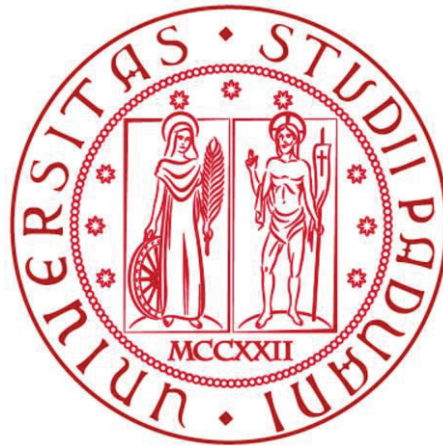


UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

Corso di Laurea in

Statistica e Gestione delle Imprese



**Il budget come strumento di controllo in un'azienda
del settore degli pneumatici:
il caso RI.GOM.MA S.r.l.**

Relatore: Prof.ssa Federica Ricceri

Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali "Marco Fanno"

Laureanda: Cipriana Baldinazzo

Matricola: 614566

Anno Accademico 2012/2013

INDICE

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO I	3
I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO	3
1.1. Funzioni del sistema di pianificazione e controllo	3
1.2. Pianificazione, programmazione e controllo	4
1.3. La struttura organizzativa	6
1.4. Il supporto informativo tecnico-contabile per la pianificazione e il controllo: la contabilità direzionale	8
1.4.1. La contabilità analitica	10
1.4.2. Il budget	12
1.4.3. L'analisi degli scostamenti	15
CAPITOLO II	17
CASO AZIENDALE: RI.GOM.MA S.R.L.	17
2.1. Storia ed evoluzione dell'Azienda	17
2.2. Struttura organizzativa	21
2.3. Il controllo di gestione in Rigomma: alcuni tratti evolutivi	23
2.4. L'attuale sistema di pianificazione e controllo	29
CAPITOLO III	32
IL BUDGET IN RIGOMMA	32
3.1. Le caratteristiche del budget	32
3.2. Budget di ricavo	35
3.3. Budget di costo	38
3.4. Proiezione dei dati e analisi degli scostamenti	43
3.4.1. Scheda di budget infrannuale	43
3.4.2. Analisi degli scostamenti	46
CONCLUSIONI	49

BIBLIOGRAFIA 51

INDICE DELLE FIGURE

Figura 1.1: Direct costing semplice.....	11
Figura 1.2: Direct costing evoluto	11
Figura 2.1: Incremento del numero dei negozi RI.GOM.MA dal 2001 al 2011	17
Figura 2.2: Andamento dei ricavi di vendite e prestazioni del Gruppo Rigomma dal 2001 al 2011	18
Figura 2.3: Andamento del numero di dipendenti in Rigomma dal 2001 al 2011	19
Figura 2.4: Risultato d'esercizio del Gruppo Rigomma dal 2001 al 2011	20
Figura 2.5: Attività svolte da RI.GOM.MA	20
Figura 2.6: Originaria struttura organizzativa di Rigomma.	21
Figura 2.7: Organigramma sede centrale.....	23
Figura 3.1: Tabella delle quantità.....	36
Figura 3.2: Fatturato di budget 2012 del Ricoperto.....	37
Figura 3.3: Tabella dei fatturati	37
Figura 3.4: Le principali voci di costo e loro componenti.....	39
Figura 3.5: Classificazione dei costi in diretti e indiretti.....	39
Figura 3.6: Budget di costo <i>spese generali</i>	41
Figura 3.7: Scheda di budget economico del negozio	42
Figura 3.8: Variazioni percentuali dei fatturati di budget 2012 rispetto al consuntivo 2011 ...	43
Figura 3.9: Calcolo dei margini e ricavi previsti per il 30/06/2012	44
Figura 3.10: Calcolo del costo d'acquisto del ricoperto previsto nel budget in data 30/06/2012	44
Figura 3.11: Calcolo dei costi previsti nel budget in data 30/06/2012	45
Figura 3.12: Analisi degli scostamenti al 30/06/2012	47

INTRODUZIONE

Con il seguente elaborato si intende presentare gli aspetti del controllo di gestione appresi durante l'esperienza di stage all'interno di RI.GOM.MA, piccola-media azienda che opera prevalentemente nel settore della vendita e rigenerazione di pneumatici.

In questi tre mesi di stage ho potuto affiancare il Responsabile dell'ufficio di Amministrazione e Controllo ed apprendere come l'utilizzo di un sistema di Pianificazione e Controllo della gestione d'impresa, adattato secondo le specifiche esigenze dell'azienda, possa aiutarla nel definire e, soprattutto, raggiungere i suoi obiettivi. Pertanto la mia relazione si propone di analizzare come questa Azienda cerchi di gestire e sviluppare gli strumenti atti al controllo di gestione, per indirizzare l'organizzazione aziendale in modo sempre più preciso e analitico verso gli obiettivi prefissati.

Negli ultimi 10 anni RI.GOM.MA è stata caratterizzata da un forte sviluppo, che ha portato all'interno dell'Azienda importanti cambiamenti. Questo processo di evoluzione è tuttora in atto; l'Azienda, infatti, è in continuo miglioramento e questo grazie alla volontà degli organi di governo di continuare a seguire con tenacia le scelte intraprese e di coinvolgere attivamente il personale nei costanti cambiamenti.

La prima parte di questo elaborato ha come finalità quella di introdurre dal punto di vista teorico gli argomenti che verranno trattati nella seconda e terza parte attraverso la rappresentazione di un caso aziendale.

Inizialmente viene introdotto il sistema di pianificazione e controllo, descrivendone le funzioni.

Successivamente vengono descritti i tre momenti caratteristici dello stesso: pianificazione, programmazione e controllo.

In seguito si analizza come all'aumentare della complessità e della dimensione aziendale si senta l'esigenza di sviluppare un processo di delega, sia decisionale che esecutiva, e di come questo venga riflesso nella struttura organizzativa, la quale, ai fini della pianificazione e del controllo, deve essere articolata sulla base dei centri di responsabilità.

Si procede poi introducendo la fondamentale componente a supporto del sistema di controllo: la contabilità direzionale. Di essa vengono descritti i cinque strumenti: sistema di reporting, contabilità generale, contabilità analitica, budget e analisi degli scostamenti. Viene posta

particolare attenzione sugli ultimi tre, in quanto verranno trattati dal punto di vista aziendale nella seconda e nella terza parte.

Nella seconda parte di questo elaborato si introduce l'azienda RI.GOM.MA ed in particolare la sua evoluzione.

Dopo aver ripercorso alcune delle date più importanti nella storia dell'Azienda, vengono riportate alcune informazioni relative al numero dei negozi, ai ricavi, al numero dei dipendenti e al risultato d'esercizio. L'andamento di questi dati permette di introdurre lo sviluppo che ha caratterizzato l'Azienda negli ultimi 10 anni.

In seguito viene descritto il cambiamento subito dalla struttura organizzativa, il quale ha accompagnato la crescita aziendale e portato RI.GOM.MA all'attuale assetto organizzativo.

Successivamente si tratta dell'evoluzione dal punto di vista del controllo di gestione, elencando e descrivendo i principali cambiamenti che caratterizzarono la gestione aziendale

A conclusione di questa seconda parte si descrive il risultato ottenuto sul piano manageriale a seguito dello sviluppo aziendale precedentemente trattato, ovvero si introduce l'attuale sistema di pianificazione e controllo, del quale il budget è il principale strumento all'interno dell'Azienda.

La terza parte è interamente dedicata al budget utilizzato da RI.GOM.MA.

Viene fatta una descrizione generale del suo processo di creazione, dei soggetti coinvolti nella sua redazione, dei dati che confluiscono in esso, dell'utilizzo in corso d'esercizio e della sua struttura.

In seguito viene descritto, con l'aiuto di un esempio supportato da dati reali forniti dall'Azienda, il processo di creazione di una scheda di budget economico di un punto vendita, la quale è il risultato del consolidamento di due importanti budget: il budget dei ricavi e il budget dei costi.

A conclusione di questa terza parte si analizza la modalità con cui il budget viene utilizzato in corso d'esercizio: l'articolazione in budget infrannuali. In particolare viene spiegato come si scompone il budget annuale in sotto periodi e si analizza il confronto tra dati consuntivi e dati di budget infrannuali di un determinato periodo, attraverso lo strumento dell'analisi degli scostamenti.

CAPITOLO I

I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

1.1. Funzioni del sistema di pianificazione e controllo

La strategia può essere definita come *la determinazione dei fini organizzativi di lungo periodo, degli obiettivi, delle linee di condotta e dei criteri di allocazione delle risorse* (Favotto, 2007). L'insieme di scelte e azioni racchiuse nella strategia aziendale permette di individuare un modello di ricerca del successo imprenditoriale. Il processo di formulazione della strategia nasce principalmente dal soggetto economico, che intravede un modello per il raggiungimento del successo imprenditoriale e formula una business idea (o vision), la quale si riferisce alla natura profonda dell'impresa orientata al futuro. La vision permette di definire l'orientamento strategico di fondo (o mission), ovvero il punto di vista del top management su cosa l'organizzazione vuole fare e diventare nel lungo periodo. L'orientamento strategico di fondo risponde a tre fondamentali domande:

- Dove competere? Scelta del mercato, del settore, dell'attività.
- Perché competere? Definizione dei fini e degli obiettivi dell'azienda.
- Come competere? Filosofia gestionale, modalità di confronto con i concorrenti.

Le idee formulate dal soggetto economico entrano nella formula imprenditoriale solo quando la loro fattibilità è stata analizzata e specificata. La formula imprenditoriale racchiude obiettivi strategici, valori e finalità dell'impresa e rappresenta la premessa al collegamento tra decisioni e azioni.

È qui che entra in gioco il *sistema di pianificazione e controllo della gestione d'impresa*, i cui compiti sono (Ferraris Franceschi, 2010):

- codificare la strategia, cioè riordinare ed esplicitare le idee creative emerse come “visioni”;
- verificarne la fattibilità;
- tradurle in obiettivi di gestione strategici ed operativi e favorire la realizzazione di questi;
- determinare mediante l'azione di monitoraggio il raggiungimento o meno degli obiettivi;

- intraprendere, eventualmente, le azioni correttive;
- condurre, infine, un'attività di controllo interattivo volto a individuare vie o stimoli per far emergere l'esigenza di nuove linee d'azione.

Possiamo, dunque, affermare che il sistema di pianificazione e controllo è uno strumento di fondamentale importanza per le aziende e supporta l'attività del soggetto economico e dei manager nel raggiungimento della missione aziendale, ovvero la creazione di valore.

L'azienda, però, non consiste solo in un'attività di produzione o in un luogo atto ad offrire servizi, bensì è un sistema di relazioni ideato, costruito e realizzato da un insieme di persone che, in base alle loro competenze, progettano azioni, prendono decisioni ed eseguono operazioni all'interno dell'azienda stessa. Il sistema umano, dunque, costituisce l'ossatura dell'azienda e proprio per questo è necessario mettere in atto sistemi manageriali e meccanismi operativi che garantiscano il raccordo tra il comportamento degli individui e le finalità dell'azienda. La funzione primaria (normativa) di un sistema di pianificazione e controllo consiste, infatti, nel *favorire la probabilità che gli individui che nell'azienda formano il sistema umano assumano le decisioni e orientino le loro azioni in modo da garantire il raggiungimento delle linee strategiche più efficaci per l'unità o comunque si comportino in maniera coerente con tali finalità* (Ferraris Franceschi, 2010). Risulta evidente che per soddisfare questa funzione è necessario conoscere a fondo l'azienda e i suoi andamenti, per questo la funzione secondaria (esplicativa) di un sistema di pianificazione e controllo è quella di *interpretare e misurare gli andamenti da cui potranno scaturire le varie linee d'azione* (Ferraris Franceschi, 2010).

1.2. Pianificazione, programmazione e controllo

Un sistema manageriale di pianificazione e controllo si basa su due nuclei fondamentali strettamente collegati tra di loro: la PIANIFICAZIONE e il CONTROLLO, il primo centrato sull'elaborazione degli obiettivi, il secondo alla realizzazione degli stessi.

La pianificazione è un processo che comprende sia un livello strategico sia un livello operativo.

La pianificazione strategica consiste nell'*attività di supporto dell'alta direzione* (Ferraris Franceschi, 2010) che ha il compito di valutare la fattibilità delle idee emerse dal soggetto

economico. La pianificazione strategica è centrata, quindi, sull'elaborazione degli obiettivi nella loro molteplicità e definisce la missione aziendale, le strategie e le politiche per raggiungere gli obiettivi di medio - lungo periodo. Pianificare nel lungo termine è sicuramente il modo migliore per guidare l'azienda verso il futuro, ma non è sufficiente perché gli obiettivi strategici prefissati sono di natura intenzionale e, di solito, coinvolgono ampie aree aziendali, se non addirittura l'intera azienda.

Occorre quindi tradurre il quadro strategico in realtà gestionale corrente.

Questo è il compito della pianificazione operativa (o programmazione), che rappresenta ***una vera e propria attività amministrativa*** (Ferraris Franceschi, 2010). La pianificazione operativa traduce, quindi, la strategia aziendale in concreti programmi dettagliati (piani operativi), che vengono riferiti alle unità organizzative nelle quali l'azienda è suddivisa, e crea le premesse per un'effettiva responsabilizzazione nel perseguimento degli obiettivi. Con questa fase si entra nel campo operativo delle routine, delle procedure, un'area in cui gli obiettivi sintetizzati nei piani sono assunti come base di riferimento per effettuare il controllo di profili di efficacia ed efficienza esecutiva degli andamenti della gestione. Questa funzione amministrativa è importante anche ai fini della gestione del *budget*, del quale i piani d'azione possono rappresentare una premessa.

Il livello operativo del breve andare non può essere visto come distinto da quello strategico del medio – lungo andare, ma tra i due deve esserci un'integrazione: la strategia è necessaria per la formulazione degli obiettivi di gestione corrente e allo stesso tempo per il raggiungimento degli obiettivi strategici sono necessarie decisioni e azioni a livello operativo.

Il *controllo di gestione* è inteso come *meccanismo operativo teso a far funzionare una struttura organizzativa complessa in modo efficace ed efficiente* (Ferraris Franceschi, 2010). L'attività di controllo consiste nel costante monitoraggio delle performance e dei risultati raggiunti e si basa su meccanismi di feed – back e di feed – forward. Il primo opera prevalentemente ex post e risulta necessario per individuare in tempo reale gli scostamenti tra risultati attesi ed obiettivi prefissati, in modo che da tale confronto traggano origine le eventuali modifiche o correzioni nelle linee d'azione. Il secondo rappresenta una forma di controllo ex ante e prevede il confronto tra dati che simulano possibili andamenti futuri, siano essi obiettivi finali e posizioni di partenza o risultati intermedi; la sua funzione è, dunque,

quella di anticipare l'intervento correttivo, modificando in corso d'anno le stime relative ai periodi futuri, a mano a mano che si dispone di nuove informazioni.

