

Il reporting nel controllo di gestione

Lo strumento fondamentale per l'analisi
degli scostamenti

Piero Mella

Il budget, strumento fondamentale del controllo di gestione, un tempo utilizzato solo da imprese di grandi dimensioni, va diffondendosi sempre più anche tra le imprese medio piccole. Per il controllo tramite budget appare essenziale un'efficiente procedura di reporting e di analisi degli scostamenti tra budget e consuntivo, temi che vengono affrontati con interessanti esempi numerici.

I momenti del controllo di gestione

Il controllo di gestione rappresenta un momento fondamentale della gestione nel quale, per ciascuna *funzione* aziendale e per ciascun *centro operativo*, vengono programmate le operazioni future (cioè si definisce la traiettoria aziendale) e si pone in essere un continuo intervento operativo, volto a ricondurre la traiettoria *effettiva* verso quella *predeterminata*. La funzione di programmazione per il controllo di gestione si traduce nell'elaborazione del budget, suddiviso in diversi *budget funzionali*, a loro volta dettagliati in *budget di responsabilità*, che rappresentano le mete da conseguire per ciascun responsabile di centro operativo. Perché si possa effettuare il controllo di gestione è necessario lo sviluppo di un'efficiente procedura di riscontro con cui verificare, con cadenze convenienti, che i dati di budget (costituenti gli obiettivi dell'attività svolta nei centri operativi) siano effettivamente conseguiti. Questo implica:

- 1) La ristrutturazione di un efficace *sistema di rilevazione a consuntivo* in grado di quantificare i dati attinenti ai processi effettivamente svolti.
- 2) Il *confronto* tra i dati programmati e quelli a consuntivo; se i dati determinati *ex post* non coincidono con quelli determinati *ex ante*, si configurano delle *deviazioni* o degli *scostamenti* dal budget.
- 3) L'*analisi degli scostamenti*, per individuare i *fattori di deviazione* (le cause di manifestazione degli scostamenti).
- 4) La specificazione delle *responsabilità* e degli eventuali *interventi di rettifica*.

Esamineremo sinteticamente ciascuno dei punti precedentemente indicati.

La strutturazione di un sistema di rilevazioni a consuntivo implica:

- a) La predisposizione di un *sistema di reporting*, ovvero di “rendiconti” o “rapporti”, variamente articolati, che i responsabili dei vari budget di responsabilità devono trasmettere ai responsabili dei centri superordinati nella mappa ai centri di responsabilità; il reporting dev’essere continuativo; deve, cioè, avvenire con cadenze (il più possibile) ravvicinate.
- b) La configurazione di un processo di rilevazione atto a connettere i dati dei *singoli, distinti, rendiconti* in un flusso unitario di dati che favorisca la percezione dello sviluppo complessivo del budget; che consenta cioè di cogliere la traiettoria effettiva dell’intero sistema aziendale, rispetto a quella programmata; se questo processo si sviluppa in termini contabili, può aver luogo la formazione di un *sistema di contabilità analitica orientata ai valori di budget*.

Si possono anche determinare allora, contabilmente, *risultati economici particolari* (per prodotti, per aree, per settori, ecc.) attinenti a centri di profitto prestabiliti; questi risultati sono automaticamente confrontati con quelli di budget e, sempre automaticamente, ricevono evidenza le *deviazioni dal budget*. Il confronto tra i dati del programma e quelli a consuntivo, cioè la ricerca delle deviazioni, per essere efficace deve avvenire in *tempo reale*; deve, cioè, essere attuato prima che sia decorso il termine ultimo utile per interventi operativi, tenendo conto naturalmente dell’area di intervento, delle dimensioni aziendali, della struttura organizzativa, della “potenza” del sistema informativo e dei tempi di risposta decisionali ed esecutivi; cioè del periodo intercorrente tra la percezione delle deviazioni e quello dell’effetto dell’intervento di rettifica.

Così, ai fini del controllo del magazzino materie, o di quello del magazzino prodotti finiti, la percezione degli scostamenti deve avvenire in genere in tempi di gran lunga inferiori rispetto a quelli richiesti per la percezione di un mutamento, ad esempio nel “gusto dei consumatori”, nell’ambiente socio-economico. Gli scostamenti evidenziati, sia in contabilità analitica sia in altri eventuali processi non contabili di rilevazione, devono essere analizzati.

