

1 Dai budget operativi al budget di sintesi economico reddituale

1.1 Il processo di budgeting

Come noto, l'attività di pianificazione strategica si sostanzia nella definizione sintetica degli obiettivi che l'azienda intende raggiungere in un arco temporale medio – lungo e nella successiva esplicitazione delle modalità da mettersi in atto per consentirne il raggiungimento. Lo strumento principe all'interno del quale avviene tipicamente la formalizzazione di tali obiettivi e delle relative soluzioni è rappresentato dal piano strategico aziendale.

Quanto definito in sede di pianificazione strategica rischia però di rimanere un mero esercizio formale qualora l'azienda non provveda alla declinazione di tali obiettivi a livello operativo, con un'ottica di breve termine ed un approccio – questa volta – assolutamente analitico. L'attività a ciò deputata prende il nome di programmazione e lo strumento da essa utilizzato è il budget. All'interno di tale fase, come approfondito in seguito, l'azienda è chiamata a definire, con il massimo grado di dettaglio possibile, il percorso che ciascun operatore (*in primis* i responsabili di area e, a cascata, tutti gli altri soggetti) dovrà seguire al fine di garantire che tutti gli sforzi che verranno profusi nel periodo sia indirizzati verso il raggiungimento degli obiettivi delineati dall'alta direzione all'interno del piano strategico.

La redazione di un budget rappresenta un processo, inteso come insieme di attività tra di loro correlate, dove l'output di una rappresenta l'input di quella immediatamente a valle. La costruzione di un budget rappresenta, come vedremo, un momento cruciale del complessivo sistema di controllo di gestione aziendale ed è, nella realtà dei fatti, assai articolata e complessa. Il processo di redazione del budget, in tutte le sue fasi, è finalizzato alla traduzione in grandezze economico – monetarie degli obiettivi sintetici di medio e lungo termine, definiti a livello di piano strategico, arrivando così a guidare i comportamenti ad ogni livello verso obiettivi di breve periodo, ovviamente coerenti con i programmi d'azione definiti in precedenza dall'alta direzione. Sebbene, come noto, l'intero sistema di controllo di gestione sia da considerarsi un vestito sartoriale, realizzato appositamente per ciascuna azienda in base alle caratteristiche operative e dello stile di controllo adottato, è comunque possibile evidenziare i principali attori e le fasi di cui il processo di budgeting si compone, in quanto sempre presenti a prescindere all'implementazione considerata.

Relativamente agli attori del processo, risulta chiaro come un ruolo chiave venga svolto dal controller, al quale spetta il compito di supportare l'intero processo di budget, rappresentando la figura di riferimento dalla quale dipende la possibilità di predisporre un budget realistico nel rispetto dei tempi e delle modalità definite. In merito alle macro-fasi di sviluppo del processo di redazione del budget, è invece possibile affermare che, pur trattandosi di un processo iterativo caratterizzato da continui aggiustamenti tra le proposte formulate dai responsabili e gli obiettivi di medio lungo termine fissati in sede di piano strategico, esso è articolato in una serie di sotto-processi che coinvolgono, in via prevalente, l'alta direzione e gli utenti chiave delle singole aree operative.

Definizione delle linee guida di budget

La prima fase del processo di budgeting prevede la redazione di linee guida volte a fornire un raccordo tra la pianificazione strategica e la programmazione: lo strumento del budget esplica infatti a pieno le proprie potenzialità solo se la fase di pianificazione strategica è stata preventivamente elaborata e formalizzata in termini chiari, completi, coerenti e realistici. Il grado di formalizzazione del piano strategico è tipicamente legato alle dimensioni dell'azienda ed al grado di complessità che ne caratterizzano la gestione: di frequente, infatti, l'orientamento strategico è presente e condiviso in azienda, ma non adeguatamente o per nulla formalizzato. Le linee guida consentono quindi di esplicitare gli obiettivi generali di budget, così come scaturenti dalla precedente fase di pianificazione, nonché delineare il quadro complessivo all'interno del quale l'azienda si troverà ad operare, con particolare riferimento ai vincoli di carattere economico – finanziario, organizzativo e strutturale. Una pianificazione strategica non adeguatamente strutturata e formalizzata rischia di generare uno scollamento tra piano strategico e budget rendendo di fatto scarsamente utili ed utilizzabili entrambi gli strumenti.

Preparazione del budget

Una volta completata la fase di stesura delle linee guida, viene avviata la predisposizione dei budget operativi, relativi alle singole aree aziendali, seguiti dal budget degli investimenti e dai budget di sintesi, redatti a livello aziendale.

Ogni responsabile di area è tenuto a formulare una proposta di budget in grado di rappresentare il futuro andamento della gestione per quanto di propria competenza: tali risultanze saranno quindi oggetto di discussione nella successiva fase di negoziazione. Il controller provvederà quindi ad aggregare le risultanze derivanti dalle varie aree, al fine di operare una prima verifica di congruenza rispetto agli obiettivi di piano.

Negoziazione

Si tratta di una fase particolarmente critica nell'ottica del complessivo processo di budget in quanto finalizzata alla ricerca delle più efficienti allocazioni delle risorse, coerentemente con gli obiettivi di piano e nel rispetto dei vincoli di fattibilità finanziaria. Tale fase, come risulta prevedibile dal nome stesso, comporta tipicamente l'instaurarsi di un vero e proprio confronto dialettico tra i diversi attori coinvolti, al fine di pervenire ad un equilibrio tra obiettivi e risorse; essa inoltre rappresenta il momento nel quale ogni attore del processo di budget trova riscontro del proprio operato, trasformando il budget da strumento puramente formale a sistema di incentivazione del personale creato tramite il coinvolgimento e la collaborazione delle singole aree operative aziendali (cosiddetto approccio bottom – up).

Revisione

A conclusione della precedente fase di negoziazione, il processo di budgeting prevede una revisione dei programmi elaborati dai vari responsabili o, molto più di rado, una rimodulazione degli obiettivi generali aziendali, con riferimento all'esercizio di budget. Decisamente improbabile, seppure possibile, è l'ipotesi che si debba procedere ad una ridefinizione degli obiettivi strategici, anche in considerazione del fatto che la stessa fase strategica è stata in precedenza completata con il coinvolgimento degli utenti chiave chiamati poi a redigere i singoli budget operativi, e che relative linee strategiche sono state già valutate in termini di fattibilità economico – finanziaria, adeguatezza tecnica e opportunità.

Approvazione

Il budget revisionato come sopra viene quindi da ultimo approvato dall'alta direzione e quindi affidato ai vari responsabili di area affinché venga usato come sistema di valutazione dell'operato dei responsabili.

Valutazione

Anche in questo caso si tratta di una fase particolarmente critica del processo di budget, soprattutto da un punto di vista di gestione dei rapporti interpersonali, in quanto è volta alla verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali e nell'attivazione di sistemi premianti o sanzionatori che mirino alla gratificazione di coloro che hanno operato coerentemente con gli obiettivi di budget ed al sanzionamento di coloro che, per cause non riferibili a variabili esterne non governabili, non hanno raggiunto tali risultati. Tale attività di valutazione può essere compiuta solamente nel caso in cui sia stato preliminarmente implementato un opportuno sistema di controllo dei risultati, tempestivo e logicamente coerente con il modello di budget definito in fase di programmazione.

1.2 Caratteristiche del budget

Gli aspetti principali che caratterizzano un sistema di budget, affinché esso possa fornire la massima efficacia in chiave programmatica, ovvero la maggior capacità possibile di tradurre in obiettivi operativi di breve termine le strategie aziendali di medio lungo termine, sono ravvisabili nella sua articolazione per centri di responsabilità, nella periodicità infrannuale e nella flessibilità, che a sua volta deve tradursi in adattabilità ai singoli contesti aziendali.

L'articolazione del budget per centri di responsabilità risulta essere una caratteristica fondamentale del budget soprattutto nella misura in cui essa rappresenta anche il presupposto affinché esso possa perseguire una delle proprie principali funzioni, ovvero quello della responsabilizzazione del personale al raggiungimento degli obiettivi fissati. Senza un'adeguata definizione dei centri di responsabilità, il budget non sarà in grado di responsabilizzare a sufficienza gli operatori aziendali affinché perseguano gli obiettivi fissati all'interno in fase di programmazione, rendendo del tutto inefficace lo strumento stesso.

L'articolazione del budget per centri di responsabilità comporta l'assegnazione a ciascun responsabile di uno o più obiettivi e, corrispondentemente, delle risorse necessarie per il loro raggiungimento; in caso contrario, ovvero qualora non siano definiti opportuni centri di responsabilità, il budget rischierebbe di prevedere obiettivi troppo generali, a fronte dei quali si ridurrebbe il grado di responsabilizzazione dei singoli manager ed il loro coinvolgimento verso il raggiungimento degli obiettivi stessi.

Il budget dovrebbe inoltre essere definito, nei propri valori economico – finanziari, con un dettaglio infrannuale, sia per meglio rappresentare la variabilità degli andamenti nel corso dell'esercizio, sia per soddisfare le già citate esigenze di controllo, ovvero per consentire al controller di monitorare in corso d'opera l'avanzamento dell'attività aziendale rispetto agli obiettivi definiti, senza dover quindi attendere la chiusura dell'esercizio per evidenziare eventuali disallineamenti.

Flessibilità ed adattabilità sono, da ultimo, elementi strutturali del budget, dal momento che uno strumento di programmazione rigido e vincolante non soddisferebbe alcuna delle funzioni per le quali è stato redatto, soprattutto in ambienti caratterizzati da elevata dinamicità interna ed ambientale. Le soluzioni proposte da prassi e dottrina in merito a come tale flessibilità debba esplicarsi sono molteplici, a partire da ipotesi di revisione continua del budget affinché rimanga costantemente uno strumento di programmazione e guida, fino ad arrivare all'ipotesi di mantenimento del budget originariamente redatto, dando in questo caso priorità all'aspetto di controllo, passando per soluzioni intermedie che prevedono la contemporanea presenza del budget originario e di uno aggiornato periodicamente. Il concetto di flessibilità dello strumento budget può essere ricondotto anche, a parere di chi scrive, a quello di capacità dello stesso di adattarsi alla realtà aziendale di riferimento, recependo di esercizio in esercizio (ed eventualmente anche durante lo stesso esercizio) i mutamenti intervenuti a livello aziendale; con ciò non si intende fare riferimento ai mutamenti di settore o a quelli organizzativi e di struttura interna, bensì anche alle modifiche intervenute negli strumenti di controllo in essere presso l'azienda. Come già ricordato in precedenza, un non adeguato coordinamento tra gli strumenti di controllo e quelli di programmazione porterebbe ad una significativa riduzione della capacità informativa del complessivo sistema di controllo di gestione dell'azienda, di fatto complicando o rendendo impossibile un'adeguata e puntuale analisi degli scostamenti tra gli obiettivi di breve termine ed i risultati effettivamente raggiunti.

1.3 Introduzione ai budget operativi

Come noto, la redazione di un budget rappresenta un processo, inteso come insieme di attività tra di loro correlate, dove l'output di una rappresenta l'input di quella immediatamente a valle. La costruzione di un budget rappresenta una fase cruciale del complesso sistema di controllo di gestione aziendale, ed è nella realtà dei fatti assai articolata e complessa.