1.3. La struttura organizzativa

Il sistema di pianificazione e controllo rappresenta un meccanismo operativo. *Per meccanismi operativi s'intende l'insieme dei processi che fanno funzionare "operativamente" il sistema organizzativo, inducendo adeguati stimoli al comportamento; mentre la struttura organizzativa definisce gli elementi di base relativamente stabili del sistema di ruoli, i meccanismi operativi ne rappresentano l'elemento dinamico. Ciò concerne sia l'adattamento operativo degli schemi strutturali alle esigenze dinamiche dei processi produttivi d'impresa, sia il collegamento tra i ruoli organizzativi e le caratteristiche di personalità di coloro che li occupano* (Rugiadini, 1979).

Come già detto, infatti, la principale funzione di un sistema di pianificazione e controllo è fare in modo che le persone che lavorano in azienda svolgano le loro mansioni al meglio e contribuiscano attivamente al raggiungimento degli obiettivi aziendali. Una volta definiti gli obiettivi, dunque, l'azienda deve organizzare e coordinare le risorse e le persone nello svolgimento delle attività.

In un'azienda di piccole dimensioni, l'andamento complessivo dipende dalle decisioni dell'imprenditore. Il processo di delega in queste situazioni di solito è molto ridotto, se non inesistente; inoltre, le linee strategiche intraviste dal soggetto economico non sono esplicitate. In questo tipo di situazione, come avveniva in RI.GOM.MA agli inizi della sua storia, non sono presenti meccanismi di coordinamento e di controllo delle attività aziendali particolarmente sofisticati. In questi casi l'imprenditore si serve del meccanismo di coordinamento, denominato "supervisione diretta", per osservare direttamente l'operato dei suoi sottoposti. La supervisione diretta si caratterizza per una differenziazione dei ruoli, di coordinamento e esecutivi, tra i diversi componenti dell'organizzazione: agli operatori la cui preparazione è adeguata a gestire la normalità vengono assegnati ruoli routinari e prevedibili, agli operatori (o all'imprenditore stesso) che sono in grado di gestire situazioni particolarmente complesse o poco frequenti (eccezioni) viene assegnato il ruolo di supervisore. Al crescere delle dimensioni aziendali e della complessità dell'ambiente esterno si pone un problema di delega. A questo punto in azienda è necessario attuare un processo di decentramento che permetta di attribuire a soggetti esterni all'area di governo poteri

decisionali ed esecutivi. A sua volta il decentramento decisionale genera necessità di coordinamento e controllo, in quanto si deve evitare che si creino spinte centrifughe che creano divergenza tra gli obiettivi individuali e quelli aziendali.

La logica con cui in azienda si delega e si distribuisce il potere decisionale viene riflessa dalla struttura organizzativa. Essa viene realizzata e articolata sulla base del criterio della responsabilità economica: i macro-obiettivi aziendali vengono scomposti in sotto-obiettivi, i quali vengono assegnati ai manager ai quali viene delegata la responsabilità delle scelte. Ad ogni sotto-obiettivo assegnato viene collegato un parametro di tipo quantitativo in base al quale è possibile valutare il risultato raggiunto. In base a questo criterio la struttura organizzativa viene articolata in “centri di responsabilità”, ovvero *gruppi di soggetti coordinati da un responsabile, ai quali vengono assegnate parte delle risorse aziendali per il compimento di attività specifiche finalizzate all’ottenimento di un output* (Ferraris Franceschi, 2010).

È su questi centri di responsabilità che viene effettuato il costante monitoraggio delle performance aziendali sulle quali viene in seguito giudicato l’operato dei manager posti a capo delle unità organizzative.

I responsabili delle unità organizzative che compongono l’azienda sono persone, in possesso di adeguate capacità e competenze, nominate dall’alta direzione mediante il processo di decentramento direzionale. A questi individui, a capo dei vari centri, viene assegnata “la responsabilità per il conseguimento di uno specifico insieme di risultati e/o per l’uso di determinati fattori produttivi” (Ferraris Franceschi, 2010). Il termine responsabilità, in questo contesto, è strettamente legato a quello di controllabilità: ogni manager, infatti, deve essere responsabilizzato sui risultati economici che è in grado di influenzare e deve disporre di leve decisionali appropriate al raggiungimento di tali risultati.

I centri di responsabilità vengono solitamente distinti in:

- centri di costo;
- centri di spesa;
- centri di ricavo;
- centri di profitto (o di risultato);
- centri di investimento.

Nell’analizzare i centri di costo dobbiamo distinguere due aspetti: l’aspetto contabile e l’aspetto organizzativo. Nel primo caso il centro di costo rappresenta uno strumento utile per risolvere il problema della localizzazione dei costi per la determinazione dei costi di produzione. Dal punto di vista organizzativo, invece, si parla di centro di costo nel caso in cui

un dato soggetto venga responsabilizzato sulla base dei costi da esso controllabili. Questi centri sono orientati all'efficienza nell'utilizzo delle risorse, ovvero alla massimizzazione degli output a parità di costi o alla minimizzazione degli input a parità di output. Per questo è indispensabile per questi centri che il rapporto tra input e output sia quantificabile. Le leve decisionali a disposizione del responsabile del centro sono rappresentate dai coefficienti di impiego dei fattori produttivi e dalle modalità di acquisizione dei fattori.

I centri di spesa sono caratterizzati da un orientamento all'efficacia. In essi, infatti, si pone l'importanza sul raggiungimento di determinati obiettivi, mentre l'efficiente utilizzo delle risorse rappresenta solo un aspetto residuale. Tuttavia i soggetti che lavorano in questi centri devono essere controllati sull'impiego di risorse, sia per evitare sprechi, sia per coordinare a livello complessivo le risorse aziendali. Perciò al momento della fissazione degli obiettivi ai responsabili di area vengono assegnati dei limiti di spesa.

I centri in cui i responsabili possono manovrare leve decisionali tali da influenzare il volume di ricavi conseguibile sono denominati centri di ricavo. Essi sono orientati all'efficacia in quanto hanno come obiettivo il raggiungimento di determinati risultati in termini di ricavi di vendita, pur mantenendo un determinato livello di costi (discrezionali o non controllabili).

Nei centri di profitto la responsabilizzazione dei manager viene fatta sulla base di un risultato economico, in quanto essi sono in grado di influenzare sia i costi che i ricavi dell'area. Pertanto questi centri sono orientati sia verso obiettivi di efficienza che di efficacia.

Nei centri di investimento gli obiettivi assegnati ai responsabili vengono specificati attraverso indicatori in grado di evidenziare la redditività del capitale investito.

1.4. Il supporto informativo tecnico-contabile per la pianificazione e il controllo: la contabilità direzionale

Il sistema informativo aziendale rappresenta *l'insieme dei flussi informativi, prodotti con varie metodologie, destinati a supportare il sistema delle decisioni d'azienda e a soddisfare le esigenze di informazione per le decisioni "esterne"* (Rugiadini, 1970). Dal sistema informativo aziendale scaturisce la contabilità direzionale che consente di raccogliere, classificare ed elaborare dati monetari e non monetari, in modo da fornire le informazioni necessarie all'attività decisionale.

La contabilità direzionale risulta articolata secondo dei sub sistemi che *tradizionalmente sono rappresentati dalla contabilità generale, dalla contabilità analitica, dal budget, dall'analisi*

degli scostamenti ed dal reporting (Cerbioni, 2000). Per affrontare la seconda e terza parte di questo elaborato è necessario approfondire gli ultimi tre strumenti sopra elencati; tuttavia, per completezza, di seguito verranno brevemente trattati anche gli altri.

La contabilità generale è rappresentata dall'*insieme di rilevazioni sistematiche e cronologiche di natura economico - finanziaria aventi per oggetto tutte le operazioni in cui si manifesta la gestione d'azienda, con specifico riferimento ai rapporti che la stessa intrattiene con l'esterno* (Ferraris Franceschi, 2010). L'obiettivo fondamentale della contabilità generale è quello di fornire informazioni di sintesi in relazione alla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica riferita ad un periodo amministrativo trascorso.

A differenza della contabilità generale, lo scopo della contabilità analitica è quello di rielaborare i costi e ricavi al fine di fornire un'attività di supporto all'attività decisionale e di controllo. Per contabilità analitica si intende il *sistema di rilevazioni contabili ed extra - contabili avente per scopo principale la produzione di informazioni monetarie e non monetarie* (Ferraris Franceschi, 2010) relative all'acquisizione e all'utilizzo di risorse che si riferiscono a specifici oggetti della gestione o ad aree dell'organizzazione. Essa consente di determinare i costi di produzione, i ricavi di vendita e i risultati economici parziali.

Il budget, di cui si approfondirà in seguito, è caratterizzato da dati economico-finanziari, a carattere prospettico, che si riferiscono a specifici obiettivi aziendali. Tali dati si possono articolare sia sulla base di particolari aree di risultato, sia a livello complessivo.

L'analisi degli scostamenti permette di verificare le variazioni tra i dati di budget e i dati consuntivi. Questo strumento viene spesso trattato in modo autonomo rispetto al budget in quanto risulta rilevante ai fini del controllo; è, infatti, grazie ad esso che scaturiscono i meccanismi di feed-back tipici dei sistemi di controllo di gestione.

Il sistema di reporting è un insieme di documenti contenenti sintesi informative finalizzate al supporto delle decisioni del management. Esso assume un ruolo fondamentale nell'ambito del sistema di controllo direzionale, di cui rappresenta l'elemento tangibile e consente di selezionare e monitorare le variabili gestionali chiave che determinano lo scostamento dei risultati effettivi rispetto gli obiettivi pianificati.

Per poter affrontare la parte dell'elaborato relativa al caso aziendale di RI.GOM.MA S.R.L è necessario approfondire tre degli strumenti sopra citati: la contabilità analitica, il budget e l'analisi degli scostamenti.

1.4.1. La contabilità analitica

Le principali funzioni della contabilità analitica sono:

- misurazione dell'efficienza, ovvero la capacità di produrre un determinato livello di output attraverso il minimo impiego di input, oppure la capacità di massimizzare la quantità di prodotti offerti, dato un ammontare di risorse;
- supporto informativo alle decisioni manageriali di convenienza economica che riguardano la determinazione del prezzo di prodotto, l'esternalizzazione o meno di fasi del processo produttivo o di tutto il processo (scelte di make or buy), la valutazione degli investimenti, l'analisi e il confronto tra la redditività di diverse linee produttive o aree strategiche d'affari, la scelta di eliminazione di linee di produzione o unità operative;
- supporto ai processi di pianificazione e controllo per la definizione degli standard contenuti nei budget, per l'analisi degli scostamenti, per la valutazione delle performance aziendali;
- supporto alla contabilità generale per quanto riguarda la valutazione delle scorte e dei beni pluriennali.

Uno dei principali strumenti forniti dalla contabilità analitica per supportare le decisioni aziendali è il "margine di contribuzione". Esso viene evidenziato nei sistemi di calcolo dei costi che si basano su una logica di tipo direct costing (semplice ed evoluto).

Il direct costing semplice (vedi Figura 1.1), o contabilità a costi variabili o direttamente proporzionali, definisce il costo totale di prodotto come somma di tutti i costi variabili e permette di determinare il margine di contribuzione di primo grado (o lordo), dato dalla differenza tra i ricavi totali di vendita e i costi variabili totali. Esso rappresenta la capacità di una determinata linea di prodotti di contribuire alla copertura dei costi fissi totali e di generare utile: un margine di contribuzione positivo rappresenta la convenienza economica a svolgere l'attività legata alla linea produttiva, un margine di contribuzione negativo segnala un contributo all'incremento dei risultati negativi.

Ricavi di vendita
- Costi variabili
= MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO GRADO (LORDO)
- Costi fissi
= RISULTATO OPERATIVO NETTO AZIENDALE

Figura 1.1: Direct costing semplice

Il direct costing evoluto (vedi Figura 1.2) si basa sulla possibilità di distinguere i costi fissi in comuni e speciali rispetto ad un determinato oggetto di costo. Si può definire costo speciale quel costo che si riferisce in maniera oggettiva ed esclusiva ad un oggetto di costo, mentre sono costi comuni quei costi attribuibili a più oggetti di costo contemporaneamente. La struttura del direct costing evoluto porta ad evidenziare due risultati intermedi: il margine di contribuzione di primo grado (o lordo) e il margine di contribuzione di secondo grado (o semilordo), calcolato dalla differenza tra il margine di contribuzione di primo grado e i costi fissi speciali. Quest'ultimo rappresenta il contributo della linea di produzione alla copertura dei costi fissi sostenuti per lo svolgimento di tutte le attività aziendali.

Ricavi di vendita
- Costi variabili
= MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO GRADO (LORDO)
- Costi fissi speciali
= MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO GRADO (SEMILORDO)
- Costi fissi comuni
= RISULTATO OPERATIVO NETTO AZIENDALE

Figura 1.2: Direct costing evoluto

In generale il margine di contribuzione costituisce un indicatore della profittabilità di ciascuna linea di prodotti dell'impresa. Esso, infatti, viene utilizzato nelle analisi di convenienza e finalizzate alla massimizzazione del risultato, prevalentemente nel breve periodo.

1.4.2. Il budget

Il budget è considerato uno strumento a supporto del processo decisionale in grado di favorire due fondamentali attività:

- raccordare la pianificazione strategica di medio-lungo periodo alla pianificazione operativa di breve periodo;
- consentire il controllo direzionale, attraverso il confronto tra risultati effettivi e obiettivi programmati.

