

Analisi di risultati e di scostamenti

Esercizio 1

Il fatturato di budget è pari a $6.000 + 7.200 + 3.900 = 17.100$ € mentre il fatturato a consuntivo è pari a: $9.600 + 5.400 + 4.350 = 19.350$ €. La differenza tra i due risulta essere di 2.250 €. Da un'analisi superficiale sembra dunque che i collaboratori del dott. Rossi abbiano ottenuto risultati superiori alle attese, pertanto potrebbero meritare un premio. Tuttavia occorre realizzare un'analisi degli scostamenti per capire se tali risultati sono imputabili esclusivamente a fattori esogeni (in questo caso i collaboratori non meriterebbero alcun premio) o sono effettivamente merito dei collaboratori del dott. Rossi.

Si inizi con l'analisi degli scostamenti di primo livello. Questa prevede la costruzione dei seguenti budget flessibili:

	Prezzo	Mix dei prodotti	Volume
Budget	Standard	Standard	Standard
Budget fless. a mix standard	Standard	Standard	Effettivo
Budget fless. a mix effettivo	Standard	Effettivo	Effettivo
Consuntivo	Effettivo	Effettivo	Effettivo

Prezzo e mix dei tre prodotti sono riportati nella seguente tabella:

	Prodotto A		Prodotto B		Prodotto C	
	Preventivo	Consuntivo	Preventivo	Consuntivo	Preventivo	Consuntivo
Prezzo (€)	3	4	4	3	5	5
Mix (valori approssimati)	0,44	0,47	0,39	0,36	0,17	0,17

Il volume di vendite è pari a $2.000 + 1.800 + 780 = 4.580$ unità di prodotto a preventivo e $2.400 + 1.800 + 870 = 5.070$ a consuntivo.

Utilizzando questi dati è possibile calcolare i valori approssimati dei due budget flessibili.

Fatturato di budget flessibile a mix standard: $3 \cdot 0,44 \cdot 5.070 + 4 \cdot 0,39 \cdot 5.070 + 5 \cdot 0,17 \cdot 5.070 = 18.911$ €

Fatturato di budget flessibile a mix effettivo: $3 \cdot 0,47 \cdot 5.070 + 4 \cdot 0,36 \cdot 5.070 + 5 \cdot 0,17 \cdot 5.070 = 18.759$ €

Dunque si ha:

Scostam. di volume = Fatt. di budget flessibile a mix standard - fatt. di budget = $18.911 - 17.100 = 1.811$ €

Scostam. di mix = Fatt. di budget flessibile a mix effettivo - fatt. di budget flessibile a mix standard = $18.759 - 18.911 = -152$ €

Scostam. di prezzo = Fatt. a consuntivo - fatt. di budget flessibile a mix effettivo = $19.350 - 18.759 = 591$ €

Si realizzi ora l'analisi degli scostamenti di secondo livello costruendo il budget flessibile a quota effettiva:

	Prezzo	Mix dei prodotti	Domanda	Quota di mercato
Budget	Standard	Standard	Standard	Standard
Budget fless. a quota effettiva	Standard	Standard	Standard	Effettivo
Budget fless. a mix standard	Standard	Standard	Effettivo	Effettivo

Poiché la quota di mercato a preventivo dell'impresa è pari a 10%, la domanda standard per il trimestre sarebbe 45.800 unità di prodotto. La domanda effettiva, visto l'aumento del 15%, sarebbe invece pari a $45.800 \cdot 1.15 = 52.700$ unità. Poiché il volume di vendita effettivo dell'impresa è pari a 5.070 unità di prodotto, la quota effettiva dell'impresa sarebbe pari a volume di vendita effettivo/domanda di mercato effettiva = $5.070/52.700 = 9.6\%$

Dunque il fatturato di budget flessibile a quota effettiva è pari a:

$(3 \cdot 0,44 + 4 \cdot 0,39 + 5 \cdot 0,17) \cdot 0,096 \cdot 45.800 = 16.400$ €.

