

## *Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca*

### **M034 e M035 - ESAME DI STATO DI ISTITUTO PROFESSIONALE**

#### CORSO DI ORDINAMENTO

**Indirizzo:** TECNICO DELLA GESTIONE AZIENDALE AD INDIRIZZO INFORMATICO E AD INDIRIZZO LINGUISTICO

**Tema di:** ECONOMIA D'AZIENDA

Una gestione aziendale di successo necessita inevitabilmente di un controllo di gestione efficace. Esso fornisce dati e informazioni aziendali che costituiscono la base per le pianificazioni e le decisioni aziendali. Il candidato approfondisca questo argomento.

Di seguito, il candidato illustri il tema dell'analisi degli scostamenti come strumento importante del controllo di gestione.

Il candidato consideri la situazione di "Omega", impresa che per il prodotto AB prevede i seguenti valori standard:

- volume di produzione mensile: 10.000 unità
- consumo di materia prima A per unità di prodotto: 2 kg a 10,00 EUR/kg
- consumo di materia prima B per unità di prodotto: 1 kg a 8,00 EUR/kg
- impiego di manodopera generica per unità di prodotto: 2 ore a 25,00 EUR/ora.

Nel mese di novembre 2013, sono stati rilevati i seguenti dati consuntivi:

- volume di produzione: 9.800 unità
- consumo di materia prima A: 18.094 kg a 10,35 EUR/kg
- consumo di materia prima B: 10.530 kg a 7,70 EUR/kg
- manodopera generica impiegata per 24.996 ore a 25,00 EUR/ora.

Il candidato determini gli scostamenti, descriva le cause e ipotizzi eventuali soluzioni correttive.

La società "Omega" è un'azienda di medio-grandi dimensioni che sta per assumere un nuovo responsabile del controllo di gestione ("controller").

Il candidato, nelle vesti del responsabile del personale, rediga un profilo delle qualificazioni richieste con le relative responsabilità e le competenze necessarie per questa posizione di quadro.

Successivamente, il candidato sviluppi uno dei seguenti punti:

A) Il candidato esponga in modo dettagliato le componenti del costo del lavoro di un dipendente e indichi i percettori delle varie somme. Infine, esponga le relative scritture contabili in partita doppia.

B) Come tutte le imprese, anche "Omega" è soggetta alla tassazione sui redditi. Il candidato tratti i principi generali che ispirano la tassazione delle imprese. Successivamente, si soffermi sull'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) e descriva la composizione della sua base imponibile. Infine, esponga le relative scritture in partita doppia.

---

Durata massima della prova: 6 ore.

Sono consentiti la consultazione del Codice Civile non commentato e l'uso di calcolatrici tascabili non programmabili.

È consentito l'uso del dizionario bilingue (italiano-lingua del paese di provenienza) per i candidati di madrelingua non italiana.

Non è consentito lasciare l'Istituto prima che siano trascorse 3 ore dalla dettatura del tema.

## PROPOSTA DI SOLUZIONE

*di Daniele Gualdi*

La guida di un'azienda oggi presenta molte complessità, dovute alla crescente competitività sui mercati in cui si trova a operare, sempre più caratterizzati da imprevedibilità e dai cambiamenti continui di prodotto e processo, innescati dalla rivoluzione tecnologica e dalla dimensione globale in cui si manifesta la concorrenza. Ad ogni azienda è richiesto di operare attraverso il massimo di efficienza e l'ottimizzazione dei fattori produttivi. Allo stesso tempo assume importanza un'efficace previsione delle vendite a prezzi competitivi, che tuttavia consentano di operare con adeguati margini di redditività. Per tutto questo è indispensabile attivare un adeguato processo di controllo gestionale le cui fasi si possono così sintetizzare:

- 1) programmazione, ovvero definizione dei programmi operativi e delle risorse necessarie in un medio periodo temporale;
- 2) elaborazione del budget di esercizio, assegnando obiettivi ai centri di responsabilità con un orizzonte temporale di breve periodo;
- 3) reporting, vale a dire un processo periodico di rilevazione e comunicazione dei risultati ottenuti da ogni centro di responsabilità;
- 4) valutazione del grado di realizzazione di programmi e delle performance, attraverso un'attenta misurazione degli scostamenti rispetto agli obiettivi di budget.