Le principali funzioni svolte dal budget consistono:

- nel guidare l'attività dei manager, formalizzando e assegnando gli obiettivi ai vari responsabili in modo da coordinare le risorse aziendali in funzione dell'obiettivo generale dell'azienda;
- nel motivare l'attività dei responsabili verso condizioni di efficacia ed efficienza. Questa funzione si manifesta nelle aziende in cui è presente un sistema di incentivazione, basato sull'assegnazione di ricompense in caso di raggiungimento degli obiettivi programmati;
- nel valutare i risultati raggiunti e segnalare le aree critiche, attraverso l'analisi degli scostamenti. Il confronto tra dati consuntivi e dati di budget, infatti, permette di osservare se le singole aree e l'intera organizzazione sono riuscite a raggiungere gli obiettivi preposti;
- nell'agevolare la comunicazione e il coordinamento tra le diverse aree operative. Il budget, infatti, serve anche per comunicare ai vari livelli gli obiettivi programmati e il periodo in cui si intende raggiungerli. Il coordinamento viene effettuato già in fase di budgeting, durante la quale si discutono i problemi di comportamento che potranno sorgere nel lungo andare, cercando di evitare che si creino spinte centrifughe che distolgano dall'obiettivo comune;
- nel favorire la crescita personale, grazie al processo di discussione, verifica e analisi richiesto dal processo di redazione del budget. Inoltre i valori presenti nel budget costringe i membri dell'azienda a *pensare in termini economici* (Bergamin Barbato, 1991) e ad approfondire la conoscenza della propria unità organizzativa e dell'intera organizzazione.

Il budget è un documento a carattere amministrativo che è:

1. costruito inserendo valori standard;
2. opportunamente articolato nel tempo;
3. opportunamente articolato nello spazio;
4. espresso in termini economici finanziari e patrimoniali.

Lo standard è un *valore calcolato secondo criteri predeterminati, sulla base di ipotesi di gestione ben precise e utile a definire un parametro obiettivo* (Ferraris Franceschi, 2010). Gli standard sono, dunque, valori che si calcola di sostenere, nel caso di costi, o conseguire, nel caso di ricavi, nell'ipotesi di determinate condizioni. Essi rappresentano un termine di paragone con il quale si può confrontare un risultato raggiunto e allo stesso tempo fissano degli obiettivi, poiché definiscono quanto ci si aspetta dai soggetti attivamente coinvolti nel raggiungimento dei risultati. Nella definizione dei valori da inserire nel budget RI.GOM.MA, adotta una logica incrementale: se i componenti di costo non sono particolarmente rilevanti o si dispone di poche informazioni, spesso si decide di attribuire ai responsabili obiettivi per l'anno futuro determinati aumentando i costi sostenuti nell'anno precedente di un tasso di variazione, spesso determinato dai vari soggetti coinvolti.

Il periodo di riferimento del budget è rappresentato da un arco temporale definito (di solito l'anno). Tale periodo poi può essere articolato in periodi più brevi e di pari durata, tra loro consecutivi: i valori complessivi presenti nel budget annuale e che esprimono gli obiettivi da raggiungere nel periodo di riferimento, sono scomposti in risultati attesi riferibili ai singoli sottoperiodi. L'articolazione in sottoperiodi permette di applicare il meccanismo di feed-back in maniera più tempestiva; infatti, se le informazioni utili per le decisioni aziendali giungono in tempi abbastanza ristretti, gli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi vengono evidenziati e corretti il prima possibile.

Considerare l'articolazione spaziale significa definire le aree dell'azienda alle quali il budget si riferisce. Esso viene articolato sulla base dei centri di responsabilità in modo che ruoli, risorse e obiettivi di ogni centro siano chiari e definiti.

L'ultima caratteristica del budget riguarda il fatto di tradurre in valori economici e finanziari gli andamenti aziendali programmati. Ciò permette di dare un *denominatore comune alle scelte e ai linguaggi parlati in azienda* (Ferraris Franceschi, 2010). In questo modo, inoltre, è possibile associare le decisioni e le azioni dei responsabili di ogni centro a grandezze specifiche e misurabili.

In genere, il punto di partenza per la redazione del budget è il budget dei ricavi, quindi il budget dell'area distributiva/commerciale. In particolare se l'azienda non è fortemente orientata alla produzione il punto di partenza per la formulazione dei piani aziendali è rappresentato dal volume delle vendite, nel caso contrario la redazione del budget inizierà proprio dal piano della produzione. Il primo punto da cui partire per la definizione del budget è, dunque, la “risorsa scarsa”, che generalmente è costituita dalla domanda. Si assume, quindi, che la quantità di prodotti che si presuppone di vendere determini la quantità di beni da produrre (o acquistare). Determinati i volumi di vendita è possibile definire il budget dei ricavi e il budget dei costi commerciali.

Per la determinazione del budget dei ricavi le vendite devono essere esaminate sulla base di articolazioni rilevanti per l'azienda. Nel budget dei ricavi sono presenti, dunque, i valori economici corrispondenti ai volumi di vendita previsti, i quali devono essere il risultato di un'elaborazione di informazioni relative alle previsioni dei responsabili e alle previsioni di andamento del mercato di riferimento. Una volta ottenuti i volumi di vendita è necessario determinare i costi di natura commerciale che queste vendite genereranno. All'interno del budget dei costi commerciali si è soliti distinguere tra costi ad andamento tendenzialmente costante e variabile rispetto al volume o ai ricavi di vendita.

Il passaggio successivo consiste nel stabilire il quantitativo di produzione necessario per far sì che si possa realizzare il volume di vendita predefinito. Dopo aver stabilito la politica delle scorte, dunque, si procede con la redazione del budget della produzione. Il volume produttivo sarà dunque calcolato dalla somma tra vendite e variazione delle rimanenze (rimanenze finali-rimanenze iniziali). Oltre che con il programma delle scorte e delle vendite, il budget di produzione è collegato con il budget degli acquisti, il quale definisce tutte le attività di acquisto previste e le relative tempistiche.

Un altro tipo di budget è quello relativo agli investimenti, che riguarda l'acquisizione esterna o la produzione interna di fattori produttivi a carattere pluriennale. In particolare il budget degli investimenti specifica gli investimenti a lungo termine (immobili, impianti, macchinari) necessari per dotare l'impresa della capacità produttiva necessaria per realizzare i propri obiettivi.

Altri due tipi di budget sono: il piano di sviluppo delle risorse umane e il piano dei costi di struttura. Il primo permette di definire il numero di personale necessario per i diversi reparti, fissa i percorsi di carriera, legandoli alle politiche retributive e al sistema degli incentivi e fornisce le indicazioni per le attività di formazione. Il secondo definisce il livello di spese generali di funzionamento per le aree gestionali relative all'amministrazione, alla ricerca e

sviluppo e ad altre aree di staff.

Il consolidamento di tutti questi budget, chiamati anche piani o programmi operativi, dà luogo al budget globale aziendale o master budget, che è articolato in economico, patrimoniale e finanziario.

Il budget economico assume la forma di un Conto Economico in forma scalare e si ottiene consolidando i flussi di costi e ricavi relativi alle varie aree considerate. I ricavi di vendita provengono dal budget delle vendite, la variazione delle scorte dal budget delle scorte, i consumi dal budget degli acquistati, i costi commerciali dal budget dei costi commerciali, i costi di struttura dal budget dei costi di struttura e così via.

Il budget patrimoniale assume la configurazione di uno Stato Patrimoniale e quantifica gli effetti delle decisioni sulle condizioni di equilibrio patrimoniale. In esso sono, dunque, presenti le voci relative agli investimenti di capitale e alle fonti di finanziamento.

Il budget finanziario assume la configurazione di un Rendiconto Finanziario e consente di definire la disponibilità di risorse finanziarie necessarie a realizzare i programmi operativi. Solitamente viene distinto in: budget delle fonti e degli impieghi, che evidenzia il fabbisogno finanziario netto, e il budget di cassa (o di tesoreria), che evidenzia la distribuzione temporale di entrate e uscite.

1.4.3. L'analisi degli scostamenti

Nel circuito di feed-back l'analisi degli scostamenti (o delle varianze) costituisce l'anello terminale. Essa permette di individuare le differenze tra obiettivi assegnati e risultati ottenuti per ogni singola unità organizzativa e in un arco di tempo opportunamente prescelto, ciò anche al fine di risalire alle condizioni interne e alle circostanze esterne che hanno determinato quegli scostamenti. E' importante nell'analisi delle varianze ricercare le cause degli scostamenti ritenuti più significativi, essendo tollerati intervalli di varianza normali per l'attività svolta.

Ci sono almeno tre importanti funzioni assolte da questo strumento nel processo di controllo manageriale:

- misurazione dei risultati economici;
- supporto all'attività decisionale;
- valutazione delle prestazioni dei manager e dei quadri.

L'analisi degli scostamenti costituisce un passaggio importante e delicato dal punto di vista organizzativo, in quanto è dalla sua attendibilità che dipende il meccanismo premiante che sta

alla base del sistema di controllo manageriale. Infatti, l'erogazione e la misurazione dei premi, in caso di risultati raggiunti (parzialmente o pienamente), o di punizioni, in caso di mancato raggiungimento, dipendono dal calcolo degli scostamenti. L'analisi delle varianze alimenta correnti continue di dati verso il sistema di reporting, il quale, attraverso appositi schemi di rappresentazione (numerici o grafici), permette di riepilogare ed evidenziare i valori confrontati. Il flusso informativo decisionale alimentato dall'analisi degli scostamenti può essere riassunto in sei fasi:

1. determinazione degli scostamenti globali,
2. individuazione delle cause degli scostamenti elementari;
3. discussione sulle cause degli scostamenti e sulle azioni correttive;
4. definizione e accordo sulle azioni correttive;
5. conduzione del successivo periodo con azioni correttive;
6. preparazione del report periodico delle performance.

Il flusso informativo sopra elencato consente di definire un report delle performance che sappia dare una risposta più accurata possibile ai seguenti interrogativi:

- Perché si è avuto lo scostamento? (Fase 1 e 2)
- Chi è responsabile di tali scostamenti e quali sono le azioni correttive? (Fase 3)
- Come intervenire? (Fase 4)

CAPITOLO II

CASO AZIENDALE: RI.GOM.MA S.R.L.

2.1. Storia ed evoluzione dell'Azienda

RI.GOM.MA, acronimo di Ricostruzione Gomme Marghera, nasce a Marghera (VE) nel 1952 come azienda specializzata nell'attività di "rigenerazione e ricostruzione di pneumatici" (ATECO 2007), su iniziativa del Cav. Giuseppe Levorato, che già a quell'epoca aveva intuito la possibilità di rendere più economica la gestione del trasporto su gomma.

Nel 1963 avviene l'inaugurazione del primo negozio di vendita pneumatici autovettura e pneumatici autocarro ricoperti, situato a Marghera, nelle vicinanze della fabbrica di ricostruzione pneumatici.

Nel 1996 viene aperto il punto vendita di Noale, primo negozio Rigomma nel territorio oltre la sede principale, dove viene attivato uno dei primi centri di revisione autovetture in Italia.

Nel 2001 viene effettuata la Certificazione di Qualità ISO 9001, Rigomma è la prima azienda in Italia a certificare sia il processo di ricostruzione che la vendita di pneumatici.

Grazie alla crescente richiesta del mercato, alla possibilità di fare ottimi investimenti ed espandere l'area geografica su cui operare, Rigomma negli anni ha sviluppato una serie di negozi, che attualmente sono 14, nelle regioni Veneto, Friuli Venezia Giulia e Lombardia.

Il seguente grafico illustra l'incremento progressivo del numero dei negozi appartenenti al Gruppo Rigomma (vedi Figura 2.1). Possiamo notare che l'aumento più significativo è avvenuto nel 2008, durante il quale, infatti, sono stati aperti 4 punti vendita.

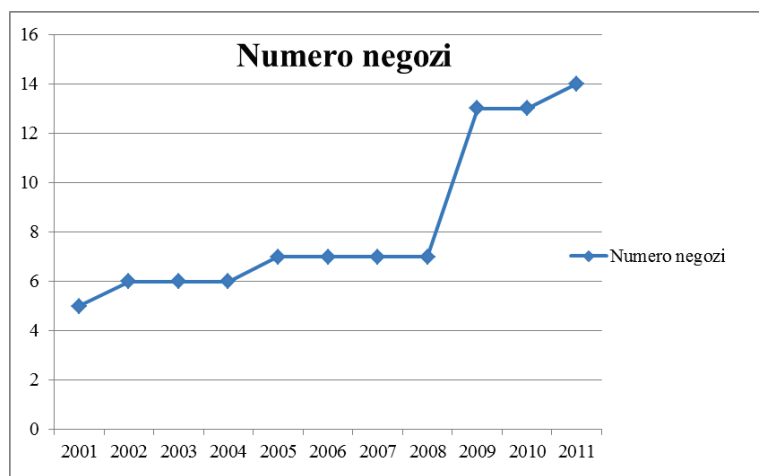


Figura 2.1: Incremento del numero dei negozi RI.GOM.MA dal 2001 al 2011

I seguenti grafici mettono in evidenza l'andamento dei ricavi di vendite e prestazioni e la crescita del numero di personale in forza relativi al Gruppo Rigomma a partire dal 2001 fino al 2011.

I dati sono stati ricavati dai bilanci d'esercizio redatti dall'Azienda.

Dal grafico in Figura 2.2 possiamo notare come il trend delle vendite e delle prestazioni dell'ultimo decennio circa risulti positivo e caratterizzato da un'impennata a partire dal 2009.

Il progressivo aumento dei ricavi è dovuto principalmente all'aumento dei negozi (di conseguenza ai volumi di vendita) e della varietà di prodotti e servizi offerti.

Il mercato a cui si rivolge Rigomma, infatti, ha subito nell'ultimo decennio un'evoluzione repentina in termini di domanda, dovuta essenzialmente all'evoluzione dei mezzi di trasporto che ha reso necessario adeguarsi alle esigenze della clientela. Infatti, i clienti, sempre più aggiornati e sensibili alla sicurezza stradale, richiedono pneumatici sempre più performanti e adeguati alle varie stagioni.

