto disporre di informazioni che consentano all'azienda di monitorare i risultati economico-finanziari (la punta dell'iceberg) valutando al contempo il grado di soddisfazione dei propri clienti, l'efficacia e l'efficienza dei processi più rilevanti e la propria capacità di innovare e di apprendere (la parte sommersa).

Le variabili chiave.

Le variabili chiave vengono definite in base a diversi aspetti che unitamente a quelli tradizionali

E economico-finanziario, contribuiscono a dare al management le necessarie indicazioni sull'andamento della gestione. Tali aspetti sono i seguenti:

- ?? Soddisfazione del cliente (clienti). Per creare valore occorre essere in grado di soddisfare i bisogni dei propri clienti.
- ?? Efficienza ed efficacia dei processi interni (processi) per soddisfare i propri clienti occorre eccellere nella gestione delle attività aziendali;
- ?? Capacità di generare innovazione, cambiamento e apprendimento (sviluppo competenze e innovazione). Per fare tutto questo occorre essere in grado di generare e preservare nel tempo le capacità aziendali attraverso processi di innovazione, cambiamento e apprendimento.

Dopo l'individuazione delle variabili chiave, si dovranno definire gli obiettivi di sintesi e riferiti a ciascuna di esse, identificando gli indicatori che consentono di "misurare" queste variabili fornendo numeri interpretabili dal management. Gli indicatori riferibili alle diverse aree, rappresentano quindi i parametri di controllo della gestione sia nella fase preventiva (controllo budgetario) sia in quella consuntiva (sistema di reporting).

Definito il quadro a livello aziendale, il passaggio successivo consiste nell'individuare le variabili chiave riferibili alle singole unità operative, che dovranno poi essere opportunamente agganciate a quelle del livello superiore secondo il modello delle responsabilità. Ciascuna decisione avrà la propria scheda di parametri obiettivo che rappresentano sia il riferimento budgetario sia la struttura del reporting direzionale.

Gli obiettivi generali dovranno quindi trovare riscontro negli obiettivi specifici delle singole unità operative. Il modello sarà definito a livello di Pdv declinando obiettivi e variabili generali di controllo secondo le generalità operative di ogni centro di responsabilità a livello locale. In tal modo il quadro che ne scaturisce sarà caratterizzato da un quadro di dettaglio maggiore, tale da consentire al management operativo di avere una visione completa dell'andamento della performance del proprio Pdv o della propria area di responsabilità gestionale.

Il modello economico-finanziario.

I moderni sistemi di controllo di gestione per essere efficaci devono essere in grado di mettere sotto osservazione soprattutto le aree critiche della gestione, fornendo al management una serie di informazioni di diversa natura che consentano di interpretare i risultati che si vanno formando sotto il profilo sia economico-finanziario sia strategico. Una prospettiva del

controllo, tradizionalmente la più rilevante, è pertanto quella economico-finanziaria.

Il conto economico.

Un modello di Conto economico applicabile alle imprese distributrici è riportato di seguito.

È costruito attraverso l'aggregazione dei conti economici dei singoli punti di vendita sino a livello di reddito operativo.

Il conto economico esposto evidenzia il margine commerciale lordo (o margine di intermediazione commerciale), che indica la prima misura dell'efficacia e dell'efficienza operativa rappresentando la sintesi delle condizioni di apprezzamento da parte del mercato (prezzo di vendita) e di rapporto con il sistema produttivo (costo/condizioni d'acquisto).

Quest'ultimo aspetto assume maggiore importanza quando il rapporto di fornitura non è di semplice approvvigionamento, ma comporta vere e proprie politiche congiunte dei margini, prova ne sia il sempre maggiore peso che i contributi fornitori hanno nei conti economici dei fornitori. Non è casuale quindi che le politiche d'acquisto e la negoziazione delle condizioni di fornitura siano sviluppate a livello centrale quando non addirittura attraverso la partecipazione a centrali d'acquisto.

Il conto economico a livello aziendale è quindi generato dai conti economici dei Pdv che, nel caso di imprese differenziate, possono prima

essere aggregati in conti economici di “formato” (ipermercati, supermercati,..). rimangono invece nel conto economico “aziendale” i costi di struttura centrale e i costi derivanti dalle politiche promozionali e pubblicitarie riguardanti l’insegna.

