PARAMOND Online

Ipotesi di traccia per l'Esame di Stato 2011

Il controllo direzionale e i suoi strumenti

di R. Bandinelli e R. Mazzoni

Uno degli argomenti più richiesti nelle tracce dei temi di esame degli anni precedenti è sicuramente la pianificazione e il controllo direzionale con la redazione del budget. L'argomento è stato richiesto sia nella parte obbligatoria sia nei vari punti a scelta.
Di seguito si propone una traccia che può essere sviluppata come parte teorica obbligatoria e come parte applicativa obbligatoria o facoltativa.

Il candidato, dopo aver commentato la funzione della programmazione e del controllo e descritto gli strumenti utilizzati, esamini il caso di Argo s.p.a., impresa industriale monoprodotto e:

- elabori il budget del risultato operativo, corredato dai budget settoriali, redatto all'inizio dell'esercizio 2010, considerando che nell'anno 2009 l'impresa ha conseguito ricavi per 16.040.700 euro, si è deciso di incrementare le vendite programmate per il 2010 dell'8%, il risultato operativo deve consentire la remunerazione degli investimenti per l'11% contro il 10,35% dell'anno 2009;

- rediga lo Stato patrimoniale e il Conto economico al 31/12/2010, considerando che l'obiettivo delle vendite previste dal sistema di budget non è stato totalmente raggiunto;

- presenti il report dal quale risulta l'analisi degli scostamenti dei ricavi e del costo primo.

Svolgimento della traccia

Parte teorica

La programmazione ha come obiettivo il **controllo preventivo**, vale a dire verifica la *realizzabilità delle idee e delle strategie contenute nei piani*.
Con la programmazione si predispongono anche gli strumenti più importanti per effettuare le operazioni di controllo *concomitante* (quando cioè la gestione è in corso) e di controllo *consuntivo* (quando il periodo amministrativo si è concluso).

La programmazione ha come output significativo la costruzione del **budget**, vale a dire un *documento, generalmente su base annua ed espresso in quantità fisiche e/o in valori monetari, che definisce l'impiego delle risorse necessarie per il raggiungimento degli obiettivi*.

Il budget, pur riguardando l'intero sistema aziendale, è solitamente articolato per centri di responsabilità: deve quindi guidare l'attività di ciascuna unità organizzativa al raggiungimento dei propri obiettivi con le risorse ad essa affidate, pur mantenendo un'impostazione valida e coerente a livello generale.

Occorre osservare come l'attività di programmazione abbia un fortissimo legame con la definizione e l'analisi dei costi.

Mentre la strategia e la pianificazione hanno infatti un'importante dimensione legata al mercato e all'ambiente circostante, dei quali devono prevedere e interpretare l'evoluzione, la programmazione è invece focalizzata sull'analisi *interna* dell'impresa, vale a dire sulla volontà, sulla linea di azione che occorre tenere per ottimizzare la gestione. In tal caso, il principale fattore che agisce sulle decisioni interne sono proprio i costi.
Un'ultima precisazione si riferisce ai legami fra programmazione e controllo, cioè fra una forma di controllo preventivo legata alla compatibilità dei piani (la programmazione) e una forma di controllo concomitante o susseguente, che si riferisce all'analisi delle variazioni intercorse rispetto a quanto definito nel budget (il controllo).
Sovente queste due attività, che si basano sullo stesso set di strumenti (in particolare il budget), sono condotte e trattate univocamente: le relazioni fra programmazione e controllo sono tali che spesso, nelle imprese, sono gestite da una sola funzione.
Tra gli strumenti significativi della programmazione e del controllo occorre ricordare:

- la contabilità analitica che ha la funzione di controllare la formazione del risultato gestionale, individuando i margini dei singoli beni e servizi prodotti e delle fasi di lavorazione in cui può essere divisa l'attività;
- il sistema di budget in quanto è *la risultante di una serie di sotto-budget fra loro strettamente interrelati*; questi documenti sono caratterizzati da un orizzonte temporale solitamente annuo, espresso in quantità fisiche e monetarie e che definisce l'impiego delle risorse necessarie per il raggiungimento degli obiettivi aziendali;
- il report quale strumento di comunicazione volto alla produzione e diffusione di informazioni sulla performance aziendale a supporto del processo decisionale. In particolare, il reporting è una fase del processo di controllo di gestione finalizzata all'analisi dell'andamento della gestione in relazione agli obiettivi definiti in sede di budget, con riferimento ai centri di responsabilità individuati.

