

Universitas
Mercatorum



L'ANALISI DEGLI
SCOSTAMENTI
Mario Fabio Polidoro

Indice

1. A COSA SERVE L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI -----	3
2. L'ANALISI SEPARATA DEGLI SCOSTAMENTI -----	8
3. SCOSTAMENTI A LIVELLO DI AZIENDA E RICONCILIAZIONE CON L'UTILE DI BUDGET -----	13
BIBLIOGRAFIA -----	17

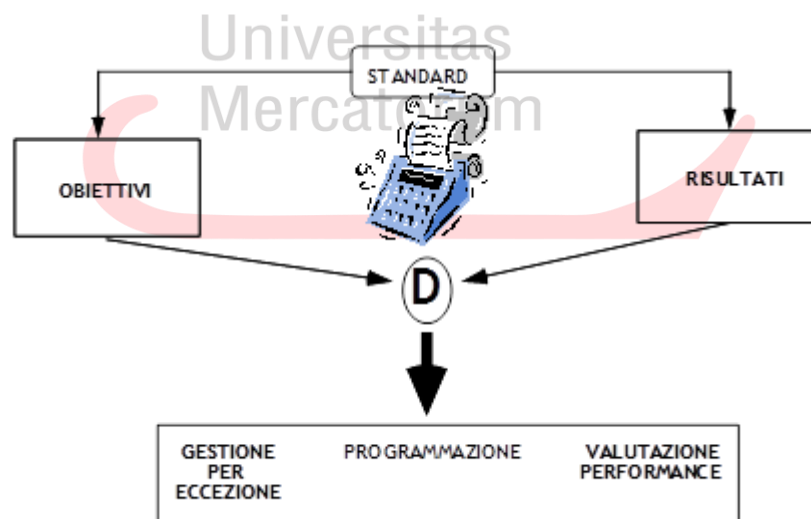


Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

1. A COSA SERVE L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

L'analisi degli scostamenti rappresenta il momento fondamentale del controllo budgetario, in quanto consente di analizzare in maniera sistematica le variazioni che si rilevano confrontando i dati di budget con i dati a consuntivo.

Il fine di quest'analisi è, pertanto, quello di individuare le motivazioni per il mancato rispetto degli obiettivi di budget e di suggerire al management le leve su cui operare per ricondurre i risultati dei periodi futuri in linea con gli obiettivi previsti.



L'analisi degli scostamenti permette di:

- migliorare la programmazione per gli esercizi successivi, consentendo di modificare, ove necessario, il sistema di standard per tener conto di cambiamenti strutturali intervenuti nelle funzioni di costo dell'impresa;

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

- valutare la performance di ogni funzione, attribuendo gli scostamenti in funzione della effettiva controllabilità delle leve gestionali loro associate;
- gestire per eccezione: intervenire, cioè, non genericamente su tutta l'attività dell'azienda, ma esclusivamente sulle aree aziendali per le quali l'analisi degli scostamenti evidenzia delle anomalie.

Lo scostamento tra valori di budget e di consuntivo costituisce il punto di partenza per il procedimento d'analisi: è, infatti, possibile analizzare in profondità le cause degli scostamenti.

Tale analisi può essere condotta a differenti livelli:

- analisi separata degli scostamenti,
- analisi degli scostamenti a livello aziendale,
- riconciliazione tra reddito operativo e reddito consuntivo.

Per meglio comprendere l'applicazione delle diverse tecniche si fa riferimento all'esempio dell'azienda Carter & Carter, che produce mute da sub in due unità produttive localizzate a Palermo e Catania.

Per il mese di luglio il budget prevede la produzione e la vendita di 3.000 mute, ripartite al 50% tra i due stabilimenti.

Gli standard, alla base del budget, sono i seguenti:

Prezzo di vendita: 125 € a muta

Costi diretti:

Stabilimento di Palermo:

- Materia prima (neoprene) 2 metri a muta

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

- Costo materia prima 6 € al metro
- Ore di lavoro diretto 2,5 ore a muta
- Costo orario lavoro 10 € a ora

Stabilimento di Catania:

- Materia prima (neoprene) 2,5 metri a muta
- Costo materia prima 6 € al metro
- Ore di lavoro diretto 3 ore a muta
- Costo orario lavoro 11 € a ora

Costi indiretti specifici:**Stabilimento di Palermo:**

- Variabili 6 € per ora di lavoro diretto
- Fissi 10.000 € (2,66 € per ora di lavoro diretto)