VOCI	Pdv	Pdv	Pdv	Azienda
Ricavi di vendita	X	X	X	X
Rimanenze iniziali	X	X	x	X
Acquisti	X	X	X	X
(Sconti e premi da fornitori)	X	X	X	X
(Rimanenze finali)	X	X	X	X
Costo del venduto	x	x	X	x
Margine commerciale lordo	X	X	X	X
Costi per esercizi	X	X	X	X
Costi per godimento di beni di terzi (affitti e leasing)	X	X	X	X
Costi operativi esterni	x	x	x	x
Valore aggiunto	X	X	X	X
Costo del lavoro diretto	X	X	X	X

Altri costi operativi indiretti	X	X	X	X
Costi operativi interni indiretti	x	x	x	x
Margine operativo di punto vendita	X	X	X	X
Costo del lavoro indiretto				X
Altri costi operativi indiretti				X
Costi operativi interni indiretti				x
Reddito operativo				x
Risultato della gestione finanziaria				X
Risultato della gestione atipica				X
Risultato della gestione straordinaria				x
Risultato ante imposte				X
Imposte sul reddito di esercizio				X
Risultato d'esercizio				x

Gli strumenti: budget e reporting.

Lo strumento fondamentale della programmazione aziendale è il budget.

Costruire il budget significa elaborare un bilancio di previsione, o meglio un

bilancio indicante i risultati che si intendono raggiungere. Il budget rappresenta, infatti, l'impegno che il management assume con se stesso e con i suoi azionisti.

Il sistema di budget delle imprese della grande distribuzione.

Il budget commerciale comprende diverse fasi che vanno dalla programmazione delle vendite al budget delle scorte.

Così come per ogni altra azienda, il punto di partenza da cui far discendere l'intero processo di programmazione è dato dalla formulazione delle vendite.

Una peculiarità del settore è rappresentata dal fatto che i modelli di simulazione economica possono basarsi esclusivamente sui valori monetari, dato che una previsione analitica per tipologia di prodotto e prezzo risulterebbe tanto laboriosa quanto sostanzialmente inutile. È sulla composizione del mix (assortimento) che si concentra il processo di programmazione delle vendite. Pertanto, la definizione degli obiettivi di vendita del Pdv, distinti per reparto/categoria, derivano da un insieme di elementi che, partendo da una corretta analisi dei dati storici, tengono in considerazione alcuni indicatori standard di riferimento:

?? Valore dello scontrino medio giornaliero

?? Affluenza media giornaliera

?? Obiettivi di mix tra reparti/categorie e all'interno di essi

?? Produttività dello spazio

?? Produttività dello scaffale.

Le vendite complessive, a livello aziendale, risulteranno quindi dall'aggregazione delle vendite preventivate da ogni punto di vendita.

I costi commerciali sono principalmente riconducibili ai costi per pubblicità e promozione. I primi, solitamente a sostegno dell'insegna, sono programmati a livello aziendale, i secondi a livello di pdv. In particolare, i costi di pubblicità rappresentano un tipico esempio di costo discrezionale; la loro determinazione avviene pertanto sulla base di scelte di carattere politico del management.

La determinazione preventiva di un costo del venduto obiettivo è elemento fondamentale per la programmazione degli acquisti, degli approvvigionamenti e delle scorte, in quanto ne rappresenta l'aspetto economico rilevante. Tale valore si ottiene con la previa definizione di una percentuale di margine lordo commerciale atteso che è conseguenza del mix dei margini obiettivo dei singoli reparti/categorie. Questa determinazione è alquanto importante perché coinvolge tipologie di prodotti estremamente diversificati, sotto il profilo sia dei margini sia della rotazione. Particolare attenzione deve essere posta ai prodotti ad alto margine, cui corrisponde

tradizionalmente elevata obsolescenza, quali i prodotti freschi o i prodotti a scadenza con alta deperibilità o i prodotti a ciclo stagionale quali l'abbigliamento o altri della categoria non-food.

La fase successiva, che riveste la massima importanza, si sviluppa su più livelli, aziendale e punto di vendita e, presenta forti indipendenze.

La programmazione degli acquisti avviene a livello centrale, dove vengono definiti i risultati generali di fornitura: i livelli di prezzo in relazione ai volumi, i termini di consegna e le condizioni di pagamento. Così come per le vendite, anche nella programmazione degli acquisti e delle scorte è opportuno ragionare su valori monetari complessivi basati su due dati fondamentali di raccordo con le vendite:

- il margine commerciale;
- il livello di scorta minima, utile quest'ultimo per evitare il verificarsi di rotture di stock.