Per questa ragione, al fine di esplorare il tema dei budget operativi e delle interconnessioni che tra essi si creano, si è ritenuto opportuno analizzare in tutte le sue fasi il sistema di budget predisposto da un'azienda industriale, dando prevalenza alla descrizione della procedura seguita dall'azienda anziché al mero calcolo dei

valori previsionali che, per ovvie esigenze espositive, è stato necessario semplificare in maniera drastica. Il supporto numerico è quindi stato mantenuto principalmente al fine di meglio illustrare i passaggi logici e operativi del complessivo flusso di budget. Per ciascun documento che compone il processo di budget dell'azienda in parola, verrà quindi fornito un inquadramento teorico e, a corredo, un'interpretazione operativa del risultato raggiunto e di come questo possa essere utilizzato dall'azienda in ottica di definizione di una strategia di breve periodo.

Il pastificio AC Spa è un'azienda attiva da oltre un secolo nell'ambito della produzione della pasta secca di grano duro. La produzione, pur essendo composta da molti articoli, si sostanzia in due macro-categorie: quella della pasta lunga e quella della pasta corta prodotta con grano "tradizionale".

Nel corso del mese di settembre, la società è impegnata, come ogni anno, nella redazione del budget relativo all'esercizio successivo: il processo di budget coinvolge tutte le funzioni aziendali secondo le modalità definite nel diagramma di flusso seguente (Figura1), nonché nei tempi delineati da successivo piano di lavoro (Figura 2).

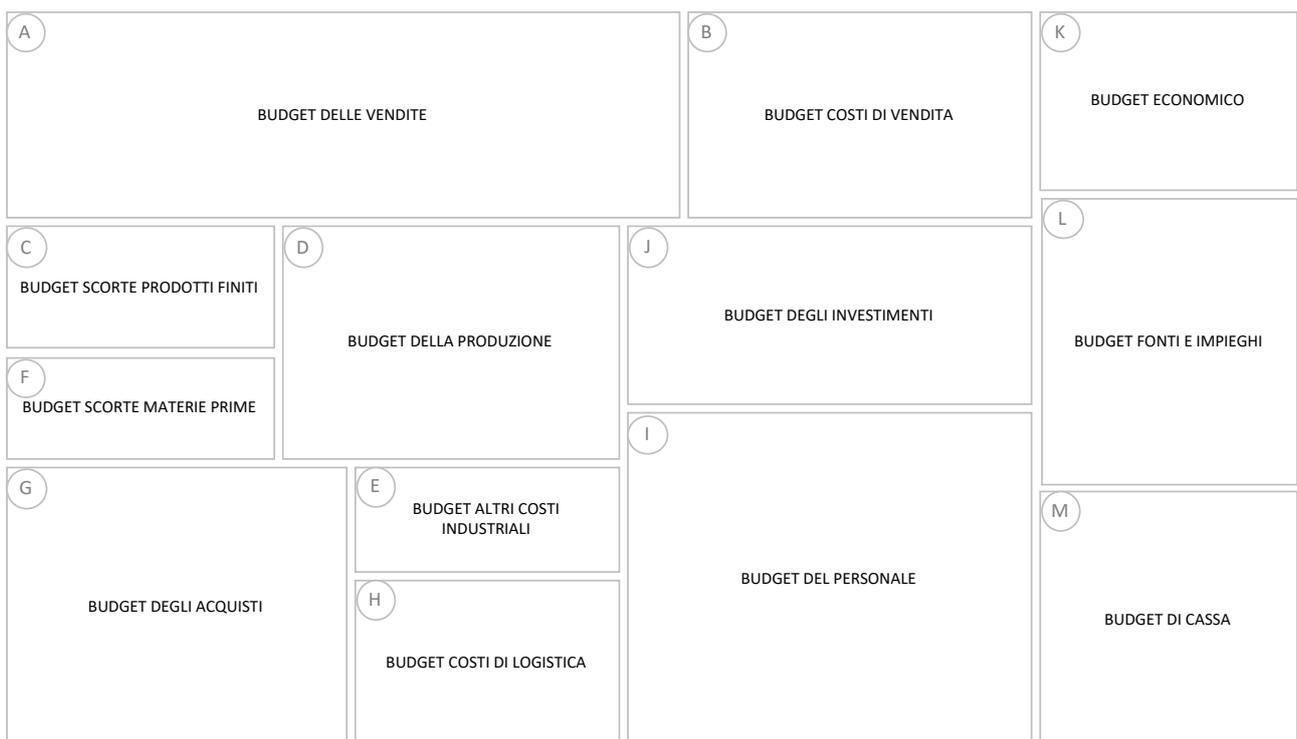


Figura 1 - flusso di cassa complessivo

Come è possibile notare, molte delle attività individuate risultano tra loro sequenziali mentre altre possono essere svolte in parallelo tra loro, al fine di rendere più rapidi i tempi di redazione del budget. Ciascuna attività riportata verrà presentata nel dettaglio nello sviluppo del presente caso.

La responsabilità in merito al complessivo coordinamento di tali fasi, nonché alla coerenza dei risultati ottenuti con quanto definito in fase di pianificazione, è demandata alla funzione Controllo di Gestione, alla quale spetta altresì l'onere di provvedere al consolidamento dei budget operativi all'interno dei budget sintetici.

Il sistema di budget implementato dalla società è stato sviluppato nel corso del tempo secondo logiche coerenti con il sistema di contabilità industriale già presente in azienda, al fine di garantire più agevole e significativa l'analisi degli scostamenti.

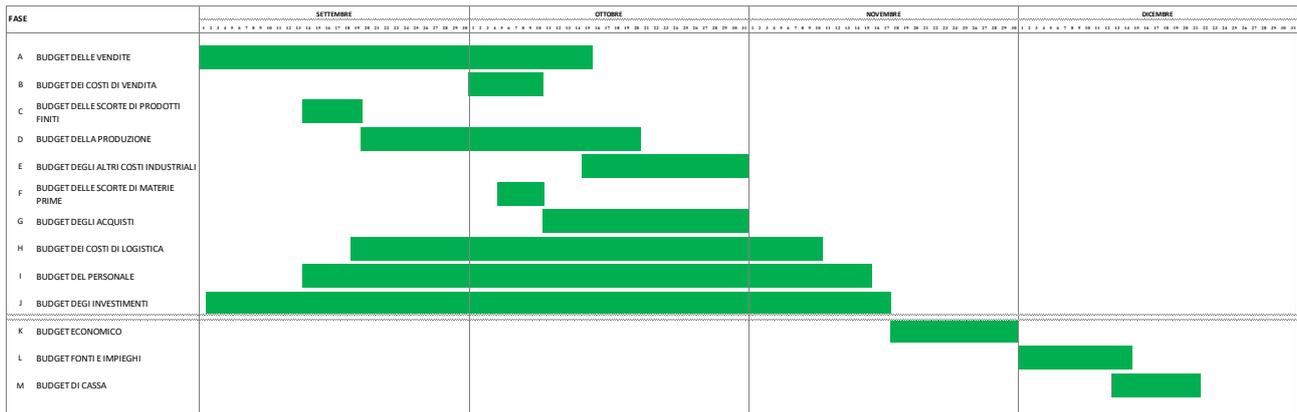


Figura 2 - calendario di budget

1.4 Il budget delle vendite

Nella maggior parte delle aziende, la redazione del budget delle vendite segna logicamente la prima fase del processo di budgeting, andando a definire gli obiettivi che si intendono perseguire in termini di volumi di vendita, prezzi unitari e mix. Tipicamente, la sua formulazione è affidata, sotto la supervisione del Controller, alla Direzione Commerciale in collaborazione, se presente, con la Direzione Marketing: la prima infatti dispone di una conoscenza approfondita e aggiornata del mercato e dei clienti, mentre la seconda ha il compito di definire strategie e programmi di vendita in grado di far crescere la domanda da parte della clientela. I volumi di budget definiti in questa sede dovranno quindi essere caratterizzati da credibilità e coerenza, in quanto parametro di riferimento per la successiva pianificazione degli aspetti produttivi, pur riflettendo, d'altra parte, gli incerti esiti collegati alla politica commerciale che la società intende implementare nel periodo di budget.

Nel caso della società presa in esame, l'attività delle due Direzioni coinvolte si svolgerà secondo il piano di lavoro riportato in Figura 3.

Ai fini di una consapevole formulazione del budget delle vendite, gli operatori coinvolti dovranno tenere in opportuna considerazione tutte le indicazioni provenienti dall'analisi dell'ambiente interno ed esterno, con ciò intendendo, sotto il primo aspetto, l'andamento dei mercati e dei concorrenti, mentre, sotto il secondo aspetto, l'andamento storico delle vendite con evidenza delle cause che hanno portato all'ottenimento di determinati risultati ed a particolari scostamenti rispetto agli obiettivi fissati in passato.

Di particolare interesse, in fase di predisposizione del budget delle vendite, risulta essere l'analisi delle interazioni che sussistono tra il documento in parola e gli altri budget operativi, che verranno redatti a valle questo.