Stabilimento di Catania:

- Variabili 6 € per ora di lavoro diretto
- Fissi 10.000 € (2,22 € per ora di lavoro diretto)
- Costi indiretti comuni: 90.000 € (ripartiti in base alle ore di lavorodiretto con coefficiente di 10,91 € per ora)

Alla fine del mese di luglio, il confronto tra budget e consuntivo mette in evidenza la seguente situazione:

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

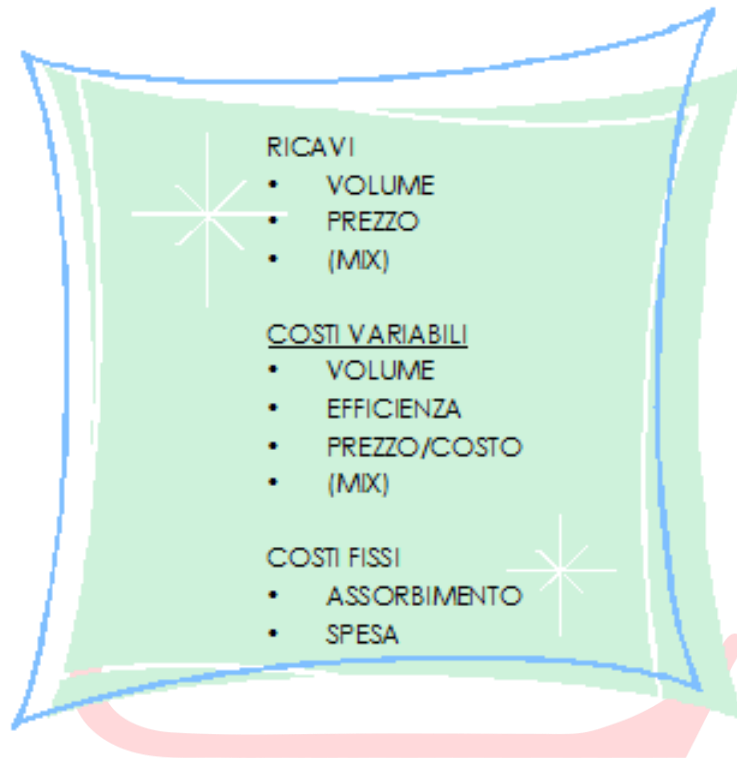
	Budget	Consuntivo	Delta
Stabilimento di Palermo:			
<i>Dati economici (€)</i>			
Costo materia prima (neoprene)	18.000	15.294	- 2.706
Costo lavoro diretto	37.500	36.214	- 1.286
Costi indiretti variabili	22.500	20.280	- 2.220
Costi indiretti fissi specifici	10.000	11.000	1.000
Costi indiretti fissi imputati	40.910	36.301	- 4.609
Totale costi	128.910	119.089	- 9.821
<i>Dati fisici</i>			
Volume di produzione/vendita (unità)	1.500	1.300	
Materia prima (metri)	3.000	2.507	
Ore di lavoro diretto	3.750	3.621	
Stabilimento di Catania:			
<i>Dati economici (€)</i>			
Costo materia prima (neoprene)	22.500	27.450	4.950
Costo lavoro diretto	49.500	58.929	9.429
Costi indiretti variabili	27.000	32.679	5.679
Costi indiretti fissi specifici	10.000	10.000	-
Costi indiretti fissi imputati	49.090	53.699	4.609
Totale costi	158.090	182.756	24.666
<i>Dati fisici</i>			
Volume di produzione/vendita (unità)	1.500	1.500	
Materia prima (metri)	3.750	4.500	
Ore di lavoro diretto	4.500	5.357	
Totale Carter & Carter:			
<i>Dati economici (€)</i>			
Fatturato	375.000	378.000	3.000
Costo materia prima (neoprene)	40.500	42.744	2.244
Costo lavoro diretto	87.000	95.143	8.143
Costi indiretti variabili	49.500	52.959	3.459
Costi indiretti fissi specifici	20.000	21.000	1.000
Costi indiretti fissi imputati	90.000	90.000	-
Reddito Operativo	88.000	76.155	- 11.845
<i>Dati fisici</i>			
Volume di produzione/vendita (unità)	3.000	2.800	
Materia prima (metri)	6.750	7.007	
Ore di lavoro diretto	8.250	8.979	

Analizzando gli scostamenti a livello di singola unità organizzativa (nel nostro caso lo stabilimento), bisogna distinguere:

- i ricavi,
- i costi variabili di produzione,
- i costi fissi assorbiti da ogni reparto produttivo.