Parte applicativa

1) Elaborazione del sistema di budget

I dati dei budget settoriali, che consentono la rielaborazione del budget del risultato operativo, devono essere redatti tenendo conto dei vincoli imposti dalla traccia del tema.

I dati di partenza per la costruzione del budget del risultato operativo, primo documento richiesto dalla traccia, sono:

- il totale dei ricavi e delle prestazioni pari a 16.040.700 euro;
- l'incremento programmato delle vendite pari all'8%.

In considerazione di questi dati si ha che il totale dei ricavi da inserire a budget ammontano a 17.324.000 euro.
È naturale la definizione del prezzo di vendita del prodotto, che ipotizziamo pari a 71,00 euro.
Con questi dati e assumendo gli altri a scelta possiamo redigere il budget del risultato operativo e i budget settoriali.

1. Budget delle vendite

Tenuto conto dei dati sopra riportati risulta semplice elaborare il budget delle vendite.

Budget delle vendite			
Prodotto	**Quantità**	**Prezzo**	**Ricavi previsti**
Modello Exit	244.000	71,00	17.324.000,00

2. Budget della produzione

Per definire il budget della produzione occorre procedere alla scelta dei dati relativi alle quantità delle esistenze iniziali e delle rimanenze del prodotto, che vengono così ipotizzati.

Budget della produzione	
Vendite previste	244.000
Rimanenze finali	6.500
Esistenze iniziali	4.800
Unità da produrre	**245.700**

3. Budget dei consumi

Per definire il budget dei consumi dei materiali bisogna ipotizzare:

1. la tipologia delle materie prime e di consumo;
2. il rendimento per ciascuna materia, vale a dire la quantità del materiale necessario per ciascuna unità di prodotto.

Budget dei consumi dei materiali				
Materiali impiegati	**Quantità di produzione**	**Unità di misura**	**Materiali impiegati per unità di prodotto**	**Fabbisogno**
Materia A	245.700	m	2,0	491.400
Materia B	245.700	m	1,5	368.550
Materiali di consumo	245.700	num.	2	491.400

4. Budget degli approvvigionamenti

Al budget dei consumi fa seguito quello degli approvvigionamenti, vale a dire la quantificazione dell'investimento da prevedere per l'acquisto delle materie prime e di consumo, considerando anche le esistenze iniziali e le rimanenze finali di tali materie e materiali.
Nel caso in esame occorre pertanto ipotizzare il costo delle materie prime e di consumo e la quantità delle esistenze iniziali e delle rimanenze finali.

Budget degli approvvigionamenti				
Descrizione	**Materia A (m)**	**Materia B (m)**	**Materiali di consumo (num.)**	**Totale**
Fabbisogno	491.400	368.550	491.400	
Rimanenze finali	9.000	12.500	8.000	
Esistenze iniziali	8.600	12.000	7.500	
Quantità da acquistare	491.800	369.050	491.900	
Prezzo di acquisto	16,50	6,50	4,50	
Costo di approvvigionamento	**8.114.700,00**	**2.398.825,00**	**2.213.550,00**	**12.727.075,00**

5. Budget della manodopera diretta

A questo punto occorre procedere all'elaborazione del budget del costo della manodopera diretta, ipotizzando il coefficiente di utilizzo per unità di prodotto e il costo orario.