La procedura di analisi degli scostamenti si può articolare nei seguenti momenti:

- a) Indicare quali livelli di scostamento debbano essere ritenuti *significativi* ai fini dell’ulteriore analisi. Gli scostamenti, infatti, possono essere ritenuti “sintomi” di *fattori di deviazione* da individuare con analisi specifiche; è perciò necessario prestabilire quando gli scostamenti debbano essere ritenuti rilevanti ai fini delle ulteriori analisi e indagini per la ricerca dei *fattori di deviazione*. Scostamenti entro livelli ritenuti “fisiologici” possono non essere ulteriormente analizzati; deviazioni più accentuate rispetto a quelle ritenute non significative saranno, invece, oggetto di analisi approfondite.
- b) Attuare le analisi degli scostamenti ritenuti rilevanti per individuare significative *componenti*, ciascuna a sua volta sintomo particolare di fattori di deviazione.
- c) Procedere alla ricerca dei fattori di deviazione, una volta individuati i sintomi ritenuti significativi.

**La funzione del reporting
e i momenti
in cui si sviluppa**

**La procedura di analisi
degli scostamenti**

L'analisi degli scostamenti è il presupposto per la ricerca delle *responsabilità* e per stabilire gli *interventi operativi di rettifica*. Per rendere evidenti molte delle precedenti affermazioni riportiamo alcune analisi degli scostamenti, attuate in una data impresa; quelle, ad esempio, concernenti: 1) i ricavi di vendita del prodotto X; 2) i costi per materie dirette del prodotto X; 3) i costi di fabbricazione. Le analisi attengono alle deviazioni tra dati di budget e dati a consuntivo quantificati con riferimento al mese di gennaio (il reporting e le analisi, nell'impresa in oggetto, hanno ciclicità mensile).

Esempio di analisi degli scostamenti dei ricavi di vendita

Si ipotizzi che nel mese di gennaio i ricavi programmati e quelli realizzati, relativamente al prodotto X, siano indicati nel prospetto della figura 1, che può considerarsi il *report mensile* sintetico predisposto dal *direttore commerciale*. Poiché si considerano non rilevanti gli scostamenti che non eccedono la percentuale del 3% rispetto ai dati programmati, l'attenzione viene concentrata sulla Zona Est. Poiché i ricavi risultano dal prodotto tra i volumi fisici (quantità vendute) e i prezzi-ricavo (prezzi di vendita), l'analisi prosegue al fine di porre in evidenza la *deviazione di quantità* e le *deviazioni di prezzo* nella Zona Est.

La figura 2 indica i volumi e i prezzi programmati e realizzati; essa può considerarsi il rendiconto (report) mensile del responsabile della Zona Est. Si osservi che i volumi effettivamente venduti sono inferiori di 6.667 unità rispetto a quelli programmati; in compenso, le unità vendute hanno consentito di realizzare un prezzo-ricavo superiore di 0,30 \$ rispetto a quello programmato. Sullo scostamento complessivo dei ricavi (- 24.000) hanno inciso, in termini opposti, due fattori di deviazione:

- a) Il fattore quantità.
- b) Il fattore prezzo.

L'influenza di tali fattori può essere quantificata:

a) *Fattore quantità*: si quantifica mantenendo costante il prezzo programmato di vendita:

• vendite effettive x prezzo di budget	= 33.333	x	5,1	= 169.998
• vendite programmate x prezzo di budget	= 40.000	x	5,1	= 204.000
• deviazione per fattore quantità				- 34.002

b) *Fattore prezzo*: si quantifica mantenendo costante la quantità effettivamente venduta:

• vendite effettive x prezzo effettivo	= 33.333	x	5,4	= 180.000
• vendite effettive x prezzo di budget	= 33.333	x	5,1	= 169.998
• deviazione per fattore prezzo				+ 10.002

c) *Scostamento complessivo*:

deviazione per fattore quantità	- 34.002
deviazione per fattore prezzo	+ 10.002
	- 24.000

Un'analisi di tale specie è possibile per ogni zona, sottozona, sottoperiodo e prodotto. La conoscenza della *composizione* della deviazione complessiva può agevo-

lare sia la ricerca dei fattori che hanno influito sulle minori vendite (mancato rifornimento da parte della produzione, inefficienza della distribuzione, altre cause), sia conseguentemente l'attribuzione delle responsabilità (al direttore della produzione, al direttore commerciale, con analisi per sottozona, ecc.).