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

Per ogni categoria si può ancora indagare sulle possibili cause degli scostamenti, così come rappresentato in figura.



Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

2. L'ANALISI SEPARATA DEGLI SCOSTAMENTI

Gli scostamenti dei ricavi

Le cause dello scostamento complessivo dei ricavi possono essere spiegate in termini di volume e prezzo.



Volume:

Sono gli scostamenti (in incremento o in decremento) derivanti da variazioni nelle quantità vendute. Possono essere calcolati come:

(Quantità effettiva – Quantità di Budget)

x Prezzo di Budget

Prezzo:

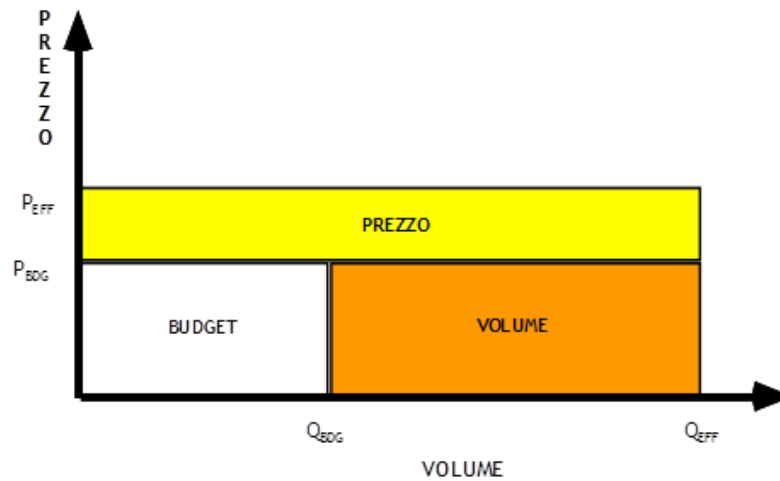
Sono gli scostamenti derivanti da variazioni nel prezzo di vendita.

(Prezzo Effettivo – Prezzo di Budget)

x Quantità Effettiva

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

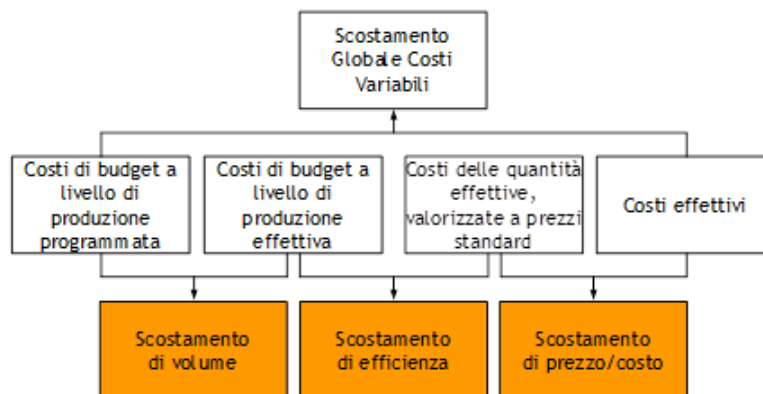
Graficamente, è possibile scomporre lo scostamento dei ricavi, in modo da evidenziare quanta parte è imputabile a variazioni di volume e/o di prezzo.



Universitas
Mercatorum

Gli scostamenti dei costi variabili

Lo scostamento complessivo può essere spiegato in termini di volume, efficienza e prezzo/costo (dei fattori).



Volume:

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

Indica, a parità di costo e di efficienza dei fattori produttivi, le variazioni del consumo totale al variare della produzione. La formula per il calcolo è:

$$\frac{(Quantità Standard - Quantità di Budget)}{x Costo Unitario Standard}$$

Efficienza:

Misura quanto (in più o in meno) è stato consumato per unità di prodotto rispetto allo standard fisico previsto. La formula per il calcolo è:

$$\frac{(Quantità Effettiva - Quantità Standard)}{x Costo Unitario Standard}$$

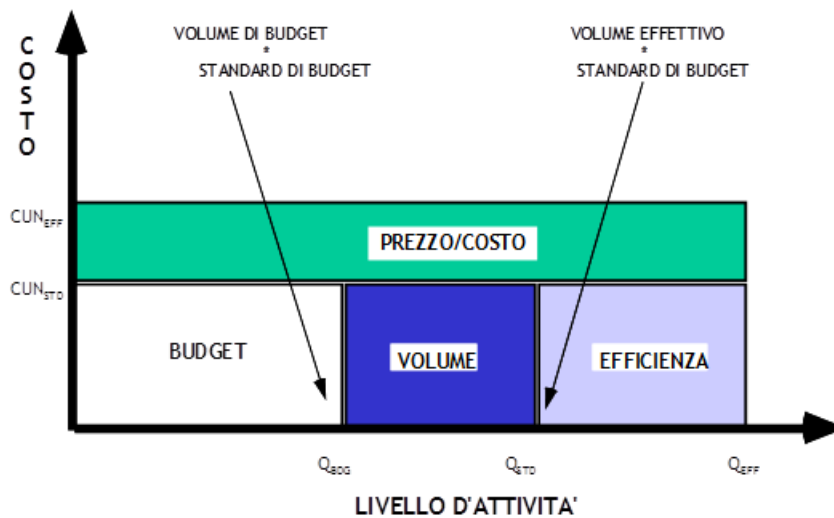
Prezzo/costo:

Indica quanta parte dell'aumento dei costi è dovuta al costo di acquisto dei fattori produttivi. La formula per il calcolo è:

$$\frac{(Costo Unitario Effettivo - Costo Unitario Standard)}{x Quantità Effettiva}$$

Graficamente è possibile scomporre lo scostamento dei costi variabili in modo da evidenziare quanta parte è imputabile a variazioni di volume, a variazione di prezzo/costo e a variazioni di efficienza.

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)



Per quanto riguarda la categoria dei **costi indiretti variabili**, l'analisi degli scostamenti deve tenere conto non solo delle unità prodotte ma anche del consumo dei fattori produttivi diretti.

Nel nostro caso si deve fare riferimento alle ore di manodopera diretta, che rappresentano l'elemento che determina la variazione di tali costi.

Le formule degli scostamenti sono modificate come segue:

Scostamento di volume:

$[(Std\ di\ budget\ lavoro\ diretto \times\ Quantità\ effettiva)$

$- (Ore\ lavoro\ diretto\ a\ budget)]$

X

Costo std indiretto unitario

- Scostamento di efficienza:

(Consumo unitario effettivo lavoro diretto

– Standard di budget) X Quantità effettiva

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

X

Costo std indiretto unitario

- Scostamento di prezzo:
(Consumo unitario effettivo risorsa indiretta
–Costo std indiretto unitario)

X

Ore di lavoro diretto effettive

Gli scostamenti dei costi fissi

L'analisi separata degli scostamenti dei costi fissi ne consente una valutazione esclusivamente a livello complessivo.



Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

3. SCOSTAMENTI A LIVELLO DI AZIENDA E RICONCILIAZIONE CON L'UTILE DI BUDGET

Per l'analisi a livello aziendale non è possibile sommare semplicemente le cause di scostamento rilevate nelle due unità produttive; gli scostamenti complessivi sono influenzati da come la produzione si ripartisce tra le due unità, poiché queste non hanno lo stesso livello di efficienza.

Questo effetto, noto come “effetto mix” fa sì che, nell'analizzare gli scostamenti a livello di azienda nel suo complesso, lo scostamento di efficienza sia suddiviso nelle due cause che lo determinano:

Scostamento di mix produttivo

Ovvero quella riduzione o incremento di efficienza dovuta alla differente allocazione della produzione tra stabilimenti e/o reparti rispetto a quella prevista. Lo scostamento è calcolato con la seguente formula:

(Quantità Standard a mix effettivo – Quantità Standard a mix di budget)
x Costo Unitario Standard

Scostamento di efficienza vero e proprio

Ovvero quella riduzione o incremento di efficienza dovuta effettivamente alla perdita o recupero di efficienza. Lo scostamento è calcolato con la seguente formula:

(Quantità effettiva – Quantità Standard a mix effettivo)

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

x Costo Unitario Standard

La riconciliazione tra il reddito di budget ed il reddito a consuntivo consente di evidenziare, a livello corporate, le cause che hanno determinato una variazione tra il reddito operativo preventivato e quello effettivamente realizzato.