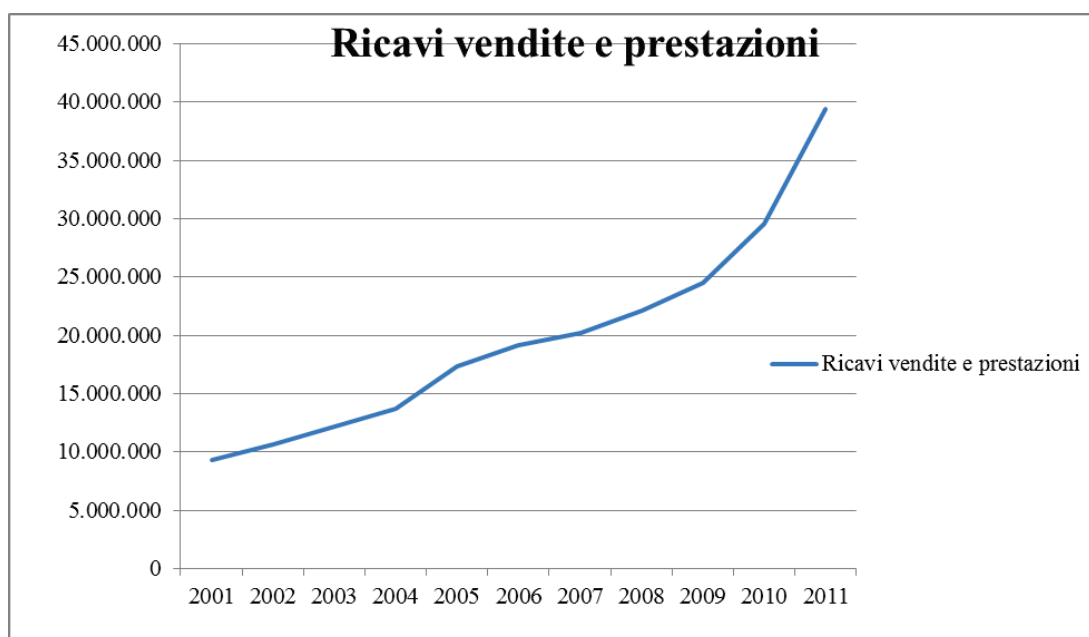


Figura 2.2: Andamento dei ricavi di vendite e prestazioni del Gruppo Rigomma dal 2001 al 2011

Dal grafico in Figura 2.3 osserviamo come il numero di dipendenti abbia subito ogni anno un aumento. In particolare notiamo che l'aumento risulta significativo dal 2008 in poi, in quanto in questi anni sono entrati a far parte del Gruppo Rigomma altri 7 negozi.

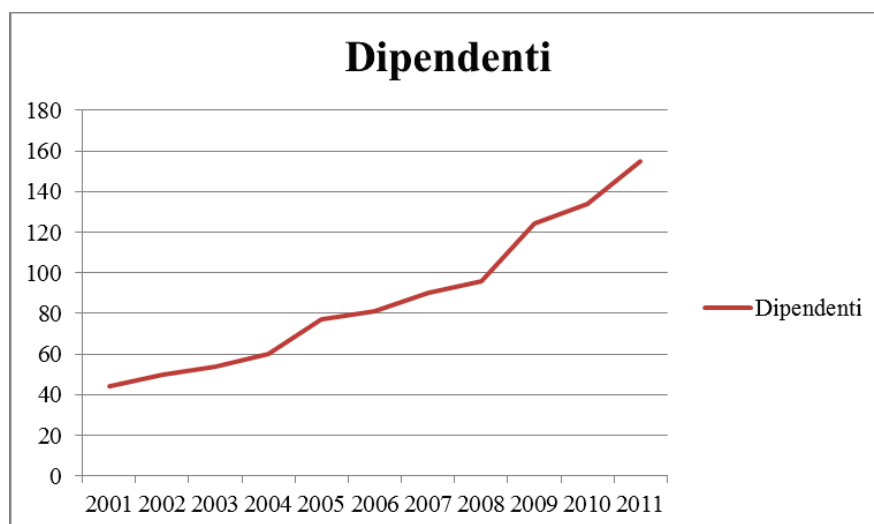


Figura 2.3: Andamento del numero di dipendenti in Rigomma dal 2001 al 2011

Dall'osservazione dei grafici appena presentati, possiamo dedurre che l'aumento dei ricavi di vendite e prestazioni e la crescita del numero dei dipendenti sia coerente con l'aumento dei punti vendita. Infatti, l'apertura di nuovo negozio, da una parte comporta maggiori quantità vendite e prestazioni offerte, dall'altra necessita l'assunzione di nuovi dipendenti che lavorino nel punto vendita.

Attualmente per Rigomma lavorano 156 dipendenti: 103 operai e 39 impiegati distribuiti nelle 14 filiali e 14 impiegati nella sede centrale. Il numero del personale operante varia a seconda del negozio: si va da negozi di piccole dimensioni nei quali lavorano un impiegato e 3 operai, fino ai negozi più grandi dove si arriva a 7 impiegati e 15 operai.

Diversamente dai ricavi di vendite e prestazioni, il risultato d'esercizio dell'intero Gruppo Rigomma ha subito negli ultimi 10 anni diverse variazioni (vedi Figura 2.4).

Notiamo, infatti, dal grafico che per tre anni di seguito, dal 2002 al 2004, il risultato di Rigomma è stato caratterizzato da una perdita d'esercizio. Nel 2005 c'è stata una ripresa grazie ad un utile superiore ai 100.000€. Il triennio che va dal 2005 al 2007 è caratterizzato da un aumento dell'utile, che ha avuto il suo apice nel 2007 con un risultato di quasi 350.000€. Nel 2008 osserviamo una forte ricaduta del risultato rispetto al 2007 che ha portato il Gruppo ad una situazione quasi di pareggio. Dal 2008 al 2011 notiamo un altro aumento graduale del risultato netto.

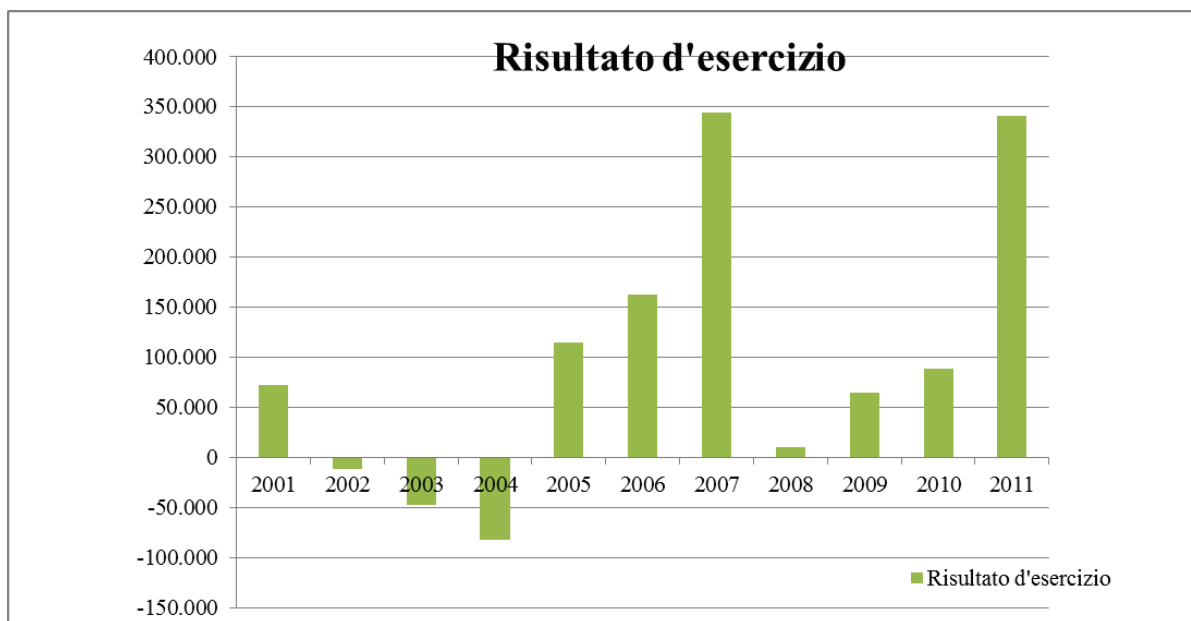


Figura 2.4: Risultato d'esercizio del Gruppo Rigomma dal 2001 al 2011

Le attività svolte dall'Azienda si dividono in **cinque categorie**, le quali sono descritte nella seguente tabella:

CATEGORIA	DESCRIZIONE	TIPO DI ATTIVITA'
NUOVO	Vendita di pneumatici nuovi di tutte le tipologie e marche: vettura, autocarro, trasporto leggero, carrello, agricoltura, moto e bici, genio civile.	Commerciale
RICOPERTO	Ricopertura e vendita di pneumatici autocarro.	Produttiva e commerciale
PRESTAZIONI	Tutte le attività connesse al servizio al cliente: assistenza sia nelle sedi di vendita che presso i clienti, soccorso e interventi di manutenzione pneumatici su strada.	Servizi
REVISIONI	Attività di revisione di veicoli e motoveicoli.	Servizi
VARIO	Attività di varia natura, connessa al mondo dello pneumatico: vendita di cerchi, vendita dell'usato, vendita di accessori, vendita di ricoperto di terzi,....	Commerciale

Figura 2.5: Attività svolte da RIGOM.MA

E' importante, fin da subito, evidenziare che la divisione delle attività appena descritta sarà cruciale nella comprensione di tutto il sistema di controllo di gestione e del budget utilizzato dall'Azienda, in quanto tutte le analisi dovranno passare attraverso queste categorie.

2.2. Struttura organizzativa

La crescita avuta dall'Azienda, come precedentemente evidenziato, è stata supportata e accompagnata da un'evoluzione della struttura organizzativa. Rigomma in origine era un'azienda di tipo familiare, connotata dalla presenza del capo famiglia (dapprima il fondatore e poi il successore) nel ruolo di Amministratore Delegato, occupato non solo nella gestione strategica dell'azienda ma anche nella sua gestione operativa più spicciola. Egli, tramite supervisione diretta, riusciva ad osservare direttamente l'operato dei suoi dipendenti. La gestione fortemente centralizzata riusciva, tramite il dialogo tra l'imprenditore e il proprio personale dipendente, a rispondere in maniera veloce a tutte le problematiche che l'attività di volta in volta richiedeva.

Di seguito, in Figura 2.6, è rappresentato l'organigramma dell'Azienda agli inizi della sua storia.

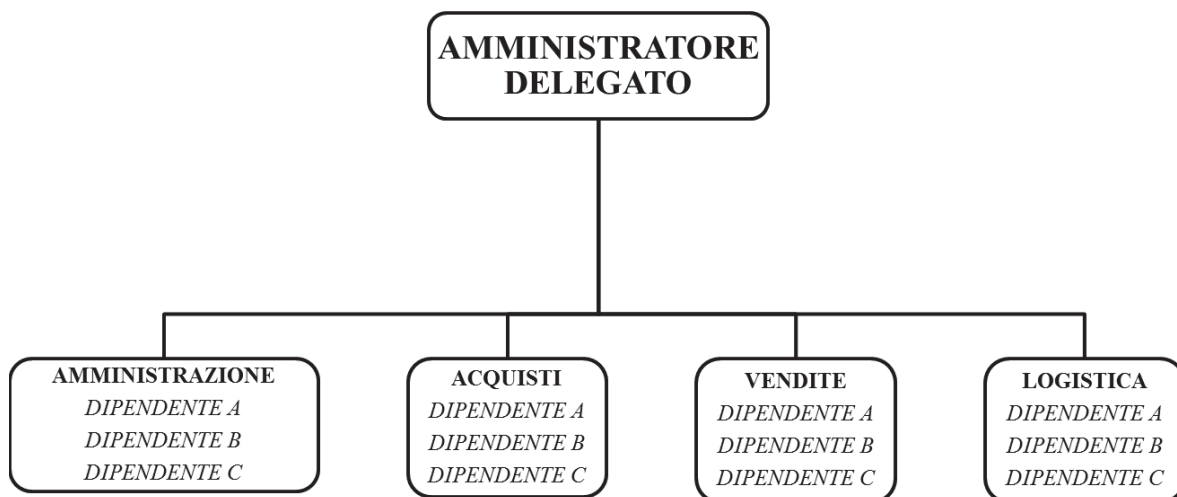


Figura 2.6: Originaria struttura organizzativa di Rigomma.

Come possiamo notare si tratta di una struttura organizzativa semplice con le seguenti caratteristiche:

- dipendenza diretta del personale dall'Amministratore Delegato (proprietario) e comunicazione diretta tra questo e dipendenti;
- processo di delega decisionale assente, i dipendenti svolgono attività esecutive impartite dal livello superiore;

- scarsa specializzazione del personale, ogni dipendente svolge una serie di compiti eterogenei: per esempio, il *dipendente A* lavora sia per l'area amministrativa, sia per l'area acquisti, sia per l'area vendite, sia per l'area logistica.

A partire dalla seconda metà degli anni Novanta, con l'aumento del numero dei negozi, l'aumento della varietà di prodotti venduti, l'aumento della complessità delle problematiche di mercato, l'aumento del personale e la sua dispersione territoriale, l'organizzazione presente fino a quel momento non riusciva più ad essere efficiente ed efficace, manifestando degli sprechi in termini di costi e una sempre maggior incapacità di rispondere in maniera tempestiva alle esigenze del mercato.

In sostanza, le informazioni sempre più complesse e il personale sempre più numeroso evidenziavano una struttura organizzativa non più adatta a rispondere alle nuove esigenze organizzative.

In risposta a queste esigenze l'Azienda si è resa conto di dover passare ad un nuovo approccio andando a definire con chiarezza i seguenti aspetti:

1. Individuare e formalizzare le **mansioni**.
2. Definire **chi** svolge le mansioni, assegnando a ciascun dipendente i compiti che gli competono.
3. Favorire la **specializzazione** del personale, sia grazie ai punti 1 e 2, sia con politiche di formazione del personale.
4. Individuare il **flusso informativo**, formalizzando la circolazione delle informazioni tra le varie funzioni aziendali.
5. Individuare una catena delle **responsabilità**, in altre parole definire i livelli gerarchici e il grado di responsabilità dei vari dipendenti.