Budget della MOD					
Prodotto	**Quantità da produrre**	**Coefficiente di utilizzo (h)**	**Ore totali**	**Costo orario**	**Costo totale**
Modello Exit	245.700	0,3	73.710	15,00	**1.105.650,00**

6. Budget del costo primo

Determinato il costo degli approvvigionamenti e della manodopera si può redigere il budget del costo primo.

Budget del costo primo	
Voci di costo	**Importi**
Materie prime	12.727.075,00
Manodopera diretta	1.105.650,00
Costo primo	13.832.725,00

7. Budget del costo industriale

Il budget del costo industriale si rende necessario per poter determinare la valutazione delle rimanenze di prodotto. L'unico importo da ipotizzare è quello relativo ai costi generali industriali.

Budget del costo industriale unitario				
Elementi	**Unità di misura**	**Quantità**	**Costo standard unitario**	**Importo**
Materia A	m	2	16,50	33,00
Materia B	m	1,5	6,50	9,75
Materiali di consumo	num.	2	4,50	9,00
MOD	h	0,3	15,00	4,50
Costo primo				**56,25**
Costi generali per unità di prodotto (1.390.000,00 : 245.700)				5,66
Costo industriale unitario				**61,91**

8. Budget delle scorte

La determinazione del budget delle scorte nel caso in esame richiede la necessità di ipotizzare valori relativi alla valutazione delle esistenze iniziali, perché i valori delle rimanenze finali sono ricavabili dai precedenti budget.

Budget delle rimanenze di magazzino						
Descrizione	Esistenze iniziali			Rimanenze finali		
	Quantità	Valori unitari	Valori complessivi	Quantità	Valori unitari	Valori complessivi
Modello Exit (num.)	4.800	62,10	298.080,00	6.500	61,91	402.415,00
Materia A (m)	8.600	16,50	141.900,00	9.000	16,50	148.500,00
Materia B (m)	12.000	6,50	78.000,00	12.500	6,50	81.250,00
Materiali di consumo (num.)	7.500	4,50	33.750,00	8.000	4,50	36.000,00
Totale magazzino			**551.730,00**			**668.165,00**

9. Budget del risultato operativo

Ora si può redigere il budget del risultato operativo, utilizzando i dati dei precedenti budget.

Budget del risultato operativo			
Ricavi di vendita			**17.324.000,00**
Costo della produzione venduta			- **15.106.040,00**
(C. industriale unitario x q.tà venduta = 61,91 x 244.000)			
Margine lordo industriale			**2.217.960,00**
Costi amministrativi		376.000,00	
Costi commerciali		685.000,00	
	Totale		- 1.061.000,00
Risultato operativo			**1.156.960,00**

2) Elaborazione dello Stato patrimoniale e del Conto economico

L'elaborazione dello Stato patrimoniale e del Conto economico richiedono una particolare attenzione perché, oltre ai vincoli imposti dalla traccia, occorre tenere conto dei vincoli che sono stati fissati nel corso dell'elaborazione del sistema di budget richiesto al punto precedente. Questo fa sì che sia preferibile partire dalla rielaborazione del Conto economico, dato che si dispone di alcuni elementi importanti elaborati nel sistema di budget e utilizzabili per la sua impostazione.
Tali elementi sono:

- le vendite, i cui volumi devono risultare inferiori rispetto agli obiettivi fissati in sede di programmazione;
- le variazioni delle rimanenze di prodotti e semilavorati e delle materie prime;
- il costo del personale;
- la differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione.