Si ha dunque:

Scost. di quota = Fatt. di budget flessibile a quota effettiva - fatt. di budget = $16.400 - 17.100 = -700$ €

Scost. di domanda = Fatt. di budget flessibile a mix standard - fatt. di budget flessibile a quota effettiva = $18.911 - 16.400 = 2.511$ €

Da queste analisi risulta che la differenza (positiva) tra fatturato a consuntivo e fatturato di budget dipende essenzialmente dall'aumento della domanda dei prodotti (fattore esogeno) e, in parte, da una buona gestione delle decisioni di prezzo da parte dell'impresa (qualora le decisioni di prezzo venissero gestite a livello di top

management anche questo sarebbe un fattore esogeno), infatti lo scostamento di domanda e di prezzo sono positivi. Al contrario lo scostamento di quota e lo scostamento di mix sono negativi, dunque i collaboratori del dott. Rossi si sono rivelati poco abili nel definire il mix di vendita e con le loro azioni di marketing non hanno saputo raggiungere la quota di penetrazione del mercato auspicata in fase di budgeting. Alla luce delle informazioni raccolte il dott. Rossi non dovrebbe premiare i propri collaboratori.

In realtà, per prendere una decisione più oculata il dott. Rossi dovrebbe raccogliere informazioni anche sui costi dei tre prodotti e ripetere il ragionamento calcolando il margine di contribuzione totale al posto del fatturato.

Esercizio 2

I costi totali a preventivo sono pari a: 15.584 €, come risulta dalla seguente tabella:

	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Totale
Costo tot. energia	2.200,00	2.880,00	2.652,00	7.732,00
Costo tot. materie prime	1.600,00	2.520,00	624,00	4.744,00
Costo tot. lavoro	1.200,00	1.440,00	468,00	3.108,00
Tot. Costi diretti	5.000,00	6.840,00	3.744,00	15.584,00

Invece i costi totali a consuntivo sono pari a: 17.856 €.

	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Totale
Costo tot. energia	2.520,00	3.240,00	2.958,00	8.718,00
Costo tot. materie prime	1.920,00	3.060,00	696,00	5.676,00
Costo tot. lavoro	1.680,00	1.260,00	522,00	3.462,00
Tot. Costi diretti	6.120,00	7.560,00	4.176,00	17.856,00

I costi effettivi sono più alti rispetto a quelli preventivati; lo scostamento è pari a $17.856 - 15.584 = 2.272$ €.

Per comprendere a cosa sia imputabile tale aumento dei costi e valutare l'operato del reparto produzione occorre effettuare l'analisi degli scostamenti.

Ad un primo livello tale analisi prevede la costruzione del budget flessibile a costi standard.

	Costo fisso totale	Costo variabile unitario	Volume
Budget	Standard	Standard	Standard
Budget flessibile 1	Standard	Standard	Effettivo
Consuntivo	Effettivo	Effettivo	Effettivo

2 POSSIBILI SOLUZIONI

Soluzione 1

Ipotizzo che il costo dell'energia e il costo del lavoro siano costi fissi. Il budget flessibile 1 è dunque il seguente

	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Totale
Costo tot. energia	2.200,00	2.880,00	2.652,00	7.732,00
Costo tot. materie prime $2.400 * (1.600/2.000) = 1.920,00$	1.920,00	2.520,00	696,00	5.136,00
Costo tot. lavoro	1.200,00	1.440,00	468,00	3.108,00
Tot. Costi diretti	5.320,00	6.840,00	3.816,00	15.976,00

Dunque lo scostamento di volume è pari a costo budget flessibile – costo budget = $15.976 - 15.584 = 392$ €

Lo scostamento di efficienza è invece pari a costo consuntivo – costo budget flessibile = $17.856 - 15.976 = 1.880$ €.

Dunque parte dell'aumento di costi è imputabile all'aumento di produzione. Tuttavia la gran parte è imputabile a una diminuzione dell'efficienza del reparto. Con l'analisi di secondo livello è possibile verificare se tale diminuzione di efficienza sia imputabile al reparto o a fattori esogeni.

	Costo fisso totale	Prezzo var unitario della risorsa	Quantità di risorsa impiegata	Volume
Budget	Standard	Standard	Standard	Standard
Budget flessibile 1	Standard	Standard	Standard	Effettivo
Budget flessibile 2	Standard	Standard	Effettivo	Effettivo
Consuntivo	Effettivo	Effettivo	Effettivo	Effettivo

Il budget flessibile 2 è il seguente

	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Totale
Costo tot. energia	2.200,00	2.880,00	2.652,00	7.732,00
Costo tot. materie prime $2.400 * ((1.600/2.000)/4) * 6 = 2.880,00$	2.400,00	2.520,00	556,80	5.956,80
Costo tot. lavoro	1.200,00	1.440,00	468,00	3.108,00
Tot. Costi diretti	6.280,00	6.840,00	3.676,80	16.796,80

Dunque lo scostamento di impiego è pari a costo budget flessibile 2 – costo budget flessibile 1 = 16.796,80 - 15.976,00 = 820,80 €

Lo scostamento di prezzo è invece pari a costo consuntivo - costo budget flessibile 2 = 17.856,00 - 16.796,80 = 1.059,20 €.