È certamente più complesso determinare il secondo dato: infatti, se i margini sono prevedibili in misura abbastanza attendibile sulla base dei dati storici, e tenendo conto dei volumi preventivati e degli accordi quadro stipulati con i diversi fornitori, la definizione dei livelli di scorta funzionale richiede serie storiche di dati molto puntuali e precise che non sempre sono di facile reperimento se non si dispone di sistemi Pos-scanner. Avendo a disposizione tali informazioni si giungerà alla definizione di un budget delle

scorte e degli approvvigionamenti cadenzato per periodi infra-annuali adeguatamente individuati e segmentati con le stesse aggregazioni che compongono il programma di vendita.

Dopo aver definito, nel budget commerciale, i volumi di vendita e l'entità dei margini collegati, il passaggio successivo consiste nella definizione della qualità e della quantità delle risorse umane e tecniche necessarie per generare i volumi preventivati. Tale definizione deve ovviamente avvenire alla luce delle verifiche di compatibilità e di sostenibilità economia rispetto ai margini derivanti dall'attività commerciale e al livello di reddito operativo atteso. In altri termini occorre verificare la capienza di tali margini, con la dimensione dei costi di struttura. Tali costi sono composti da due grandi categorie: i costi per il personale, diretti di punti di vendita o indiretti e gli "altri" costi di struttura, che sono prevalentemente di carattere operativo.

Il personale ricopre un ruolo fondamentale sia perché la sua posizione di front-line rappresenta il primo livello di immagine e quindi richiede particolare attenzione e adeguati investimenti in formazione, sia perché il suo costo ha un peso molto rilevante nel conto economico. Il costo del lavoro rappresenta mediamente circa il 10% del fatturato che, rapportato al margine commerciale lordo Mcl, pesa per il 50%. In altri termini, oltre la

metà del margine prodotto dall'attività di commercializzazione viene assorbita dalla remunerazione del lavoro.

Nel programmare il costo del personale e in particolare nella definizione del dimensionamento dell'organico, occorre tenere in considerazione gli indicatori di produttività quali il fatturato e il valore aggiunto per addetto, la produttività oraria e, non da ultimo, il costo complessivamente sostenibile.

Gli indicatori segnalati assumono ulteriore importanza in quanto le informazioni che forniscono sono normalmente utilizzate nella definizione delle politiche di impiego del personale, quali, ad esempio, nuove assunzioni, mobilità interna in caso di surplus, assunzioni part-time o con contratti a tempo determinato di durata rapportata ai periodi di maggiore impiego di forza lavoro,...

Il budget degli altri costi di struttura tratta in particolare degli spazi e delle attrezzature operative. Nella maggior parte dei casi la programmazione degli altri costi di struttura non presenta difficoltà in quanto o sono fissati su base contrattuale (affitti, leasing, lease-back,..) o, qualora si tratti di beni di proprietà, sono quote di ammortamento che vengono attribuite a ciascun centro di responsabilità sulla base dell'effettivo impiego.

Gli altri costi sono normalmente stimati attraverso l'estrapolazione dei valori storici. È oltremodo importante, in sede di programmazione dei costi di struttura, non perderne di vista la loro dimensione assoluta in quanto, se è

vero che in situazioni di crescita dei volumi e dei fatturati l'incidenza percentuale dei costi fissi diminuisce, è altrettanto vero che conti economici generosi rischiano di far eccedere in "struttura" al punto di trovarsi, in situazioni di congiuntura negativa, nella necessità assoluta di ridurre repentinamente tali costi. Esperienza insegna che quando si deve tagliare non si discrimina sulla qualità delle attività cui le risorse sono destinate e allora spesso accade che vengano tagliate spese che risulterebbero invece essenziali per l'inversione di tendenza, prime tra tutte quelle destinate alla formazione e allo sviluppo delle risorse umane.

A livello operativo, la conclusione del processo di formazione del budget economico avviene attraverso il consolidamento dei vari budget settoriali, in particolare quelli relativi ai singoli punti di vendita, oltre beninteso a quelli delle funzioni centrali, in un budget economico globale che evidenzia i risultati della gestione e la redditività del capitale investito.

Il budget finanziario.

Per il completamento del conto economico preventivo occorre infine stimare l'impatto in termini economici della gestione finanziaria e della gestione atipica o accessoria.