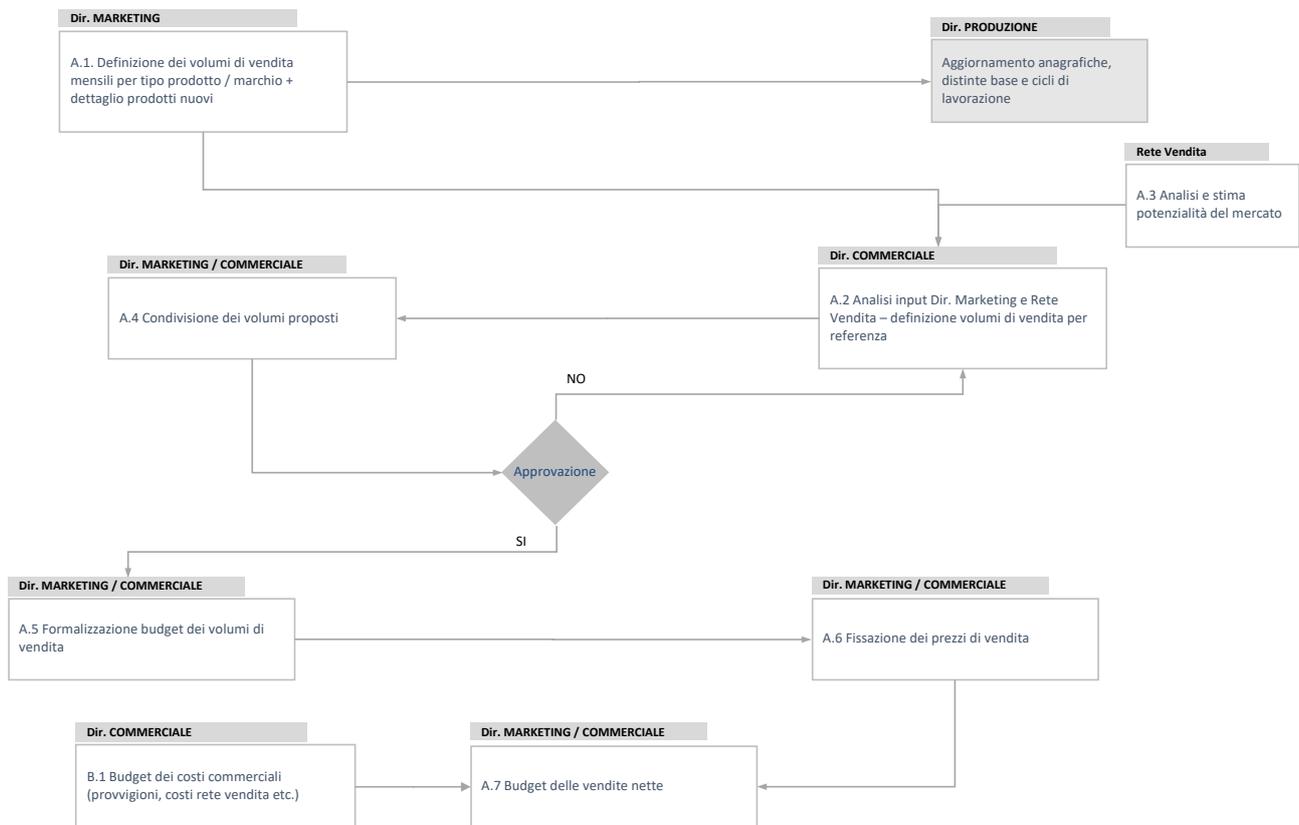


Figura 3 - Diagramma di flusso budget delle vendite

Il coordinamento richiesto porterà infatti ad operare, nel proseguo del processo di budget, frequenti aggiustamenti volti a garantire l'ottimizzazione dei flussi di vendita di concerto con quelli connessi con le operazioni logistiche ed i processi di produzione, nonché con le dinamiche finanziarie. Preme sottolineare, tra gli altri, quest'ultimo aspetto, in quanto spesso non adeguatamente considerato nella prassi aziendale: infatti, soprattutto nelle piccole e medie imprese, i riflessi finanziari e patrimoniali delle decisioni di breve termine vengono trascurati in ossequio alla presunta completezza informativa derivabile dai soli aspetti economici. Risulta, al contrario, evidente come una previsione di incremento delle vendite per il periodo di budget porterà, con tutta probabilità, ad un aumento del capitale circolante netto il quale, essendo come noto un impiego di capitale, dovrà essere opportunamente finanziato. Ancor più interessante, in tale ottica, risulta l'analisi del capitale circolante netto commerciale, quindi non influenzato da fonti e impieghi di origine puramente finanziaria: esso infatti riflette la misura in cui il ciclo caratteristico aziendale generi fabbisogno finanziario da coprire con fonti reperite sul mercato dei capitali e non tramite l'operatività d'impresa.

1.4.1 Il budget dei volumi di vendita

Da un punto di vista operativo, inizialmente (attività A.1), la direzione Marketing procede, all'interno di appositi prospetti, alla definizione dei volumi di vendita mensili per tipologia di prodotto e marchio. La stima viene operata a partire dai volumi realizzati, per le due categorie di prodotto, nell'esercizio in corso, così come

elaborati dalla funzione Controllo di Gestione, con evidenza dello scostamento percentuale tra il volume ipotizzato per il periodo di budget e quello di *forecast* dichiarato.

CATEGORIA ARTICOLO	ESERCIZIO	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	TOTALE
Pasta Corta Tradizionale (tons.)	Corrente	70	68	72	69	71	80	92	65	85	79	82	80	913
	Budget	72	69	70	73	75	87	89	78	91	84	86	84	958
	Scost. %	3%	1%	-3%	6%	6%	9%	-3%	20%	7%	6%	5%	5%	5%
Pasta Lunga Tradizionale (tons.)	Corrente	91	87	93	92	88	90	99	80	88	93	95	96	1,092
	Budget	92	96	94	105	100	110	103	83	92	90	97	100	1,162
	Scost. %	1%	10%	1%	14%	14%	22%	4%	4%	5%	-3%	2%	4%	6%

Figura 4 - Report volumi di vendita per categoria

Preme in questa sede evidenziare come il dato relativo all'esercizio corrente non possa ovviamente ritenersi "consuntivo" in senso stretto, dal momento che l'elaborazione del budget avviene a partire dal mese di settembre, quindi molto prima della chiusura dell'esercizio. Di prassi viene quindi utilizzato un dato definito "forecast", intendendosi con esso una previsione di chiusura di esercizio, caratterizzata da un elevato grado di attendibilità, dal momento che si basa su valori consuntivi relativi a 8/9 mesi e preventivi (ma ormai ben noti e definiti) per i restanti a concludere l'esercizio.

Nel prospetto in Figura 4 i volumi di forecast sono scritti in colore rosso; come è possibile notare da tale prospetto nonché dai grafici successivi (Figura 5 e Figura 6), la direzione Marketing ipotizza un incremento delle vendite nel secondo trimestre a seguito del lancio di una campagna promozionale avente ad oggetto principalmente la pasta lunga.

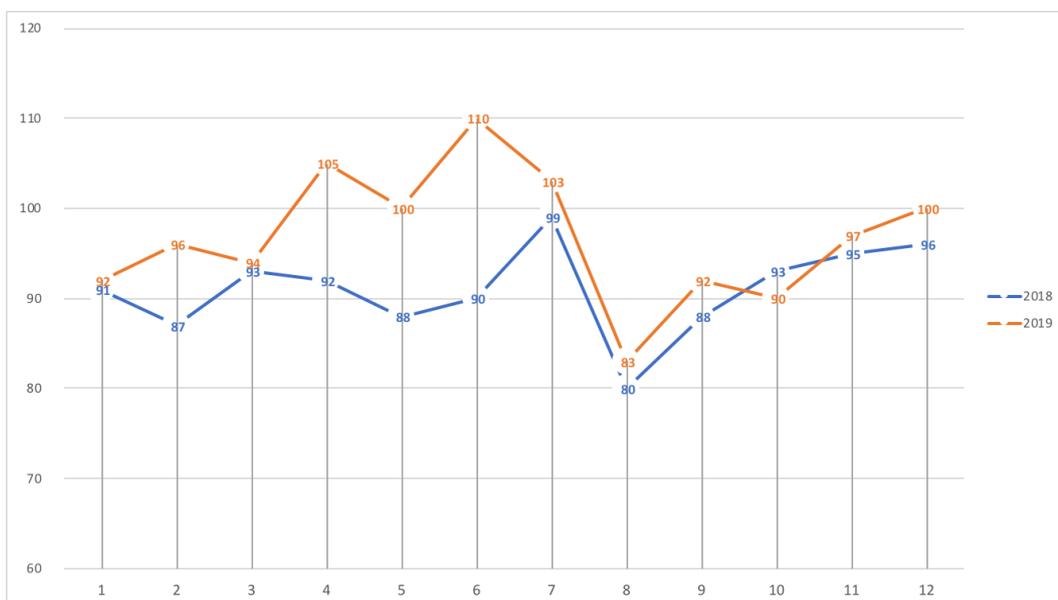


Figura 5 - Andamento previsionale volumi vendita pasta lunga

Tale campagna si prevede possa avere effetti positivi anche sulla vendita degli articoli di pasta corta.

Le vendite di pasta corta si prevede possano risentire di un miglioramento costante a partire dal terzo trimestre dell'esercizio di budget a seguito della volontà di introdurre un nuovo cliente con il quale inizieranno trattative a partire dai primi mesi dell'anno di budget. Viceversa, per la pasta lunga, si prevede che

l'incremento legato alla campagna pubblicitaria abbia un ritorno solo di breve periodo, con volumi di vendita per il secondo semestre che si assesteranno su valori in linea con quelli del periodo in chiusura.

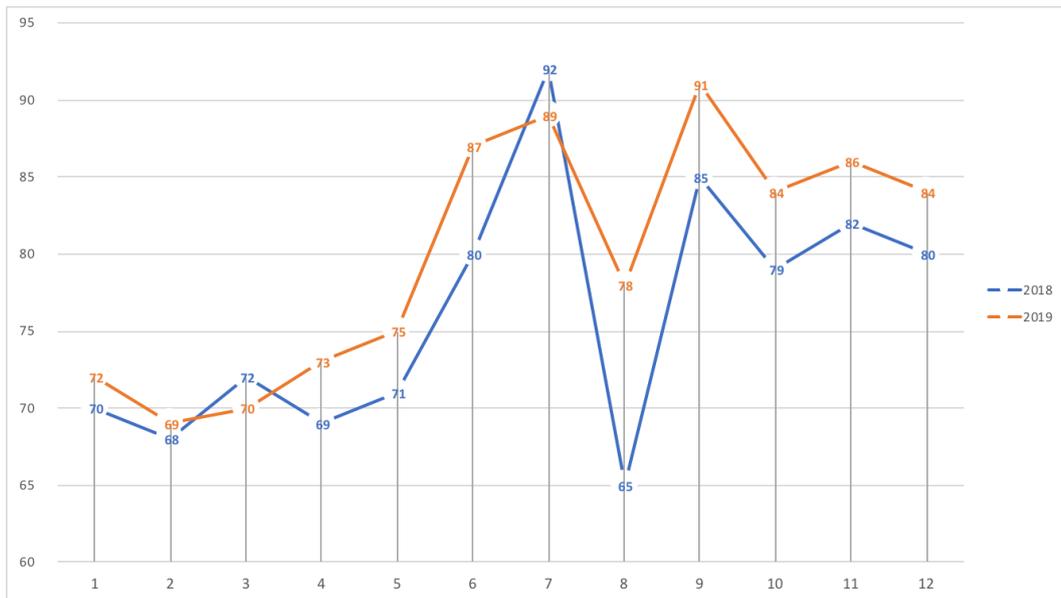


Figura 6 - Andamento previsionale volumi vendita pasta corta

Il dato mensilizzato per categoria di prodotto viene analizzato, questa volta a livello di intero esercizio, per marchio di vendita. Il pastificio AC Spa infatti produce e vende pasta con differenti marchi, ciascuno di essi rappresentativo di una differente tipologia di prodotto:

- Marchio Alfa: il più diffuso, rappresentativo del brand della società;
- Marchio Beta: utilizzato per i prodotti da discount, a più basso prezzo;
- Marchio Gamma: utilizzato per i prodotti di fascia alta, realizzati in formati particolari o con grani speciali, venduti a prezzi superiori rispetto alla media di mercato e indirizzati alla nicchia riservata ai prodotti di qualità.

MARCHIO	ESERCIZIO	P.CORTA	P.LUNGA
Marchio Alfa	Corrente	548	546
	Budget	517	581
	Scost. %	-6%	6%
Marchio Beta	Corrente	274	328
	Budget	335	325
	Scost. %	22%	-1%
Marchio Gamma	Corrente	91	218
	Budget	106	256
	Scost. %	16%	17%

Figura 7 - Volumi di vendita annuali per marchio

Anche in questo caso, le stime operate dalla direzione Marketing sono effettuate a partire dai dati di forecast, con evidenza dello scostamento percentuale.

Dalle rappresentazioni grafiche di cui alle Figure 8 e 9 è possibile notare alcuni andamenti tendenziali di particolare interesse: in particolare, la società, per l'esercizio di budget, relativamente ai prodotti di pasta corta prevede di rafforzare la propria presenza nei due mercati collaterali, ovvero quello dei discount e quello dei prodotti di alta gamma, mantenendo sostanzialmente costante il proprio posizionamento nel mercato principale.