È pure possibile sviluppare l'analisi delle deviazioni dei ricavi complessivi tenendo conto anche del fattore *mix di vendita*, vale a dire della diversa ripartizione delle vendite del prodotto tra le varie zone. Tale analisi non viene effettuata, in quanto l'impresa ha ritenuto più conveniente limitare il controllo alle sole deviazioni rilevanti.

Mese di gennaio	Zona Sud	Zona Est	Zona Ovest
Ricavi programmati (budget)	150.000	204.000	76.500
Ricavi realizzati (consuntivo)	149.500	180.000	77.000
<i>Scostamenti</i>	- 500	- 24.000	+ 500
Percentuale scostamento/budget	- 0,3%	- 11,8%	+ 0,6%

Figura 1
Programma e realizzazioni di vendita del prodotto X mese di gennaio (dati in milioni di lire)

Mese di gennaio	Quantità	Prezzo	Ricavi
Dati di budget	40.000	5,1	204.000
Dati di report	33.333	5,4 circa	180.000
<i>Scostamenti</i>	- 6,667	+ 0,3	- 24.000

Figura 2
Zona Est - Prodotto X: analisi delle vendite, mese di gennaio

Ipotizziamo che nel mese di gennaio, relativamente al prodotto X, i costi programmati e quelli realizzati di impiego di materie dirette siano quelli indicati nella figura 3, che potrebbe costituire un report del *direttore della produzione*. Nell'analisi degli scostamenti dei costi non sono più sufficienti i criteri impiegati in quella dei ricavi, poiché sulle deviazioni dei costi di materie influiscono anche i *volumi di produzione*, oltre che i volumi di materie impiegate e i costi unitari delle medesime. L'analisi degli scostamenti di materie può essere attuata considerando:

- Il budget fisso*, ovvero tenendo conto anche delle differenze tra volumi programmati (70.000) e realizzati (60.000) di prodotto X.
- Il budget flessibile*, ovvero considerando unicamente i volumi effettivamente prodotti (60.000).

Per ragioni di spazio limiteremo le analisi alle sole materie del gruppo B (quelle delle deviazioni delle altre materie si svolgerebbero in forma analoga). Consideriamo,

Analisi degli scostamenti dei costi di materiali diretti

innanzitutto, il budget fisso delle produzioni; la deviazione totale di costo di materia B (+2.500) può essere analizzata per individuare i seguenti fattori di deviazione:

- a) Fattore volume di produzione.
- b) Fattore quantità di impiego.
- c) Fattore prezzo (costo) di impiego.

Figura 3
Programma e realizzazioni di impiego di materie relativamente al prodotto X

Mese di gennaio	Effettivo	Budget	Scostamenti
Volumi di prodotti ottenuti	60.000	70.000	- 10.000
Materie impiegate:			
- Mat. A	61.000	70.000	- 9.000
- Mat. B	122.000	140.000	- 18.000*
- Mat. C	124.000	140.000	- 16.000
Costo unitario materie:			
- Mat. A	0,30	0,30	—
- Mat. B	0,25	0,20	+ 0,05*
- Mat. C	0,25	0,25	—
Costo totale materie:			
- Mat. A	18.300	21.000	- 2.700
- Mat. B	30.500	28.000	+ 2.500*
- Mat. C	31.000	35.000	- 4.000
Totale scostamento costi			- 4.200

L'influenza di tali fattori può così essere specificata:

- a) **Fattore volume di produzione.** Si quantifica considerando l'influsso esercitato sul costo dai differenti volumi di produzione; si mantiene costante sia la quantità unitaria sia il prezzo (costo) di impiego:
 - quantità di B impiegata per volume effettivo x costo di budget = $120.000 \times 0,2 = 24.000$;
 - quantità B impiegabile per volume programmato x costo di budget = $140.000 \times 0,2 = 28.000$;
 - scostamento per fattore volume produttivo = $24.000 - 28.000 = - 4.000$.
- b) **Fattore quantità di impiego.** Si quantifica considerando l'influsso delle differenti quantità di materie effettivamente impiegate rispetto a quelle effettivamente impiegabili; si mantiene costante sia il volume effettivo di produzione (60.000) sia il prezzo (costo) unitario:
 - quantità di B impiegata effettivamente x costo di budget = $122.000 \times 0,2 = 24.400$;
 - quantità di B impiegabile effettivamente x costo di budget = $120.000 \times 0,2 = 24.000$;
 - scostamento per fattore quantità impiegata = $24.400 - 24.000 = +400$.