L'aumento dei costi rispetto ai valori preventivati in fase di budgeting è dunque imputabile soprattutto a una cattiva gestione degli acquisti, ma anche a una cattiva gestione delle risorse da parte del reparto produzione.

Soluzione 2

Ipotizzo che il costo dell'energia e il costo del lavoro siano costi variabili. Il budget flessibile 1 è dunque il seguente

	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Totale
Costo tot. energia	$2.400 * (2.200/2.000) = 2.640,00$	2.880,00	2.958,00	8.478,00
Costo tot. materie prime $2.400 * (1.600/2.000) = 1.920,00$	2.400,00	2.520,00	696,00	5.136,00
Costo tot. lavoro	$2.400 * (1.200/2.000) = 1.440,00$	1.440,00	522,00	3.402,00
Tot. Costi diretti	6.000,00	6.840,00	4.176,00	16.016,00

Dunque lo scostamento di volume è pari a costo budget flessibile – costo budget = 16.016 - 15.584 = 432 €

Lo scostamento di efficienza è invece pari a costo consuntivo – costo budget flessibile = 17.856 - 16.016 = 1.840 €.

Dunque parte dell'aumento di costi è imputabile all'aumento di produzione. Tuttavia la gran parte è imputabile a una diminuzione dell'efficienza del reparto. Con l'analisi di secondo livello è possibile verificare se tale diminuzione di efficienza sia imputabile al reparto o a fattori esogeni.

	Prezzo var unitario della risorsa	Quantità di risorsa impiegata	Costo fisso totale	Volume
Budget	Standard	Standard	Standard	Standard
Budget flessibile 1	Standard	Standard	Standard	Effettivo
Budget flessibile 2	Standard	Effettivo	Standard	Effettivo
Consuntivo	Effettivo	Effettivo	Effettivo	Effettivo

Ipotizzo che la variazione del costo totale dell'energia e del costo totale del lavoro diretto siano esclusivamente imputabili a un aumento dei prezzi. Il budget flessibile 2 è dunque il seguente

	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Totale
Costo tot. energia	2.640,00	2.880,00	2.958,00	8.478,00
Costo tot. materie prime $2.400 * ((1.600/2.000)/4) * 6 = 2.880,00$	2.400,00	2.520,00	556,80	5.956,80
Costo tot. lavoro	1.440,00	1.440,00	522,00	3.402,00
Tot. Costi diretti	6.960,00	6.840,00	4.036,80	17.836,80

Dunque lo scostamento di impiego è pari a costo budget flessibile 2 – costo budget flessibile 1 = 17.836,80 - 16.016,00 = 1.820,80 €

Lo scostamento di prezzo è invece pari a costo consuntivo - costo budget flessibile 2 = 17.856,00 - 17.836,8 = 19,20 €.

L'aumento dei costi rispetto ai valori preventivati in fase di budgeting è dunque quasi interamente imputabile a una cattiva gestione delle risorse da parte del reparto produzione.

Approfondimento

Volendo, sarebbe anche possibile fare un'analisi per prodotto e per tipologia di costo. Analizziamo ad esempio i soli costi di acquisto materie prime per i tre prodotti.

	Preventivo	Flex volume	Flex impiego	Consuntivo	Scost volume	Scost impiego	Scost prezzo
Prodotto A	1.600,00	1.920,00	2.880,00	1.920,00	320,00	960,00	-960,00
Prodotto B	2.520,00	2.520,00	2.520,00	3.060,00	0,00	0,00	540,00
Prodotto C	624,00	696,00	556,80	696,00	72,00	-139,20	139,20

Si osservi che sia per il prodotto A sia per il prodotto C scostamenti di prezzo ed impiego sono uguali ed opposti; infatti la somma dei due (cioè lo scostamento di efficienza) deve essere nulla in entrambi i casi. Per il prodotto B invece si evince che tutto lo scostamento è dovuto a un maggior costo delle materie prime.