In particolare, l'attività di reporting è quella che nel processo di controllo consente di ottenere le informazioni utili a misurare i risultati di periodo per confrontarli con i dati previsionali e a dare luogo alle azioni correttive necessarie per riportare la gestione in linea con gli obiettivi di budget.

I contenuti di ciascun report devono pertanto mettere in rilievo:

- i dati preventivi, consuntivi e gli scostamenti positivi e negativi;
- le cause degli scostamenti rilevati;
- gli interventi necessari per correggere a gestione.

Un buon sistema di reporting deve saper trasmettere informazioni tempestive per mettere il management nelle condizioni di assumere decisioni in tempi rapidi. I contenuti delle informazioni devono essere selettive, rilevanti, chiare e di utilità immediata per coloro che devono utilizzarle.

La cadenza temporale con cui sono predisposti i report risponde naturalmente alle esigenze informative dell'attività di controllo e può presentare una frequenza differente, a seconda della capacità dell'azienda di saper strutturare un adeguato sistema informativo e in base alla dimensione temporale del fenomeno oggetto di controllo. Inoltre l'intensità dei report deve essere coerente con quella dei preventivi a cui intende ricondursi, per procedere in modo immediato all'analisi delle variazioni.

L'analisi degli scostamenti, come si è detto, è un importante strumento del controllo di gestione.

Alla base dell'analisi degli scostamenti vi è la determinazione dei costi standard, ovvero dei costi previsti che l'azienda intende adottare sulla base della propria esperienza storica, delle performance ritenute ottimali nell'impiego dei fattori produttivi e degli obiettivi aziendali indicati nel budget previsionale.

I costi standard si riferiscono all'acquisto dei fattori produttivi direttamente impiegati nella produzione (materie e manodopera) e al loro utilizzo o consumo.

Tali dati previsionali verranno messi a confronto con quelli effettivi per misurarne gli scostamenti e analizzarne le cause. Da questo punto di vista possiamo avere:

- 1) scostamenti di prezzo, che mettono a confronto i prezzi effettivamente pagati per l'acquisto dei fattori produttivi e standard con la formula  $Q_s \times (P_s - P_e)$ , dove  $Q_s$  è la quantità standard dei fattori impiegati,  $P_e$  il prezzo effettivo e  $P_s$  il prezzo standard;
- 2) scostamenti di rendimento, che consentono di misurare l'efficienza dei fattori impiegati attraverso un confronto fra quantità effettive ( $Q_e$ ) e quantità standard ( $Q_s$ ). La formula è data da  $P_s \times (Q_s - Q_e)$ ;
- 3) scostamento di volume, vale a dire la differenza fra volume di produzione programmato e produzione effettivamente realizzata.

L'analisi di ciascuno scostamento consente di determinare le cause dello scostamento di costo complessivamente realizzato.

Nell'esercizio da svolgere procederemo con:

- 1) calcolo del costo unitario standard ed effettivo;
- 2) calcolo degli scostamenti di prezzo;
- 3) calcolo dello scostamento di quantità;
- 4) verifica dello scostamento unitario;
- 5) calcolo dello scostamento complessivo.

### Calcolo del costo unitario standard e del costo unitario effettivo e analisi degli scostamenti

Costo unitario standard con volume di produzione pari a 10.000 unità.

Fattori produttivi	Quantità	Prezzo unitario	Costo unitario	Costo complessivo
Materia prima A	2 kg	10 €	20 €	200.000 €
Materia prima B	1 kg	8 €	8 €	80.000 €
Manodopera generica	2 h	25 €	50 €	500.000 €
Costo primo standard			78 €	780.000 €

Costo unitario effettivo con un volume di produzione pari a 9.800 unità.

Fattori produttivi	Quantità complessive	Prezzo unitario	Costo complessivo	Quantità unitarie	Costo unitario
Materia prima A	18.094 kg	10,35 €	187.272,90 €	1,85 kg	19,11 €
Materia prima B	10.530 kg	7,70 €	81.081 €	1,07 kg	8,27 €
Manodopera generica	24.996 h	25 €	624.900 €	2,33 h	63,77 €
Costo primo effettivo			893.253,90 €		91,15 €

Calcoliamo lo scostamento unitario.