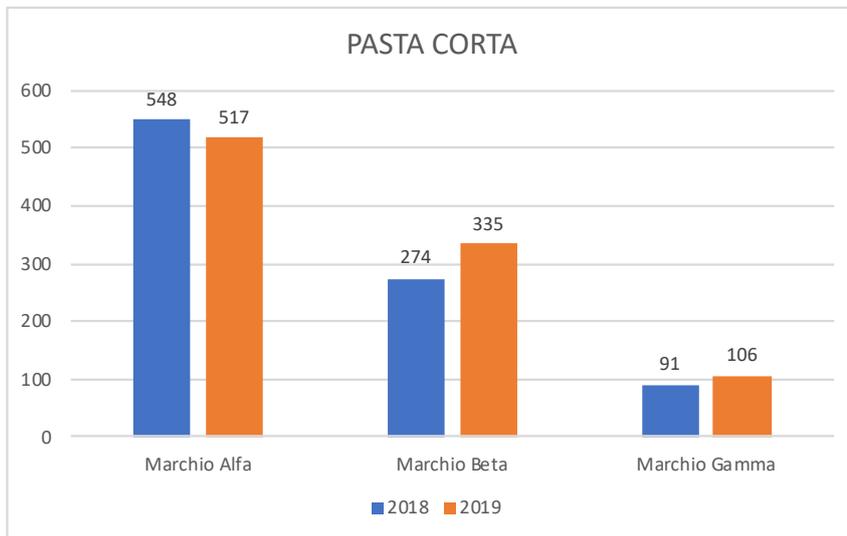


Figura 8 - Volumi di vendita previsionali pasta corta per marchio

Per quanto riguarda la pasta lunga, invece, potendo contare su volumi soddisfacenti nel mercato dei discount, il focus per il periodo di budget sarà quello di accrescere le proprie quote sia nel mercato tradizionale sia soprattutto in quello di fascia alta.

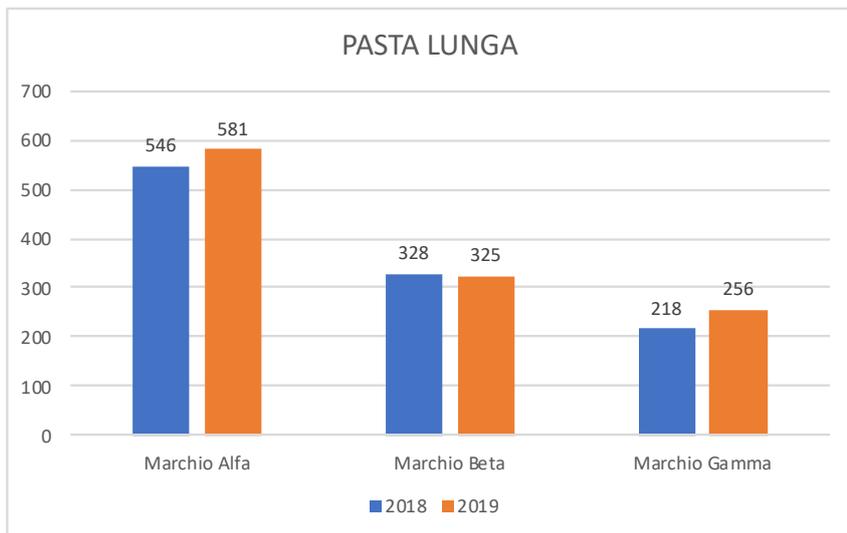


Figura 9 - Volumi di vendita previsionali pasta lunga per marchio

Ovviamente il prospetto per marchio non comprende i volumi realizzati dalla vendita dei prodotti nuovi, per i quali vengono predisposti report separati.

Oltre alle stime sintetiche per categoria di prodotto e marchio, la direzione Marketing predispone infatti un report analitico relativo ai volumi di vendita per i prodotti nuovi. In particolare, per l'anno di budget, si prevede il lancio dei prodotti con "Grano Pregiato" e con "Grano Italiano", di fascia alta, a Marchio Gamma.

Relativamente a tali prodotti, non esistendo né un riscontro su dati storici né una conoscenza del mercato da parte della rete vendite, è compito della direzione Marketing fornire una stima dei volumi di vendita che si vogliono realizzare a seguito del loro lancio sul mercato. Le ipotesi alla base di tale stima sono tipicamente da ricercarsi nelle analisi di mercato compiute in fase di sviluppo e posizionamento del prodotto, nonché dal ritorno preventivato a seguito delle campagne pubblicitarie svolte, in corso e previste per tali prodotti.

Le stime operate sui prodotti nuovi sono dettagliate al massimo livello possibile: l'articolazione per marchio risulta rilevante ovviamente solo nel caso in cui un determinato prodotto nuovo venga commercializzato con più marchi, mentre il dettaglio per cliente è possibile solo nel caso in cui la commercializzazione del prodotto nuovo sia in fase avanzata, avendo già stretto i primi accordi commerciali con i clienti potenziali.

Nel caso di specie, i prodotti verranno lanciati solo a partire dai mesi di marzo / aprile, di conseguenza la direzione Marketing non ha ritenuto opportuno procedere alla declinazione dei volumi di vendita per cliente, essendo tale ipotesi troppo aleatoria al momento. Ovviamente un dettaglio per cliente verrà aggiunto in sede di una delle prossime revisioni del budget, presumibilmente nel mese di febbraio / marzo.

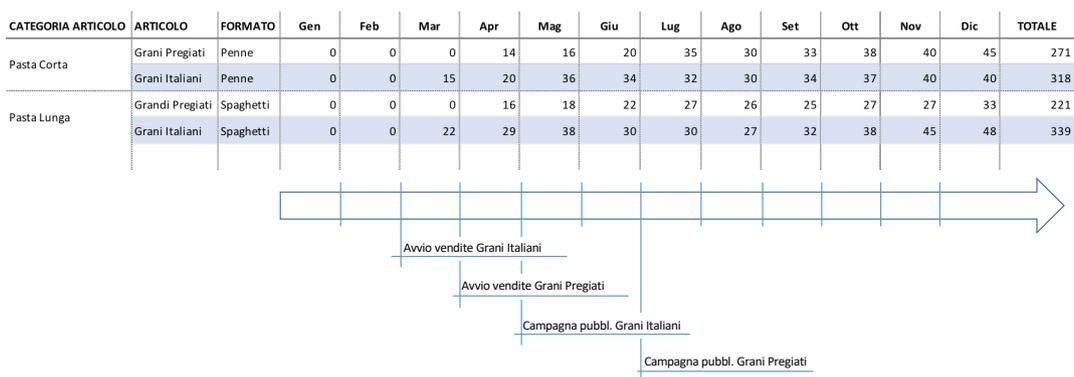


Figura 10 - Volumi di vendita prodotti nuovi

Il fatto che, nel corso dell'esercizio di budget, si preveda di introdurre nuovi articoli di vendita comporta per l'azienda l'attivazione di una serie di ulteriori attività quali, principalmente, la creazione delle corrispondenti anagrafiche prodotti finiti e materie prime, nonché delle distinte base e dei cicli di lavorazione legati alla produzione di tali articoli. Tali attività sono tipicamente svolte dalla funzione Tempi e Metodi o comunque dal personale addetto alla pianificazione della produzione, sotto l'egida della Direzione Industriale. Tali operazioni verranno descritte approfonditamente nel proseguo del presente caso.

A seguito delle analisi condotte dalla Direzione Marketing, la Direzione Commerciale Vendite procede (attività A.2) alla verifica degli input forniti da quest'ultima ed alla definizione dei volumi di vendita del periodo di budget, articolati per singola referenza. All'interno della società in questione, tale attività viene svolta anche tramite l'apporto della rete vendita (agenti e commerciali sul campo), alla quale viene richiesto (attività A.3) di fornire una stima delle potenzialità del mercato, dettagliata per singolo cliente. Tale contributo risulta ogni anno di fondamentale importanza, in quanto la stima di crescita o contrazione delle vendite per ciascun cliente

deve sempre trovare un riscontro in funzione della situazione nella quale il cliente medesimo versa e gli unici soggetti realmente in grado di fornire un'informazione attendibile in merito sono proprio coloro che si trovano sul campo, a quotidiano contatto con il cliente. Si tratta di informazioni difficilmente traducibili in dati quantitativi, "voci di corridoio", prese visioni direttamente presso la sede aziendale, che fanno comprendere, meglio di qualsiasi indicatore, il reale stato di salute del cliente. Ad esempio, venire a conoscenza tempestivamente, tramite canali informali, del fatto che il nostro distributore per il mercato tedesco abbia deciso di acquisire un proprio competitor nel prossimo futuro è un'informazione sicuramente molto rilevante nella formulazione delle previsioni di budget per la società AC Spa, dal momento che ciò potrebbe comportare un incremento notevole delle vendite nei confronti di quest'ultimo (in particolare nel caso in cui il competitor oggetto di acquisizione non sia già un cliente della società); del resto, trascurare una simile informazione potrebbe rappresentare una grave mancanza da parte della società, in quanto essa si esporrebbe al rischio di non essere in grado, nel futuro prossimo, di soddisfare le maggiori richieste che potranno pervenire dal proprio cliente a causa di limiti nel processo produttivo o di approvvigionamento dei fattori della produzione. Inoltre, i maggiori volumi di vendita riconducibili ad un determinato mercato / cliente comporteranno l'esigenza di prevedere un supporto logistico differente, con conseguenti maggiori costi, al fine di far fronte alle spedizioni più frequenti: prevedere tali dinamiche mette l'azienda in condizione di poter definire per tempo le migliori condizioni contrattuali con i vettori in grado di fornire il risultato richiesto al prezzo più vantaggioso.

Ancora, sempre a titolo di mero esempio, la rete vendita, opportunamente interpellata, potrebbe evidenziare come clienti attualmente serviti dalla società presentino segnali di crisi non ancora tradottisi in una "semplice" riduzione degli ordinativi fatti nei confronti della nostra società: si fa riferimento, tra gli altri, a notizie in merito alla richiesta di ricorso alla cassa integrazione guadagni, oppure ad un ridimensionamento del personale tramite eliminazione o accorpamento di funzioni periferiche e di struttura, ritardo nel pagamento di stipendi ecc.. Tutte queste operazioni, difficilmente note al di fuori della realtà aziendale interessata, sono chiari segnali della situazione in cui versa l'azienda cliente e che devono essere necessariamente presi in considerazione al momento dell'allocazione dei volumi di vendita sul singolo cliente.

Il piano delle vendite per l'esercizio di budget viene redatto al proprio massimo grado di analisi, con ciò riferendosi tipicamente al fatto che le vendite vengono dettagliate per singola referenza (articolo / marchio) e singolo cliente, collocate temporalmente nel mese in cui si ipotizza di poter concludere ciascuna vendita. Queste indicazioni, definite a livello di Direzione Commerciale, rappresentano altresì uno degli obiettivi sulla base dei quali valutare l'operato degli addetti alle vendite.

A seguito di quanto indicato dalla Direzione Marketing, e dopo aver raccolto le opportune informazioni da parte della rete vendita, la Direzione Commerciale ha provveduto quindi alla compilazione del budget dei volumi di vendita al massimo grado di dettaglio richiesto: nel caso della AC Spa, non si ritiene rilevante giungere alla stima delle vendite per singola referenza (con essa intendendosi la singola confezione di pasta,

caratterizzata da un determinato peso – c.d. grammatura – e da uno specifico imballo), bensì è sufficiente determinare i volumi per formato di pasta (penne, fusilli, spaghetti, linguine) e marchio.