Budget di cassa, delle fonti e degli impieghi

Diverso è invece il caso dei risultati della gestione finanziaria, per determinare i quali è necessaria una accurata programmazione, anche alla

luce delle specificità del settore. Spesso in passato, ma avviene ancora oggi, l'equilibrio economico delle imprese di grande distribuzione è in larga misura dipeso dai proventi finanziari derivanti dalla gestione della liquidità che ha catalizzato l'attenzione del management finanziario, ma questo non deve dimenticare l'altra dimensione finanziaria ovvero quella relativa al fabbisogno generato dagli investimenti in capitale fisso e, soprattutto, in capitale circolante. Quindi, alla programmazione dei flussi di tesoreria attraverso il budget di cassa, si affianca il tradizionale budget delle fonti e degli impieghi.

Budget di tesoreria.

Particolare cura va dedicata alla predisposizione del budget di tesoreria, che per le imprese di grande distribuzione riveste importanza ben superiore rispetto ad altre. Conseguentemente, la preventivazione dei flussi di cassa deve essere molto dettagliata e sviluppata su archi temporali molto brevi. È ormai largamente diffusa, anche perché le nuove tecnologie di rilevazione lo consentono, la previsione di flussi giornalieri di entrata-uscita allo scopo di consentire tempestivi interventi di temporaneo impiego di risorse giacenti. Sebbene sia prevalente una situazione di surplus di risorse, occorre prestare la dovuta attenzione alle situazioni di temporanea carenza di liquidità, prevedendo nel dettaglio gli interventi più consoni al fine di bilanciare lo sfasamento tra entrate e uscite.

Il sistema di reporting

La programmazione d'impresa formalizza attraverso la stesura dei piani i traguardi che la futura gestione si prefigge di raggiungere. Ma l'attività stessa di porre degli obiettivi sottintende la necessità di attrezzarsi per misurarne il grado di raggiungimento, nel corso del periodo considerato o al termine. Durante il periodo di budget è infatti necessario accertarsi che la gestione stia conducendo verso i traguardi stabiliti per intraprendere, dove si rivelino deviazioni, le opportune correzioni. Al termine occorre valutare i risultati e le prestazioni che l'impresa ha sviluppato, per imparare a raddrizzare il tiro nell'elaborazione dei successivi programmi.

In particolare è necessario :

- a accertare i risultati che la gestione sta producendo;
- b rilevare eventuali deviazioni rispetto ai programmi e le cause che le hanno provocate;
- c intraprendere misure efficaci a riprendere la direzione programmata;
- d fornire una base aggiornata per riformulare il programma qualora i cambiamenti intervenuti ne facciano ritenere ormai superate alcune ipotesi.

Il processo di reporting direzionale supporta il management in tutte queste funzioni mettono a disposizione un insieme di rendiconti sistematici e strutturati con i quali esercitare l'attività di controllo concomitante e

consuntivo della gestione. L'approccio di tale attività di rendicontazione si articola su due livelli di analisi:

- il confronto tra risultati di gestione ottenuti e obiettivi di budget;
- una sistematica rilevazione di informazioni relative al comportamento delle variabili chiave secondo il modello precedentemente individuato.

La prima dimensione del reporting è quella tipicamente basata sull'analisi degli scostamenti misurati in termini economici e finanziari.

9. Il controllo di gestione nell'azienda Auchan di Modugno.

9.1 L'Azienda Auchan: caratteri generali

~~La~~ visione dell'impresa: Ogni persona nel cuore della vita

Auchan Gruppo Rinascente

~~si~~ valori Pragmatismo, Responsabilità, Spirito di servizio,
Trasparenza

~~La~~ missione: Fare di Auchan il marchio preferito dagli italiani:

“L'ipermercato da vivere”.

~~Le~~ ambizioni: Essere leader su ogni piazza con un Centro commerciale di qualità, sviluppando fiducia e convivialità.

Offrire al maggior numero di clienti più articoli possibile, sempre al prezzo più conveniente.

✍️ I prodotti Auchan: I prodotti disponibili in ogni punto vendita sono circa 60.000: dagli alimentari freschi e confezionati, ai non alimentari come i tessili, i prodotti per la casa, gli elettrodomestici, l'informatica e il fai da te.

