****

**GRUPPO DI STUDIO SIDREA: LINEE GUIDA CONTROLLO DI GESTIONE**

**

**IL BUDGET E L’ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI**

di:

Lazzini Arianna, Iacoviello Giuseppina, Capodaglio Alessandro, Del Bene Luca.

**EXECUTIVE SUMMARY**

**

**INDICE**

Analisi letteratura

Principi applicati

Definizioni

Fase 1: progettazione

Fase 2: costruzione

Fase 3: utilizzo

*L’oggetto del documento è lo studio di due strumenti basilari del Controllo di Gestione: il budget e l’analisi degli scostamenti. Il documento dopo aver condotto un’analisi della principale letteratura di riferimento ed inquadrato il budget e l’analisi degli scostamenti nel più ampio sistema di controllo, si propone l’obiettivo di identificarne aspetti chiave per un’efficiente ed efficace progettazione, implementazione ed utilizzo.*

*Il gruppo di lavoro si propone una duplice finalità:*

*a) Riflettere sui principali limiti-critiche evidenziati dalla dottrina ma soprattutto dalla prassi internazionale al fine di poterne valutare la portata-applicabilità nel contesto italiano e individuare possibile soluzioni;*

*b) Individuare linee guida per la redazione del budget soffermandosi sulle principali aree ed evidenziando specifiche problematiche.*

Il proseguo del documento è articolato nel *seguente modo.*

*Sono evidenziate tre fasi fondamentali per l’implementazione di un sistema di budget:*

1. *Progettazione*
2. *Costruzione*
3. *Utilizzo*

*Per ciascuna fase saranno individuate regole ossia aspetti fondamentali a cui attenersi per la buona riuscita del progetto.*

*La fase intitolata alla costruzione dello strumento sarà al suo interno articolata sulla base dei principali budget:*

1. Commerciale;
2. Produzione;
3. Personale;
4. Investimenti;
5. Master budget.

Per ciascuno di essi saranno individuate note tecniche relative ad aspetti critici nella costruzione dei prospetti.

*Il documento è indirizzato, al mondo accademico ed operativo concentrandosi su realtà di piccola e media dimensione con struttura organizzativa tradizionale articolata per funzioni.*

**Parole chiave:** Sistema di budget, managerial accounting, analisi scostamenti

**Analisi della letteratura**

Il budget, seppure sia stato per molto tempo considerato dalla letteratura nazionale ed internazionale (Brusa 1978, Brusa Dezzani, 1983; Bocchino, 1990; Cerbioni e Antonelli 1992, Otley,1994; Ferraris Franceschi 2010, Marchi, Saita,) uno strumento chiave nel più ampio sistema di pianificazione e controllo è stato sottoposto, negli ultimi decenni, ad aspre critiche e forti ripensamenti (Hansen et al., 2003; Jensen, 2001 Gurton, 1999; Wallander, 1999) sia a livello accademico, sia operativo sfociati, per tutti, nel movimento del Beyond budgeting (Hope and Fraser 2003).

Le maggiori critiche mosse allo strumento provengono dal mondo operativo internazionale dove frequentemente si sono riscontrati significativi casi di abbandono e ripudio dello strumento (Nowing 1994; Hope e Fraser, 1999). Emblematiche nel tratteggiare l’opinione associata al budget sono le parole di Arterian (1998) che, nel descriverne le caratteristiche, lo appella come “inefficiente, inefficace e incomprensibile”.

Al fine di meglio comprendere le motivazioni sottostanti le forti critiche mosse allo strumento budget sembra opportuno focalizzare l’attenzione su una ricognizione della letteratura esistente al fine di sintetizzare e comprendere principali criticità ivi riscontrate.