Questo processo di riorganizzazione della struttura organizzativa è avvenuto nell'arco di un lungo periodo di tempo e ancora oggi sono in atto alcuni miglioramenti. La differenza rispetto al passato risulta comunque evidente (vedi Figura 2.7). L'attuale organigramma della sede principale (sede amministrativa) di Rigomma, situata a Marghera, si configura così:

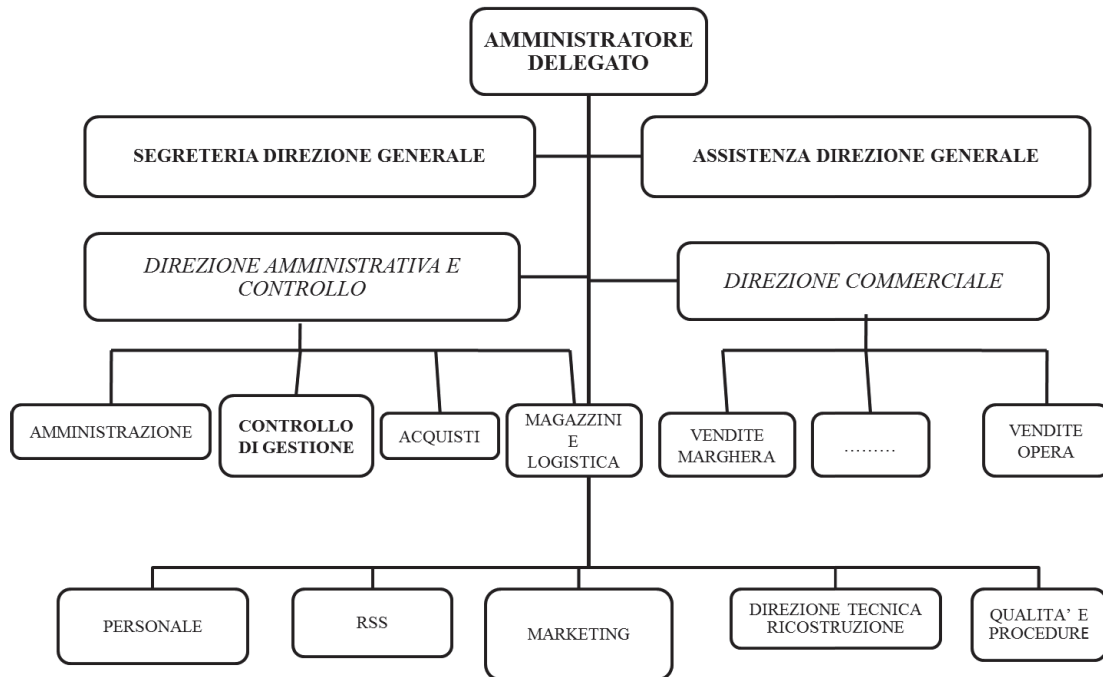


Figura 2.7: Organigramma sede centrale

Dall'organigramma sopra illustrato possiamo notare che l'ufficio di **controllo di gestione** si trovi alle dipendenze della direzione Amministrativa e di Controllo, posta come organo di staff poiché supporta l'attività dell'Amministratore Delegato. A capo della direzione Amministrativa e di Controllo c'è il Responsabile Amministrativo, il quale svolge anche il ruolo di Controller dell'Azienda.

2.3. Il controllo di gestione in Rigomma: alcuni tratti evolutivi

L'incremento del numero dei negozi Rigomma, avvenuto negli ultimi 10 anni, l'aumento del volume e della varietà di prodotti e servizi offerti (aumento degli articoli e delle marche di pneumatici in vendita, aumento dei servizi esterni al cliente grazie ad un maggior numero di mezzi a disposizione, attivazione di centri di revisione interni ai negozi,...), ha portato ad un incremento consistente della complessità da gestire: se prima l'imprenditore riusciva a governare e controllare l'operato dell'Azienda in modo pressoché autonomo, ora risultava difficile dirigere e monitorare più di 10 punti vendita sparsi su più regioni.

Il controllo di gestione, che in origine si esauriva nell'analisi degli scostamenti dal passato recente, non riusciva più a rispondere alle esigenze dettate dal momento. Fu allora,

parallelamente alla crescita dimensionale, che si sentì l'esigenza di implementare un sistema di pianificazione e controllo in Azienda e con esso nuovi strumenti di supporto alla guida dell'Impresa.

I principali cambiamenti che caratterizzarono la gestione aziendale di Rigomma in questa fase di espansione furono:

- a) ampliamento dell'orizzonte temporale di analisi.
- b) raggruppamento delle voci di ricavo e di costo per aree di attività.
- c) analisi degli indicatori di redditività delle categorie.
- d) creazione del *budget*.
- e) riunioni periodiche.

Di seguito, questi cambiamenti verranno trattati singolarmente.

- a) Ampliamento dell'orizzonte temporale di analisi.

In precedenza l'analisi degli scostamenti si basava principalmente sul confronto con un passato recente (differenze rispetto all'anno precedente). In seguito, l'Azienda si rese conto che, considerando un arco temporale più lungo, avrebbe potuto valutare risultati conseguiti e obiettivi futuri con minori margini di errore: il confronto con l'anno precedente, infatti, può essere fuorviante se, per esempio, quell'anno è stato particolarmente positivo o particolarmente negativo. Si passò quindi ad un'analisi dei dati appartenenti ad un periodo di tre anni (differenze dell'anno x rispetto all'anno $x - 1$ e $x - 2$).

- b) Raggruppamento delle voci di ricavo e di costo per aree di attività.

Le voci di ricavo e di costo che l'Azienda si trovò ad analizzare, proveniente dalla contabilità analitica, erano molteplici e di varia natura. Per questo motivo si decise, pur mantenendo le singole voci, di raggrupparle in cinque categorie, corrispondenti alle principali attività svolte da Rigomma, per permetterne una più agevole lettura ed analisi.

Ogni categoria, quindi è formata da una famiglia di prodotti/servizi aventi la stessa natura:

- la categoria NUOVO è formata da tutti gli pneumatici acquistati da terzi e venduti ai clienti;
- la categoria RICOPERTO riguarda la vendita di pneumatici ricoperti dall'Azienda stessa;

- la categoria PRESTAZIONI comprende tutte le voci che si riferiscono a servizi svolti dal personale operaio;
- la categoria REVISIONI indica l'attività di revisione e rilascio dei bollini blu;
- la categoria VARIO comprende tutte le rimanenti voci non presenti nelle categorie sopra elencate.

c) Analisi degli indicatori di redditività delle categorie

Grazie al raggruppamento delle voci di ricavo e di costo in categorie definite fu possibile identificare degli indicatori adatti all'analisi di ciascuna di esse.

Ogni categoria è caratterizzata da elementi diversi, influenzata da differenti fattori rispetto alle altre e, soprattutto, ogni attività comporta una struttura di costi diversa dalle altre. Ciò è dovuto al fatto che nelle categorie Nuovo e Vario rientrano prodotti acquistati esternamente dall'Azienda, della categoria Ricoperto fanno parte i prodotti acquistati internamente, e, infine, nelle categorie Revisioni e Prestazioni rientrano tutti i servizi offerti al cliente. Perciò per ciascuna di esse viene calcolato un diverso margine o risultato:

- *Margine di contribuzione di primo grado (o lordo)* per le categorie Nuovo e Vario;
- *Risultato netto* per la categoria Ricoperto, ovvero la differenza tra ricavo conseguito dalla vendita sul mercato e costo pieno aziendale;
- *Margine di contribuzione di secondo grado (o semilordo)* per le categorie Prestazioni e Revisioni.

Il principale obiettivo aziendale è cercare di aumentare il valore degli indicatori di redditività di ciascuna categoria, o, nella peggiore delle ipotesi, mantenerli.

Di seguito verranno descritti gli indicatori utilizzati per ciascuna categoria, spiegando come l'Azienda sia in grado di mantenerli ad un livello stabile.

- *MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO GRADO (NUOVO E VARIO)*

Le categorie Nuovo e Vario sono formate da prodotti acquistati esternamente dall'Azienda. Ogni articolo (singolo prodotto acquistato) è caratterizzato da un suo *Margine di Contribuzione di primo grado*, ovvero la differenza tra prezzo di vendita e costo variabile unitario (=costo d'acquisto unitario). La media ponderata (sui volumi) dei margini di contribuzione degli articoli della stessa categoria genera la marginalità della categoria. Il

marginale, in valore assoluto, viene poi rapportato al fatturato della categoria dando origine al margine di contribuzione percentuale.

$$\text{MARGINE \% NUOVO} = \frac{\text{margine di contribuzione NUOVO}}{\text{fatturato NUOVO}} \times 100$$

$$\text{MARGINE \% VARIO} = \frac{\text{margine di contribuzione VARIO}}{\text{fatturato VARIO}} \times 100$$

Anche piccole variazioni del margine percentuale possono rappresentare forti variazioni in termini assoluti, per questo motivo il loro controllo è cruciale.

Per comprendere come l'Azienda sia in grado di mantenere i margini di queste categorie ad un livello stabile è necessario spiegare i fattori che influenzano gli indicatori sopra presentati. Rigomma acquista i prodotti finiti da fornitori consolidati ormai da anni, i quali applicano un prezzo di vendita determinato dalle condizioni di mercato. L'Azienda, dunque, non può influenzare il costo d'acquisto (unico costo variabile rispetto all'output) dei suoi prodotti, se non in minima parte (maggiori quantità acquistate, ad esempio, permettono di ottenere migliori condizioni di acquisto grazie agli sconti dei fornitori). L'unica leva decisionale forte che l'Azienda può governare è rappresentata, perciò, dal prezzo di vendita che applica ai suoi prodotti.

Pertanto, durante l'anno, vengono monitorati costantemente i margini di ciascun articolo acquistato, verificando che il prezzo di vendita sia in grado, per lo meno, di mantenere il margine sul livello conosciuto, dato il costo d'acquisto sostenuto. Questa continua verifica permette di evidenziare con rapidità eventuali scostamenti e, dopo averne indagate le cause, consente di ricorrere in tempo ad azioni correttive (ad esempio limitando la scontistica).

- *RISULTATO NETTO (RICOPERTO)*

La categoria "Ricoperto" comprende tutti gli pneumatici per autocarro ricostruiti grazie al processo di ricostruzione a freddo che si svolge nella fabbrica di proprietà dell'Azienda.

L'indicatore utilizzato per analizzare la redditività di questa categoria è il Risultato netto (o Utile netto), ovvero la differenza tra ricavo e costo pieno aziendale.

A livello di budget, i vari negozi acquistano dalla fabbrica le quantità necessarie; si tratta quindi di un acquisto interno che rende l'Azienda sia fornitore (reparto ricostruzione) che cliente (negozi) di se stessa. Per questo è necessario stabilire un costo da attribuire ad ogni

negozio che permetta al reparto ricostruzione di ottenere un ricavo dalla vendita dei prodotti da esso fabbricati.

Per eseguire questa operazione Rigomma ha stabilito per ogni negozio dei prezzi interni di trasferimento, i quali permettono di dare un valore teorico allo scambio interno di pneumatici ricoperti. Il prezzo di trasferimento, dunque, rappresenta per i punti vendita un costo d'acquisto unitario, per la fabbrica di ricostruzione un ricavo unitario.

Il risultato netto di questa categoria si può dunque scomporre in due parti: il margine di contribuzione di primo grado conseguito dal singolo punto vendita, il quale si ottiene dalla differenza tra il prezzo di vendita sul mercato e il prezzo interno di trasferimento (costo variabile rispetto all'output), e l'utile netto ottenuto dal reparto ricostruzione, dato dalla differenza tra il prezzo interno di trasferimento e il costo pieno aziendale.

Risultato netto RICOPERTO	=	$p - PIT$	+	$PIT - c$
		MARGINE DI CONTRIBUZIONE DEL SINGOLO NEGOZIO		UTILE NETTO DEL REPARTO RICOTRUZIONE
p = prezzo di vendita sul mercato				
PIT = prezzo interno di trasferimento				
c = costo pieno aziendale				

Il prodotto ricoperto si distingue in due tipologie: la prima è denominata “Ricoperto Rigomma” e comprende tutti gli pneumatici ricostruiti utilizzando carcasse acquistate da terzi, la seconda è definita “Ricoperto Cliente”, la quale include tutti gli pneumatici ricostruiti con l'utilizzo di carcasse dei clienti stessi. Il costo pieno aziendale, dunque, è diverso per ciascuna tipologia e di conseguenza anche il prezzo di trasferimento varia a seconda del tipo di prodotto: è minore per il prodotto “Ricoperto Cliente”, in quanto il cliente consegna i propri pneumatici consumati e li riacquista ricostruiti, senza dover pagare il prezzo relativo alla carcassa.

I prezzi interni vengono valutati sulla base del costo pieno aziendale, il quale costituisce la base per la determinazione del prezzo di vendita, e imposti dall'Amministratore Delegato e dal Controller, i quali decidono come distribuire il Risultato netto della categoria Ricoperto tra il reparto produttivo e i suoi clienti interni. In particolare il prezzo di trasferimento viene

stabilito in modo da “favorire” i punti vendita, ovvero viene calcolato in modo che il margine di contribuzione dei punti vendita risulti maggiore dell’utile conseguito dal reparto produttivo. La scelta di calcolare i prezzi interni di trasferimento sulla base del costo pieno aziendale deriva dalla decisione dell’Azienda di considerare il reparto produttivo un fornitore esterno rispetto ai negozi. Secondo questa logica il reparto produttivo dovrà riuscire a coprire autonomamente (senza l’aiuto dei negozi) tutti i costi legati direttamente e indirettamente al prodotto, perciò il prezzo dovrà essere calcolato sulla base del costo pieno aziendale. La decisione di “favorire” il risultato dei punti vendita, stabilendo un margine di contribuzione maggiore rispetto all’utile conseguito dal reparto produttivo, è dovuta alla volontà da parte dell’Azienda di motivare i responsabili dei negozi su obiettivi di profitto più alti.

- *MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO GRADO (PRESTAZIONI E REVISIONI)*

Le categorie Prestazioni e Revisioni comportano il sostenimento di limitati costi variabili, perciò per esse non viene calcolato il margine di contribuzione di primo grado. La somma dei valori di ricavo derivati da queste due categorie viene costantemente controllata. In particolare viene calcolato, a livello di singolo punto vendita e a livello complessivo, il cosiddetto *Margine di Contribuzione di secondo grado* (o *semilordo*), ovvero la differenza tra ricavi di Prestazioni e Revisioni e i costi fissi speciali (e costi variabili anche se limitati).

I costi fissi speciali (dei punti vendita) relativi a queste due categorie di attività sono rappresentati dal costo del personale operaio.

Fu proprio il raggruppamento delle voci e l’analisi dei nuovi indicatori che permise all’Alta Direzione di condividere con tutti i collaboratori il concetto di “composizione del fatturato”, termine usato per indicare la complessità e la varietà di prodotti offerti dall’Azienda e il diverso contributo che ciascun prodotto e ciascuna area di attività dà al risultato aziendale.

In altre parole fu possibile assegnare ai responsabili chiari obiettivi di vendita, che rispecchiassero il contributo che ogni categoria apportava al risultato complessivo: l’obiettivo non consisteva più nel massimizzare le vendite in generale, ma cercare di puntare sulle categorie più redditizie.

d) Creazione del *budget*.

L'orizzonte temporale venne ulteriormente ampliato quando in Azienda fu adottato un importante strumento di *pianificazione* e di *controllo*: il budget. Si passò quindi ad un'ottica che non guardava solo al passato, bensì orientata verso il futuro.

Questo strumento portò un cambiamento sostanziale nella gestione aziendale: si può definire il budget come primo vero strumento di pianificazione all'interno dell'Azienda.

Di budget si parlerà in maniera più approfondita nel Capitolo III .

e) Riunioni periodiche.

Man mano che gli strumenti adottati in Azienda si sviluppavano fu necessario coinvolgere attivamente in questo cambiamento tutti gli attori aziendali.