L'attività della direzione Commerciale porta quindi alla redazione del budget dei volumi di vendita di seguito riportato (Figura 11).

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	CLIENTE	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	TOTALE
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	CLIENTE 1	9	8	9	10	10	11	12	9	10	10	10	10	118
				CLIENTE 2	8	8	8	8	8	10	8	9	8	8	8	8	101
				CLIENTE 3	6	6	6	6	6	7	7	5	6	5	6	5	71
				CLIENTE 4	0	0	0	0	0	0	0	0	3	4	4	4	19
			TOTALE	23	22	23	24	24	28	29	25	29	27	28	27	309	
			Fusilli	CLIENTE 1	7	6	6	6	6	7	7	6	7	6	6	6	76
				CLIENTE 2	5	5	5	6	6	7	7	5	6	5	6	5	68
				CLIENTE 3	4	4	4	4	4	5	5	3	4	4	4	4	49
	CLIENTE 4	0		0	0	0	0	0	0	0	3	3	3	3	15		
	TOTALE	16	15	15	16	16	19	19	17	20	18	19	18	208			
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	TOTALE	15	14	15	15	16	18	19	16	19	18	18	18	201
			Fusilli	TOTALE	10	10	10	10	10	12	12	11	13	12	12	12	134
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	TOTALE	5	5	4	5	6	6	6	6	6	5	5	5	64
			Fusilli	TOTALE	3	3	3	3	3	4	4	3	4	4	4	4	42
Grani Pregiati		Penne	TOTALE	0	0	0	14	16	20	35	30	33	38	40	45	271	
Grani Italiani		Penne	TOTALE	0	0	15	20	36	34	32	30	34	37	40	40	318	
CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	CLIENTE	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	TOTALE
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	TOTALE	32	34	33	37	35	38	36	29	32	31	34	35	406
			Linguine	TOTALE	14	14	14	16	15	17	15	12	14	14	15	15	175
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti	TOTALE	18	19	18	21	20	22	20	16	18	18	19	20	229
			Linguine	TOTALE	8	8	8	9	8	9	9	7	8	8	8	8	98
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	TOTALE	14	15	15	15	15	17	16	14	14	13	15	15	178
			Linguine	TOTALE	6	6	6	7	7	7	7	5	6	6	6	7	76
		Grani Pregiati	Spaghetti	TOTALE	0	0	0	16	18	22	27	26	25	27	27	33	221
		Grani Italiani	Spaghetti	TOTALE	0	0	22	29	38	30	30	27	32	38	45	48	339

Figura 11 - Budget dei volumi di vendita (dati in tons.)

Il budget dei volumi di vendita viene quindi analizzato, discusso e condiviso tra la Direzione Commerciale e la Direzione Marketing (attività A.4): nel caso in cui l'attività svolta dalla Direzione Commerciale non risulti coerente (o soddisfacente) con quanto indicato dalla Direzione Marketing, sarà necessario ripercorrere i passaggi precedenti al fine di evidenziare se gli elementi di incongruenza che hanno portato alla mancata approvazione del budget siano riconducibili alle ipotesi di massima formulate dalla Direzione Marketing ovvero alla declinazione a livello di referenza operata dalla Direzione Commerciale.

Nel caso in parola, il budget dei volumi di vendita così come formulato dalla Direzione Commerciale è stato approvato dalla Direzione Marketing ed inviato alla funzione Controllo di Gestione (attività A.5); quest'ultima provvede a fornire il dato alla Direzione Logistica ed alla Direzione Industriale (separate, nel caso della AC Spa) affinché procedano allo sviluppo del budget delle scorte ed a quello della produzione.

1.4.2 Budget delle vendite e budget dei costi di vendita

Nel frattempo, la Direzione Marketing e la Direzione Commerciale provvedono alla fissazione dei prezzi di vendita: in questo caso, la prima dovrà definire esclusivamente i prezzi relativi ai prodotti nuovi mentre la seconda dovrà confermare o rivedere (in accordo con la clientela) quelli relativi ai prodotti già sul mercato.

A tal fine, la funzione Controllo di Gestione fornisce un'analisi del fatturato complessivo e unitario per referenza, marchio e cliente relativo all'esercizio in chiusura.

Il processo di budget prevede (attività A.6), in particolare, la definizione dei prezzi lordi di vendita, quindi la stima di sconti e provvigioni (attività B.1) e la formalizzazione del budget delle vendite nette (attività A.7).

Relativamente al primo punto, ovvero la definizione dei prezzi lordi di vendita, in AC Spa essa avviene tramite la revisione annuale dei listini di vendita per cliente, definiti contrattualmente nella maggior parte dei casi e quindi pianificata con congruo anticipo in base agli accordi definiti. Preme evidenziare come i prezzi lordi in AC Spa non rappresentino un dato significativo in quanto la loro fissazione risulta definita esclusivamente in funzione della scontistica ad essi associata: in altre parole, il prezzo di vendita lordo porta alla determinazione di un fatturato meramente teorico e scarsamente significativo, dal momento che la scontistica praticata al cliente risulta molto rilevante ed è sempre presente, in quanto prevista già a livello di contratto.

Per il periodo di budget non risultano particolari modifiche ai prezzi lordi praticati nell'esercizio in chiusura, a meno di qualche piccolo adeguamento concordato con un cliente.

Più rilevante risulta ovviamente essere la definizione dei prezzi lordi di vendita relativi ai prodotti nuovi, in quanto da essa deriverà la fascia di posizionamento degli stessi sul mercato.

Mediante il prospetto che segue, le due direzioni coinvolte hanno formalizzato i prezzi lordi per articolo, marchio e cliente: ovviamente è stata fornita indicazione separata solo per i clienti per i quali il prezzo di vendita di ciascun articolo è oggetto di precisa indicazione contrattuale; per tutti gli altri è stato definito un unico listino lordo.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO		CLIENTE 1	CLIENTE 2	ALTRI		
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	Corrente	0.65	0.69	0.75		
				Budget	0.65	0.67	0.75		
				Delta	0%	-3%	0%		
			Fusilli	Corrente	0.65	0.69	0.75		
				Budget	0.65	0.66	0.75		
				Delta	0%	-4%	0%		
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne		0%	2%	0%		
					0%	0%	0%		
			Fusilli		0%	0%	0%		
					0%	0%	0%		
			Marchio Gamma	Grani Pregiati	Penne	Budget	1.15	1.17	1.25
					Grani Italiani	Penne	Budget	1.18	1.22
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti		0%	-3%	0%		
			Linguine		0%	-4%	0%		
			Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti		0%	2%	0%
					Linguine	Delta	0%	0%	0%
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	Delta	0%	-5%	0%		
			Linguine	Delta	0%	0%	0%		
		Grani Pregiati	Spaghetti	Budget	1.20	1.22	0.9		
			Grani Italiani	Spaghetti	Budget	1.23	1.27	0.9	

Figura 12 - Report prezzi lordi di vendita

Separata menzione merita invece la determinazione delle provvigioni e degli sconti commerciali, la cui stima andrà a definire il cosiddetto budget dei costi di vendita: la funzione Controllo di Gestione fornisce alla

Direzione Commerciale i dati preconsuntivi relativi all'esercizio in chiusura affinché quest'ultima provveda ad una loro analisi al fine di definire i valori per l'esercizio di budget.

Ai fini del presente caso, per esigenze di semplificazione, si è ritenuto opportuno procedere alla determinazione di una percentuale di sconto media per ciascuna combinazione cliente – marchio – articolo: nella realtà, la scontistica (o almeno una parte di essa) viene determinata per scaglioni in funzione dei volumi di vendita raggiunti nel corso del periodo da parte del cliente.

Relativamente a tale posta, la direzione Commerciale prevede di mantenere il livello di scontistica praticato nell'esercizio in chiusura.

Le provvigioni sono determinate in funzione del cliente a prescindere dai volumi: ogni cliente è servito da un solo agente (lo stesso agente può servire ovviamente più clienti) e a quest'ultimo è riconosciuta una percentuale fissa sulla vendita.

Le provvigioni non si prevede subiscano variazione nel corso dell'esercizio di budget rispetto a quello in chiusura mentre quelle relative ai nuovi prodotti, in base agli accordi stretti con gli agenti, sono leggermente superiori rispetto a quanto concordato per gli altri articoli, sia al fine di incentivare gli agenti alla vendita di questi sia alla luce delle oggettive maggiori difficoltà cui i medesimi agenti andranno incontro trattandosi di prodotti non commercializzati in precedenza.

A seguito dell'attività svolta, la direzione Commerciale ha predisposto il prospetto di cui in Figura 13.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO		CLIENTE 1	CLIENTE 2	ALTRI
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Scontistica	11.0%	14.0%	10.0%
			Provvigioni	2.0%	2.0%	2.5%
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Scontistica	8.0%	8.0%	8.0%
			Provvigioni	1.5%	1.5%	1.5%
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Scontistica	14.0%	13.0%	12.0%
			Provvigioni	2.5%	2.5%	3.0%
		Grani Pregiati	Scontistica	18.0%	20.0%	15.0%
			Provvigioni	3.0%	3.0%	3.5%
	Grani Italiani	Scontistica	18.0%	20.0%	15.0%	
		Provvigioni	3.0%	3.0%	3.5%	
CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO		CLIENTE 1	CLIENTE 2	ALTRI
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Scontistica	11.0%	14.0%	10.0%
			Provvigioni	2.0%	2.0%	2.5%
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Scontistica	8.0%	8.0%	8.0%
			Provvigioni	1.5%	1.5%	1.5%
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Scontistica	14.0%	13.0%	12.0%
			Provvigioni	2.5%	2.5%	3.0%
		Grani Pregiati	Scontistica	18.0%	20.0%	15.0%
			Provvigioni	3.0%	3.0%	3.5%
	Grani Italiani	Scontistica	18.0%	20.0%	15.0%	
		Provvigioni	3.0%	3.0%	3.5%	