Basandosi sullo studio condotto da Neely (Neely ed altr. 2001) possono essere individuati dodici elementi di debolezza associati allo strumento riconducibili a:

1. Il budget è un’attività time-consuming;

2. Il budget è uno strumento rigido che costituisce, spesso, una barriera al cambiamento;

3. Il budget è uno strumento scarsamente allineato con la strategia;

4. Il budget è uno strumento a basso valore aggiunto rispetto al tempo che la sua predisposizione richiede**;**

5. Il budget è uno strumento che si concentra sulla riduzione di costi e non sulla creazione di valore;

6. Il budget enfatizza un approccio di tipo verticale (logica command-and-control);

7. Il budget non riflette i cambiamenti organizzativi delle aziende (networks, processi,…);

8. Il budget incoraggia creazione di “sacche” di inefficienza e comportamenti perversi.

9. Il budget è sviluppato e aggiornato in modo poco frequente**;**

10. Il budget è spesso frutto di ipotesi di gestione non supportate

11. Il budget alimenta barriere tra le funzioni invece di incoraggiare la condivisione di dati, informazioni, conoscenze;

12. L’utilizzo del budget può fare sentire le persone non propriamente valutate.

Tra gli elementi che hanno determinato più di altri la messa in discussione dell’utilità del budget possono essere ricordati gli indubbi cambiamenti nelle pratiche organizzative e gestionali che hanno coinvolto le aziende (punti 2-6-7-11). I nuovi approcci organizzativi si rivelano, infatti, difficilmente compatibili con l’orientamento di tipo gerarchico ispirato alla logica del “comand and control” (Bunce, Fraser,& Woodcock, 1995; Chapman, 1997; Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003; Hope & Fraser, 1997, 2000, 2003; Merchant, 1987; Neely, Sutcliffe, & Heyns, 2001; Otley, 1994, 1999; Scott & Tiessen, 1999). Secondo le moderne teorie di stampo organizzativo la determinazione di obiettivi e l’associata attribuzione di responsabilità in capo ai soggetti, sarebbero percepiti come limiti alla flessibilità, alla ricerca di nuove risposte a domande emergenti e soprattutto alla creatività (Frow et. al, 2010). Tali osservazioni sembrano riguardare, prevalentemente, realtà di grandi e grandissime dimensione con una struttura estremamente articolata e complessa, risultando, di contro, scarsamente rilevanti in realtà di piccola o media dimensione.

Frequenti sono, inoltre, le critiche relative all’utilizzo della variabile tempo (punti 1-4-9-10). Il budget è da più parti percepito come strumento che assorbe un eccessivo quantitativo di risorse in termini di tempo necessario in fase di redazione e di personale coinvolto, determinando l’insorgere di elevati costi di gestione con scarsi effetti in termini di valore aggiunto (Schmidt, 1992). In aggiunta le ipotesi di gestione sulla base delle quali lo strumento viene redatto sarebbero scarsamente supportate e assai limitato sarebbe l’aggiornamento dei valori rilevanti nel corso dell’anno. Particolarmente critica è la posizione assunta da Hope and Fraser (2003) secondo i quali il budget sarebbe da ritenere uno strumento altamente inappropriato per quelle aziende che mirano ad ottenere elevate performance in scenari altamente competitivi. Secondo i due autori il budget necessiterebbe, infatti, di troppo tempo per essere redatto, ravvisando, inoltre, un suo totale disallineamento con la strategia (punti 3-5).

Ulteriore problematica di cui da tempo si discute in letteratura è la formazione dei cosiddetti “Budgetary slacks” (Merchant, 1985; Derfuss, 2012;) ovvero di una non corretta definizione degli obiettivi e dell’entità delle risorse da attribuire alle aree che renderebbero, di fatto, gli obiettivi più facilmente raggiungibili, minando il presupposto fondamentale dello strumento budget riconducibile alla relazione responsabilizzazione-valutazione (punto n. 8).

