

RIVALUTAZIONE DELL'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI: I COSTI

L'analisi degli scostamenti quale strumento a supporto dell'attività direzionale stimola ad analizzare cosa stia accadendo a livello di ricavi e margini ma anche a livello di costi. Si presenta una rilettura della variance analysis illustrando anche quale profondità e frequenza dare all'analisi.

L'analisi degli scostamenti per i costi variabili

L'analisi degli scostamenti¹, finalizzata a stimolare la ricerca da parte del management delle cause che hanno determinato andamenti diversi da quelli desiderati e formalizzati nel budget, è opportuno che si estenda anche all'area dei costi. Anche in quest'area si possono attivare importanti processi di apprendimento, attraverso la ricerca delle cause più profonde dei risultati conseguiti rispetto a quanto si pensava di poter realizzare. Lo scopo è quello di non fermarsi, superficialmente, all'osservazione di uno scostamento complessivo budget-effettivo o consuntivo di un anno vs. consuntivo dell'anno precedente, ma di cercare di capire i perché di quello scostamento.

Pertanto l'analisi degli scostamenti è uno strumento a supporto dell'attività di direzione ed è completo: stimola ad analizzare cosa si stia verificando a livello di ricavi, di margini² e anche di costi. In proposito è necessario evidenziare sin da subito che l'analisi si articola in modo diverso per i costi variabili e per i costi fissi, siano essi specifici o comuni. Questo perché i costi variabili sono quei costi relativi a fattori produttivi che vengono direttamente consumati con la produzione di un bene o l'erogazione di un servizio e pertanto sono costi che variano nel loro importo complessivo al variare dei livelli di attività. I costi fissi non hanno questa caratteristica e il loro importo a livello complessivo, a parità di complessità delle attività svolte rimane costante, anche se alcuni di questi costi fissi possono essere oggettivamente attribuiti ad un oggetto di calcolo come uno specifico prodotto o servizio. In questo caso si tratta di costi fissi specifici, costi che hanno la caratteristica di venir meno con

l'eliminazione dell'oggetto di calcolo. Se, invece, un fattore produttivo non ha un collegamento diretto con un oggetto, ma con una pluralità di oggetti (come avviene quasi sempre nel caso dei costi di tutte le aree aziendali di staff) significa che questo rappresenta un costo comune.

Un altro aspetto che comporta delle differenze nell'analisi degli scostamenti dei costi è rappresentato dal metodo di calcolo dei costi:

- 1) a costi variabili (*direct* o *variable costing*);
- 2) a costo pieno (*absorption* o *full costing*).

Con il primo metodo il costo del prodotto o del servizio erogato viene determinato includendo nel calcolo i soli costi variabili, mentre con il secondo metodo si include una serie più o meno ampia di costi fissi che per essere imputati ai prodotti o ai servizi richiedono che si effettui un'ipotesi di volume.

Fatte queste premesse ci si può avventurare nella prima parte dell'analisi dei costi dedicata ai costi variabili. Questi costi avendo come peculiarità quella di essere nel loro importo complessivo legati ai volumi di produzione/vendita hanno come caratteristica generale quella di essere caratterizzati da due possibili cause di scostamento: il prezzo-costo per l'acquisizione del fattore produttivo e i volumi consumati di quel fattore con riferimento ai volumi prodotti/venduti di un determinato prodotto o servizio. Per chiarire questo concetto si pensi alle provvigioni di vendita. Se ad inizio anno si concorda una determinata percentuale provvigionale questa potrebbe, durante l'anno, subire delle variazioni, così come l'ammontare complessivo delle provvigioni può cambiare tra il budget e il consuntivo in quanto si sono realizzati maggiori o minori ricavi.

Anche in questo caso un esempio numerico può essere utile. Si supponga che le provvigioni a budget 2009 erano 3.000.000 €, che rappresentavano l'8% del fatturato. A fine 2009 le provvigioni risultavano pari a 2.800.000 €; verso metà anno, per incentivare la forza commerciale a contrastare il calo dei ricavi dovuto alla crisi economica, su alcuni prodotti la provvigione è stata portata al 10%. I ricavi effettivi nel 2009 sono stati di 33 milioni, un - 13,6% rispetto ad un budget di 37,5 milioni. Questo significa aver riconosciuto agli agenti una provvigione media del 8,48484%.

di Alberto Bubbio

Docente Programmazione e Controllo Università Cattaneo – Liuc, Castellanza – Partner Dimensione e Controllo S.r.l.

¹ Questo lavoro riprende e sviluppa una nota didattica SDA - Bocconi, elaborata dall'autore nel 1980.

² Si veda, a cura dello stesso autore, «Rivalutazione dell'analisi degli scostamenti: ricavi e margini» in *Controllo di Gestione* n. 6/2009.

Pertanto lo scostamento complessivo:
3.000.000€ - 2.800.000€ = 200.000€ Favorevole
è dato da:

- Δ di prezzo-costo del fattore produttivo
(percentuale della provvigione):

$$p/c \text{ budget} - p/c \text{ eff.} \times \text{volume eff.} = \Delta$$

$$(8\% - 8,4848\%) \times 33.000 = 160.000 \text{ € (Sfavorevole)}$$

Se fosse rimasta una provvigione dell'8% le provvigioni sarebbero ammontate a 2.640.000 € anziché gli effettivi 2.800.000 €. Si è quindi speso di più di quanto programmato a budget.

Tuttavia il calo dei ricavi ha determinato minori provvigioni per:

- Δ dovuto a differenti volumi

$$\text{Ricavi di budget} - \text{Ricavi effettivi} \times \text{Provvig. di budget} = \Delta \text{ volume}$$

$$(37.500 - 33.000) \times 8\% = 360.000 \text{ € (Favorevole)}$$

Le due variazioni, di segno opposto, consentono di interpretare lo scostamento complessivo e di chiedersi se l'aumento della percentuale delle provvigioni pur rappresentando un maggior costo, abbia attenuato la flessione dei ricavi di vendita. Oltre alle provvigioni ci sono molte tipologie di costi variabili e i singoli elementi di costo sono differenti tra la realtà manifatturiera e quella delle imprese di servizi, anche se spesso si possono individuare delle analogie. Così può essere assimilato al costo della manodopera diretta il costo del personale che nei servizi lavora su specifici progetti o nel *front desk* per l'erogazione di alcuni servizi, mentre al costo delle materie prime può essere riportato il costo della merce, oggetto di intermediazione, nelle imprese di distribuzione commerciale. Sempre tra i costi variabili ci sono poi i costi dei fattori produttivi indiretti, come l'energia elettrica per forza motrice o i materiali di consumo.