L'assortimento dei prodotti è determinato da scelte che tengono conto delle preferenze dei clienti, delle tendenze di consumo e delle abitudini locali. Ogni tipologia di prodotti comprende i marchi conosciuti a livello nazionale e regionale, prodotti a marchio Sma-Auchan e i prodotti Primo Prezzo (contrassegnati con un pollice).

9.2 Organigramma

Gli ipermercati Auchan sono 38 e sono raggruppati in 4 Regioni: Regione Nord-Ovest, Nord –Est, Centro e Sud (Casamassima, Modugno, Mesagne, Pompei).

Dai Direttori Regionali dipendono direttamente **i Direttori dei singoli ipermercati**, cui fa capo un Comitato di Direzione, composto dai diversi Capi settori .

L'organigramma della azienda Auchn Modugno è organizzato per settori e reparti. All'interno dei reparti, i prodotti vengono classificati per sottoreparti, famiglia ed etichette.

I settori sono:

- 1) Prodotti freschi: comprende ortofrutta, Carni rosse, Latticini, Pescheria, Panetteria, Pasticceria, Salumeria stand, Salumeria Libero Servizio, Surgelati, Formaggi stand, Formaggi, Gastronomia.
- 2) Prodotti Grande Consumo: comprende Bevande, Salati, Dolci, Profumeria, Drogheria;
- 3) Tessile: Uomo tessile/Sport, Bambino/Neonato, Donna /Calzature;
- 4) Equipaggiamento Casa: comprende Foto, Immagine e Suono, Elettrodomestici, Mobili e Illuminazione, Biancheria per la casa
- 5) Bazar: Giardino, Casalingo, Autobruco, Cancelleria, Libri e Dischi;
- 6) Controllo di gestione: comprende Contabilità (Casse, fornitori e Contabilità analitica) e Servizio Assistenza Informatico;
- 7) Responsabile Risorse Umane: comprende l'Amministrazione del personale;
- 8) Casse.

9.3 Caratteri generali del modello di controllo.

L'iper Auchan di Modugno è un centro di responsabilità in cui è suddivisa la struttura organizzativa della divisione Auchan-Italia.

Essa dipende dalla Direzione regionale localizzata in Bari, la quale si occupa del coordinamento degli Iper dell'area Sud. La direzione regionale, in particolare, oltre al Direttore, prevede anche un Controllore di gestione regionale. Quest'ultimo è colui che indica le direzioni e coordina il lavoro dei Controllori di gestione di Iper, in un processo a cascata. Uno degli strumenti di coordinamento più usati quello delle "sinergie telefoniche", ovvero riunioni telefoniche di tutti i Controllori di gestione della regione con il Controllore generale.

Nell'ipermercato, l'attività di Contabilità è suddivisa in tre sottoreparti:

☞☞ Contabilità analitica;

☞☞ Contabilità casse

☞☞ Contabilità fornitori

Mentre non si svolge contabilità fiscale, la cui gestione è centralizzata ed è svolta pertanto presso la sede legale di Rozzano (Milano).

La Contabilità analitica effettua la predisposizione degli ordini dei materiali di consumo e la registrazione delle operazioni quando giunge la merce e la fattura.

Vengono inoltre registrate tutte le spese interne dell'ipermercato (energia elettrica, acqua, rifiuti, manutenzioni,..), le operazioni di smistamento (prelievo di materiale dall'area vendita che saranno usati quali materie prime in un processo produttivo svolto nell'ipermercato, es. pomodori del

reparto ortofrutta impiegati dal reparto panetteria per la produzione di focacce) e le operazioni di cessione (prelievo dall'area vendita di materiale di consumo (es. fogli per la direzione dal reparto Cancelleria).

Nella contabilità Casse si procede alla rendicontazione giornaliera di tutti i movimenti di cassa che sono intervenuti: corrispettivi di vendita, fatturazione, resi di merci, operazioni di finanziamento, operazioni di acconto. Si procede anche alla rendicontazione delle varie forme di pagamento.

Per quanto riguarda la Contabilità fornitori, essa lavora a stretto contatto con il ricevimento, perché compie essa stessa talvolta le operazioni di valorizzazione della merce. Si occupa di gestire i DDT, eseguendo diversi controlli.

La contabilità fornitori, inoltre, registra i contributi locali versati dai fornitori in base a trattative intercosse con i capireparto.

Tutte le operazioni registrate vengono riportate dal sistema nel Conto Economico Consuntivo, che ha la stessa forma del Conto analitico gestionale riportato in seguito.