Costo unitario effettivo            91,15 -  
 Costo unitario standard:        78,00  
 Aggravio unitario:                13,15 euro

L'aggravio di costo unitario dipende dai seguenti fattori:

- 1) un peggioramento nel costo della manodopera generica, che ha un rendimento più basso di quello programmato: 2,33 h contro le 2 h standard;
- 2) un lieve peggioramento nel rendimento della Materia prima B con un costo effettivo maggiore di quello standard per 0,07 euro.

Si ha invece un rendimento positivo nell'utilizzo della Materia prima A: 1,85 kg per prodotto contro i 2 kg di standard.

Calcolo degli scostamenti di prezzo.

Fattori produttivi	Quantità effettive (Qs)	Prezzi effettivi (Pe)	Prezzi standard (Ps)	Scostamenti Pe - Ps	Aggravio / Risparmio Qe x (Pe - Ps)
Materia prima A	2 kg	10,35 €	10 €	+ 0,35	+ 0,70
Materia prima B	1, kg	7,70 €	8 €	-0,30	- 0,30
Manodopera generica	2, h	25 €	25 €	/	/
Totale scost. unitari di prezzo					+0,40

Calcolo degli scostamenti di quantità.

Fattori	Prezzi standard (Ps)	Quantità effettive (Qe)	Quantità standard (Qs)	Scostamenti Qe - Qs	Aggravio / Risparmio Ps x (Qe - Qs)
Materia prima A	10 €	1,85 kg	2 Kg	- 0,15	- 1,55
Materia prima B	8 €	1,07 kg	1 kg	+ 0,07	+ 0,55
Manodopera generica	25 €	2,33 h	2 h	+ 33'	+ 13,75
Totale scost. unitari di quantità					+ 12,75

Se sommiamo gli scostamenti unitari di prezzo e quantità otteniamo l'aggravio unitario di 13,15 euro, come abbiamo determinato in precedenza.

Dall'insieme delle tabelle dimostrative ricaviamo:

- Scostamento negativo di prezzo dato da  $0.40 \times 9.800 = 3.920$
- Scostamento negativo di rendimento dato da  $12,75 \times 9.800 = 124.950$
- Scostamento di volume dato da -200 unità prodotte rispetto a quelle programmate per costo unitario standard pari a 78 euro = -15.600

Scostamento complessivo: 113.270 euro

Dall'analisi svolta si evince che abbiamo in generale un inefficiente impiego dei fattori produttivi, dove l'incidenza della manodopera è la causa fondamentale. Questo potrebbe essere dovuto a una rilevante assenteismo, che può essere scoraggiato con opportuni provvedimenti e recuperato con un aumento della produttività. I migliori rendimenti nell'impiego delle materie (in particolare della A) non compensano questo calo di efficienza nell'impiego dei fattori produttivi.

Per quanto riguarda gli scostamenti di prezzo, questi si riferiscono alle materie, dal momento che il costo orario della manodopera effettivo è eguale a quello standard. In particolare, lo scostamento è da attribuire alla materia A, per la quale si potrebbe ricercare un fornitore che applichi condizioni più favorevoli di acquisto o a parità di qualità procedere agli acquisti nei momenti di calo dei prezzi sui mercati.

Il ruolo del controller nella società Omega di medio-grandi dimensioni deve assumere un profilo necessariamente complesso, per il quale la padronanza degli strumenti contabili e l'attività di programmazione e controllo costituiscono le capacità professionali necessarie. Fra le sue competenze specifiche si possono indicare l'impostazione della contabilità generale e analitica, le tecniche di previsione, controllo e reporting, il controllo dell'andamento economico e finanziario dell'azienda.

Al controller è richiesto di predisporre il budget di esercizio, un'adeguata contabilità analitica, verificare l'andamento della gestione allo scopo di monitorare il raggiungimento degli obiettivi aziendali. La sua figura deve essere in stretto collegamento con i responsabili delle diverse funzioni aziendali (personale, amministrazione, finanza, marketing, produzione ecc.), per coordinare le politiche aziendali in fatto di rispetto degli obiettivi indicati, individuando i settori in cui devono essere migliorate le performance e ridotti i costi di gestione per garantire un andamento di quest'ultima in linea con i risultati attesi. Fondamentale è dunque la capacità del controller di esprimere autorevolezza verso i responsabili di funzione, creare team di lavoro in cui condividere le decisioni più difficili tutte le volte in cui queste si presentano.