Figura 13 - Budget costi di vendita

Risulta evidente come ciascuna vendita effettuata dall'azienda comporterà per la stessa il sostenimento di costi per provvigioni e sconti, con la conseguenza che il fatturato realmente realizzato non potrà altro che essere considerato al netto di tali componenti negative di reddito.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	CLIENTE	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	TOTALE	
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	CLIENTE 1	5,102	4,535	5,102	5,669	5,669	6,236	6,803	5,102	5,669	5,669	5,669	5,669	66,898	
				CLIENTE 2	4,517	4,517	4,517	4,517	4,517	5,647	5,647	4,517	5,082	4,517	4,517	4,517	57,032	
				CLIENTE 3	3,949	3,949	3,949	3,949	3,949	4,607	4,607	3,291	3,949	3,291	3,949	3,291	46,727	
				CLIENTE 4	-	-	-	-	-	-	-	-	1,974	2,633	2,633	2,633	12,504	
			TOTALE	13,569	13,002	13,569	14,135	14,135	16,490	17,057	14,885	17,333	16,110	16,768	16,110	183,161		
			Fusilli	CLIENTE 1	3,969	3,402	3,402	3,402	3,402	3,969	3,969	3,402	3,969	3,402	3,969	3,402	3,402	43,087
				CLIENTE 2	2,781	2,781	2,781	3,337	3,337	3,894	3,894	2,781	3,337	2,781	3,337	2,781	2,781	37,825
				CLIENTE 3	2,633	2,633	2,633	2,633	2,633	3,291	3,291	1,974	2,633	2,633	2,633	2,633	32,248	
	CLIENTE 4	-		-	-	-	-	-	-	-	1,974	1,974	1,974	1,974	9,872			
	TOTALE	9,382	8,815	8,815	9,372	9,372	11,153	11,153	10,132	11,913	10,790	11,346	10,790	123,032				
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	TOTALE	7,884	7,386	7,884	7,884	8,391	9,479	9,986	8,473	10,068	9,651	9,651	106,388		
			Fusilli	TOTALE	4,984	4,984	4,984	4,984	4,984	5,981	5,981	5,483	6,479	5,981	5,981	66,787		
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	TOTALE	3,974	3,974	3,177	3,974	4,770	4,770	4,770	4,917	4,917	4,064	4,064	4,064	51,434	
			Fusilli	TOTALE	2,474	2,474	2,474	2,474	2,474	3,245	3,245	2,474	3,370	3,370	3,370	3,370	34,810	
	Marchio Gamma	Grani Pregiati	Penne	TOTALE	-	-	-	13,221	15,161	18,924	33,502	28,604	31,569	36,350	38,290	43,078	258,699	
			Grani Italiani	Penne	TOTALE	-	-	14,955	19,825	35,718	33,672	31,787	30,079	34,179	37,332	40,325	40,325	318,196

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	CLIENTE	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	TOTALE
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	TOTALE	19,175	20,392	19,782	22,180	20,963	22,750	21,570	17,347	19,135	18,528	20,316	20,923	243,060
			Linguine	TOTALE	8,366	8,326	8,326	9,535	8,937	10,146	8,937	7,157	8,326	8,298	8,937	8,937	104,228
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti	TOTALE	9,569	10,122	9,569	11,210	10,666	11,762	10,666	8,473	9,569	9,569	10,059	10,548	121,784
			Linguine	TOTALE	4,087	4,087	4,087	4,631	4,087	4,631	4,631	3,534	4,087	3,933	4,087	4,087	49,968
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	TOTALE	10,919	11,758	11,758	11,725	11,758	13,402	12,563	10,788	10,919	10,245	11,758	11,758	139,348
			Linguine	TOTALE	4,672	4,672	4,672	5,485	5,485	5,520	5,485	3,998	4,672	4,672	4,672	5,485	59,490
	Marchio Gamma	Grani Pregiati	Spaghetti	TOTALE	-	-	-	13,943	15,628	19,222	23,338	22,600	21,653	23,338	23,338	28,624	191,684
			Grani Italiani	Spaghetti	TOTALE	-	-	19,646	25,541	33,647	26,766	26,766	23,824	28,243	33,647	39,782	42,484

Figura 14 - Budget delle vendite nette

Una volta completata la definizione della scontistica e delle provvigioni per il periodo di budget, la Direzione Commerciale provvede alla determinazione dei prezzi di vendita netti e conseguentemente alla redazione del budget delle vendite nette (attività A.6), rappresentato dal prospetto di cui alla Figura 14 ed analizzabile con il supporto dei grafici di cui alle Figure 15 e 16.

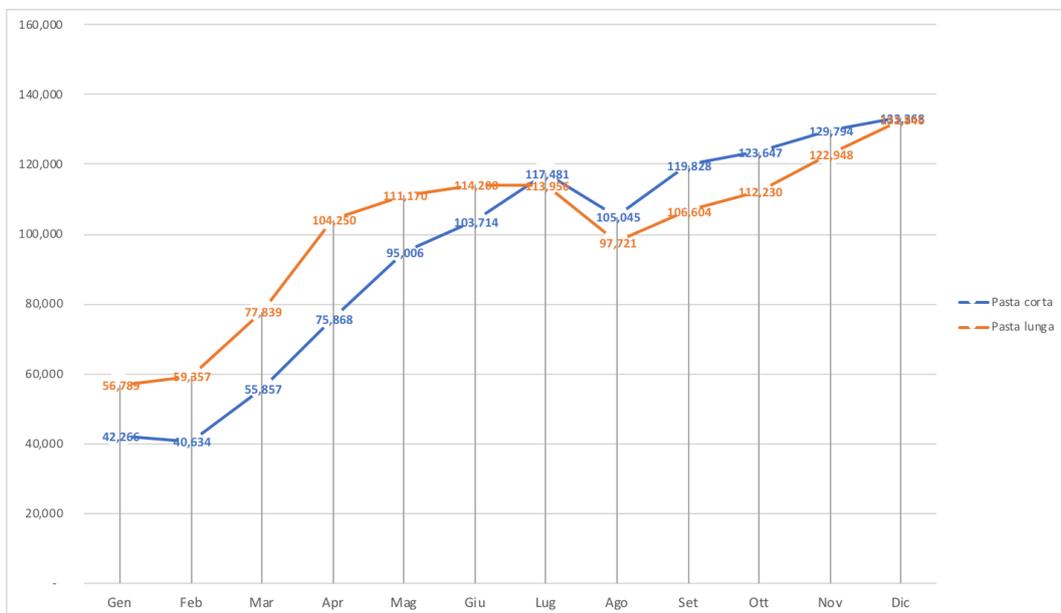


Figura 15 - Andamento ricavi di vendita netti

Come è possibile notare, la strategia commerciale disegnata porterà le vendite di pasta corta a superare quelle di pasta lunga nel corso del secondo semestre dell'esercizio di budget, consentendo di riequilibrare parzialmente la distribuzione del fatturato tra i due prodotti, attualmente sbilanciato verso gli articoli di pasta lunga.

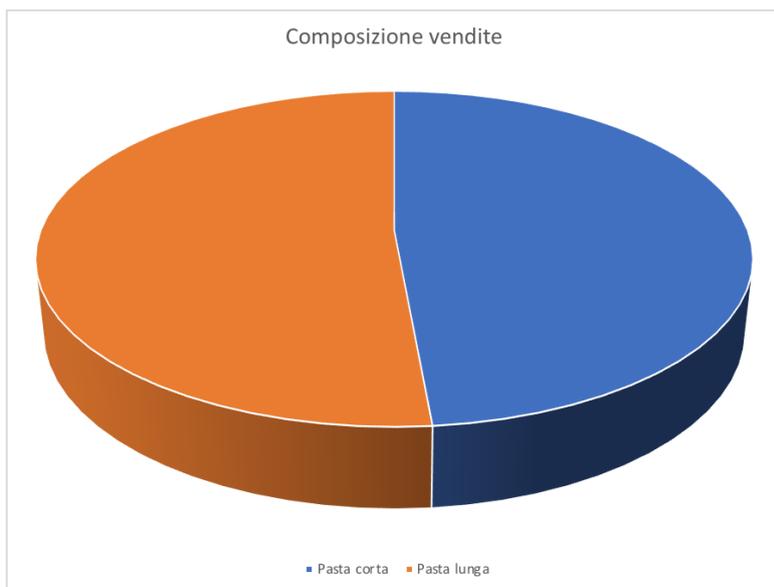


Figura 16 - Composizione ricavi di vendita per tipologia

Il risultato emerso dal budget delle vendite nette andrà ad alimentare il budget economico della AC Spa nella posta fatturato netto. A tal proposito preme evidenziare quanto segue: all'interno del budget economico, così come in un qualsiasi conto economico consuntivo, viene tipicamente riportata, a fronte di ciascuna posta, l'incidenza percentuale che essa presenta rispetto al fatturato. Alla luce di quanto descritto fino ad ora, risulta opportuno interrogarsi su quale sia la posta fatturato da prendere in considerazione come base per il calcolo di tale incidenza: se da un lato, infatti, è di sicuro interesse comprendere quanto ciascuna voce di costo incida sul fatturato netto, ovvero sul ricavo realmente realizzato dalla società, dall'altro l'analisi della variazione di tale incidenza da un anno all'altro potrebbe portare a delle considerazioni non del tutto corrette. Si consideri, a titolo meramente esemplificativo, l'ipotesi in cui l'incidenza di una determinata voce di costo risulti incrementata a consuntivo rispetto alla previsione di budget: in questo caso, la variazione potrebbe essere riconducibile ad un maggior costo sostenuto a parità di fatturato netto realizzato, ovvero ad una riduzione di fatturato netto a parità di ammontare di costo sostenuto. Questa seconda possibilità, invero, può essere a sua volta legata ad una riduzione del fatturato lordo oppure ad un incremento delle provvigioni e degli sconti che hanno comportato una riduzione del fatturato netto, a parità di quello lordo. Chiaramente, la maggiore incidenza di una voce di costo sul fatturato netto sarà interpretata come un evento negativo nel caso in cui corrisponda ad una riduzione del fatturato lordo; al contrario, non potrà essere valutata in maniera chiara e definitiva nel caso in cui essa si riconducibile (in tutto o in parte) ad un incremento dei costi per provvigioni o delle scontistiche. In questo caso, infatti, la variazione di incidenza è dovuta ad un evento (l'incremento della scontistica o delle provvigioni) che nulla ha a che vedere con il costo oggetto di analisi.

A fronte di quanto descritto, in AC Spa il prospetto di budget economico presenta due incidenze distinte: la prima determinata utilizzando come base il fatturato netto e la seconda il fatturato lordo. Tale scelta è molto frequente in tutte le realtà aziendali nelle quali i costi cosiddetti "di vendita", ovvero sconti, provvigioni, royalty o altro, sono particolarmente rilevanti.

Lo schema di budget economico verrà esposto a conclusione della disamina dei budget operativi della AC Spa.

1.5 Il budget delle scorte di prodotti finiti

Nell'ambito del complessivo processo di redazione del budget, le informazioni riportate all'interno del budget delle vendite si prevede vengano utilizzate per la predisposizione del budget delle scorte di prodotti finiti e del budget della produzione.

Logicamente infatti, una volta stimati i volumi di vendita, è necessario procedere alla pianificazione dei volumi di prodotti finiti che sarà necessario produrre, tempo per tempo, durante tutto il periodo di budget, al fine di soddisfare le esigenze delineate dalla Direzione Commerciale e Marketing. A tal fine, nella prassi, si procede in primo luogo alla predisposizione del budget delle scorte di prodotti finiti e, se del caso, di semilavorati. Il livello delle scorte definito da ciascuna azienda è infatti influenzato da numerosi fattori, quali:

- il cosiddetto *customer lead time*, ovvero il tempo impiegato dall'azienda per soddisfare un ordine proveniente da un cliente,
- il livello di produzione ottimale che l'azienda deve cercare di mantenere per poter sfruttare nella maniera più efficiente ed efficace possibile la propria capacità produttiva,
- la possibilità di finanziare con gli adeguati strumenti l'immobilizzo di capitale rappresentato dalle scorte,
- la possibilità di sostenere i costi relativi alla gestione delle scorte senza per questo penalizzare eccessivamente la marginalità per prodotto,
- le caratteristiche fisiche del prodotto stesso (*in primis* la sua obsolescenza) che ovviamente vanno ad influenzare la possibilità ed i tempi di stoccaggio.