Per tutti questi costi vale quanto proposto per l'analisi degli scostamenti per le provvigioni. Due possibili determinanti il prezzo-costo della risorsa produttiva (Δ prezzo-costo) e i livelli di attività (Δ volume), espressi o in unità fisiche volumi di produzione o volumi di vendita o, in termini monetari, ricavi di vendita. Le formule per effettuare quest'analisi sono:

$$\Delta \text{ prezzo-costo del fattore produttivo} = (p/c \text{ di budget} - p/c \text{ effettivo}) \times \text{Volume effettivo}$$

$$\Delta \text{ volume di prod./vendita (o di ricavi)} = (\text{Vol. Budget} - \text{Vol. eff.}) \times p/c \text{ fatt.prod. di budget}$$

Se si desiderasse applicare queste formule per cercare di interpretare le variazioni, invece che rispetto al budget, rispetto al consuntivo dell'anno precedente le due formule diventerebbero le seguenti:

$$\Delta p-c \text{ del fattore produttivo} = (p/c \text{ ultimo anno} - p/c \text{ anno precedente}) \times \text{volume ultimo anno}$$

$$\Delta \text{ vol. di prod./vendita} = (\text{Vol. anno precedente} - \text{Vol. ultimo anno}) \times p/c \text{ anno precedente}$$

Anche in questo caso l'analisi degli scostamenti, oltre a completare quella che viene indicata come l'analisi trasversale di un conto economico, offre ulteriori stimoli per cercare di interpretare le cause nel tempo delle dinamiche economico-finanziarie della gestione.

Scostamenti di efficienza nel caso di costi standard

È necessario precisare che nella variazione dei costi variabili, dovuta ai volumi, è compresa anche una componente legata all'efficienza. Infatti la quantità di fattore produttivo che viene utilizzata dipende dal volume di prodotto/servizio realizzato, ma anche dalla maggior o minor efficienza con la quale si è lavorato. Per poter evidenziare lo scostamento dovuto a questa causa è necessario aver introdotto i costi standard. Gli standard, pensati originariamente per le attività di fabbricazione, possono anche essere utilizzati, qualora si voglia stressare l'efficienza e ferme restando certe cautele, anche per alcune attività di *front desk* nell'erogazione di servizi. I costi standard sono dei costi preventivi che hanno la caratteristica di essere il risultato di un processo razionale le cui fasi sono:

- 1) individuazione delle unità organizzative nelle quali si vogliono introdurre gli standard (centri di costo);
- 2) definizione delle condizioni operative standard di ciascun centro (quali sono le condizioni di lavoro nelle quali si trovano ad operare le persone che svolgono la loro attività in quel centro, quali e quanti sono i possibili fattori di disturbo),
- 3) determinazione di:

- standard fisici unitari, che esprimono la quantità di fattore produttivo necessaria per ottenere un'unità di prodotto o erogare un singolo servizio (ad esempio, determinare il tempo necessario in ore o minuti uomo per ...), dato un predefinito e desiderato livello di efficienza; è proprio lo standard fisico unitario la componente del costo standard che consente di darsi prima degli obiettivi di efficienza e di isolare, poi, l'eventuale variazione da questa indotta, come viene di seguito chiarito anche con un esempio numerico;

- standard monetari, che esprimono il prezzo-costo target, definito in sede di budget, in base al quale cercare di acquisire la singola unità di fattore produttivo;

- 4) definizione a budget dei volumi di produzione/vendita obiettivo.

I costi standard sono una delle due tipologie di costi preventivi. L'altra tipologia è rappresentata dai costi stimati (di cui un esempio sono le provvigioni utilizzate dell'esempio citato precedentemente),

dove questi ultimi sono il frutto di stime e non sono dedotti da un rigoroso insieme di studiate condizioni operative e di ponderati calcolati standard fisici unitari. L'introduzione dei costi standard comporta la definizione di accurate distinte base e ben delineati cicli di lavorazione, con i relativi tempi. Si è in grado di apprezzare in modo puntuale il risparmio in termini di tempi dovuto all'introduzione di nuove tecnologie informatiche e non. In considerazione dell'eterogeneità delle attività da svolgere e della loro criticità strategica, spesso in azienda si sente l'esigenza di introdurre figure che svolgono questo delicato compito e si crea l'ufficio tempi e metodi. Un esempio consente di chiarire come utilizzare i costi standard per un'analisi dei costi variabili che evidenzia anche la variazione di efficienza. Per rompere i tradizionali ambiti di analisi si propone un'esempio relativo ad un'impresa di servizi. Con riferimento all'erogazione del servizio B da uno sportello operativo, si pensa, a preventivo, di dover erogare in un mese 1.000 unità di quel servizio. Questo significa un certo impegno in termini di personale del *front office*. Per effettuare questo calcolo, si è definito per il singolo servizio B uno standard fisico pari a 0,5 ore (ciò significa che si ritengono necessari trenta minuti di una persona per svolgere le varie attività che consentono di realizzare il servizio B). Così moltiplicando: 0,5 ore x 1.000 unità ne risulta una quantità standard di fattore produttivo pari a 500 ore per erogare il servizio B. Sapendo inoltre che lo standard monetario, per le persone che svolgono queste attività, è mediamente di 8 € l'ora si posseggono tutti gli elementi per calcolare il costo standard complessivo del personale addetto al servizio B:

$$8 \text{ €} \times 500 \text{ ore} = 4.000 \text{ €} / \text{ mese}$$

Se non si fosse definito lo standard fisico il costo preventivo sarebbe stato frutto di una stima dove, dopo aver definito il volume di erogazione del servizio (1.000 unità), si sarebbe dovuto stimare, in base anche all'esperienza del passato, quante ore sarebbero state necessarie per erogare il servizio B nella quantità prevista. Effettuata questa stima si sarebbe potuto determinare il costo del personale relativo a questo servizio sapendo che la retribuzione prevista a budget è mediamente di 8 € l'ora. Ma il pregio dello standard fisico unitario non è solo quello di rendere meno incerta la quantificazione dei tempi necessari per realizzare i volumi di attività obiettivo e quindi di consentire nel complesso la quantificazione della capacità produttiva necessaria per realizzare certi volumi di produzione o erogare certi volumi di servizi. Questo standard è utile anche per isolare a consuntivo se i livelli di efficienza siano stati o meno in linea con quelli desiderati. Questo standard fisico che, quando viene determinato a preventivo, è espressione del livello di efficienza

desiderato e si traduce, moltiplicato per il prescelto volume di attività, nella quantità standard di fattore produttivo necessaria per realizzare il volume di attività programmato (nell'esempio 0,5 ore x 1.000 unità = 500 ore) a consuntivo consente di definire la quantità di fattore produttivo che sarebbe stata necessaria per realizzare il volume di attività effettivo, qualora si fosse stati efficienti come desiderato. Si può calcolare questa quantità moltiplicando lo standard fisico unitario 0,5 ore per il volume di attività effettivo (1.100 unità). È grazie a questa quantità che si può isolare lo scostamento da efficienza. Se infatti al termine del mese si fossero rilevati i seguenti dati:

- il costo complessivo del personale dedicato al servizio B fosse stato di 4.592 €

e si fossero rilevati:

- un'erogazione effettiva del servizio B pari a 1.100 unità;

- un'impiego complessivo di personale per 560 ore;

- un costo medio orario del personale di 8,2 €

si sarebbe in grado di articolare l'analisi dello scostamento complessivo sfavorevole che risulta il seguente:

$$\Delta \text{ complessivo costo personale servizio B} = \text{Budget} - \text{Consuntivo} = \Delta \text{ complessivo}$$

$$4.000 \text{ €} - 4.592 \text{ €} = (592 \text{ €}) \text{ Sfavorevole}$$

Per capire come mai si è speso più di quanto previsto a budget (592€) e se sia necessaria qualche azione correttiva, si possono individuare quali sono state le cause di primo livello di tale scostamento estrapolando, nel modo seguente, tre possibili cause:

- variazione dovuta a differenti volumi di attività;

- variazione dovuta ad un differente livello di efficienza e quindi ad una differente quantità del fattore produttivo utilizzata causa una maggior o minor efficienza nello svolgere le varie attività;

- variazione dovuta ad un differente costo medio orario del personale, dovuto a cambiamenti non budgetati nella retribuzione delle persone o anche all'impiego di personale più qualificato e quindi con una retribuzione oraria differente da quella ipotizzata a budget e dando a queste cause un contenuto quantitativo attraverso l'applicazione delle seguenti formule (o evidenziandole in forma grafica come rappresentato nella [Tavola 1](#)):

- Δ dovuto a differenti volumi di attività

$$(\text{costo std a livello di attività di budget} - \text{costo std a livello di attività eff.}) = \Delta \text{ volume}$$

$$[(1.000 \text{ unità} \times 0,5 \text{ ore} \times 8 \text{ €/ora}) - (1.100 \text{ unità} \times 0,5 \text{ ore} \times 8 \text{ €/ora})] = 4.000 \text{ €} - 4.400 \text{ €} = (400 \text{ €})$$

Sfavorevole

Questa analisi poteva essere condotta anche evidenziando le quantità standard di fattore produttivo:

- quantità standard a livello di attività di budget

$$(1.000 \text{ unità} \times 0,5 \text{ ore}) = 500 \text{ ore}$$

- quantità standard a livello di attività effettiva
(1.100 unità x 0,5ore) = 550ore

la formula sarebbe stata:

$$(Q.tà\ std\ a\ livello\ budget - Q.tà\ std\ a\ livello\ effett.) \times \\ std\ monetario = \Delta\ vol.\ di\ attività \\ (500\ ore - 550\ ore) \times 8\ € = (400\ €)\ Sfavorevole$$

Ci sono stati dunque maggiori costi per 400 € dovuti a maggiori volumi di attività, anche se questa variazione sfavorevole non spiega l'intera variazione relativa al costo del personale. Maggiori costi dovuti a maggiori volumi non è che sia di per sé un risultato negativo, anzi. Ben diversa sarebbe la valutazione se l'aumento dei costi fosse dovuto ad un problema di inefficienza. Pertanto è interessante a questo punto dell'analisi verificare la variazione dovuta ad efficienza nell'utilizzo del fattore produttivo (una diversa quantità di fattore produttivo utilizzata dovuta non ad un differente volume di produzione, ma ad un livello di efficienza diverso da quello desiderato), che può essere così nucleato:

$$- \Delta\ Quantità\ di\ fattore\ produttivo / Efficienza \\ (Q.tà\ std\ a\ livello\ di\ attività\ effettivo - Q.tà\ effettiva \\ di\ fattore\ produttivo\ a\ livello\ di\ attività\ effettiva) \times \\ std\ monet = \Delta com \\ (550\ ore - 560\ ore) \times 8\ € = (80€)\ Sfavorevole$$

In realtà quindi anche la variazione di efficienza è sfavorevole per 80 € e lo è realmente in quanto si è stati meno efficienti: si sarebbero dovute impiegare 550 ore (quantità standard a livello di attività di budget) e si sono invece impiegate 560

ore (ore effettive), 10 ore in più. Sarebbe opportuno chiedersi: come mai? È un fenomeno estemporaneo o anticipatore della difficoltà da parte delle persone di sopportare livelli di attività più elevati di quelli budgetati? O le attività hanno richiesto delle competenze diverse e l'intervento di personale in più e più qualificato rispetto a quello previsto?³ Comunque l'analisi si completa con l'ultima variabile che può aver influenzato la variazione complessiva di in costo variabile: il prezzo-costo del fattore produttivo, che coincide con lo standard monetario nel caso si utilizzino i costi standard. Per enuclearlo è sufficiente applicare la seguente formula:

$$\Delta\ prezzo-costo\ del\ fattore\ produttivo\ personale \\ (p/c\ di\ budget - p/c\ effettivo) \times ore\ effettive\ impiegate \\ = \Delta\ prezzo/costo$$

$$(8\ € - 8,2\ €) \times 560\ ore = (112\ €)\ Sfavorevole$$

Anche questo scostamento ha un segno negativo ed è sfavorevole. In questo caso si è speso di più di quanto si era previsto a budget e le cause sono legate ad un costo medio orario leggermente superiore a quello di budget. I motivi possono essere legati ad una variazione delle condizioni contrattuali o al ricorso a personale più qualificato per far fronte agli aumenti di livello di attività, con un personale dal costo medio orario più alto.

Si è cercato di sintetizzare quanto sin qui scritto elaborando la **Tavola 1**, dove si dà evidenza al ruolo svolto dalle tre possibili cause dello scostamento complessivo di 592 € per il costo del personale che ha erogato il servizio B.