Nelle aziende di grandi dimensioni è possibile diversificare la figura del controller, specializzandola nell'ambito del marketing con la supervisione di mercati e unità di business aziendale e in quella finanziaria, allo scopo di strutturare e supervisionare l'attività della funzione finanziaria.

#### A)

Le componenti del costo del lavoro di un dipendente che danno luogo a rilevazioni contabili e a rapporti con Enti esterni si possono classificare in:

- retribuzioni lorde;
- oneri sociali;
- TFR;
- costi di formazione.

I percettori delle varie somme legate al costo del lavoro sono:

- i lavoratori
- gli Enti previdenziali e assicurativi (Inps e Inail);
- l'Erario per le imposte dirette (Irpef);
- le regioni per l'addizionale Irpef ad essa destinata;
- i comuni per l'addizionale Irpef ad essa destinata;
- le organizzazioni sindacali a cui i dipendenti iscritti versano i relativi contributi.

Le scritture contabili relative alle retribuzioni dei dipendenti avvengono attraverso le seguenti fasi.

a) Rilevazione di eventuali anticipi sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti

Dipendenti c/anticipi	Dare	
Banca c/c		Avere

b) Rilevazioni delle retribuzioni lorde in presenza di anticipi di indennità Inps da parte del datore di lavoro

Salari e stipendi	Dare	
Istituti previdenziali	Dare	
Dipendenti c/Retribuzioni		Avere

c) Pagamento delle retribuzioni al netto:

- ritenute Inps calcolate sull'imponibile previdenziale;
- ritenute Irpef e addizionali regionali e comunali calcolate sull'imponibile fiscale;
- ritenute sindacali calcolate sulla retribuzione;
- anticipi precedentemente versati.

Dipendenti c/retribuzioni	Dare	
Dipendenti c/anticipi	Dare	
Erario c/Irpef da versare		Avere
Erario c/addizionale regionale Irpef		Avere

Erario c/addizionale Irpef comunale		Avere
Istituti previdenziali		Avere
Debiti verso OO.SS		Avere
Banca c/c		Avere

d) Oneri sociali a carico dell'azienda calcolate sugli imponibili previdenziali dei lavoratori

Oneri sociali	Dare	
Istituti previdenziali		Avere

e) Versamento tramite F24 delle ritenute fiscali e previdenziali al netto di eventuali anticipi pagati per conto Inps di indennità (registrazione b) al lavoratore

Istituti previdenziali	Dare	
Erario c/Irpef da versare	Dare	
Erario c/addizionale regionale Irpef	Dare	
Erario c/addizionale Irpef comunale	Dare	
Banca c/c		Avere

f) Versamento delle ritenute sindacali

Debiti vs OO.SS.	Dare	
Banca c/c		Avere

Premio Inail:

- Rilevazione del saldo competenza anno  $n$  al 31/12

Oneri sociali	Dare	
Debiti v/Inail		Avere

- Versamento del saldo e premio provvisorio il 16/2 dell'anno  $n+1$

Debiti v/Inail	Dare	
Oneri sociali	Dare	
Debiti v/Inail		Avere

- Rilevazione del TFR nel caso in cui i dipendenti (in società con meno 50 addetti) scelgano di mantenerlo in azienda

TFR	Dare	
Erario c/imposta sostitutiva		Avere
Oneri sociali		Avere
Debiti per TFR		Avere

## B)

I principi generali che ispirano la tassazione del reddito di impresa sono normati dal TUIR e si discostano in diversi casi da quelli stabiliti dal codice civile per la determinazione del reddito di esercizio. Questi ultimi si propongono di misurare il reddito secondo principi improntati alla verità, chiarezza e correttezza; le norme fiscali sono invece preordinate a determinare il reddito tassabile evitando che ci sia da parte del contribuente sottrazione di materia imponibile pur nel rispetto della normativa civilistica.

Pertanto i principi fondamentali che guidano le norme del TUIR sono i seguenti.