Lo scostamento per quantità impiegata si denomina anche *scostamento di efficienza*, in quanto evidenzia la maggiore o minore efficienza di utilizzo delle materie.

c) **Fattore prezzo (costo) di impiego.** Si quantifica considerando l'influsso delle differenze nei costi unitari di impiego delle materie; si mantiene costante la quantità effettivamente impiegata:

- quantità di B effettivamente impiegata x costo effettivo = $122.000 \times 0,25 = 30.500$;
- quantità di B effettivamente impiegata x costo di budget = $122.000 \times 0,20 = 24.400$;
- scostamento per fattore prezzo (costo) = $30.500 - 24.400 = + 6.100$.

d) **Scostamento totale:**

scostamento per fattore volume	- 4.000
scostamento per fattore quantità	+ 400
scostamento per fattore prezzo	+ 6.100
	+ 2.500

L'impiego del budget flessibile, anziché di *quello fisso*, appare opportuno poiché si ritiene, in genere, maggiormente significativo confrontare le quantità di materie *effettivamente impiegate* con quelle *impiegabili* in relazione ai volumi effettivi di produzione (60.000), anziché con quelli impiegabili ai livelli produttivi originariamente ipotizzabili (70.000). Si attua, allora l'*aggiustamento* delle quantità di materie programmate considerando non il volume originario di produzione (70.000), bensì quello effettivo (60.000).

I costi effettivi di materie saranno confrontati, di conseguenza, con i costi programmati *aggiustati*, cioè *ricalcolati* in base ai volumi di produzione effettiva (budget flessibile). Si ottengono, allora, i seguenti valori:

- Costi effettivi di materia B = quantità impiegate di B x costo effettivo unitario di B = $122.000 \times 0,25 = 30.500$.
- Costi programmati (aggiustati) di materia B = quantità impiegabili ai volumi effettivi di produzione x costo programmato unitario = $120.000 \times 0,20 = 24.000$.
- Deviazione totale (aggiustata) = $30.500 - 24.000 = 6.500$.

Lo scostamento complessivo (6.500) può ora essere analizzato in termini di due soli fattori di deviazione: a) il fattore quantità impiegata; b) il fattore prezzo (costo) unitario.

a) **Fattore quantità (o fattore efficienza).** Si mantiene costante il costo unitario programmato:

- quantità di B effettivamente impiegate x costo di budget = $122.000 \times 0,20 = 24.400$;
- quantità di B programmata nel budget (aggiustato) x costo di budget = $120.000 \times 0,20 = 24.000$;
- scostamento di quantità = $24.400 - 24.000 = 400$.

b) **Fattore prezzo (costo) d'impiego.** Si mantiene costante la quantità effettivamente impiegata:

- quantità di B impiegata x costo effettivo = $122.000 \times 0,25 = 30.500$;
- quantità di B impiegata x costo di budget = $122.000 \times 0,20 = 24.400$;
- scostamento di prezzo = $30.500 - 24.400 = + 6.100$.

□ <i>Scostamento complessivo:</i>	
scostamento di quantità	+ 400
scostamento di prezzo	+ 6.100
	+ 6.500
scostamento totale	+ 6.500

Analisi degli scostamenti dei costi di produzione

L'analisi degli scostamenti dei costi di produzione per reparto si presenta più complessa di quella dei costi di materie, perché solitamente le imprese impiegano la tecnica del *budget flessibile*. Si ipotizzi che il budget flessibile di un dato centro XYZ, relativamente al mese di gennaio, accolga i seguenti valori:

costi di produzione programmati per il reparto XYZ nel mese di gennaio, per un volume di produzione di 100.000 unità:

$$= 16.000 + 0,25 (OLD)$$

dove:

- 16.000 indica i costi fissi programmati per il mese di gennaio: essi devono essere considerati costi fissi di periodo e in quanto tali da considerare imputabili ai costi di produzione indipendentemente dalla quantità prodotta in gennaio;
- 0,25 (OLD) indica i costi variabili che si quantificano dal prodotto del coefficiente unitario di costo variabile (0,25) per il numero di *ore di lavoro diretto* (OLD) impiegate nel mese di gennaio.