9.4 La pianificazione strategica.

La pianificazione strategica si estrinseca nella redazione del “PMT”, cioè del Piano a Medio Termine, che ricopre un periodo di cinque anni, e viene elaborato anno per anno.

Esso è redatto dal controllore di gestione e dalla direzione, a livello di Iper, viene poi trasmesso ai capisettore.

Le stime che i capisettore e i capireparto fanno riguardano esclusivamente la parte commerciale (giro d'affari, contributi locali, contributi centrale, valorizzazioni per promozione, saldi, rotture, differenze inventariali), relativa alle vendite e alla gestione del reparto, ma non trattano la parte relativa ai costi.

Le stime dei capireparto vengono fatte tutte in percentuale del giro d'affari previsto. Le percentuali variano a seconda del reparto e dell'esperienza maturata dal caporeparto.

Per quanto riguarda i costi, solo alcuni sono stimati a livello di iper (Spese personali, imballaggi, spese d'incasso, manodopera, spese energia, spese pubblicità); altri costi sono stabiliti dalla sede centrale e comunicate agli iper (costi e prodotti finanziari, ammortamenti), che comunica anche le percentuali di imputazione di questi costi ai reparti.

Costi quali personale, imballaggi, spese d'incasso, manodopera, pubblicità sono stimate come percentuale del giro d'affari, mentre altri costi come ad esempio le utenze sono previste sul dato storico.

L'imputazione dei costi avviene solo a livello di reparto. Per i livelli inferiori (sottoreparto, famiglia, etichette) non si determina il risultato economico netto, ma solo il margine lordo.

Il PMT è fisicamente costituito da un insieme di fogli Excel. In particolare presenta:

- 1) un "Conto base": costituisce il punto di partenza, contenendo le stime circa i risultati che si prevede di realizzare negli esercizi a venire, qualora non ci fosse nessun investimento realizzato;
- 2) "Progetti" (P1, P2, P3, ..): ogni foglio di Excel modifica i dati del Conto di base, aggiungendo i risultati che si prevede di conseguire dai diversi progetti che l'impresa intende realizzare (esempio un Ce.Di. nell'area di Melfi che dovrebbe avere conseguenze positive sulla efficienza dell'impresa);
- 3) "totale": rappresenta il risultato delle previsioni di base così come modificato dai vari progetti di investimento simulati.

9.5 Il Budget

Il PMT si estende per i cinque esercizi successivi, mentre il budget è la parte del PMT relativa al primo esercizio.

Anche nella formulazione del budget i capireparto fanno previsioni sulla parte commerciale, mentre a livello direzionale si discute sui costi.

Relativamente a questi ultimi va osservato che, i costi previsti a livello di iper sono attribuiti dal controllore di gestione al reparto in base al giro d'affari, mentre i costi previsti a livello di sede centrale (esempio gli ammortamenti) sono ripartiti secondo percentuali stabilite dalla sede stessa. La redazione del budget è una operazione molto complessa, che comporta continue revisioni e consultazioni con i responsabili dei settori e dei reparti per poter stabilire nel modo più corretto e oculato possibile gli obiettivi da conseguire. In effetti, non è solo il caporeparto o il caposettore a stabilire quanto può realizzare, ma l'obiettivo è il risultato di una scelta fatta a livello superiore, che rappresenta una sfida per chi lo riceve.

Il caporeparto riceve il proprio obiettivo di budget e lo ripartisce per i mesi e quindi per i giorni.

Il primo giorno di ogni settimana il sistema informatico elabora il margine realizzato da ogni reparto, settore e dall'iper. Il margine realizzato a consuntivo può così essere confrontato con quello preventivato, e sulla base delle differenze osservate viene redatta una "stima a finire", una sorta di revisione del budget (che non viene comunicata ufficialmente) ma che permette di seguire l'evoluzione dei risultati in maniera più precisa e realistica.