- a) Principio di competenza, in base al quale i costi e i ricavi sono imputati all'esercizio secondo la loro competenza economica indipendentemente dalla loro manifestazione finanziaria. La competenza economica può essere calcolata in base al tempo di maturazione dei componenti negativi o positivi di reddito o al momento della loro utilità fornita nell'esercizio. Da questo punto di vista il principio di competenza non differisce dalle norme civilistiche e dai principi contabili nazionali.
- b) Principio di inerenza, in base al quale un costo può essere dedotto fiscalmente solo se riferito all'attività aziendale da cui derivano i ricavi e i proventi che concorrono a determinare il reddito imponibile. Sono per questo indeducibili i costi che non hanno correlazione con la produzione del reddito. Non sempre la distinzione è di agevole determinazione e per questo il fisco stabilisce vincoli di deducibilità soprattutto in materia di utilizzo promiscuo dei beni aziendali, e delle spese di rappresentanza che potrebbero dare luogo a improprie attribuzioni di costo per abbassare il reddito imponibile.
- c) Principio di certezza e determinabilità oggettiva, in base al quale i costi sono deducibili se sono certi, vale a dire sostenuti e misurabili. Sono pertanto indeducibili fiscalmente i costi presunti, che si dovranno ancora verificare e quelli indeterminati. Appartengono a questa categoria gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri futuri che in genere sono incerti nell'esistenza, nell'ammontare e a volte nel periodo di manifestazione. Sfuggono a questa categoria gli accantonamenti annuali al TFR.
- d) Principio di imputazione al Conto economico, il quale prevede che siano fiscalmente deducibili solamente i costi iscritti nell'apposito schema di bilancio. Pertanto se è possibile dedurre fiscalmente un costo per un certo ammontare e esso figura solo in parte o non figura affatto nel Conto economico, non è riconosciuta in parte o in tutto la possibilità di detrarlo dai componenti positivi del reddito d'impresa.

Per quanto riguarda l'Irap (Imposta regionale sulle attività produttive), essa è un tributo che colpisce in modo proporzionale il valore della produzione netta formatosi in ogni Regione in cui opera l'azienda. Si tratta di un'imposta reale non deducibile né dall'Ires né dall'Irpef e dovuta anche in presenza di risultato negativo di esercizio (perdita).

Per l'esercizio 2014 l'aliquota è scesa per le imprese commerciali dal 3,9 al 3,5%.

Per la determinazione della base imponibile Irap si considerano la macroclasse A) del Conto economico e la macroclasse B). Tuttavia la base imponibile non è data dalla semplice differenza fra il valore e il costo della produzione, dal momento che la normativa fiscale non riconosce alcuni costi di B) quali:

- **B) 7** compensi a collaboratori,
- **B) 8** oneri finanziari sul leasing;
- **B) 9** costi del personale con l'eccezione degli apprendisti e addetti a ricerca e dei contributi assistenziali obbligatori (premi Inail),
- **B) 10 c** svalutazioni immobilizzazioni;
- **B) 10 d** svalutazioni dei crediti;
- **B) 12** accantonamenti per rischi,
- **B) 13** altri accantonamenti;
- **B) 14** Perdite su crediti.

Dalla differenza fra A) e B) così rettificato risulta la base imponibile ai fini Irap, a cui si applicherà nella generalità dei dipendenti a tempo indeterminato una deduzione di 7.500 euro per ciascuno, aumentata a 15.000 euro nelle regioni meridionali e insulari. È prevista una deduzione di 10.600 euro per i dipendenti di sesso femminile a tempo indeterminato e in ogni caso per tutti i dipendenti di età inferiore ai 35 anni. Queste ultime deduzioni sono elevate nelle regioni suddette a 21.000 euro.

Sul reddito imponibile così determinato si applica a partire dal 2014 un'aliquota del 3,5% per la generalità delle imprese.

Le scritture contabili relative alle imposte dell'esercizio prevedono le seguenti fasi.

- 1) Rilevazione al 31/12 anno  $n$  delle Imposte Ires e Irap di competenza e determinazione del saldo da versare al netto di anticipi corrisposti durante l'esercizio.

Ires dell'esercizio	55.000,00	
Erario c/anticipi Ires		53.000,00
Debiti per imposte da versare		2.000,00

Irap dell'esercizio	25.000,00	
Erario c/anticipi Irap		22.500,00
Debiti per imposte da versare		2.500,00

- 2) Rilevazione nell'anno  $n+1$  dei saldi e acconti delle imposte (che per semplicità versiamo in una unica soluzione e nella misura del 100% delle imposte dell'esercizio precedente).

Debiti per imposte da versare	4.500,00	
Erario c/anticipi Ires	55.000,00	
Erario c/anticipi Irap	25.000,00	
Banca c/c		84.500,00