La figura 4 indica i dati accolti nel report del responsabile del reparto XYZ. I costi effettivi di produzione sono pari a 24.550, mentre si sarebbero dovuti quantificare in 22.750 se le produzioni programmate fossero state 87.500 anziché 100.000 unità e i costi fissi fossero stati assorbiti in proporzione. Si quantifica, perciò, la deviazione totale dei costi di produzione:

costi effettivi delle produzioni effettive	24.550
costi programmabili delle produzioni effettive	22.750
	+1.800
deviazione dei costi di produzione (linea 1 della figura 4)	+1.800

L'analisi di tale deviazione può attuarsi con differenti procedure, tra le quali la seguente fornisce informazioni significative delle deviazioni in termini di:

- a) Fattore volume di produzione.
- b) Fattore capacità produttiva inutilizzata.
- c) Efficienza di impiego del lavoro.

Figura 4
Programmi e realizzazioni dei costi di produzione del reparto XYZ; mese di gennaio

Mese di gennaio	Effettivo	Budget flessibile originario	Budget flessibile ex post	Budget flessibile originario aggiustato	Budget flessibile ex post aggiustato
Volumi di produzione	87.500	100.000	87.500		
OLD per unità di produzione	—	0,4	0,4	—	
OLD totali	35.357	40.000	35.000	35.357	
Costi fissi coefficienti unitari per OLD	—	0,4	0,5	—	
Costi variabili: coefficienti unitari	—	0,25	0,25	0,25	0,25
Costi fissi di periodo	—	16.000	14.000	16.000	16.000
Costi variabili di produzione	—	10.000	8.750	8.839	8.750
Costi totali	24.550	26.000	22.750	24.839	24.750

a) *Fattore volume di produzione.* Considera le deviazioni connesse alla diminuzione dei volumi produttivi rispetto a quelli del budget originario:

costi effettivi	24.550
costi del budget originario aggiustato	24.889
deviazione favorevole (linea 4 della figura 4)	- 289

b) *Fattore capacità produttiva inutilizzata.* Considera le deviazioni connesse al minor utilizzo della capacità produttiva (87.500 anziché 100.000 unità prodotte):

costi di budget flessibili ex post aggiustato	24.750
costi di budget flessibile ex post	22.750
deviazione sfavorevole (linea 3 della figura 4)	+ 2.000

- c) *Fattore efficienza nell'impiego del lavoro.* Evidenzia i costi connessi all'impiego di maggiori quantità di lavoro (35.357 ore) rispetto a quelle programmabili ai volumi di produzione effettiva (35.000 ore):

costi di budget flessibile originario aggiustato	24.839
costi di budget flessibile ex post aggiustato	24.750
	+ 89
scostamento sfavorevole (linea 2 della figura 4)	+ 89

- d) *Deviazione complessiva:*

deviazione (favorevole) di volume produttivo	289
deviazione (sfavorevole) di capacità	+ 2.000
deviazione (sfavorevole) di efficienza	+ 89
	+ 1.800
deviazione (sfavorevole) totale	+ 1.800

La revisione del budget

L'analisi delle deviazioni e la ricerca dei fattori effettivi di variazione, oltre a consentire l'individuazione degli interventi più efficaci per ripristinare la traiettoria del sistema, può porre in evidenza anche la necessità di modificare quella prestabilita. In questo caso, invece di attuare azioni di intervento sulla traiettoria effettuale, si modifica quella programmata. Anziché intervenire sulle operazioni di conseguimento degli obiettivi, si interviene sugli obiettivi stessi, modificando il budget relativo ai successivi periodi non coperti dal reporting. Le modifiche al budget devono ovviamente essere supportate da un continuo sistema di previsioni. Il processo di modifica del budget sulla base della dinamica delle realizzazioni e del sistema di previsioni si denomina *revisione del budget*. La revisione va considerata processo continuo, *fisiologico*, non occasionale.

Procedendo nella realizzazione del budget si modificano continuamente sia l'ambiente interno sia quello esterno, e vari sono i sintomi che lasciano intravedere modificazioni ulteriori. Il sistema informativo deve percepire continuamente sia le modificazioni in atto sia i sintomi dei futuri mutamenti; continuamente si devono preconfigurare futuri scenari ambientali mutando quelli divenuti troppo poco probabili alla luce delle nuove informazioni. La revisione del budget e, in genere dei piani aziendali, perciò è un momento connaturato al processo di pianificazione e implica la continua riassegnazione di obiettivi in termini di *budget di responsabilità*.