Le critiche summenzionato hanno fatto si che, specie nel contest anglosassone, si sia acceso un dibattito sul futuro del budget nel più ampio sistema del Controllo di gestione (Hansen et al., 2003; Otley, 2006). Estremamente critici nei confronti dello strumento budget si sono dimostrati Jensen (Jensen, 2001) che ha definito “rotto” lo strumento budget, Gurton (Gurtn, 1999) per il quale il budget sarebbe “una cosa del passato” o Wallander (Wallander 1999) che arriva a definirlo, addirittura, quale “male non necessario”. Diversamente Otley (1999) sottolinea la centralità del budget come meccanismo di coordinamento e controllo dei costi ritenendolo non facilmente eradicabile dalla maggior parte delle aziende.

Mentre in passato la maggior parte delle critiche mosse allo strumento budget avevano origine essenzialmente accademica, oggi si ravvisa un crescente malcontento e pregiudizio nei confronti dello strumento da parte del mondo operativo. Studi e ricerche condotte mostrano risultati differenti. In taluni studi sembra emergere una crescente disaffezione e insoddisfazione nei confronti dei sistemi di budget (Neely et al., 2003; Eckholm and Wallin, 2000), in altri (Frow et. al, 2010) si riscontra ancora un ruolo di centralità dello strumento budget e la non volontà di privarsene.

L’analisi condotta induce a ritenere che il budget sia messo in discussione non in senso assoluto ma qualora inteso in senso meramente tradizionale, ovvero come strumento rigido costruito su ipotesi di gestione riferite ad un periodo fisso e basato sul meccanismo di funzionamento del controllo a retroazione (feed-back).

La prassi e letteratura hanno nel corso del tempo studiato possibili soluzioni atte ad ovviare una o più delle criticità riscontrate. Si ricordano a tal fine i rolling budget, i budget a base zero fino ai più recenti strumenti di forecasting.

Adottando una prospettiva sistemica che tenga conto dei cambiamenti intervenuti nelle aziende e nel contesto in cui le stesse operano il budget dovrebbe essere inteso come strumento atto a supportare l’attività di pianificazione e controllo, dove momento strategico e operativo divengono fasi di un medesimo processo. In tal modo il budget non potrebbe che essere allineato con la strategia. In un contesto altamente perturbato quale l’attuale il budget non può che abbracciare la logica *rolling* con proiezioni ed aggiornamento periodico delle ipotesi e degli obiettivi inizialmente formulati.

Il budget deve essere conseguentemente inteso in termini di maggiore flessibilità, ossia quale frutto di un processo pianificazione e controllo non rigido ma flessibile e snello, da cui emerga un chiaro allineamento con la strategia aziendale, con una maggiore propensione al futuro e precisione nella fase di formulazione delle ipotesi, in grado di meglio supportare l’attività di monitoraggio della gestione (Ekholm e Wallin, 2000). Tutto ciò porta al passaggio da una concezione di budget inteso come strumento redatto annualmente a quella di “budgeting” ovvero di processo *in itinere* che coniughi e contemperi i due meccanismi di funzionamento di un sistema di pianificazione: *feed-back* e *feed-forward*. Affinché il budget venga inteso quale utile strumento a supporto del manager e vengano superate le critiche mosse da letteratura e prassi è necessario che adottare una logica *forward-looking* ossia ispirata al forecasting,

E’ inoltre essenziale che il budget venga inteso in ottica sistemica ossia come strumento riferito all’intera azienda e strettamente legato alla mappa delle responsabilità, la cui definizione risulta, dunque, indispensabile per la costruzione, implementazione, utilizzo dello strumento.

**Principi generali applicati:**

Azienda manageriale – principio della delega – responsabilità;

Teoria della contingenza;

Orientamento al mercato.