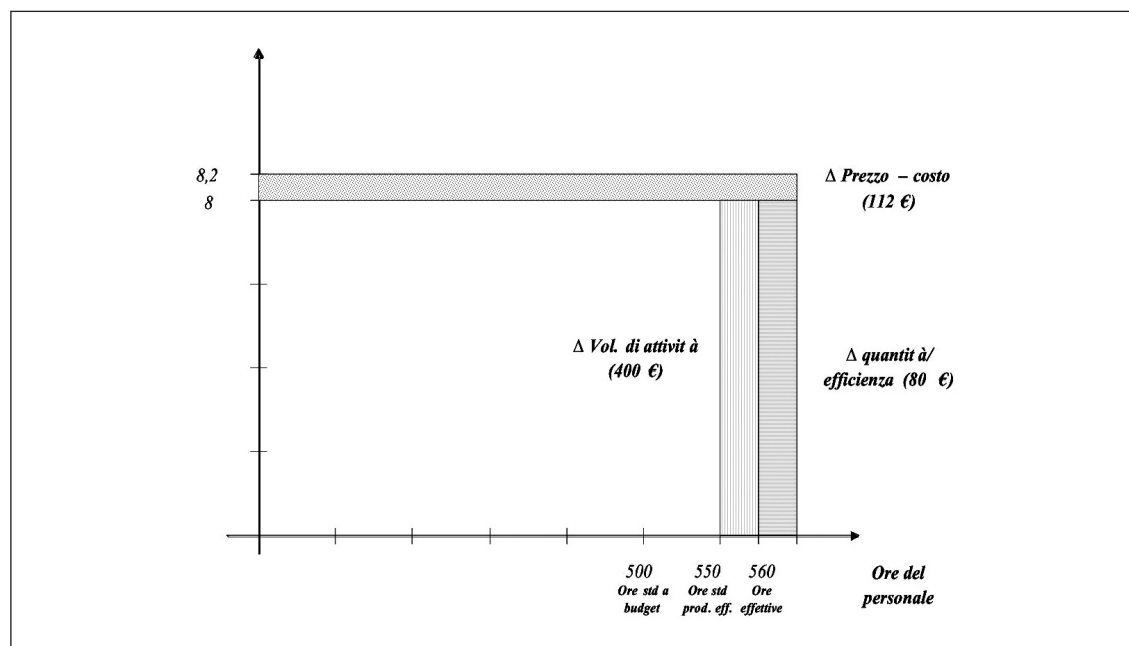
³ Il sorgere di queste esigenze di approfondimento della variazione di efficienza è particolarmente sentita quando le risorse che vengono utilizzate dipendono anche dal loro mixarsi per ottenere il risultato desiderato. Riuscire a interpretare e a capire queste interrelazioni e quanto queste vengano a costare può essere utile per stimolare lo studio di nuove modalità di impostazione di date attività.

Queste esigenze si possono verificare per le materie prime e la manodopera nelle imprese manifatturiere e per il personale nelle imprese di servizi.

Sono esigenze che nascono dall'utilizzo maggiore rispetto al previsto, che viene fatto di una risorsa e che potrebbe far pensare ad un problema di efficienza ed è invece legato all'utilizzo più o meno efficiente di un'altra risorsa. Un esempio potrebbe essere quello di una non perfetta funzionalità di un programma software che porta ad una dilatazione dei tempi di esecuzione di talune attività.

Per un approfondimento di questo tema si rimanda ad un precedente lavoro: A. Bubbio *Tecnica e limiti dell'analisi degli scostamenti in Contabilità analitica per l'attività di direzione* (a cura di A. Bubbio, Edizioni Unicopli, Milano 1989), in particolare paragrafo 2.3, pp.380-382.

Tavola 1 – Evidenziazione grafica delle tre cause individuate per il Δ Costo del personale di 592 € Sfavorevole



Analisi degli scostamenti per i costi fissi: differenze tra Direct Costing e Full Costing

Si è data un'enfasi particolare ai costi variabili poiché sono quelli caratterizzati da due o più possibili cause di scostamento reali e queste cause richiedono interventi correttivi diversi:

- il Δ di costo determinato da minori volumi è favorevole poiché sta ad indicare che si sta spendendo meno rispetto al budget, si sta rispettando la caratteristica del costo variabile;
- il Δ efficienza;
- il Δ da prezzo-costo dei fattori produttivi.

Con riferimento ai costi fissi, invece, la possibile causa reale di variazione è quella di spesa: aver speso di più o di meno rispetto a quanto budgetato. In proposito questo è l'unico scostamento evidenziato se in impresa nel calcolo dei costi si applica il metodo dei costi variabili (*direct costing*).

Nel caso in cui, invece, si sia optato per il *full* o *absorption costing*, oltre allo scostamento di spesa, viene introdotto uno scostamento di volume, finalizzato ad evidenziare se si siano o meno sovra-assorbiti i costi fissi e a premiare incrementi di volume di produzione/vendita. Questo premio viene calcolato attraverso dei Δ di costi dovuti a volumi favorevoli, ma sono dei Δ figurativi. In termini economici non esistono, non si sono verificati, caso mai i maggiori volumi hanno determinato margini di contribuzione complessivi crescenti.

Per individuare questo scostamento a livello di costi fissi si propone di procedere nel modo seguente (si veda anche [Tavola 2](#)):

- in sede di budget si definiscono i costi fissi da imputare ai prodotti o ai servizi; si consideri ad esempio che in un mese i costi fissi di fabbricazione siano stati previsti in 840.000 €;
- si fissa un volume di produzione obiettivo, sempre con riferimento a quel mese, di 420.000 ore macchina;
- si determina, di conseguenza, il coefficiente standard di assorbimento dei costi fissi di fabbricazione (*burden rate*) nel modo seguente:

$$\frac{\text{Costi Fissi di Fabbricazione}}{\text{Volume di produzione}} = \frac{840.000\text{€}}{420.000 \text{ ore}} = 2 \text{ €/ora}$$