Alla luce di tali considerazioni, risulta chiaro come l'azienda sia chiamata, in sede di programmazione, a gestire due tendenze tra loro contrapposte: la prima potrebbe indurre l'azienda a ridurre al minimo le scorte al fine di ottenere un risparmio di costi (di gestione, di finanziamento e di obsolescenza) mentre la seconda potrebbe spingere l'azienda ad un loro innalzamento, con l'obiettivo di accelerare i tempi di evasione degli ordini da cliente. Ovviamente non è definibile a priori una strategia ottimale, bensì ciascuna azienda dovrà sviluppare la propria tenendo in adeguata considerazione l'impatto che ognuno dei fattori sopra citati porta con sé; certo è che, nella maggior parte dei casi, la soluzione implementata risulta essere un compromesso tra le due posizioni descritte, eventualmente con una propensione per il primo aspetto (minimizzazione delle scorte) nel caso di aziende con prodotti caratterizzati da scadenza o obsolescenza rapida ovvero di aziende in situazioni di tensione finanziaria, ovvero per il secondo aspetto (incremento delle scorte e riduzione del *customer lead time*) nel caso di aziende molto orientate al mercato ed al servizio verso la clientela.

Operativamente, la società AC Spa sviluppa il budget delle scorte di prodotti finiti secondo il diagramma di flusso riportato in Figura 17.

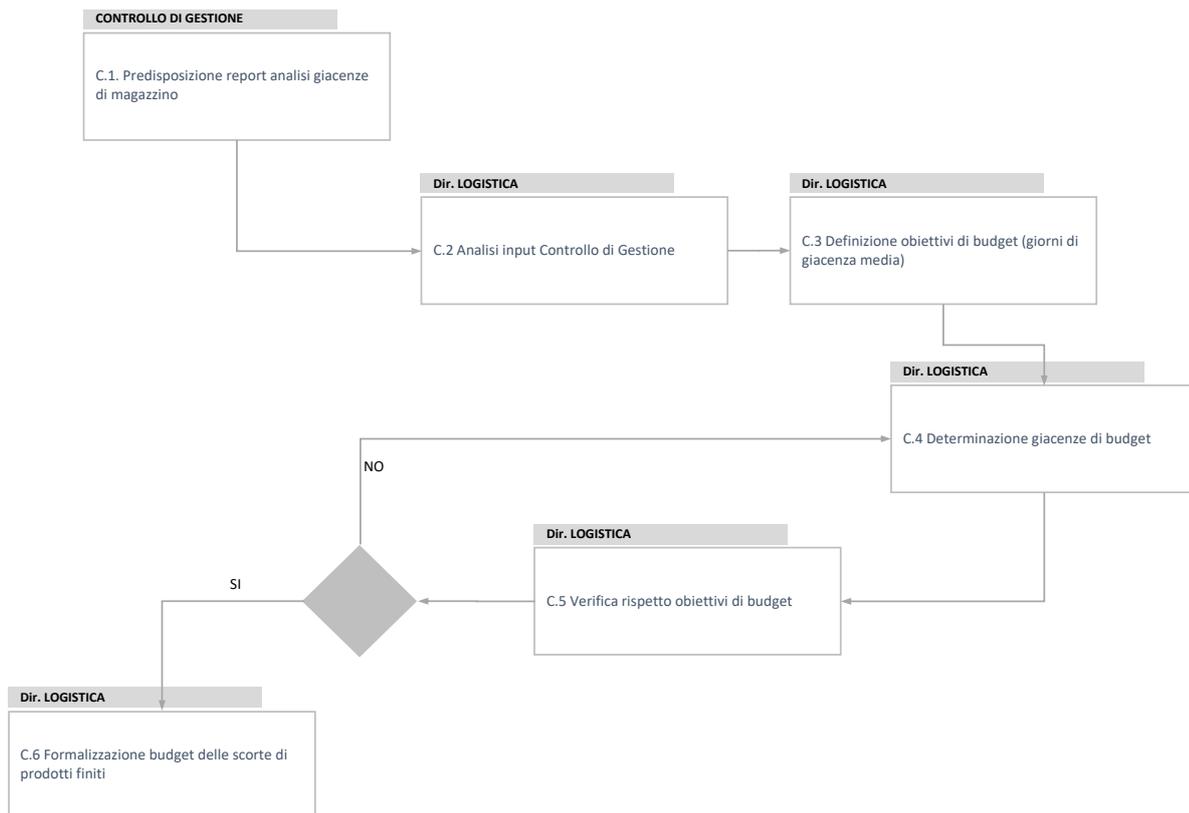


Figura 17 - Diagramma di flusso predisposizione budget delle scorte di prodotti finiti

A partire dalle informazioni contenute nel budget delle vendite, la Direzione Logistica provvede alla redazione del budget delle scorte di prodotti finiti: in particolare, la funzione Controllo di Gestione (attività C.1) fornisce un'analisi delle giacenze di magazzino, con evidenza dei volumi mensili per singola tipologia di prodotto, nonché dei giorni medi di giacenza.

Le risultanze di tali analisi vengono integrate con gli obiettivi di ottimizzazione delle giacenze definiti dalla Direzione Logistica in coerenza con le scelte strategiche formalizzate nel piano industriale pluriennale, consentendo quindi di pervenire ad una quantificazione dell'ammontare delle scorte per tipologia di prodotto.

In AC Spa, più precisamente, le informazioni consuntive fornite dal Controllo di Gestione (attività C.1) sono riportate nel prospetto di cui alla figura 18.

CATEGORIA		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Pasta Corta	Giacenze (tons)	47	55	54	51	49	62	65	66	45	43	48	51
	GG giacenza	20	24	23	22	21	26	26	27	18	17	19	20
CATEGORIA		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Pasta Lunga	Giacenze (tons)	58	68	66	64	60	75	76	78	51	48	54	70
	GG giacenza	19	23	22	21	20	25	25	26	17	16	18	23

Figura 18 - Prospetto giacenze e giorni medi giacenza consuntivi

Come illustrato in precedenza, obiettivo della Direzione Logistica per il periodo di budget deve essere quello di minimizzare i giorni di permanenza delle scorte, pur garantendo il rispetto dei tempi di consegna concordati con la clientela e dei vincoli di produzione (attività C.2).

Sulla scorta dell'analisi fornita, la Direzione Logistica ha provveduto a fissare i nuovi obiettivi (attività C.3), sintetizzati (per questioni di semplicità) in un nuovo livello di giorni di permanenza dei prodotti a magazzino, alla luce del quale vengono definite le nuove scorte di prodotti finiti (attività C.4). In particolare, per quanto riguarda sia la pasta corta sia quella lunga, non si ritiene necessario apportare particolari assestamenti alla durata media delle scorte, mentre i nuovi prodotti introdotti nel periodo di budget si prevede verranno gestiti in maniera tale da poter avere una permanenza media, per questo primo anno, di 35 giorni.

Il budget delle scorte di prodotti finiti, predisposto dalla Direzione Logistica, risulta quindi essere il seguente:

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO		Dic. -1	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	Giacenze (tons)	17	14	17	16	15	15	19	20	21	13	13	15	17	
				GG giacenza		18	22	21	20	19	19	24	24	25	16	15	17	20
			Fusilli	Giacenze (tons)	6	9	11	11	8	11	13	15	17	10	10	11	13	
				GG giacenza		17	21	21	16	22	25	28	31	17	18	19	22	
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	Giacenze (tons)	11	13	14	11	14	16	16	18	20	15	12	16	16	
				GG giacenza		26	28	22	29	31	30	34	38	27	22	28	29	
			Fusilli	Giacenze (tons)	5	9	8	9	9	8	8	8	10	7	9	10	11	
				GG giacenza		28	25	27	28	25	24	24	28	20	25	28	30	
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	Giacenze (tons)	9	6	6	6	5	5	4	4	4	5	4	5	4	
				GG giacenza		33	35	39	34	31	24	24	25	26	22	27	20	
				Fusilli	Giacenze (tons)	3	3	3	3	3	3	3	4	4	4	4	3	3
					GG giacenza		31	29	32	33	27	29	32	33	37	32	30	29
			Grani Pregiati	Penne	Giacenze (tons)	-	0	0	0	12	15	21	26	25	31	35	31	37
					GG giacenza		0	0	0	26	30	38	36	33	38	39	33	37
		Grani Italiani	Penne	Giacenze (tons)	-	0	0	17	18	30	28	31	26	28	33	32	32	
				GG giacenza		0	0	33	31	38	32	34	28	29	33	31	30	
CATEGORIA MARCHIO ARTICOLO FORMATO					Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic		
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	Giacenze (tons)	15	22	28	26	26	25	31	32	32	22	20	22	26	
				GG giacenza		21	25	24	23	22	27	27	28	19	18	20	23	
			Linguine	Giacenze (tons)	14	7	9	9	7	10	12	14	15	8	8	9	10	
				GG giacenza		16	20	20	15	21	24	27	30	16	17	18	21	
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti	Giacenze (tons)	9	18	20	16	21	22	22	25	27	20	16	20	21	
				GG giacenza		30	32	26	33	35	34	38	42	31	26	32	33	
			Linguine	Giacenze (tons)	10	7	6	6	7	6	6	6	7	5	6	7	7	
				GG giacenza		25	22	24	25	22	21	21	25	17	22	25	27	
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	Giacenze (tons)	8	17	18	21	18	17	14	14	14	15	12	15	11	
				GG giacenza		36	38	42	37	34	27	27	28	29	25	30	23	
				Linguine	Giacenze (tons)	14	6	5	6	6	5	6	6	7	6	6	5	
					GG giacenza		28	26	29	30	24	26	29	30	34	29	27	26
			Grani Pregiati	Spaghetti	Giacenze (tons)	-	0	0	0	3	7	12	14	15	18	20	18	22
					GG giacenza		0	0	0	25	29	37	35	32	37	38	32	36
	Grani Italiani	Spaghetti	Giacenze (tons)	-	0	0	9	15	26	24	28	24	26	31	32	33		
			GG giacenza		0	0	38	36	43	37	39	33	34	38	36	35		

Figura 19 - Budget delle scorte di prodotti finiti

Una volta completato, la Direzione Logistica provvede ad una verifica del rispetto degli obiettivi prefissati (attività C.5), a seguito della quale il budget delle scorte di prodotti finiti viene consegnato (attività C.6) alla funzione Controllo di Gestione affinché lo consegna alla Direzione Industriale, incaricata della redazione del budget della produzione.

La sostenibilità del budget delle scorte di prodotti finiti così formulato verrà accertata solo in un secondo momento, in sede di redazione del budget dei volumi di produzione e definizione delle allocazioni produttive ottimali.