**Definizioni:**

* ANALISI SCOSTAMENTI
* AREA ORGANIZZATIVA CRITICA
* BUDGET
* BUDGETING
* BEYOND BUDGETING
* BUDGET A BASE ZERO (ZERO BASED BUDGET)
* CENTRI DI RESPONSABILITA’
* CONTROLLO DI GESTIONE
* CONTABILITA’ A COSTI STANDARD
* CONTABILITA’ A COSTI CONSUNTIVI
* FORECASTING
* MARGINE DI CONTRIBUZIONE
* MAPPA DELLE RESPONSABILITA’
* ORIENTAMENTO AL MERCATO
* PIANIFICAZIONE OPERATIVA
* STANDARD
* VALUTAZIONE PERFORMANCE

**FASE 1: PROGETTAZIONE**

**REGOLA 1** La progettazione del budget deve essere svolta adottando la logica della contingenza ovvero lo strumento deve essere adattato alla singola realtà aziendale e non viceversa;

**REGOLA 2** La progettazione parte dalla definizione della mappa delle responsabilità:

1. individuazione delle aree organizzative critiche;
2. individuazione poteri- doveri del soggetto posto a capo
3. definizione della tipologia di responsabilità economica da attribuire al soggetto-unità (centro di costo parametrico, centro di costo discrezionale, centro di ricavo, centro di profitto, centro di investimento)

**REGOLA 3** Necessità di individuare i *key performance indicators* (KPI) più idonei per responsabilizzare prima e valutare poi i soggetti a capo di ciascun centro di responsabilità (KPI scelti sulla base del rapporto poteri-doveri)

**REGOLA 4** Visione sistemica.Affinché vi sia allineamento tra budget e strategia occorre aver chiari obiettivi strategici e connessi obiettivi operativi. Gli obiettivi inseriti nel budget saranno gli obiettivi operativi di breve termine. La visione sistemica permette di scomporre l’obiettivo aziendale nei sotto-obiettivi da attribuire ai diversi centri di responsabilità.

**REGOLA 5** Definizione dell’architettura generale da attribuire allo strumento: articolazione spazio-temporale in funzione degli obiettivi – fabbisogni informativi.

La scelta dell’articolazione spazio-temporale – profondità del budget (grado di dettaglio dell’informazione) - è aspetto fondamentale affinché lo strumento sia plasmato sulla singola realtà soddisfacendo al meglio i fabbisogni informativi.

La definizione dell’architettura risulta, pertanto, fattore critico di successo in quanto da essa dipenderà la percezione dello strumento budget quale ausilio-supporto nell’attività aziendale.

Rispetto **all’articolazione temporale** si evidenzia la necessità di articolare il periodo oggetto di osservazione – esercizio- in periodi infra-annuali a seconda della ciclo-stagionalità e in funzione dell’analiticità- grado di dettaglio desiderato.

Aspetto critico in fase di progettazione del budget è la scelta **dell’articolazione spaziale** da affidare allo strumento. All’aumentare della complessità organizzativa tale aspetto diviene particolarmente rilevante e decisivo per l’accuratezza-profondità delle successive analisi. Rispetto alla dimensione spaziale va osservato che qualora un’azienda abbia un elevato numero di prodotti-referenze occorra procedere ad un’aggregazione in categorie omogenee al fine di diminuire il numero di dati e informazioni da gestire, influenzando, di conseguenza, il livello di complessità dello strumento.

In linea generale, l’articolazione spaziale può prevedere i seguenti livelli (crescenti) di dettaglio, funzione delle diverse esigenze informative:

* + - per area strategica d’affari;
    - per area geografica;
    - per canale di vendita;
    - per prodotto o famiglie di prodotti;
    - articolazione per cliente o categorie di clienti.

Qualora si ritenga necessario procedere ad un’aggregazione di prodotti in categorie omogenee occorre determinare un prezzo medio ponderato di categoria (sulla base dei volumi di vendita). Tale passaggio rende possibile ottenere un singolo prezzo di vendita calcolato ponderando il prezzo praticato sui diversi prodotti con la percentuale di vendita prevista. L’impiego della media ponderata permette di ridurre la quantità di dati-informazioni da processare diminuendo la probabilità di commettere errori, rendendo dunque l’impiego dello strumento meno “pesante”.

Aspetto da tenere in debita considerazione è la ciclo-stagionalità.