In considerazione di quanto sopra si può redigere il seguente Conto economico:

Conto economico al 31/12/10		
	Anno 2010	**Anno 2009**
A) Valore della produzione		
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	16.987.950	16.040.700
2) Variazione delle rimanenze di prodotti	- 38.880	32.100
5) altri ricavi e proventi	47.660	66.600
Totale A	**16.996.730**	**16.139.400**
B) Costi della produzione		
6) Per acquisto di materiali	12.550.000	11.925.000
7) Per acquisti di servizi	1.285.000	1.262.000
9) Costi per il personale:		
a) Salari e stipendi	1.203.900	1.064.000
b) Oneri sociali	575.000	498.000
c) Trattamento di fine rapporto	104.500	92.000
10) Ammortamenti e svalutazioni		
a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	15.200	15.200
b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	570.900	541.000
d) Svalutazione dei crediti	8.400	13.000
11) Variazioni delle rimanenze di merci e di materie di cons.	- 110.750	- 12.400
13) Altri accantonamenti	5.000	20.000
14) Oneri diversi di gestione	79.500	82.400
Totale B	**16.286.650**	**15.500.200**
Differenza (A – B)	**710.080**	**639.200**
C) Proventi e oneri finanziari		
15) Proventi da partecipazioni	35.000	18.500
16) Proventi finanziari diversi	12.850	10.300
17) Interessi e altri oneri finanziari	- 142.000	- 192.000
Totale C	**- 94.150**	**- 163.200**
E) Proventi e oneri straordinari		
20) proventi	10.000	
Totale E	**10.000**	
Risultato prima delle imposte	**625.930**	**476.000**
22) imposte dell'esercizio	305.930	226.000
Utile dell'esercizio	**320.000**	**250.000**

In considerazione del vincolo imposto dalla traccia circa il ROI dell'esercizio 2009 (pari al 10,35%) e ipotizzando la coincidenza tra il Reddito operativo lordo e il risultato ottenuto per differenza tra il valore della produzione e il costo della produzione, si ha che il totale Attivo del 2009 deve essere pari a:

$$639.200 : 10.35 \times 100 = 6.175.800$$

Tenendo conto anche dei vincoli stabiliti con il sistema di budget si ha:

Stato patrimoniale al 31/12/10					
Attivo	**Anno 2010**	**Anno 2009**	**Passivo**	**Anno 2010**	**Anno 2009**
A) Crediti v/soci	**30.000**	**-**	**A) Patrimonio netto**		
			I Capitale	2.400.000	2.000.000
			II Riserva soprapprezzo azioni	80.000	32.000
B) Immobilizzazioni					
I Immobilizzazioni immateriali			*IV Riserva Legale*	236.000	224.000
3) Diritti di brevetto	24.000	32.000	*V Riserva statutaria*	236.000	224.000
4) Concessioni, licenze, marchi	21.600	28.800	*VII Altre riserve*	120.000	80.000
Totale	45.600	60.800	*IX Utile d'esercizio*	320.000	250.000
II Immobilizzazioni materiali			**Totale patrimonio netto**	**3.392.000**	**2.810.000**
1) Terreni e fabbricati	1.306.000	1.475.000	**B) Fondi per rischi e oneri**		
2) Impianti e macchinario	1.111.500	1.354.500	3) Altri: F.do manutenzioni cicliche	16.000	12.000
3) Attrezzature industriali	315.700	443.150	**Totale**	**16.000**	**12.000**
4) Altri beni	121.600	150.550			
Totale	2.854.800	3.423.200	**C) Trattamento di fine rapporto**	**836.000**	**776.400**
III Immobilizzazioni finanziarie			**D) Debiti**		
1) Partecipazioni in:					
a) imprese controllate	1.060.000	900.000	1) Obbligazioni (esigibili oltre l'anno 400.000-2010 e 480.000-2009	480.000	560.000
Totale	1.060.000	900.000	4) V/banche (esigibili oltre l'anno 100.000-2010 e 250.000-2009	738.480	973.100
Totale Immobilizzazioni	**3.960.400**	**4.384.000**	7) V/fornitori	861.930	786.425
			9) V/imprese controllate	-	28.800
C) Attivo circolante			12) Debiti tributari	88.000	100.000
I Rimanenze			13) Debiti v/istituti previdenziali	61.600	51.600
1) Materie prime, sussidiarie …	265.750	155.000	14) Altri debiti	47.520	54.400
2) Semilavorati	67.400	45.000	**Totale**	**2.277.530**	**2.554.325**
4) Prodotti finiti	106.800	168.080			
Totale	439.950	368.080			
II Crediti			**E) Ratei e risconti passivi**		
1) V/clienti	938.800	892.320	Ratei passivi	11.300	21.920
5) V/altri	360.000	346.400	Risconti passivi	1.200	1.200
Totale	1.298.800	1.238.720	**Totale**	**12.500**	**23.120**
III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni					
6) Altri titoli	600.000	-			
Totale	600.000	-			
IV Disponibilità liquide					
1) Depositi bancari	145.200	151.000			
3) Depositi in cassa	21.400	4.045			
Totale	166.600	155.045			
Totale Attivo circolante	**2.505.350**	**1.761.845**			
D) Ratei e risconti attivi (di cui disaggio su prestiti 8.000-2010 e 10.000-2009)	**38.280**	**30.000**			
Totale Attivo	**6.534.030**	**6.175.845**	**Totale Passivo**	**6.534.030**	**6.175.845**