Essa valuta:

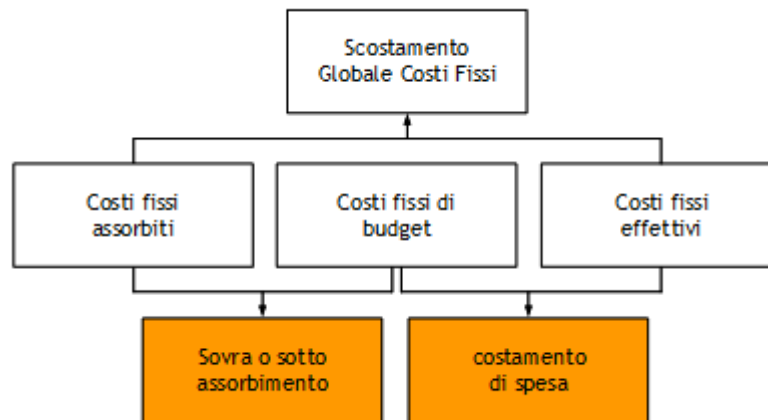
- gli effetti delle variazioni di prezzo di vendita e delle quantità vendute sul reddito da budget;
- l'impatto dell'efficienza, del costo unitario dei fattori e dell'ammontare dei costi fissi;
- l'effetto dei volumi di attività consuntivi sulla capacità di assorbire i costi fissi.

Assorbimento dei costi fissi

Lo scostamento di spesa, relativamente ai costi fissi, non è l'unico scostamento che, nell'ottica della riconciliazione del reddito, va evidenziato. Esiste una seconda tipologia di scostamento da considerare: la capacità dei volumi di attività realizzati a consuntivo di assorbire più o meno completamente i costi fissi.

Tale fenomeno è detto, appunto, dell'assorbimento.

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)



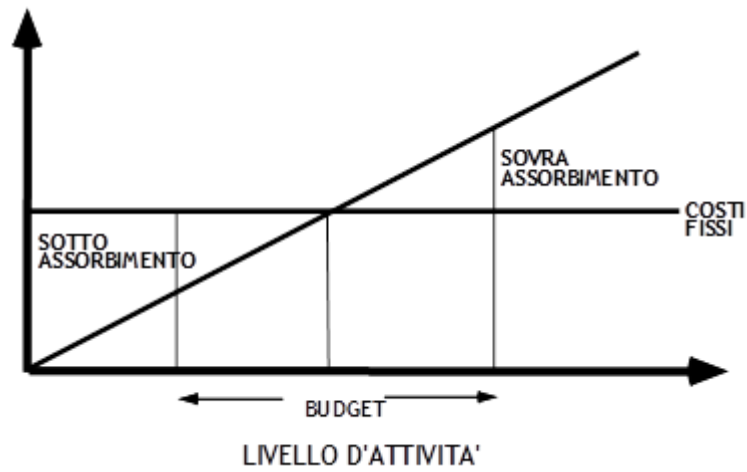
Come in precedenza evidenziato, il reddito unitario da cui si è partiti per eseguire la riconciliazione, presupponeva che ciascuna unità di prodotto assorbisse costi fissi in misura pari al coefficiente di imputazione di budget, così calcolato:

$$\text{Coefficiente di imputazione} = \frac{\sum \text{Costi fissi di reparto}}{\text{Valore della base di imputazione}}$$

Applicando tale coefficiente di imputazione al livello di attività consuntivo si può calcolare quanto il reparto ha sotto o sovra assorbito i costi fissi previsti. Tale livello di attività è definito come:

$$\text{Produzione effettiva equivalente} = \text{Standard fisico della base di imputazione} \times \text{N}^\circ \text{ unità prodotte}$$

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)



Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)

BIBLIOGRAFIA

- R.H. Garrison - E.W. Noreen - P.C. Brewer Programmazione e controllo. Managerial accounting per le decisioni aziendali McGraw-Hill, 2008
- R.N. Anthony - D.F. Hawkins - D.M. Macrì - K.A. Merchant Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni aziendali McGraw-Hill, 2001
- G. C. Antonetti Il controllo di gestione delle imprese turistiche Giappichelli 2010
- M. F. Polidoro Programmazione e controllo Maggioli, 2015

Attenzione! Questo materiale didattico è per uso personale dello studente ed è coperto da copyright. Ne è severamente vietata la riproduzione o il riutilizzo anche parziale, ai sensi e per gli effetti della legge sul diritto d'autore (L. 22.04.1941/n. 633)