In particolare dal 2000/2001 Rigomma iniziò a organizzare incontri formali con i responsabili dei negozi e con i funzionari di vendita, in cui erano presentate le informazioni e i dati tramite le nuove modalità di raggruppamento ed analisi e tramite i nuovi strumenti (budget e analisi degli scostamenti). L'idea era di formare il personale, coinvolgerlo nella dinamica del negozio e cercare di orientarlo verso la logica del budget.

Negli anni successivi gli incontri si intensificarono fino a diventare costanti. Oggi Rigomma organizza periodicamente incontri sia con i responsabili dei negozi, sia con i funzionari di vendita. Con i primi si discute soprattutto dell'andamento generale del negozio (costi e ricavi); con i secondi si tratta soprattutto di vendite in termini di quantità e pezzi venduti.

Caratteristica importante consiste nel fatto che in tutti gli incontri ci si focalizza soprattutto sulla composizione del fatturato.

2.4. L'attuale sistema di pianificazione e controllo

Nella complessità della vita delle aziende contemporanee il sistema di pianificazione e controllo svolge la fondamentale funzione di saldare il presente con il futuro, di favorire cioè la realizzazione delle linee strategiche intraviste dal soggetto economico come visioni future, ma non ancora definite né analizzate nella loro fattibilità. Tali linee ipotetiche devono essere tradotte in obiettivi gestionali da raggiungere e poi calate sulla struttura organizzativa dell'azienda traducendosi concretamente in compiti e responsabilità, in modo da evitare

dispersione di risorse, sovrapposizione o confusione di compiti, errori, conflitti per portare al conseguimento della finalità unitaria del sistema aziendale (Ferraris Franceschi, 2010).

All'interno di Rigomma queste funzioni vengono svolte, principalmente, grazie al processo di *budgeting* e allo strumento di *budget*. Il processo di *budgeting* rappresenta il momento fondamentale nell'ambito del processo di pianificazione e controllo in Rigomma: è in questa occasione che l'Amministratore Delegato e il Controller si riuniscono per prendere decisioni e raggiungere accordi riguardanti l'impiego delle risorse disponibili, per definire gli obiettivi da perseguire da parte di ciascun responsabile, e valutare eventuali correzioni rispetto ad obiettivi prefissati.

Il budget è stato introdotto in Azienda come strumento che permette di esplicitare gli obiettivi aziendali, valutare i risultati raggiunti, segnalare le aree critiche, responsabilizzare e motivare l'attività dei responsabili. Per questo viene definito strumento sia di pianificazione che di controllo.

In particolare, all'interno di Rigomma la definizione del budget è un procedimento che viene attuato in prima battuta dall'Amministratore Delegato e dal Controller all'inizio dell'anno.

In seconda battuta vengono coinvolti la funzione commerciale, i responsabili di negozio e i funzionari di vendita, in quanto nel processo di *budgeting* si devono considerare molte variabili: oltre ai dati consuntivi relativi all'andamento economico – finanziario del negozio, è necessario considerare alcune variabili “esterne” (andamento del settore, l'andamento del mercato, esigenze dei clienti, concorrenti, fornitori) per l'analisi delle quali sono necessarie le competenze e l'esperienza dello staff commerciale.

L'incontro con le risorse aziendali coinvolte permette, dunque, di allineare i risultati attesi sulla base di esigenze economico – finanziarie alle singole situazioni di mercato, permettendo così di costruire uno strumento condiviso da tutti i partecipanti alla sua realizzazione.

Il budget di Rigomma è articolato sulla base dei centri di responsabilità, che si identificano nei punti vendita e si riferisce ad un periodo temporale di un anno, più precisamente segue l'articolazione temporale del bilancio d'esercizio. L'Azienda, dunque, all'inizio del periodo amministrativo redige 14 budget, denominati “schede di budget economico”. La somma delle 14 schede di budget economico dà origine al budget annuale del Gruppo Rigomma.

Inoltre, durante l'anno, ogni scheda di budget viene articolata in sotto periodi.

L'articolazione su base periodica infrannuale mensile è utile, da una parte per verificare ed evidenziare gli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi e procedere ad azioni correttive o adattamenti del budget, dall'altra consente di specificare in modo più dettagliato le

responsabilità e i comportamenti di chi lavora in Azienda, in quanto gli obiettivi di vendita sono definiti per ogni mese.

Uno dei fondamentali strumenti del controllo di gestione in Azienda è, infatti, l'analisi degli scostamenti. Ogni mese il Controller attua un monitoraggio dei dati di ogni negozio appartenente al Gruppo. L'analisi delle differenze tra i dati consuntivi e i dati previsti dal budget infrannuale permette di evidenziare gli scostamenti negativi e di conseguenza rilevare le aree critiche. Dopo un'attenta analisi è compito del Controller valutare la natura dello scostamento: se il problema deriva da eventi che hanno reso gli obiettivi prefissati irraggiungibili o scarsamente adeguati, sarà necessario rivedere e riformulare le ipotesi fatte precedentemente; se lo scostamento è sintomo di un inadeguato comportamento dei responsabili, sarà necessario effettuare un'ulteriore analisi delle prestazioni e reindirizzare il personale verso gli obiettivi prefissati.

CAPITOLO III

IL BUDGET IN RIGOMMA

3.1. Le caratteristiche del budget

Rigomma redige annualmente un budget economico per ogni punto vendita. Per quanto riguarda l'area finanziaria non viene creato un budget, bensì l'Amministratore Delegato e il Controller organizzano degli incontri in cui discutono e prendono decisioni relative agli aspetti finanziari dell'Azienda. Per quanto riguarda l'area della produzione, il budget viene fatto sulla base della somma delle quantità di vendita, previste per il prodotto Ricoperto, di ogni negozio.

Il budget economico complessivo del Gruppo si ricava dalla somma dei budget dei singoli punti vendita.

I 14 budget relativi ai negozi sono denominati "schede di budget economico".

Di seguito verranno presentate le principali caratteristiche delle "schede di budget economico" e del loro processo di formazione.

a) Il periodo di riferimento e l'iter procedurale

Le schede di budget si riferiscono ad un periodo temporale di un anno. Esse vengono redatte dall'Amministratore Delegato e dal Controller ad inizio dell'anno amministrativo, nella prima metà di Gennaio. Le decisioni prese in questa sede, che riguardano le quantità di prodotti da vendere, i prezzi da applicare e i costi da sostenere, possono subire dei cambiamenti durante l'anno, grazie a delle periodiche revisioni.

Il punto di partenza per la redazione del budget è il budget dei ricavi, nel quale vengono programmati i ricavi per l'anno successivo di ciascuna categoria.

Successivamente, per ogni voce di costo, viene redatto un budget di costo.

L'unione del budget di ricavo e dei budget di costo relativi allo stesso negozio formano la scheda del budget economico del singolo punto vendita.

b) Attori coinvolti e origine dei dati che confluiscono nelle schede di budget

Le schede di budget economico vengono redatte principalmente dal Controller, il quale successivamente le sottopone per approvazione all'Amministratore Delegato.

Essi, prima di giungere al budget definitivo, coinvolgono anche la funzione commerciale, i responsabili di negozio e i funzionari di vendita, i quali forniscono le informazioni riguardanti il mercato, relativi trend e le caratteristiche della clientela (esigenze, solvibilità del credito,...).

Le decisioni a livello di budget scaturiscono essenzialmente da valutazioni fatte sulla base di dati consuntivi relativi agli anni precedenti (provenienti dalla contabilità generale e analitica) e da informazioni commerciali sul mercato dei clienti e su quello dei fornitori.

c) Utilizzo del budget in corso d'esercizio

L'andamento economico del negozio viene monitorato dal Controller aziendale attraverso l'utilizzo di schede di budget infrannuali con cadenza mensile, le quali si creano grazie all'articolazione del budget annuale in sotto periodi.

Nel budget redatto ad inizio anno i valori di ricavo previsti e ipotizzati per l'anno corrente vengono calcolati sulla base di percentuali di incremento o decremento rispetto all'anno precedente. In seguito, per determinare i budget infrannuali ogni mese si applicano le percentuali di aumento o diminuzione ai dati consuntivi che si riferiscono allo stesso periodo dell'anno precedente.

Per esempio, ipotizzando di dover redigere il budget infrannuale relativo al primo semestre 2012, si dovranno utilizzare i dati consuntivi che si riferiscono allo stesso periodo dell'anno precedente e ad essi si applicheranno le variazioni percentuali (differenza tra budget 2012 e consuntivo 2011, tutto diviso consuntivo 2011) calcolate nel budget 2012.

Per quanto riguarda la proiezione infrannuale dei costi, invece, viene effettuata una divisione del valore di ogni costo del budget annuale in 12 parti uguali, corrispondenti ai mesi dell'anno, questo dato viene poi moltiplicato per il numero di mesi trascorsi dell'anno e inserito nel budget infrannuale.

Ad esempio, se si ipotizza di dover calcolare il valore di costo "spese generali" da inserire nel budget infrannuale relativo al primo semestre 2012 questo è il procedimento: si divide il costo "spese generali" calcolato per il budget 2012 per 12 e il risultato viene poi moltiplicato per 6, numero di mesi trascorsi al termine del primo semestre 2012.

Si tratta di un metodo semplice che viene utilizzato dall'Azienda per calcolare tutti i costi di budget infrannuale (tranne il costo d'acquisto del prodotto ricoperto) per cui sarebbe difficile determinare un andamento nell'arco dell'anno.

Le schede di budget infrannuale forniscono all'Azienda la possibilità di utilizzare un fondamentale strumento del controllo di gestione: l'analisi degli scostamenti. Infatti, grazie al budget infrannuale è possibile mettere periodicamente a confronto i dati consuntivi da quelli ipotizzati in sede di budget.

d) La struttura della scheda di budget economico

Le schede di budget di ciascun negozio si presentano come un Conto Economico in forma scalare.

Nella prima parte della scheda sono presenti i ricavi delle categorie Prestazioni, Revisioni e Ricoperto, i margini di contribuzione delle categorie Nuovo e Vario e ricavi di altro genere (vendita di carcasse a terzi e rimborso del costo chilometrico). La scelta di inserire nella stessa sezione di budget queste voci è stata fatta dall'Azienda per poter avere maggior controllo sugli indicatori di maggior interesse.

Nella seconda parte sono presenti tutte le voci di costo assegnate al negozio: costo d'acquisto degli pneumatici ricoperti, costo del personale operaio, costo del personale amministrativo, costo del personale commerciale, quota di costo assegnata al negozio relativa agli impiegati che lavorano per l'intero Gruppo, spese per manutenzioni e riparazioni, spese per esercizio automezzi, spese per servizi commerciali, spese generali, ammortamenti e altri oneri (oneri finanziari, spese bancarie,...).

Nei prossimi paragrafi verrà presentato, grazie all'aiuto di un esempio con dati reali, il procedimento tramite il quale, in Rigomma, si definisce la scheda di budget annuale di un negozio e la sua articolazione in budget infrannuali.

Si prenderanno in considerazione i dati relativi ad uno dei negozi appartenenti al Gruppo. Studieremo dunque come si crea un budget per l'anno 2012, essendo ormai concluso l'anno 2011.

3.2. Budget di ricavo

Come già detto, il punto di partenza per la creazione delle *schede di budget economico* è il *budget di ricavo*, il quale è suddiviso in due parti:

- la tabella delle quantità;
- la tabella dei fatturati.

Qui di seguito verrà presentato il procedimento tramite il quale in Rigomma viene creata una scheda di budget di ricavo, ipotizzando che si tratti di definire il budget di ricavo per il 2012.

Innanzitutto si parte dalla tabella delle quantità (vedi Figura 3.1) in cui si inseriscono i dati relativi all'anno precedente (2011), alle quantità che erano previste dal budget 2011 e alla differenza tra queste.

In Figura 3.1 abbiamo riportato i dati relativi alle categorie Nuovo, Revisioni e Ricoperto.

La categoria Nuovo è scomposta nelle varie tipologie di pneumatici nuovi offerti dall'Azienda: pneumatici per vettura, autocarro, trasporto leggero, carrello, agricoltura, moto e bici, genio civile.

La categoria Revisioni comprende la quantità in termini di numero di servizi di revisione e le quantità di bollini blu rilasciati.

Il Ricoperto si divide in "Ricoperto Rigomma", che comprende tutti gli pneumatici ricostruiti utilizzando carcasse acquistate da terzi e "Ricoperto Cliente", che include tutti gli pneumatici ricostruiti con l'utilizzo di carcasse dei clienti stessi.

In questa scheda vengono, inoltre, inseriti due tipi di percentuali utili all'analisi successiva: la percentuale di scostamento del consuntivo 2011 rispetto all'anno 2010 (CO) e l'ipotesi percentuale di incremento o decremento formulata nel budget 2011 sulla base del 2010 (BD). Quindi, ad esempio, nel Nuovo – Vettura il valore di CO indica che nel 2011 c'è stato un effettivo calo del 4% delle vendite degli pneumatici nuovi vettura rispetto all'anno precedente, sebbene l'ipotesi e l'obiettivo definito ad inizio 2011 prevedeva un incremento del 4% (BD) delle vendite di pneumatici nuovi vettura. Questo significa che nel 2011, per quanto riguarda questa tipologia di pneumatici, non si è riusciti a raggiungere gli obiettivi sperati.

Queste due tipologie di dati permettono, dunque, un confronto tra quanto prevedeva il budget per il 2011 e il risultato effettivo, in modo da capire se si è riusciti o meno a raggiungere gli obiettivi di budget.

Grazie all'analisi di queste informazioni e alla valutazione dell'andamento del mercato previsto per l'anno futuro, vengono stabilite per ogni categoria le quantità di budget. Per ciascuna categoria, dunque, vengono formulati degli obiettivi di vendita che rispecchino le decisioni e le strategie proprie di quella categoria.

Le quantità di budget 2012 relative alle categorie "Nuovo", "Revisioni" e "Ricoperto" vengono poi riportati nella tabella dei fatturati (vedi Figura 3.3).