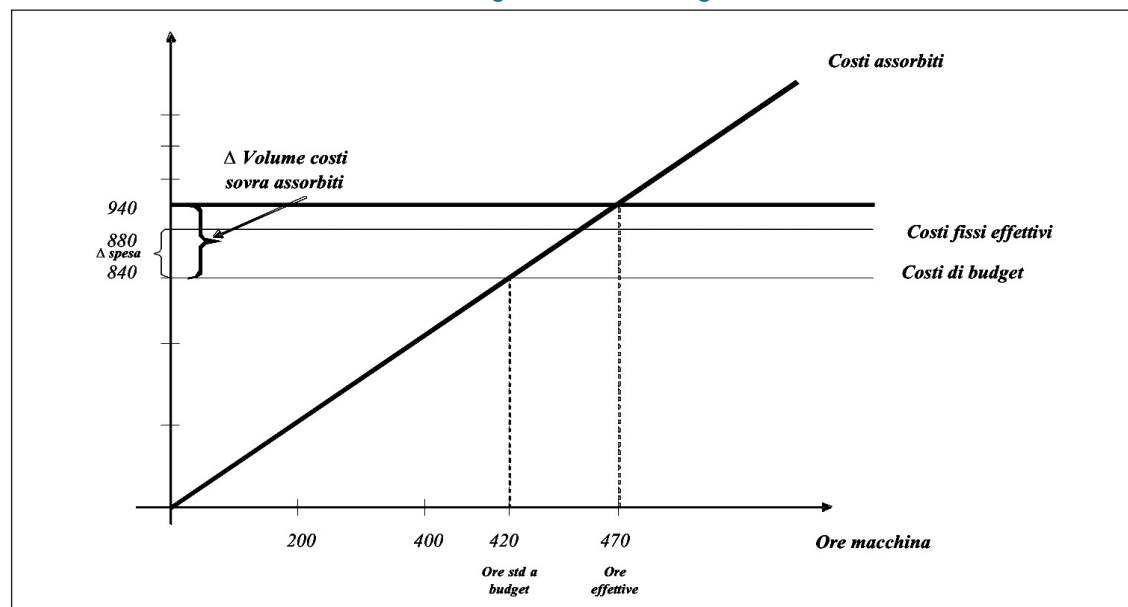
- si utilizza questo coefficiente standard di assorbimento per imputare ai vari prodotti, in base alle ore macchina richieste per ogni singola unità di prodotto, una quota dei costi fissi di fabbricazione. Si è a questo punto sicuri che tutti i costi fissi, attraverso le ore macchina totali, siano stati attribuiti ai prodotti e quindi da questi assorbiti.

A consuntivo si rilevano i costi fissi realmente sostenuti e i volumi di produzione effettivi espressi, nell'esempio, in ore macchina: 880.000 € sono i costi fissi effettivi di fabbricazione, mentre le ore macchina effettive sono 470.000 ore.

Si è in possesso di tutti gli elementi per svolgere l'analisi. La variazione complessiva è data da Δ complessivo costi fissi

(costi assorbiti	-	costi effettivi)
(2€/ora x 470.000ore)	-	880.000
940.000	-	880.000 = Favorevole

Tavola 2 – L'individuazione delle variazioni di volume e di spesa con i costi assorbiti, applicando la logica del full costing



Dove i costi assorbiti sono dati dal coefficiente standard di assorbimento elaborato a budget, che indicava 2 € di costi fissi per singola ora macchina, moltiplicato per le ore macchina effettive (470.000 ore). Pertanto il prodotto dei due che è 940.000 € sarebbero i costi fissi che, a livello di produzione effettiva si sarebbero potuti assorbire dato quel coefficiente. È l'ammontare dei costi fissi che si sarebbe potuto sostenere, come «premio» per i maggiori volumi realizzati.

Questa variazione complessiva di 60.000 €, può essere disaggregata in due variazioni:

- Δ da volume

(costi assorbiti	-	costi di budget)
940.000	-	840.000 = 100.000 €
		Favorevole

questa variazione mette in evidenza un sovra-assorbimento dei costi fissi, che da un punto di vista economico non si è concretamente realizzato, ma sarebbe unicamente una maggior spesa che si sarebbe potuta sostenere grazie ai maggior volumi realizzati. È evidente che se questi maggior volumi oltre ad essere stati fabbricati, sono stati anche venduti più che i costi fissi sovra-assorbiti, dovrebbero esserci maggiori margini di contribuzione complessivi.

- Δ di spesa

(costi di budget	-	costi effettivi)
840.000	-	880.000 = (40.000 €)
		Sfavorevole

questa variazione, ottenuta come differenza tra i costi di budget (che sono anche i costi assorbiti a volume di fabbricazione di budget) e i costi effettivi, mette in evidenza che si è speso di più di quanto si era previsto a budget e questo, purtroppo, è uno scostamento reale.

Queste riflessioni lasciano trasparire come anche da questo argomento venga ribadito quello che risulta essere un convincimento sempre più radicato: costi diversi per scopi diversi, poiché determinano comportamenti diversi.

Così se si desidera focalizzare il management sull'efficienza, sarebbe da privilegiare il *direct costing standard* e la correlata analisi delle variazioni; mentre se sono i volumi di produzione/vendita da enfatizzare si può optare per un *full o absorption costing standard*, con il suo coefficiente di assorbimento.

Sintesi degli scostamenti tra i valori di budget e quelli consuntivi⁴

Da ultimo, si desidera presentare una soluzione tecnica per sintetizzare i risultati analitici dell'analisi degli scostamenti nelle sue varie articolazioni. Si tratta di una tavola di sintesi (Tavola 3) con

Tavola 3 – Analisi disgiunta: Conto Economico A Δ

Reddito Operativo di budget
Δ Prezzi – Ricavi
Δ Prezzo – Costo Costi Variabili
Δ Efficienza
Δ Spesa Costi Indiretti di Produzione
Δ Volume di Produzione
Δ Volume di Vendita
Δ Spesa Costi Generali
Reddito Operativo Effettivo

l'evidenziazione delle cause di scostamento tra reddito operativo di budget e reddito operativo consuntivo. Una specie di conto economico a variazioni. Le varianze di raccordo presentate in questa tavola sono diverse a seconda che si sia optato per un calcolo del costo pieno standard (*absorption/full costing*) piuttosto che per un calcolo a costi variabili standard (*direct costing*).

Nel primo caso infatti, alla variazione dei prezzi-costo dei fattori produttivi si associa uno scostamento misto di efficienza/volume, legato all'aver utilizzato, a livello di costo standard di prodotto, una configurazione di costo pieno. Altresì quest'approccio porta ad evidenziare uno scostamento di volume di vendita, valorizzato con il margine industriale (*gross margin*) e il costo pieno di fabbricazione standard.