**REGOLA 5** Identificazione-operativizzazione del concetto di standard.

I costi programmati o i costi standard sono la condizione di base per la redazione del Budget e l’analisi delle scostamenti (Horngren et al., 2011).

Il costo programmato è il valore del fattore che, con maggiore probabilità, sarà sostenuto; il costo standard, invece, è il costo desiderabile del fattore produttivo.

Pur trovando spesso un uso indifferente dei due termini quasi fossero sinonimi, questi, piuttosto, delimitano l’intervallo di valutazione delle performance da realizzare. La soggettività nella definizione del grado di rigidità dello standard (i manager devono raggiungerlo per il 90%, 80%, …?) è frutto della logica di programmazione che può in una certa misura sfociare in un temuto sistema statico. Ciò porta alla necessità di adattare l’approccio dei costi standard agli ambienti dinamici (Horngren et al., 2011) che conduce le aziende ad adattare gli standard alle esigenze particolari, in funzione delle variabili strategiche chiave o di fase di sviluppo dell’attività.

In linea generale, la configurazione di costo funzionale rispetto all’implementazione efficace di un sistema di controllo, assurge a parametro-obiettivo (funzione parametrica) frutto di condizioni operative normali o ideali di acquisizione e di impiego dei fattori d’azienda (Arcari, 2010; Coda, 1970).

Classificazione dei valori standard e interpretazione

Standard teorici (ideal standard): risultati più efficienti nelle migliori condizioni immaginabili, utilizzando il sistema produttivo a disposizione. Gli scostamenti negativi indicano necessità di miglioramento continuo nelle fasi di lavorazione. Ovvio che tali parametri incidono “negativamente” sulla motivazione del dipendente quando questi sono calati dall’alto.

Standard effettivamente raggiungibili o pratici (practical standards): livelli di rendimento raggiungibili con sforzo realistico. Essi prescindono da fatti eventuali di carattere eccezionale e sono espressine di ipotesi che riguardano le condizioni interne aziendali e l’ambiente esterno. Sono costruiti, prevalentemente, sulla base delle esperienze consolidate e dei risultati passati. Con questi sono considerati tollerabili deterioramenti, tempi morti, ecc. Gli standard effettivamente raggiungibili possono essere utilizzati per tutte le aree del budget aziendale omogeneizzando i riferimenti per l’attuazione delle operazioni aziendali. Inoltre, essi hanno un impatto motivazionale auspicabile su dipendenti.

Accanto agli standard di budget o predeterminati, spesso sono utilizzati ai fini delle valutazioni a posteriori delle performance gli standard storici e gli standard esterni (Anthony et al., 2006). I primi sono dati relativi alle performance già realizzate che costituiscono i riferimenti per la valutazione delle operazioni del periodo successivo: si guarda lo storico per la valutazione dell’actual; le conseguenze sono: le condizioni operative sono cambiate e ciò invalida il confronto oppure se insoddisfacenti quelle passate possono invalidare quelle presenti. Nel secondo caso, gli standard sono frutto di un processo di benchmarking rispetto ad altri centri di responsabilità o di aziende operanti nello stesso settore ritenuti meglio gestite (Anthony et al., 2006).

Chiaramente, nel momento in cui lo standard assume il ruolo fondamentale per la valutazione a consuntivo delle prestazioni effettive, l’interpretazione dello scostamento deve basarsi anche sulla consapevolezza che lo standard può essere stato calcolato in maniera non corretta o corretta ma relativamente a situazioni ormai superate.

Bibliografia

Arcari A.M. (2010), Programmazione e controllo, McGraw-Hill, Milano

Anthony R.N., Govindarajan V., Macrì D.M. (2006). Management control systems. MacGraw-Hill, Milano

Horngren C.T., Sundem G.L., Stratton W.O., Burgstahler D., Schatzberg J., Agliati M., Ditillo A. (2011), Programmazione e controllo, Pearson, Milano.