NUOVO	BUDGET 2011	BD (%)	CO (%)	SCOSTAMENTI Consuntivo 2011 - Budget 2011	CONSUNTIVO 2011	VARIAZIONE Budget 2012 - Consuntivo 2011 (%)	BUDGET 2012	VARIAZIONE Budget 2012 - Consuntivo 2011
Vettura	3.000	4	-4	-232	2.768	1%	2.800	32
Autocarro	2.000	11	6	-98	1.902	-8%	1.750	-152
TI	460	3	11	37	497	1%	500	3
Carrello	100	3	-18	-20	80	0%	80	0
Agricoltura	70	3	16	9	79	1%	80	1
Moto e bici	143	3	10	10	153	1%	155	2
GC	22	3	0	-1	21	19%	25	4
TOT NUOVO	5.795	6	1	-295	5.500	-2%	5.390	-110
REVISIONI e BOLLINI BLU								
Revisioni	3.633	6	0	-223	3.410	0%	3.400	-10
Bollini blu	3.705	6	1	-161	3.544	-1%	3.500	-44
RICOPERTO								
Ricoperto Rigomma	450	26	17	-34	416	8%	450	34
Ricoperto Cliente	550	21	13	-36	514	7%	550	36
TOT RICOPERTO	1.000	23	15	-70	930	8%	1.000	70

Figura 3.1: Tabella delle quantità

Per quanto riguarda la categoria Nuovo, dal rapporto tra fatturato 2011 e quantità vendute 2011 si ricava il prezzo medio di vendita 2011. Partendo da questa informazione e osservando le quantità previste per il 2012, si ipotizza un prezzo medio di vendita per il 2012. Il prodotto tra il prezzo medio determinato per il 2012 e la quantità 2012 genera il fatturato della categoria Nuovo 2012.

Alla categoria Prestazioni si applica un lieve aumento sulla base di previsioni di mercato e di previsioni del lavoro che verranno generate dalle vendite.

Per calcolare i fatturati 2012 relativi alle revisioni e ai bollini blu si moltiplicano le rispettive quantità di budget per i rispettivi valori di listino (45€ per le revisioni e 5€ per i bollini blu).

Per quanto riguarda la categoria Ricoperto, in Figura 3.2, viene calcolato il costo d'acquisto, attribuito al punto vendita, previsto per il 2012 per le due diverse tipologie di prodotto. Questo costo è calcolato moltiplicando le quantità ipotizzate nel budget e i prezzi interni di trasferimento (di cui si è già discusso in precedenza).

Per arrivare al ricavo da attribuire al negozio, al costo d'acquisto così determinato viene applicato un ricarico, il quale viene calcolato in modo da mantenere il margine di contribuzione del Ricoperto, relativo al punto vendita, sul livello stabilito.

RICOPERTO	QUANTITA' BUDGET 2012	PIT	COSTO D'ACQUISTO BUDGET 2012	FATTURATO BUDGET 2012
Ricoperto Rigomma	450	204	91.800	114.750
Ricoperto Cliente	550	168	92.400	115.500
TOT RICOPERTO	1.000		184.200	230.250

Figura 3.2: Fatturato di budget 2012 del Ricoperto

Infine, per la categoria Vario si stima un piccolo incremento più o meno uguale ogni anno, in quanto questa voce racchiude una moltitudine di elementi di varia natura, per ognuno dei quali non sarebbe possibile prevedere un cambiamento.

A questi ricavi si aggiungono altre voci meno rilevanti quali: la vendita delle carcasse a terzi e il rimborso del costo chilometrico.

Calcolati i fatturati 2012, questi vengono riportati nella scheda di budget economico (vedi Figura 3.7), ad eccezione del fatturato del Nuovo e del Vario. Questi ultimi, infatti, vengono moltiplicati per la relativa percentuale di margine, dando origine ai margini di contribuzione che andranno inseriti nella scheda di budget 2012. Come già spiegato, infatti, l'Azienda ha ben chiari i margini che possono raggiungere queste categorie, per cui gli obiettivi prefissati prevedono ogni anno di riuscire, per lo meno, a mantenere il livello di margine conosciuto.

	BUDGET 2011	BD (%)	CO (%)	SCOSTAMENTI Consuntivo 2011 - Budget 2011	CONSUNTIVO 2011	QUANTITA' 2011	PREZZO MEDIO 2011	PREZZO 12	QUANTITA' 2012	FATTURATO BUDGET 2012
NUOVO	1.092.258	14	17	33.578	1.125.836	5.500	204,70	204,70	5.390	1.103.333
PRESTAZIONI	153.000	8	10	1.680	154.680					163.000
Revisioni	163.485				152.963			45	3.400	153.000
Bollini blu	18.621				18.072			5	3.500	17.500
REVISIONI	182.106	8	2	-11.071	171.035					170.500
RICOPERTO	221.040	35	25	-16.227	204.813					230.250
ACCESSORI	52.000	10	20	4.880	56.880					60.000
€ TOTALE	1.700.404			12.840	1.713.244					1.727.083
VENDITA CARCASSE	2.500			-2.500	0					2.500
SMALTIMENTO	15.000			9.333	24.333					4.000
RIMBORSO COSTO KM.	14.000			-951	13.049					15.000
€ TOTALE	1.731.904	15	16	18.722	1.750.626					1.748.583

Figura 3.3: Tabella dei fatturati

3.3. Budget di costo

Dalla scheda di budget economico del negozio (vedi Figura 3.7) possiamo osservare i costi assegnati a ciascun negozio divisi per voci, classificate per natura.

In Figura 3.4 vengono specificate le principali componenti che formano alcune delle voci di costo presenti nel budget del negozio.

Le poste provengono dal piano dei conti di Rigomma, ovvero il documento contenente tutti i conti utilizzati dall'Azienda.

Il piano dei conti di Rigomma è strutturato secondo tre livelli: il mastro, il conto e il sottoconto. Il mastro rappresenta il livello più aggregato di conto, il sottoconto fornisce informazioni dettagliate tramite la catalogazione dei conti per destinazione (negozi), il conto offre un grado di dettaglio intermedio tra il mastro e il sottoconto.

VOCE DI COSTO (mastro)	COMPONENTI DEL COSTO (conto)
<i>SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE</i>	<ul style="list-style-type: none"> • manutenzione e riparazione fabbricati leggeri • manutenzione e riparazione impianti macchinari e attrezzature • manutenzione e riparazione autovetture • manutenzione e riparazione autoveicoli commerciali • manutenzione e riparazione autoveicoli autocarro
<i>ESERCIZIO AUTOMEZZI</i>	<ul style="list-style-type: none"> • carburanti e lubrificanti autocarro • carburanti e lubrificanti autoveicoli commerciali • carburanti e lubrificanti autovetture • premi assicurativi autovetture • premi di assicurazione automezzi • premi di assicurazione autoveicoli commerciali • tasse di circolazione autocarro • tasse di circolazione autoveicoli commerciali • pedaggi autostradali autoveicoli commerciali • pedaggi autostradali autocarro
<i>SPESE PER SERVIZI COMMERCIALI</i>	<ul style="list-style-type: none"> • pubblicità • stampanti e materiale pubblicitario • omaggi a cliente • mostre e fiere • viaggi / spese di rappresentanza • donazioni – erogazioni liberali • spese meeting clienti • costo per informazioni / studi commerciali
<i>SPESE GENERALI</i>	<ul style="list-style-type: none"> • energia elettrica • affitti passivi • spese condominiali • consulenze e notarili • assicurazioni • acqua, gas, rifiuti • pulizia e vigilanza • cancelleria, stampati, consumabili • postali e telegrafiche • telefono e telex • tutela e sicurezza dipendenti

	<ul style="list-style-type: none"> • spese recupero del credito • consulenze legali del lavoro • consulenze informatiche • spese generali varie
<i>AMMORTAMENTI</i>	<ul style="list-style-type: none"> • ammortamento impianti fissi • ammortamento macchinari • ammortamento macchine d'ufficio elettroniche • ammortamento autoveicoli • ammortamento autovetture • ammortamento attrezzature varie • ammortamento costruzioni leggere • ammortamento fabbricati • ammortamento avviamento • ammortamento concessioni licenze, marchi

Figura 3.4: Le principali voci di costo e loro componenti

Questi costi si possono classificare secondo il criterio della modalità di imputazione, ovvero si possono distinguere in costi diretti e indiretti rispetto a negozio.

I costi diretti sono tutti i costi che sono assegnati al singolo negozio, in quanto sostenuti in maniera oggettiva ed esclusiva da esso. I costi indiretti sono i costi comuni aziendali, ovvero i costi sostenuti dal Gruppo Rigomma nel suo complesso. Per questi ultimi è necessaria una ripartizione che permetta di assegnare ad ogni negozio un valore quanto più significativo dell'impiego offerto da ciascun fattore produttivo all'oggetto medesimo.

Nella seguente tabella i costi presenti nel budget economico del negozio sono suddivisi in diretti e indiretti. La voce "spese generali" rappresenta un caso particolare in quanto è composta da costi sia diretti che indiretti.

COSTI COMUNI (INDIRETTI)	COSTI SPECIFICI DEL NEGOZIO (DIRETTI)
<ul style="list-style-type: none"> - Impiegati assegnati - Spese per servizi commerciali - Altri oneri 	<ul style="list-style-type: none"> - Costo personale operaio, amministrativo e commerciale - Spese manutenzioni e riparazioni - Esercizio automezzi - Ammortamenti
<ul style="list-style-type: none"> - Spese generali 	

Figura 3.5: Classificazione dei costi in diretti e indiretti

I costi del personale operaio, amministrativo e commerciale sono costi diretti in quanto si riferiscono ai dipendenti che svolgono la loro attività operativa all'interno di uno specifico negozio.

Le spese per manutenzioni e riparazioni, i costi di esercizio automezzi e gli ammortamenti sono costi diretti, infatti, già in fase di imputazione contabile vengono assegnati allo specifico negozio.

Per “impiegati assegnati”, si intende la quota di costo relativa ai 14 dipendenti della sede centrale di Marghera, che svolgono il loro lavoro non per un solo negozio, ma per tutto il Gruppo Rigomma.

Questo costo potrebbe essere imputato in maniera esclusiva ed oggettiva in base al contributo prestato ai vari negozi. Infatti, basterebbe considerare il numero di ore lavorative che ogni dipendente impegna per occuparsi dello specifico negozio. Questo procedimento risulterebbe però laborioso e comporterebbe degli sprechi di tempo, perciò i suddetti costi vengono considerati indiretti e ripartiti sui vari punti vendita sulla base del fatturato.

Le spese per servizi commerciali si riferiscono per lo più ai costi legati all'attività di pubblicità e promozione dell'Azienda. Si tratta di costi indiretti, in quanto, nella maggior parte dei casi, la pubblicità viene fatta per promuovere l'intero Gruppo Rigomma.

La voce di costo denominata “altri oneri” è caratterizzata da costi indiretti, in quanto comprende attività e interventi, di natura finanziaria o di altro genere, attuati dall'Azienda, che coinvolgono l'intero Gruppo (finanziamenti, politiche di recupero del credito,...).

Per “spese generali” si intende una particolare voce di costo che comprende costi sia diretti (per esempio energia elettrica, affitti passivi,...), che indiretti (consulenze,...). I costi diretti relativi alle spese generali vengono imputati direttamente ad ogni negozio. L'ammontare dei costi indiretti inclusi nella voce di costo vengono ripartiti sulla base del fatturato.

La determinazione dei costi per l'anno seguente avviene grazie ai *budget di costo*. Il criterio generale per il calcolo delle voci di costo di budget economico del negozio è il seguente: i costi diretti vengono aumentati del 4% e imputati direttamente al negozio, i costi indiretti, aumentati del 4%, vengono ripartiti e assegnati ai punti vendita. La scelta di incrementare i costi del 4% deriva da una logica incrementale (di cui si è parlato nel sottoparagrafo 1.4.2. dedicato al budget) adottata dall'Azienda in quanto non si hanno abbastanza informazioni sui costi presi in esame; l'unico elemento che l'Azienda ha potuto notare negli anni è un tendenziale aumento annuo dei costi in generale, a ciò si deve l'aumento prefissato ad un livello del 4%.

I costi così calcolati vengono inseriti nella scheda di budget 2012 del negozio preso in considerazione.

Com'è stato fatto per il budget di ricavo si intende portare un esempio di budget di costo: si prenderà in considerazione la voce di costo "spese generali" e verrà spiegato il procedimento tramite il quale viene creata la previsione del relativo costo.

Nel budget di costo sono presenti le previsioni per l'anno successivo di tutti i 14 punti vendita Rigomma, il procedimento utilizzato per imputare il costo previsto per il 2012 è uguale per tutti i negozi del Gruppo. Si è deciso, quindi, di prenderne ad esempio uno.

Il costo "spese generali" riportato nella scheda di budget economico in Figura 3.7 è relativo al negozio preso in esame.

Ricordiamo che la voce di costo "spese generali" si compone di costi diretti, specifici del singolo negozio, e indiretti, comuni al Gruppo.

Innanzitutto si assegna ad ogni negozio l'ammontare dei costi specifici sostenuti nel 2011 aumentati del 4%.

In seguito, si determina l'ammontare dei costi comuni 2011 e, applicando ad essi l'aumento del 4%, si definisce l'ammontare di costi comuni 2012.

Si procede poi con la loro ripartizione. Per ogni negozio viene calcolata la relativa percentuale di ripartizione, data dal rapporto tra fatturato del singolo negozio e fatturato totale del Gruppo.

Il prodotto tra percentuale di ripartizione e totale costi comuni 2012 genera la quota di costo comune 2012 imputata al singolo negozio.

Infine, la somma tra costi specifici 2012 e quota di costo 2012 determina la previsione di costo "spese generali" per il 2012 (vedi Figura 3.6).