3) Elaborazione del report sugli scostamenti

Il report non può essere elaborato se non si tiene conto di alcuni elementi di cui non si dispone, e che devono essere dunque ipotizzati nei loro valori.
Tra questi occorre ricordare:

- il volume delle vendite nel suo dato consuntivo;
- il rendimento delle materie utilizzate nella produzione;
- il rendimento della manodopera;
- il costo orario a consuntivo della manodopera;
- l'effettiva quantità prodotta;
- il prezzo di vendita effettivamente applicato.

Volendo semplificare e mettere a confronto i dati standard rilevati dal sistema di budget con quelli a consuntivo ipotizzati è possibile costruire la seguente tabella.

Descrizione	Valori standard	Valori consuntivi
Volume delle vendite (q.tà)	244.000	249.600
Esistenze iniziali Modello Exit (q.tà)	4.800	-
Rimanenze finali Modello Exit (q.tà)	6.500	-
Materia prima A: standard fisico unitario (m)	2,00	2,02
Materia prima B: standard fisico unitario (m)	1,50	1,40
Materia prima A: prezzo unitario di acquisto (euro)	16,50	16,65
Materia prima B: prezzo unitario di acquisto (euro)	6,50	6,40
Manodopera diretta: standard fisico unitario (ore)	0,30	0,30
Costo orario della manodopera diretta (euro)	15,00	15,00
Produzione effettiva (q.tà)		244.800
Prezzo unitario di vendita (euro)	71,00	67,50

A questo punto si può procedere all'analisi degli scostamenti e al loro commento.

Scostamento di ricavi

Scostamento complessivo dei ricavi							
Prodotto	Dati effettivi			Dati standard			Scostamento
	Quantità	Prezzo	Ricavo	Quantità	Prezzo	Ricavo	
Modello Exit	249.600	67,50	16.848.000,00	244.000	71,00	17.324.000,00	**- 476.000,00**

Scostamento elementare di volume				
Volume		Prezzo		Ricavi
Effettivo	249.600	Standard	71,00	17.721.600,00
Standard	244.000	Standard	71,00	17.324.000,00
Scostamento positivo di volume				**397.600,00**

Scostamento elementare di prezzo				
Volume		Prezzo		Ricavi
Effettivo	249.600	Effettivo	67,50	16.848.000,00
Effettivo	249.600	Standard	71,00	17.721.600,00
			Scostamento negativo di prezzo	- **873.600,00**

La variazione positiva dello scostamento di volume indica che le vendite effettive sono state maggiori di quelle programmate. Tuttavia l'aumento del volume delle vendite non è sufficiente a compensare lo scostamento negativo di prezzo.
La riduzione del prezzo potrebbe essere dovuta alla necessità dell'azienda di restare competitiva nei mercati di sbocco sui quali è presente.