**FASE 2: COSTRUZIONE DELLO STRUMENTO**

La fase di costruzione dello strumento implica, in primis la scelta del supporto informatico-informativo da utilizzarsi. Il foglio elettronico costituisce un ottimo supporto per la costruzione del budget in una realtà di piccola-media dimensione permettendo:

1. collegamento tra celle di uno stesso foglio con possibilità di impostare formule;
2. collegamento tra fogli differenti;
3. Possibilità di simulare scenari differenti al mutare delle ipotesi di gestione impostate;
4. Aggiornamento continuo dello strumento in ottica forecasting

Il budget sarà pertanto formato da una pluralità di tabelle-prospetti contenenti dati in input (ipotesi di gestione) e valori output ossia risultati ottenuti incrociando valori di celle diverse**.**

**REGOLA 1** Nelle aziende market oriented il primo budget ad essere costruito è il Budget della distribuzione o del commerciale che va ad analizzare in profondità l’area organizzativa critica deputata alla vendita-commercializzazione dei prodotti. Tale area è etichettata, a livello di responsabilità, quale centro di ricavo o di profitto a seconda del grado di delega-responsabilità affidata al manager d’area.

**REGOLA 2** Per la costruzione dei diversi budget è necessario aver chiari i *Key Performance Indicators* (KPI) di area (es budget commerciale: Fatturato, margine di contribuzione, ecc…; budget produzione: costo di industriale…). I diversi prospetti che formano il budget di area dovranno essere costruiti intorno a tali indicatori.

***La costruzione del budget del commerciale o distribuzione:***

**NOTA TECNICA 1:** Identificazione - determinazione dei valori standard e ipotesi di gestione (dati input) necessari per la costruzione del documento.

E’ necessario identificare:

1. *Standard di prezzo* *– costo* (vedi sezione precedente). Per ciascun prodotto è necessario definire il prezzo di vendita praticato nel corso dell’anno su ciascun canale servito-categoria di cliente a seconda del grado di analiticità scelto (articolazione spaziale). E’ necessario definire poi la politica degli sconti concessi (prodotto-canale-categoria cliente-….) e i costi variabili unitari controllabili dal responsabile d’area.
2. *Identificazione delle politiche di incasso-pagamento* (rilevante per il budget tesoreria) in termini di giorni di dilazioni concesse ai clienti-ottenute dai fornitori, percentuali iva.
   1. *Volumi di vendita*. L’identificazione dei volumi di vendita è aspetto estremamente delicato ed importante essendo detto valore critico per la costruzione dei più importanti budget aziendali (commerciale, produzione, tesoreria). La stima dei volumi di vendita viene normalmente effettuata tenendo conto di due variabili principali: dimensione del mercato e quota di mercato posseduta.

Diverse sono le metodologie utilizzabili nella definizione dei volumi di vendita (forecast). Tali metodologie possono essere ricondotte a due gruppi principali: metodologie soggettive e metodologie oggettive.

Tra le metodologie soggettive, basate sulle competenze ed esperienze, le principali sono:

* + - **Metodo Delphi:** che consiste nella formazione di una commessione di esperti appartenenti a diverse categorie ai quali viene fornito un questionario e chiesto di formulare e motivare una previsione di vendita per l’anno successivo. Tali dati vengono poi analizzati dall’azienda con o senza l’ausilio di società di analisi ed elaborazione dati. I risultati vengono ridistribuiti ai membri della commissione e sono discussi tra gli stessi. Al termine è chiesto di confermare o rivedere la propria stima.
    - **Sistema del panel di esperti:** le previsioni di vendita vengono formulate da un gruppo di soggetti appartenenti alle diverse funzioni aziendali che interagiscono e discutono tra loro
    - **Metodo dell’analogia** è utilizzato per stimare i volumi di vendita di prodotti non ancora lanciati sul mercato e per i quali si ritenga rischioso affidare lo studio a società di consulenza esterna. In questo caso si raccolgono e studiano le serie storiche di prodotti similari.
    - **Ranking Rating method.** Il metodo si basa sulla predisposizione di una griglia di valutazione quantitativa costruita selezionando una serie di variabili alle quali è associata una scala di aggettivi o punteggi.
    - **Metodi di sale forecasting by marketing mix** L’andamento delle vendite è studiato mediante gli elementi del marketing mix (product, price, place, promotion).