SPESE GENERALI						
				RIPARTIZIONE COSTI COMUNI		
	COSTI SPECIFICI DEL NEGOZIO 2011	COSTI SPECIFICI 2012 (aumento del 4%)		PERCENTUALE DI RIPARTIZIONE*	QUOTE DEI COSTI COMUNI	TOTALE 2012
NEGOZIO 1	226.027,92	235.069,04		17%	112.975,20	348.044,24
NEGOZIO 2	68.059,50	70.781,88		6%	39.873,60	110.655,48
NEGOZIO 3	50.685,18	52.712,59		5%	33.228,00	85.940,59
NEGOZIO 4	91.450,24	95.108,25		6%	39.873,60	134.981,85
NEGOZIO 5	67.726,48	70.435,54		4%	29.240,64	99.676,18
COSTI COMUNI	639.000,00	664.560,00				

*PERCENTUALE DI RIPARTIZIONE	=	$\frac{\text{fatturato NEGOZIO X}}{\text{fatturato GRUPPO}} \times 100$
-------------------------------------	---	---

Figura 3.6: Budget di costo spese generali

Dall'unione del budget di ricavo e dei budget di costo si genera la scheda di budget economico di negozio:

			BUDGET 2012
FATTURATI BUDGET 2012	MARGINE %	MARGINI = FATTURATO * MARGINE % E VOCI DI RICAVO	31/12/2012
1.103.319	17,8%	NUOVO	196.391
		PRESTAZIONI	163.000
		REVISIONI	170.500
60.000	20%	VARIE	12.000
		RICOPERTO	230.250
		VENDITA CARCASSE A TERZI	2.500
		RIMBORSO COSTO KM.	15.000
		TOTALE MARGINI E RICAVI	789.641
		VOCI DI COSTO	2012
		ACQUISTO RICOPERTO	184.200
		Ricoperto Rigomma	91.800
		Ricoperto Cliente	92.400
		COSTO PERSONALE OPERAIO	193.000
		COSTO DEL PERSONALE AMMINISTRATIVO	47.000
		COSTO DEL PERSONALE COMMERCIALE	30.000
		IMPIEGATI ASSEGNATI	26.300
		SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE	13.000
		ESERCIZIO AUTOMEZZI	8.000
		SPESE PER SERVIZI COMMERCIALI	8.000
		SPESE GENERALI	100.000
		AMMORTAMENTI	26.000
		ALTRI ONERI	19.700
		TOTALE COSTI	655.200
		RISULTATO FINALE PDV	134.441

Figura 3.7: Scheda di budget economico del negozio

3.4. Proiezione dei dati e analisi degli scostamenti

Ricordiamo che le schede di budget economico dei negozi si riferiscono ad un periodo temporale di un anno; tuttavia, per effettuare un'analisi costante dell'andamento dei negozi è necessario avere a disposizione uno strumento in grado di evidenziare ogni mese lo stato economico dei punti vendita. Questo strumento si identifica nella scheda di budget infrannuale.

3.4.1. Scheda di budget infrannuale

Di seguito verranno presentati i passaggi necessari per la creazione di una scheda di budget infrannuale.

Verranno utilizzati i dati ricavati dall'esempio precedente.

Si suppone di dover determinare il budget economico previsto in data 30/06/2012; si devono, dunque, calcolare i valori che, secondo il budget, il negozio avrebbe dovuto conseguire al termine del primo semestre 2012.

La prima operazione che viene effettuata riguarda il calcolo delle percentuali di incremento o decremento dei fatturati di ogni categoria, stabiliti dal budget annuale.

Dalla tabella dei fatturati presente nel budget di ricavo si prendono i valori dei fatturati conseguiti nel 2011 e i valori dei fatturati stabiliti per il budget 2012, divisi per categoria. Il calcolo della variazione percentuale viene effettuato sottraendo al fatturato di budget 2012 il fatturato 2011 e dividendo il tutto per il fatturato 2011.

Le variazioni presenti in Figura 3.8 vengono utilizzate in ogni scheda di budget infrannuale e permettono di proiettare l'ipotesi di budget, fatta sulla base dei dati consuntivi 2011, sull'anno 2012: è possibile calcolare i valori di budget di ogni sotto periodo tramite una semplice moltiplicazione tra i valori relativi allo stesso sotto periodo dell'anno 2011 e le variazioni percentuali sotto illustrate.

	FATTURATO 2011	FATTURATO BUDGET 2012	VARIAZIONE % 2011/2012
NUOVO	1.125.836	1.103.333	-2,00%
PRESTAZIONI	154.680	163.000	5,38%
REVISIONI	171.035	170.500	-0,31%
RICOPERTO	204.813	230.250	12,42%
VARIO	56.880	60.000	5,49%
TOTALE	1.713.244	1.727.083	0,81%

Figura 3.8: Variazioni percentuali dei fatturati di budget 2012 rispetto al consuntivo 2011

Nella Figura 3.9 vengono calcolati i margini e i ricavi previsti nel budget in data 30/06/2012. Nella tabella vengono dunque riportati i valori dei fatturati conseguiti al termine del primo semestre del 2011, a questi vengono applicate le variazioni percentuali; da questa operazione risultano i valori dei fatturati previsti al 30/06/2012. In seguito, ai fatturati della categoria Nuovo e Vario si moltiplica il margine percentuale, si calcolano così i margini previsti per queste categorie per il 30/06/2012.

MARGINI E RICAVI	FATTURATI 30/06/2011	VARIAZIONE % 11/12	FATTURATI BUDGET 30/06/2012	MARGINE %	PROIEZIONE BUDGET 30/06/2012
NUOVO	475.725	-2,00%	466.216	17,8%	82.987
PRESTAZIONI	72.221	5,38%	76.106		76.106
REVISIONI	93.295	-0,31%	93.003		93.003
VARIE	22.245	5,49%	23.465	20%	4.693
RICOPERTO	79.853	12,42%	89.770		89.770
TOTALE MARGINI E RICAVI	743.339	0,81%	748.561		346.559

Figura 3.9: Calcolo dei margini e ricavi previsti per il 30/06/2012

In Figura 3.10 viene calcolato il costo d'acquisto del prodotto ricoperto previsto dal budget al termine del primo semestre 2012.

Si parte dunque dalla quantità di pneumatici venduti nello stesso periodo del 2011, ad essi si applica la variazione percentuale calcolata nella tabella delle quantità (vedi Figura 3.1), si ottiene così la quantità prevista nel budget in data 30/06/2012.

La moltiplicazione tra queste quantità e i prezzi interni di trasferimento genera il costo d'acquisto, attribuito al punto vendita, previsto per il primo semestre del 2012.

ACQUISTO RICOPERTO	QUANTITA' RICOPERTO 2011	VARIAZIONE % QUANTITA' RICOPERTO	QUANTITA' RICOPERTO BUDGET 30/06/2012	PREZZI INTERNI DI TRASFERIMENTO	PROIEZIONE BUDGET 30/06/2012
RICOPERTO RIGOMMA	163	8,00%	176	204	35.912
RICOPERTO CLIENTE	226	7,00%	242	168	40.626
TOTALE	389	8,00%	420		76.538

Figura 3.10: Calcolo del costo d'acquisto del ricoperto previsto nel budget in data 30/06/2012

In Figura 3.11 sono rappresentati i costi previsti per il budget del 30/06/2012.

Per quanto riguarda i costi, il metodo di calcolo per il valore di budget infrannuale è differente rispetto a quello utilizzato per i valori di ricavo.

Innanzitutto, si prendono in considerazione i valori di costo stabiliti nei budget di costo per il 2012. Questi ultimi si dividono per 12, come i mesi dell'anno; il dato così calcolato viene poi moltiplicato per il numero di mesi a cui il budget infrannuale si riferisce.

Nell'esempio, dunque, la colonna "BUDGET 2012 DIVISO 12" viene moltiplicata per 6 generando la colonna "BUDGET 30/06/2012".

I costi sostenuti o assegnati ai negozi sono costi privi di stagionalità (costo del personale, costo per esercizio automezzi, spese per servizi commerciali, spese generali, ammortamenti, altri oneri) o costi per cui non è prevedibile un andamento durante l'anno (spese manutenzione e riparazione), perciò l'Azienda ha deciso di utilizzare un metodo di previsione periodica semplice e uguale per tutti.

VOCI DI COSTO	BUDGET 2012	BUDGET 2012 DIVISO 12	BUDGET 30/06/2012
COSTO PERSONALE OPERAIO	193.000	16.083	96.500
COSTO DEL PERSONALE AMMINISTRATIVO	47.000	3.917	23.500
COSTO DEL PERSONALE COMMERCIALE	30.000	2.500	15.000
IMPIEGATI ASSEGNATI	26.300	2.192	13.150
SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE	13.000	1.083	6.500
ESERCIZIO AUTOMEZZI	8.000	667	4.000
SPESE PER SERVIZI COMMERCIALI	8.000	667	4.000
SPESE GENERALI	100.000	8.333	50.000
AMMORTAMENTI	26.000	2.167	13.000
ALTRI ONERI	19.700	1.642	9.850
TOTALE COSTI	471.000	39.250	235.500

Figura 3.11: Calcolo dei costi previsti nel budget in data 30/06/2012

3.4.2. Analisi degli scostamenti

Dopo aver creato il budget economico infrannuale, si passa all'analisi degli scostamenti, ovvero il confronto tra dati consuntivi e valori di budget.

In Figura 3.12 sono rappresentati gli scostamenti, in valore assoluto e percentuali, tra i valori consuntivi conseguiti in data 30/06/2012 e i valori di budget infrannuale; in rosso sono evidenziati gli scostamenti negativi (minori ricavi o margini e maggiori costi rispetto al budget).

Dall'analisi degli scostamenti possiamo fare alcune prime osservazioni.

Per quanto riguarda la parte dei ricavi e dei margini notiamo che: la categoria Nuovo presenta un margine inferiore a quello previsto dal budget, ciò è probabilmente dovuto ad un minor numero di vendite rispetto all'atteso.

Anche le Prestazioni non hanno rispettato i valori attesi, probabilmente perché strettamente legate alle vendite:

Le revisioni hanno un andamento ciclico collegato alle immatricolazioni dei veicoli della zona, quindi è probabile che nel secondo semestre questa categoria riesca a recuperare in termini di ricavo.

Per quanto riguarda il Vario abbiamo già detto che è difficile prevedere un andamento, di conseguenza è difficile fare valutazioni sullo scostamento rispetto al budget.

Anche la categoria Ricoperto non è riuscita a raggiungere in questo primo semestre gli obiettivi di budget. Probabilmente anche qui c'è stato un calo delle vendite che ha portato di conseguenza ad un calo del costo d'acquisto del ricoperto.

Tra i valori di costo solo alcuni si discostano particolarmente dal budget: spese per manutenzioni e riparazioni, spese per servizi commerciali, spese generali e altri oneri.

Ricordiamo però che i valori di costo dei budget infrannuali sono calcolati tramite una semplice divisione in 12 parti uguali del valore di budget annuale. In questo modo, a livello di budget infrannuale, i costi aumentano della stessa quota ogni mese.

Dunque, non è semplice analizzare i motivi che hanno portato allo scostamento tra consuntivo e budget, soprattutto perché, sebbene per semplicità il costo di budget venga calcolato tramite un aumento costante ogni mese, l'andamento effettivo non risulta tale durante l'anno.

Da queste prime osservazioni scaturiscono le analisi più approfondite. E' compito del Controller indagare le cause e i fattori che hanno provocato lo scostamento.

Terminata questa analisi sarà poi in grado di prendere le decisioni adeguate: rivedere e correggere i valori di budget o reindirizzare il personale verso gli obiettivi prestabiliti.

	PROIEZIONE	CONSUNTIVO	SCOSTAMENTI	SCOSTAMENTI %
	30/06/2012	30/06/2012	30/06/2012	30/06/2012
MARGINI E VOCI DI RICAVO				
NUOVO	82.987	69.920	-13.067	-15,75%
PRESTAZIONI	76.106	73.253	-2.853	-3,75%
REVISIONI	93.003	72.270	-20.733	-22,29%
VARIE	4.693	7.112	2.419	51,54%
RICOPERTO	89.770	84.798	-4.972	-5,54%
VENDITA CARCASSE A TERZI	1.250	1.250	0	0,00%
RIMBORSO COSTO KM.	7.500	8.302	802	10,69%
TOTALE MARGINI E RICAVI	355.309	316.905	-38.404	-10,81%
VOCI DI COSTO				
TOTALE ACQUISTO RICOPERTO	76.538	66.192	-10.346	-13,52%
Ricoperto Rigomma	35.912	39.984	4.072	11,34%
Ricoperto Cliente	40.626	26.208	-14.418	-35,49%
COSTO PERSONALE OPERAIO	96.500	93.200	-3.300	-3,42%
COSTO DEL PERSONALE AMMINISTRATIVO	23.500	23.881	381	1,62%
COSTO DEL PERSONALE COMMERCIALE	15.000	14.500	-500	-3,33%
IMPIEGATI ASSEGNATI	13.150	13.527	377	2,87%
SPESE MANUTENZIONE E RIPARAZIONE	6.500	4.500	-2.000	-30,77%
ESERCIZIO AUTOMEZZI	4.000	4.600	600	15,00%
SPESE PER SERVIZI COMMERCIALI	4.000	2.200	-1.800	-45,00%
SPESE GENERALI	50.000	41.331	-8.669	-17,34%
AMMORTAMENTI	13.000	13.000	0	0,00%
ALTRI ONERI	9.850	11.000	1.150	11,68%
TOTALE COSTI	312.038	287.931	-24.107	-7,73%
RISULTATO FINALE PDV	43.271	28.974	-14.297	-33,04%

Figura 3.12: Analisi degli scostamenti al 30/06/2012

CONCLUSIONI

La mia esperienza di stage presso l'azienda RI.GOM.MA S.R.L., presente con 14 punti vendita nelle regioni Veneto, Friuli Venezia Giulia e Lombardia, mi ha permesso di descrivere nella relazione appena conclusa come il sistema di Pianificazione e Controllo sia una componente indispensabile per qualsiasi azienda.

RI.GOM.MA, consapevole della complessità del mercato a cui si rivolge e della sua evoluzione interna, dovuta ad un decentramento sempre più spinto dell'Amministratore Delegato (Proprietario) verso i suoi collaboratori, si è dotata di strumenti adatti alla gestione di questa complessità.

L'obiettivo della mia relazione era, dunque, quello di evidenziare come l'Azienda, attraverso il governo sempre più mirato degli strumenti di pianificazione e controllo, riesca a munirsi di una gestione puntuale e indirizzata prevalentemente verso i suoi 14 punti vendita.

Grazie all'attività di affiancamento al tutor aziendale ho potuto approfondire alcuni concetti trattati nel corso dei miei studi e in particolare nel corso di Controllo di gestione, quali:

- la contabilità analitica, fondamentale per la valutazione della redditività di ciascuna area di attività;
- il budget, fondamentale strumento sia di pianificazione che di controllo;
- l'analisi degli scostamenti, essenziale per il costante monitoraggio degli andamenti e delle performance aziendali.

Per gestire le attività aziendali è necessario analizzare una grande quantità di dati. Pertanto, in conclusione, un adeguato sistema di pianificazione e controllo, supportato dagli strumenti sopra elencati, permetterà all'Azienda di conoscere puntualmente la sua situazione economico-finanziaria.

BIBLIOGRAFIA

Bergamin Barbato, M. (1991). *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*. Torino: UTET.

Cerbioni, F. (2000). *Il budget nel sistema di controllo di gestione* (Vol. I). Torino: G. Giappichelli Editore.

Cerbioni, F., Cinquini, L., & Sostero, U. (2006). *Contabilità e bilancio* (II ed.). Milano: McGraw - Hill.

Favotto, F. (2007). *Economia Aziendale. Modelli, misure e casi* (II ed.). Milano: McGraw-Hill.

Ferraris Franceschi, R. (2010). *Sistemi di pianificazione e controllo* (II ed.). Torino: G. Giappichelli Editore.