Scostamento complessivo del Costo primo									
Elementi di costo	Dati effettivi				Dati standard				Scostamento complessivo
	Volume di produzione	Coeffic.te di impiego	Prezzo	Costo	Volume di produzione	Coeffic.te di impiego	Prezzo	Costo	
Materia A	244.800	2,02	16,65	8.233.358,40	245.700	2,00	16,50	8.108.100,00	125.258,40
Materia B	244.800	1,40	6,40	2.193.408,00	245.700	1,50	6,50	2.395.575,00	- 202.167,00
								Scostamento totale di materie	- **76.908,60**
Manodopera	244.800	0,30	15,00	1.101.600,00	245.700	0,30	15,00	1.105.650,00	- 4.050,00
								Scostamento di manodopera	- **4.050,00**
								Scostamento positivo di costo primo	- **80.958,60**

Scostamento elementare di volume							
Voci di costo	Volumi di produzione		Coefficienti di impiego		Prezzi		Costi	Scostamenti complessivi
Materia A	Effettiva	244.800	Standard	2,00	Standard	16,50	8.078.400,00	- 29.700,00
	Standard	245.700	Standard	2,00	Standard	16,50	8.108.100,00	
Materia B	Effettiva	244.800	Standard	1,50	Standard	6,50	2.386.800,00	- 8.775,00
	Standard	245.700	Standard	1,50	Standard	6,50	2.395.575,00	
							Scostamento materie prime	**- 38.475,00**
Manodopera	Effettiva	244.800	Standard	0,30	Standard	15,00	1.101.600,00	- 4.050,00
	Standard	245.700	Standard	0,30	Standard	15,00	1.105.650,00	
							Scostamento di manodopera	**- 4.050,00**
							Scostamento positivo di volume	**- 42.525,00**

Scostamento di efficienza								
Voci di costo	**Volumi di produzione**		**Coefficienti di impiego**		**Prezzi**		**Costi**	**Scostamenti complessivi**
Materia A	Effettiva	244.800	Effettivo	2,02	Standard	16,50	8.159.184,00	80.784,00
	Effettiva	244.800	Standard	2,00	Standard	16,50	8.078.400,00	
Materia B	Effettiva	244.800	Effettivo	1,40	Standard	6,50	2.227.680,00	- 159.120,00
	Effettiva	244.800	Standard	1,50	Standard	6,50	2.386.800,00	
							Scostamento materie prime	**- 78.336,00**
Manodopera	Effettiva	244.800	Effettivo	0,30	Standard	15,00	1.101.600,00	-
	Effettiva	244.800	Standard	0,30	Standard	15,00	1.101.600,00	
							Scostamento di manodopera	**-**
							Scostamento positivo di efficienza	- **78.336,00**

Scostamento di prezzo								
Voci di costo	**Volumi di produzione**		**Coefficienti di impiego**		**Prezzi**		**Costi**	**Scostamenti complessivi**
Materia BB	Effettiva	244.800	Effettivo	2,02	Effettivo	16,65	8.233.358,40	74.174,40
	Effettiva	244.800	Effettivo	2,02	Standard	16,50	8.159.184,00	
Materia ZZ	Effettiva	244.800	Effettivo	1,40	Effettivo	6,40	2.193.408,00	- 34.272,00
	Effettiva	244.800	Effettivo	1,40	Standard	6,50	2.227.680,00	
							Scostamento materie prime	**39.902,40**
Manodopera	Effettiva	244.800	Effettivo	15,00	Effettivo	15,00	55.080.000,00	-
	Effettiva	244.800	Effettivo	15,00	Standard	15,00	55.080.000,00	
							Scostamento di manodopera	**-**
							Scostamento negativo di prezzo	**39.902,40**

L'analisi dei dati standard ed effettivi mostra uno scostamento complessivo del costo primo favorevole. Ciò dipende dai maggiori volumi di produzione, dal maggior rendimento delle materie impiegate nella lavorazione e dagli scostamenti positivi dovuti al miglior rendimento della manodopera diretta. Il tutto non è stato inficiato dall'aumento dei prezzi di acquisto delle materie prime.