Tra le metodologie oggettive, ossia basate su algoritmi matematico-statistici troviamo:

* + - **Regressione e correlazione**
    - **Analisi delle serie storiche** che può essere svolta con i seguenti metodi:
      * Media mobile
      * Stime di vendita con ipotesi di crescita
      * Stime di vendita con quota di mercato
      * Stime di vendita con unità vendute

**NOTA TECNICA 2**Determinazione – derivazione di grandezze economiche rilevanti – contabilità a preventivo – sulla base dell’articolazione scelta, basate su valori standard e ipotesi di gestione.

1. *fatturato*

La prima variabile economica ad essere calcolata è il **volume di fatturato lordo** che si ipotizza di conseguire nel periodo successivo. Occorre che tale grandezza venga calcolata al netto e al lordo iva essendo quest’ultima informazione rilevante ai fini della alimentazione del budget di tesoreria o cassa.

La grandezza fatturato si ottiene mediante valorizzazione economica delle aspettative di vendita (in termini di volumi-quantità) che l’azienda ha stimato per il periodo oggetto di budget.

x

Prezzo di vendita

Volumi di vendita

Fatturato lordo

Al fine di esplicitare tute le variabili che possono influenzare il risultato d’area può essere necessario depurare la grandezza fatturato dagli effetti di eventuali politiche promozionali (percentuale di sconto praticata).

Tale operazione diviene necessaria in presenza di agenti che operano a provvigione in quanto, qualora le politiche promozionali siano dagli stessi manovrabili, il valore su cui calcolare l’entità della provvigione dovuta deve essere il valore netto del fatturato.

-

Politica sconti

Fatturato lordo

Fatturato netto

1. *Costi*
   * + - **costi variabili – diretti - controllabili** dal responsabile area – costi discrezionali. I costi variabili del commerciale devono essere trattati separatamente dai costi fissi poiché solo i primi partecipano alla determinazione del margine di contribuzione commerciale di primo livello. I principali costi variabili del commerciale sono:
         1. sconti (vedi sezione precedente)
         2. premi
         3. royalties
         4. costi per provvigioni
         5. costi di trasporto
         6. logistica
         7. …..

x

Costo unitario trasporto; costo logistica….

Volumi di vendita

Costi variabili del commerciale

Fatturato netto

x

% provvigione; % royalties, ……

Essendo i costi variabili del commerciali costi controllabili questi e solo questi possono essere utilizzati per individuare KPI in funzione dei quali responsabilizzare-valutare un soggetto che si trovi a capo dell’area organizzativa critica commerciale. Potendo il responsabile del commerciale influenzare grandezze quali fatturato e costi variabili l’indicatore che meglio esprime il legame poteri- obiettivi è il margine di contribuzione, in questo caso commerciale.

* + - * **I costi fissi del commerciale– costi indiretti- costi non controllabili.** Tale categoria di costi pur essendo non controllabile, e come tale non potendo essere utilizzata nella responsabilizzazione-valutazione del responsabile di area, richiede un’attenta considerazione essendo fondamentale per poter valutare l’impatto economico della funzione.

Appartengono ai costi fissi del commerciale i costi relativi a:

1. Personale;
2. attrezzature e macchinari da ufficio;
3. mobili e arredi;
4. costi per utenze;
5. ………

**NOTA TECNICA 3**La determinazione del margine di contribuzione commerciale

Il margine di contribuzione commerciale può essere calcolato con diversi livelli di profondità (sulla base dell’articolazione spaziale prescelta):

-margine commerciale per ASA;

- area geografica, canale;

- prodotto;

- cliente;

- …...