Esempio di Conto gestionale sintetico di previsione

Giro d'affari totale	10.000
G.A. netto IVA	9.985
MARGINE LORDO	100
Tpl distribuzione	0
Contributi Tab Iper	0
Contributi locali	5
Sconti centrale	12
Contributi centrale	7
Svalorizzazione Promozioni	10
Svalorizzazione saldi	
Svalorizzaioni rotture	5
Differenze inventariali	2
Acquisti per prestazioni di servizi	
Rettifiche acquisti per prestazioni di servizio	
Rettifiche acquisti anni precedenti	
Sopravvenienze passive	
Utilizzo fondi obsolescenza	
Acc. fondi obsolescenza	
MARGINE NETTO	95

Prodotti finanziari	50
Sconti finanziari	32
MARGINE NETTO + PROD.	177
Spese personale	70
Manodopera esterna	
Spese fin./stock	58
Imballaggi	25
Spese di incasso	
MARGINE NETTO+PROD.-SP CAPOREPARTO	24
Manutenzione Ordinaria	
Spese energia	
Spese pubblicità	
Altre spese gestionali	7
Costi vari ripartiti	20
Amm. Econ. Tot.	25
SPESE INFLUENZABILI	205
MARGINE -SPESE INFLUENZABILI	-28
Imposte e assicurazioni	
Spese servizi amministrativi	10
SPESE TOTALI	215

RISULTATO ECONOMICO	-38
Premio progresso	
Affitti	
RISULTATO ECONOMICO OPERATIVO	
Imposte teoriche: IRES+IRAP	
RISULTATO ECONOMICO NETTO	

9.6 Il sistema informatico: potenzialità.

L'azienda dispone di un eccellente sistema informatico che permette di conoscere una grande quantità di informazioni in tempo reale.

In particolare, poiché tutti i prodotti sono registrati, dal momento in cui arrivano a ricevimento al momento in cui passano alle casse è sempre possibile conoscere quale è il valore delle proprie scorte, in valore e quantità. La gestione delle scorte è la seconda attività strategica delle imprese (dopo quella commerciale), da essa dipende gran parte del risultato economico. Un livello di scorte eccessivo comporta sprechi, costi di manutenzione e di personale da impiegare per la loro gestione, spazi per lo stoccaggio. D'altra parte, poi, un livello di scorte insufficienti crea problemi di rotture di stock. Il controllore di gestione attraverso numerosi fogli di Excel, monitora continuamente il livello delle scorte e continuamente invita

i capisettore e reparto ad usare molta oculatezza negli acquisti e nelle politiche di vendita. Questa attenzione investe tanto il settore dei prodotti freschi, alla data di scadenza il prodotto non deve essere ancora sullo scaffale, quanto gli altri settori (si pensi al tessile, o ai prodotti ad elevata obsolescenza: telefonini, computers,..)

Ogni giorno il sistema elabora i dati delle vendite effettuate il giorno precedente e fornisce una serie di dati, tra cui: giro d'affari, numero clienti, carrello medio, margine a valore, livello delle scorte. Questi dati sono confrontati con i dati dell'esercizio precedente, in modo che sia possibile avere una idea di come la gestione dell'impresa evolve. Essi costituiscono uno strumento di supporto nel budgetary controll.

Conclusione

Il controllo di gestione è sicuramente una delle attività più interessanti dal punto di vista contabile, perché funge da trade union tra le operazioni di gestione avvenute e quelle previste.

Lo studio dei metodi di contabilità analitica, del loro evolversi è utile per l'adozione di scelte adeguate all'ambiente e all'impresa stessa.

Purtroppo, però la realtà è talvolta estremamente diversa da quanto la teoria insegna. Gli operatori del settore agiscono secondo la loro esperienza, senza soffermarsi troppo sulle definizioni teoriche. È questa la principale difficoltà che ho sperimentato durante il mio tirocinio: non sempre è facile legare quanto si apprende sui libri a quanto si osserva nella realtà.

Solo l'interesse per la conoscenza e per il sapere stimola a studiare e a cercare il legame tra teoria e realtà, non senza difficoltà e imprecisioni.

BIBLIOGRAFIA

Airoldi G., Brunetti, G., Coda V., (1984) *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna.

Anthony N.R., e al., (2001), *Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni aziendali*, Mc Graw Hill

Bocchino U., a cura di, (2000), *Manuale di controllo di gestione*, Milano: il sole 24 ore

Brusa L., (1995), *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano

Brusa L., Dezzani F. (1983), *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano

Cinquini L., (1997), *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol. I, Giappichelli, Torino

Navarra P. (1998), *Tecniche di controllo di gestione*, Milano: Franco Angeli

Polidoro M. (2003), *Il controllo di gestione. Concetti di base, logiche e metodologie*, Maggioli Editore

Saita M. (1996), *Programmazione e controllo*, Giuffrè

Selleri I., (1997), *Il budget d'esercizio*, Etas Milano.

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