Pertanto il prospetto di riferimento, in questo caso, risulterebbe quello presentato in Tavola 3.

Qualora invece, si voglia applicare un calcolo a costi diretti standard (*direct costing standard*), la tavola di sintesi che consente di spiegare la differenza fra il reddito operativo di budget e il reddito operativo effettivo realizzato da un'impresa, in un dato periodo di tempo, mette in evidenza le seguenti possibili cause di scostamenti:

- prezzi di vendita;
- volumi di vendita (all'interno della quale si avrà anche la variazione di mix);
- prezzi di acquisizione dei fattori produttivi;
- qualità/efficienza nell'utilizzo dei fattori produttivi diretti;
- entità dei costi fissi (varianza di spesa), eventualmente evidenziando in modo distintivo i costi fissi speciali (specifici) e i costi fissi comuni; ne consegue che il conto di sintesi, applicando la logica del *direct costing* può essere impostato nel modo seguente:

Reddito Operativo Di Budget	xxx
± Δ da Prezzo di Vendita (prezzo eff.vo – prezzo di budget) x Vol. di vend. eff.vo	xxxx

⁴ Lo stimolo ad elaborare questo paragrafo è venuto da due lavori di Erasmo Santesso: "Contabilità analitica e perturbazioni aziendali" (in F. Favotto, Strumenti contabili e statistici per il controllo della gestione, Cleup, Padova 1981, in particolare pp. 88-91) e Contabilità dei costi: metodi ed obiettivi (CEDAM, Padova 1982, pp. 106 – 119).

± Δ di Prezzo-costo dei fattori produttivi ($P/c_{\text{budget o std}} - P/c_{\text{eff}}$) x Q.tà eff. di fattore produttivo	xxxx
± Δ di Quantità/Efficienza (Q.tà std a livello di prof. eff. - Q.tà di fatt. prod. eff.) x P std del fatt. prod.	xxxx
± Δ di Volume (Vol. vend. eff. - Vol. di vend. di budget) x Marg. Contribuz. di budget	xxxx
± Δ di spesa per i Costi fissi (Costi di budget - Costi effettivi)	xxxx
Reddito Operativo Effettivo	xxxx

L'unica particolarità rispetto alle formule analizzate nelle pagine precedenti, è quella relativa al Δ di volume di vendita tradotto in termini monetari moltiplicando la differenza fra i volumi di budget e quelli effettivi per il margine di contribuzione standard (ottenuto come differenza tra i prezzi di vendita di budget e i costi variabili standard). Tuttavia basta riflettere sul fatto che in fase di analisi della variazione analitica il Δ di volume lo si rileva sia per i ricavi di vendita che a livello di costi variabili. Allora perché non semplificare l'analisi e invece di avere due Δ di volume non calcolarne uno solo, come differenza fra i due? Ecco quindi spiegato il motivo dello scostamento di volume calcolato con il margine di contribuzione.

Inoltre i segni, più o meno, davanti ai singoli scostamenti sono giustificati dal fatto che i singoli scostamenti possono esseri Favorevoli (segno più, e quindi aver determinato un maggior reddito operativo effettivo rispetto a quello di budget) oppure possono essere Sfavorevoli (segno meno, e quindi aver determinato un minor flusso di reddito operativo effettivo).

L'utilità di questo prospetto di sintesi è facilmente intuibile; per l'alta direzione è sicuramente importante capire le cause di una variazione fra il Reddito Operativo di budget e il Reddito Operativo effettivo, per poter rispondere alle domande: dove siamo rispetto a dove volevamo essere? E, soprattutto, perché?

Grazie poi all'analisi degli scostamenti condotta analiticamente sarà invece possibile interpretare in profondità le singole variazioni, determinanti maggiori o minori flussi di reddito operativo effettivi rispetto a quelli di budget.

Analisi degli scostamenti: esemplificazione pratica

Per considerare i vari aspetti qualificanti dell'analisi degli scostamenti si consideri questo breve esempio tratto da un'esperienza aziendale necessariamente semplificata.

L'Electrostatic⁵ ha elaborato per il mese di giugno del 2009 un report economico che nella sua tradizionale impostazione budget-consuntivo (Tavola 4) metteva in evidenza un reddito operativo di 209.000 €, inferiore a quello di budget di ben 361.000 €. La situazione suggeriva di cercare di interpretare le cause di questo scostamento. L'Electrostatic è un'impresa di componentistica elettronica sofisticata, che richiede anche una attività di ricerca di sviluppo costante nel tempo, e produce 4 linee di prodotto (S, T, I, C). Grazie ad un'analisi delle diverse possibili cause di tale scostamento il controller è riuscito a mettere a punto una tavola di sintesi degli scostamenti (Tavola 5), impostata con la logica *Direct Costing* e particolarmente significativa.

Tavola 4 – Rendiconto economico seguendo la logica del calcolo a costi variabili (direct costing)

Mese: Marzo	Rapporto di gestione operativa		
	Budget	Consuntivo	Δ Comple .
1. Ricavi vend.	5.000	4.320	(680) Sfav.
2. Costo var. del venduto	2.480	2.509	(29) Sfav.
3. Margine di contribuzione industriale	2.520 50,4%	1.811 41,9%	(709) Sfav.
4. Costi fissi industriali	760	452	308 Fav.
5. Risultato lordo industriale (5 = 3 - 4)	1.760	1.359	(401) Sfav.
6. Spese comm.	350	430	(80) Sfav.
7. Spese generali	600	580	20 Fav.
8. Spese R & S	240	140	100 Fav.
9. Totale costi fissi	1.190	1.150	40 Fav.
10. Reddito operativo	570 11,4%	209 4,8%	(361) Sfav.

⁵ Trattasi di nome di fantasia.

Tavola 5 – Sintesi dei Δ mese di Marzo

REDDITO OPERATIVO DI BUDGET	570
$\pm \Delta$ PREZZO – RICAVO DI VENDITA	(180) Sfav
(RICAVI EFFETTIVI – RICAVI DI BUDGET A VOL. EFF)	
$\pm \Delta$ PREZZO – COSTO DEI FATTORI PRODUTTIVI	(246) Sfav
$\pm \Delta$ DI EFFICIENZA	(43) Sfav
$\pm \Delta$ DI VOLUME	(240) Sfav
$\pm \Delta$ DI SPESA PER I COSTI FISSI	348 Fav
REDDITO OPERATIVO EFFETTIVO	209

Da questa tavola si può cogliere come larga parte del risultato sia stato condizionato dal crollo del margine di contribuzione: - 709.000 € .