Il calcolo di tale grandezza risulta fondamentale affinché si crei il necessario legame tra responsabilizzazione- valutazione.

-

Costi variabili del commerciale

Fatturato netto

Margine di contribuzione commerciale

**NOTA TECNICA 4**La determinazione della sintesi economica d’area.

La sintesi economica d’area permette di determinare l’entità dei ricavi e costi dell’area. In tale prospetto al fatturato netto verranno sottratti tanto i costi variabili che fissi del commerciale.

**NOTA TECNICA 5**La determinazione Grandezze finanziarie:

La costruzione del budget del commerciale è stata, fino ad ora, basata sulla considerazione della sola dimensione economica della gestione legata alla definizione dei volumi di fatturato da un alto e dell’entità dei costi dall’altro. Occorre tuttavia recuperare la dimensione finanziaria connessa alle operazioni descritte, al fine di determinare grandezze fondamentali per alimentare il budget di tesoreria o cassa e valutare la sincronizzazione tra entrate ed uscite. Ciò si traduce nella determinazione del fatturato e dei costi al lordo dell’imposta sul valore aggiunto e dunque del calcolo dell’entità dei crediti-debiti verso:

Clienti

fornitori

erario.

***La costruzione del budget produzione***

(ALESSANDRO CAPODAGLIO)

***La costruzione del budget personale***

Il budget del personale ha lo scopo di analizzare le differenti componenti di costo relative alle risorse umane aziendali Tale documento dovrà essere costruito, infatti, in modo da consentire di determinare il costo di ciascuna funzione-qualifica. Le informazioni prodotte verranno utilizzate nei budget delle diverse aree (commerciale, produzione , ….).

**NOTA TECNICA 1** Identificazione per ciascuna area critica aziendale – centro di responsabilità – (commerciale, produzione, ricerca e sviluppo, amministrazione, direzione, ecc…) del numero di dirigenti, impiegati, tecnici.

**NOTA TECNICA 2** Identificazione degli elementi di costo del personale. Tali elementi sono riconducibili a due tipologie:

1. Costi variabili: Manodopera diretta produzione ( tipicamente produzione);
2. Costi fissi: Manodopera indiretta; Personale dirigenziale, personale di supporto (impiegati).

Le principali voci che compongono il costo del personale sono:

- Retribuzione mensile;

- Contributi previdenziali e assistenziali;

- eventuali oneri aggiuntivi (assicurazioni, previdenza integrativa);

- Mensilità aggiuntive (tredicesima, quattordicesima);

- Incentivi o bonus;

- TFR.

- ……

**NOTA TECNICA 3** Ai fini della costruzione del budget del personale è necessario raccogliere dati e informazioni sul personale, prevalentemente, di tipo storico-consuntivi. Tra le informazioni necessarie al fini del budget del personale troviamo:

* + - * Assenze (malattia, sciopero, ecc…);
      * Straordinario;
      * Turn-over;
      * Ore per assemblee
      * Programmi di formazione
      * Ferie;
      * Festività
      * Permessi;
      * Tipologia di contratto (part time, full time….)
      * …

**NOTA TECNICA 4** Calcolo, sulla base delle grandezze menzionate, del costo del personale e stima del costo orario della manodopera da utilizzarsi nei restanti budget per valorizzare le ore di lavoro necessarie (fabbisogno di ore di manodopera).

1. ***La costruzione del budget Investimenti***
2. ***La costruzione del budget di tesoreria***
3. ***Il Master budget***

REGOLA 3 **Utilizzo in fase di controllo**

7. ***La costruzione dei budget flessibilizzati***

**FABBISOGNI:**

- SISTEMI ORGANIZZATIVI : Chiara identificazione della mappa responsabilità – relazione poteri-doveri

- COMPETENZE:

- SISTEMI INFORMATIVI: contabilità analitica : contabilità a costi preventivi – contabilità a consuntivo