Ma le cause di questa variazione sono molteplici e non solo legate ai minori ricavi (680.000 €, Δ sfavorevole) :

- si è verificata una manovra al ribasso dei prezzi di vendita (meno 180.000 € rispetto al budget), per arginare la flessione dei volumi di vendita che non ha determinato l'effetto sperato; anzi sui volumi di vendita (complessivamente 500.000 € - [Tavola 6](#)), approfondendo l'analisi e isolando il Δ mix, si può notare che si è determinata una variazione nel mix delle vendite che non ha determinato minori ricavi, anzi ha generato un più 20.000 € ([Tavola 7](#)); troppo poco poiché i volumi in senso stretto hanno

determinato minori ricavi per 520.000 € ([Tavola 8](#));

- non si deve assolutamente trascurare l'effetto negativo dell'andamento dei prezzi-costi dei fattori produttivi (246.000 €), che non poteva essere individuato se non con l'analisi degli scostamenti e questo soprattutto nelle sue determinanti più profonde: il prezzo-costi dei fattori produttivi indiretti, anche loro fonte di costi variabili (si veda [Tavola 9](#)) la loro incidenza è di 233.000 € di scostamento su 246.000 € di scostamento complessivo dovuto alla variabile prezzo-costi; - il Δ di efficienza invece, con uno scostamento di 43.000 €, non è particolarmente preoccupante, anche se con volumi di produzione più contenuti rispetto a quelli di budget, ci poteva essere spazio per una maggior efficienza.

Tavola 6 – Analisi delle variazioni dei ricavi

Rapporto di gestione vendite – mese di marzo							
	Budget	Consuntivo	Δ Complessivo	Δ Prezzo	Δ Volume	Mix bud	Mix eff
Prod. S	300	260	(40) Sfav.	(40) Sfav.	-	6%	6%
Prod. T	800	440	(360) Sfav	40 Fav	(400) Sfav	16%	10%
Prod. I	1.500	1.760	260 Fav	(240) Sfav	500 fav	30%	40,7%
Prod. C	2.400	1.860	(540) Sfav	60 Fav	(600) Sfav	48%	13,3%
	5.000	4.320	(680) Sfav	(180) Sfav	(500) Sfav	100	100

Comunque per fortuna, che a fronte dei 709.000 € in meno di margini, i costi fissi delle strutture sono stati contenuti e con i 348.000 € in meno hanno consentito di evitare di entrare nell'area delle perdite. Certo alcuni di questi costi, anche per motivi strategici, non potranno continuare ad essere sotto budget. Che fare, dunque, per cercare di arginare i risultati negativi della Electrostic? Dall'analisi

condotta le leve manovrabili appaiono chiare, anche se l'andamento del mercato può apparire fortemente limitante. Nello schema rappresentato nella [Tavola 10](#) viene sintetizzato in modo schematico il percorso logico di analisi svolto. Con queste informazioni, non aver ancora un'idea precisa delle cause del risultato operativo conseguito è difficile. Più difficile è sicuramente decidere, sulla base di questi numeri,

Tavola 7 - Δ Mix

	$(Vol_{eff} - Vol_{bud}) \times$	$(P_{bud} - P_{m.pond.bud})$	
Prod. S	$(10.000 - 10.000) \times$	$(30.000 - 52.000) =$	0
Prod. T	$(10.000 - 20.000) \times$	$(40.000 - 52.000) =$	120.000
Prod. I	$(40.000 - 30.000) \times$	$(50.000 - 52.000) =$	(20.000)
Prod. C	$(30.000 - 40.000) \times$	$(60.000 - 52.000) =$	(80.000)
		Δ compl	20.000 FAV.

Tavola 8 - Δ Volume

	$(Vol_{eff} - Vol_{bud}) \times$	$P_{m.pond.bud}$	=	Δ Volume
Prod. S	$(10.000 - 10.000) \times$	52.000	=	0
Prod. T	$(10.000 - 20.000) \times$	52.000	=	(520.000)
Prod. I	$(40.000 - 30.000) \times$	52.000	=	520.000
Prod. C	$(30.000 - 40.000) \times$	52.000	=	(520.000)
		TOT		(520.000) SFAV.

In questo caso il prezzo medio ponderato di budget è dato da:

	P. Budget	x	Mix a Budget	=	P.M. Pond. B.
Prod. S	30.000	x	6%	=	1.800
Prod. T	40.000	x	16%	=	6.400
Prod. I	50.000	x	30%	=	15.000
Prod. C	60.000	x	48%	=	28.800
			Σ		52.000

cosa fare, ma qualche idea può sicuramente venire sempre da questi stessi numeri.

Quale profondità e frequenza dare all'analisi degli scostamenti?

Si tratta di sviluppare un ultimo problema: quale dev'essere la profondità dell'analisi delle variazioni? Si è già accennato all'importanza di considerare l'analisi attraverso formule presentate come momento iniziale di un processo finalizzato a risalire

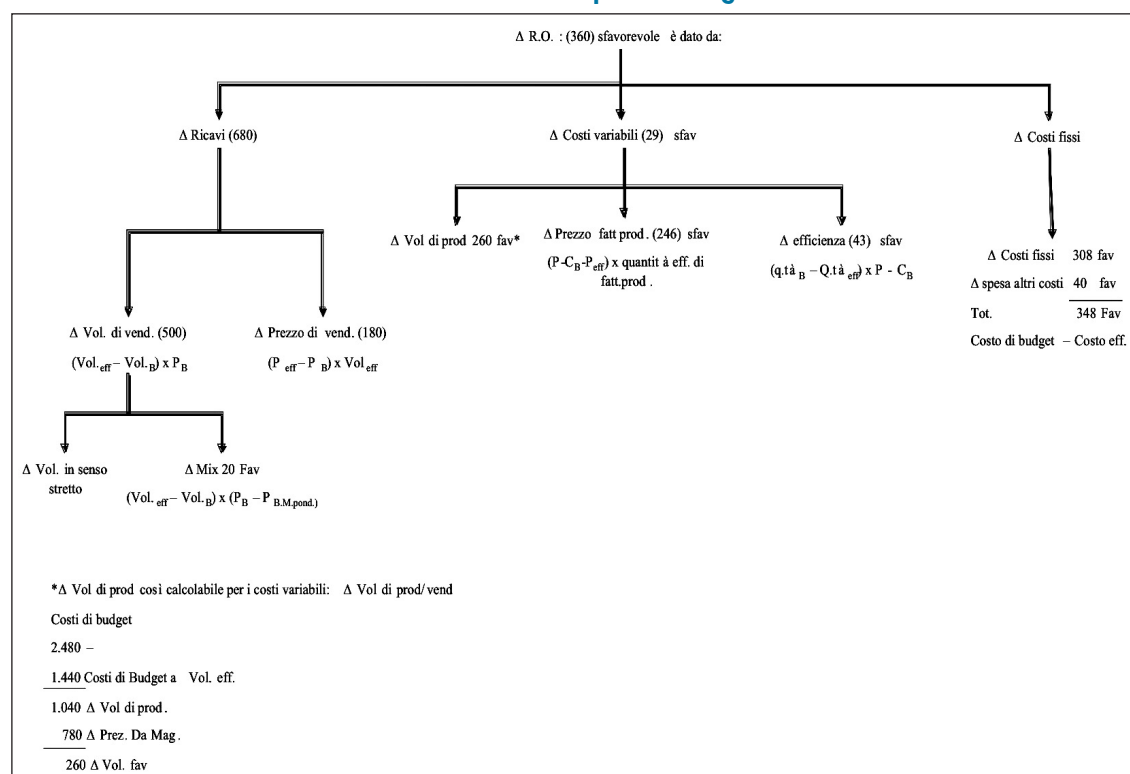
la catena di causa-effetto. Tale processo dovrà essere tanto più approfondito ed accurato quanto più lo scostamento si rivela di importo rilevante e/o comunque relativo a fattori (o aree) critici per il successo di un'impresa.

È un approccio che si può ricollegare alla vecchia ma pur sempre valida filosofia del *management by exception* (gestione per eccezioni): si approfondisce l'analisi, ricercando le cause più profonde di certe variazioni solo se queste sono rilevanti o per importo (si faccia attenzione alle variazioni complessive uguali a zero in quanto risultato di due o più

Tavola 9 - Δ Prezzo

		Prezzo -std fatt. prod.	x	Q. eff.	=	Costo std a vol. eff.		Costo std compl. A vol. eff.		Costo effettivo	=	Scostamento (arrotondato)	Scostamento (non arrotondato)
MAT. 1 *	S	8.000	x	14.109	=	112.872		848,504	-	856,988	=	(8)	Sfav. (8,4)
	T	10.000	x	10.000	=	100.000							
	I	12.000	x	25.000	=	300.000							
	C	16.000	x	20.977	=	335.632							
M.O.D.	S	8.000	x	4.000	=	32.000		260,235	-	265,065	=	(5)	Sfav (4,7)
	T	5.000	x	7.647	=	38.235							
	I	6.000	x	21.000	=	126.000							
	C	8.000	x	8.000	=	64.000							
COSTI IND.	S	8.000	x	4.000	=	32.000		375,352	-	608,052	=	(233)	Sfav (232,7)
	T	7.500	x	7.647	=	57.352							
	I	6.000	x	21.000	=	126.000							
	C	20.000	x	8.000	=	160.000							
								1.483	-	1.729	=	(246)	Sfav.

Tavola 10 – Caso Eletrostatic: percorso logico di analisi



variazioni tra loro di segno opposto) o per oggetto. Questo andrebbe fatto non tanto a calendario, ma ogni qual volta se ne percepisce la necessità. Per capire l'importanza di questa fase di ulteriore analisi è sufficiente riflettere su alcune delle possibili cause alla base di una variazione sfavorevole di quantità (variazione nei tempi di esecuzione) registratasi a livello di mano d'opera diretta.

Si distinguono pertanto tra:

1) Cause con effetti di breve durata:

- temporanea assenza nel centro in cui si è verificata la variazione di uno o più operai con notevole esperienza, sostituiti da operai inesperti;
- condizioni operative effettive del reparto che si sono discostate dalle condizioni standard per motivi contingenti o temporanei (ad esempio una partita di materie prime con caratteristiche divergenti da quelle standard);

2) Cause con effetti gravi in una visione di medio-lungo periodo:

- tensioni all'interno del reparto fra gli operai e il supervisore;
- basso morale e insoddisfazione del personale, scarsa motivazione legati a problemi di ordine organizzativo;
- profondo mutamento nelle condizioni operative standard (ad esempio radicali mutamenti climatici per centri produttivi funzionanti all'aperto), e l'elenco potrebbe continuare.

Così per tutte le altre cause di variazione di primo livello è possibile e, in alcuni casi, imprescindibile ricercarne in profondità il «perché». Si potranno magari scoprire le cause più impensate, ma si creeranno comunque le premesse per interventi correttivi destinati ad avere effetti positivi duraturi nel tempo.

Prima di concludere si deve ribadire come

quest'analisi sia finalizzata ad accertare le cause di eventuali variazioni per suggerire e promuovere le necessarie azioni correttive. Solo con quest'azione correttiva si può concludere costruttivamente quel processo di programmazione e controllo della gestione, premessa necessaria per una più efficace ed efficiente attività di direzione d'impresa.

Conclusioni

Attivare dei meccanismi di apprendimento nelle imprese appare, oggi, in considerazione anche della complessità gestionale, uno sforzo strategicamente importante, a supporto di chi è chiamato a svolgere un'attività di direzione. La riscoperta dell'analisi degli scostamenti si ritiene possa rappresentare una piacevole sorpresa, per aiutare a capire. Utilizzare questo strumento, anche se non risulta semplice e intuitivo, può essere fonte di preziosi stimoli. In queste pagine si è proposta una sua rilettura che al di là dei tecnicismi, che interessano solo i controller, aspirava ad evidenziarne i pregi. D'altra parte il processo di apprendimento basato sull'esperienza, evidenziato nelle sue implicazioni manageriali da David Kolb, sottolinea che si accumula esperienza, solo se, una volta vissuta l'esperienza, si riflette su di essa e la si sistematizza, riconducendola ad un vecchio o ad un nuovo modello concettuale, dal quale ripartire per realizzare nuove esperienze. Un processo di apprendimento circolare (Tavola 11), che non si interrompe solo se, ogni volta che l'esperienza diverge da quanto immaginato, si formuli quella che è una sintetica e magica domanda per l'apprendimento: «perché?». A questa domanda l'analisi delle variazioni fornisce delle preziose risposte iniziali.

Tavola 11 – Il processo di apprendimento esperienziale secondo David Kolb