1.6 Il budget di produzione

1.6.1 Il budget dei volumi di produzione

Una volta completata la prima stesura del budget delle scorte di prodotti finiti, il processo di budget prosegue con la definizione dei volumi di produzione da parte della Direzione Industriale: tale valore, in prima approssimazione, viene determinato come somma algebrica dei seguenti elementi:

$$\begin{array}{r} \text{Rimanenze finali previste} \\ + \\ \text{Volumi di vendita programmati} \\ - \\ \text{Rimanenze iniziali} \\ = \\ \text{Volumi di produzione programmati} \end{array}$$

Ovviamente, il valore a cui si dovrà pervenire al termine della fase in oggetto sarà frutto di un approccio iterativo, in base al quale tutti i valori oggetto di previsione e programmazione verranno rivisti al fine di definire la soluzione ottimale che contempererà, per quanto possibile, le esigenze delle varie aree. Preme infatti evidenziare il fatto che la determinazione dei volumi di produzione per il periodo di budget non può essere limitata ad un mero calcolo matematico, bensì è frutto di una complessa attività di “trattativa” tra le direzioni Commerciale, Logistica e Industriale, al fine di soddisfare nel miglior modo possibile le politiche di vendita, senza per questo inficiare la capacità dell’azienda di essere efficace ed efficiente tramite la propria attività caratteristica.

Di conseguenza, la validazione del budget dei volumi di produzione, punto di partenza per la redazione del budget dei costi di produzione e di tutti gli altri budget ad esso strumentali, passa attraverso la verifica del rispetto dei requisiti di fattibilità tecnica ed economico finanziaria, intendendosi con ciò la capacità della struttura produttiva a disposizione di ottenere i volumi previsti (alla luce di eventuali colli di bottiglia lungo il processo produttivo) mantenendo comunque condizioni di efficacia ed efficienza in termini di sfruttamento della struttura stessa.

Tali verifiche risultano di fondamentale importanza al fine di accertare tempestivamente la presenza di situazioni di saturazione della capacità produttiva aziendale, con conseguente impossibilità di soddisfare le richieste della Direzione Commerciale in termini di volumi di vendita consegnati ai clienti. Come noto, infatti, in fase di redazione del budget, l’azienda si muove nell’ambito delle sole decisioni di breve termine, con esse intendendosi tutte le quelle scelte che hanno un impatto sullo sfruttamento della capacità produttiva esistente, ma che non prevedono la possibilità di apportare modifiche alla stessa. Eventuali criticità in termini di capacità produttiva nel corso dell’esercizio di budget dovranno quindi essere attentamente vagliate dalle direzioni competenti, di concerto con la funzione Controllo di Gestione e la Direzione Amministrazione e Finanza, al fine di

pervenire ad una soluzione ottimale per l'azienda, che consenta il rispetto delle previsioni di vendita senza inficiare nel tempo la flessibilità e la capacità di generare reddito da parte dell'azienda stessa.

Le soluzioni possibili sono, a parere di chi scrive, sostanzialmente tre, come di seguito illustrato.

La prima soluzione è rappresentata dall'operare nuovi investimenti ad incremento della capacità produttiva: risulta chiaro come la soluzione più ovvia di fronte ad una situazione di saturazione della capacità produttiva sia rappresentata dall'approntare nuovi impianti e linee di produzione in grado di aumentare il volume di prodotti ottenuti per unità di periodo. Ovviamente non sarà necessario (salvo casi limite) procedere ad un ampliamento dell'intero processo produttivo, bensì l'investimento riguarderà esclusivamente le fasi (e quindi gli impianti) che, per caratteristiche strutturali, complessità o fattori contingenti, non riescono ad alimentare con il proprio output le fasi a valle del processo produttivo nel quale sono inserite. Se da un lato la soluzione descritta risulta quella più facilmente comprensibile, dall'altro essa espone l'azienda a criticità di non poco conto: in primo luogo, l'investimento rivolto all'aumento della capacità produttiva tramite acquisto di nuovi impianti e macchinari richiederà tempi di realizzazione non brevi, spesso incompatibili con il carattere di urgenza con il quale si richiede che la crisi di capacità produttiva venga risolta. Inoltre, l'acquisto di beni cosiddetti a fecondità ripetuta rappresenta per l'azienda un costo pluriennale, che graverà sul conto economico dell'azienda per gli esercizi futuri, influenzando negativamente la capacità della stessa di generare margini; da un punto di vista finanziario, da ultimo, tale soluzione comporta un esborso monetario (tipicamente di ammontare rilevante) in via anticipata rispetto all'effettivo utilizzo del bene oggetto di acquisto, con conseguente necessità da parte dell'azienda di reperire adeguate fonti di finanziamento da rimborsarsi, secondo logica, in periodi medio-lunghi di tempo. La soluzione in parola risulterà quindi adeguata nel caso in cui l'azienda valuti che le maggiori richieste, rispetto al passato, provenienti dalla Direzione Commerciale siano permanenti e non frutto di eventi contingenti; in questo caso, l'ipotesi di operare nuovi investimenti potrebbe essere la più efficiente, pur mantenendo un adeguato controllo sui tempi di disponibilità degli impianti e sugli aspetti finanziari dell'operazione. Una seconda soluzione, che l'azienda può perseguire per far fronte ad una insufficiente capacità produttiva, prevede il ricorso a lavorazioni esterne operate da parte di fornitori cosiddetti "terzisti": in tal caso, l'azienda valuta la possibilità di esternalizzare in tutto o in parte la fase critica, demandando al fornitore terzo l'attività che l'azienda non è in grado di svolgere internamente. Tale ipotesi presenta un grado di flessibilità molto superiore rispetto alla precedente, non impegnando l'azienda nel lungo periodo e non imponendo rilevanti uscite monetarie anticipate; di contro, tale soluzione, da un lato, impone all'azienda un costo di acquisto del servizio esternalizzato che di norma è superiore rispetto al costo industriale della corrispondente fase interna, dall'altro, espone l'azienda a problemi di coordinamento e di mancanza di controllo di una parte del processo produttivo, con conseguenti rischi in termini di qualità del prodotto e di tempestività nella messa a disposizione dello stesso per la vendita. Di norma, la soluzione descritta viene adottata come soluzione temporanea per far fronte a picchi di produzione destinati ad esaurirsi nel breve periodo, ovvero in maniera permanente per fasi di lavorazione la cui internalizzazione non risulti conveniente all'azienda per via degli elevati

investimenti o delle competenze tecniche difficilmente acquisibili, soprattutto in funzione dei volumi di produzione richiesti ad esse.

Da ultimo, qualora la crisi di capacità produttiva sia riconducibile alla disponibilità di risorse umane, anziché di impianti e linee di produzione, l'azienda potrebbe adottare soluzioni flessibili quali il ricorso agli straordinari ovvero al lavoro interinale o a progetto. Anche in questo caso, come nel precedente, la soluzione risulta interessante e perseguibile solo nel caso di picchi di produzione estemporanei, non essendo pensabile un mantenimento di tale condizione nel medio – lungo periodo.

Qualora non sia possibile trovare, in ambito produttivo, una soluzione in grado di portare l'azienda ad ottenere i volumi di produzione richiesti, sarà necessario vagliare la possibilità di modificare la politica delle scorte di prodotti finiti, ad esempio accumulando giacenze in periodi precedenti nei quali non si registrano picchi di produzione; ciò ovviamente solo nel caso in cui il prodotto finito possa essere stoccato per più lunghi periodi di tempo e l'azienda possa finanziare il maggior impiego di capitale senza inficiare la propria liquidità.

Un'ultima soluzione perseguibile, una volta esperite tutte le altre, consiste nel rivedere le previsioni di vendita in modo tale da evitare che il picco di produzione si verifichi; trattasi chiaramente della soluzione con il maggior impatto sulle previsioni di budget, dal momento che comporta la rinuncia a quote di mercato potenzialmente a disposizione dell'azienda che verrebbero lasciate ai competitor, ma in ogni caso non è da escludere a priori: infatti, essa è preferibile rispetto al rischio di mancata evasione degli ordini di vendita cui l'azienda andrebbe incontro a causa dei noti limiti di capacità produttiva, in quanto, in tal caso, il cliente potrebbe applicare sanzioni per l'inadempimento, con conseguente aggravio di costi e danno di immagine.

Da un punto di vista operativo, la Direzione Industriale, come detto, è chiamata alla redazione del budget dei volumi di produzione seguendo, nel caso della società AC Spa, il diagramma di flusso di cui alla Figura 20.

Come già anticipato, affinché la stima possa essere operata correttamente, è necessario che tutte le anagrafiche siano complete e aggiornate; in particolare, si fa riferimento a:

- anagrafica prodotti finiti;
- anagrafica materie prime;
- distinte base;
- cicli di lavorazione.

Tale attività avrà a riferimento sia gli articoli già in produzione sia quelli nuovi; la funzione Tempi e Metodi (in alcune aziende, nelle quali tale funzione non è formalizzata, l'attività è demandata alla funzione Pianificazione della Produzione) provvede (attività D.6), nell'ordine, a:

1. Verificare le distinte base al fine di considerare eventuali modifiche alla "ricetta" di produzione del prodotto finito: tale ricetta comprende sia gli "ingredienti" tradizionali quali semola, acqua, uova ecc., sia quelli relativi agli imballi utilizzati (la pellicola o il pacco, l'etichetta, il cartone). Lungo il ciclo di vita del prodotto, infatti, è possibile che vengano definiti aggiornamenti nella modalità di produzione tali da non comportare la

nascita di un nuovo articolo: in questo caso, non è necessario procedere alla creazione di una nuova distinta base ma solo di una nuova versione di una già esistente. Viceversa, nel caso di articoli nuovi, mai prodotti in precedenza, la funzione Tempi e Metodi deve creare una nuova distinta base dopo aver inserito le opportune voci nell'anagrafica dei prodotti finiti ed in quella delle materie prime.

2. Verificare la presenza e l'aggiornamento dei cicli di lavorazione: ciascun ciclo di lavorazione riporta l'insieme delle fasi di lavorazione che vengono svolte per ottenere il prodotto finito; per ciascuna di esse viene indicato il centro di lavoro (che potrebbe essere assimilato ad una porzione specifica di un reparto), i macchinari utilizzati, il numero di operai addetti allo svolgimento dell'attività ed il tempo (in ore) necessario per portare a compimento l'attività su una prescelta unità di prodotto. Anche in questo caso, al pari di quanto descritto per le distinte base, per gli articoli già in produzione sarà necessario verificare la coerenza dei cicli con quanto effettivamente praticato lungo la linea di produzione: qualora risulti necessario apportare modifiche sarà sempre compito della funzione Tempi e Metodi provvedere al loro aggiustamento (caso tipico è quello di introduzione di un nuovo macchinario, in forza del quale devono essere rivisti tutti i tempi di lavorazione). Per gli articoli nuovi, invece, è necessario procedere alla creazione dei cicli in base alle specifiche di produzione definiti in fase di sviluppo del prodotto, attribuendo i tempi più corretti possibili, in base ai test effettuati.

Da quanto sopra emerge chiaramente il fatto che distinte base e cicli di lavorazione rappresentano la base imprescindibile per la redazione del budget della produzione: essi infatti rappresentano rispettivamente il consumo standard di materie prime e l'impiego standard di manodopera e ore macchina per l'ottenimento del prodotto finito, informazioni fondamentali per la determinazione dei fabbisogni di fattori della produzione per il periodo di budget (attività D.6). Proprio da questa considerazione emerge evidente il fatto che, anche nel caso in cui non vi siano modifiche da apportare a distinte o cicli, entrambi dovranno comunque essere oggetto di revisione almeno in sede di redazione del budget, al fine di verificare la correttezza dei fabbisogni in essi indicati. Da un anno all'altro, infatti, alcune materie prime potrebbero essere state sostituite o comunque potrebbero aver subito modifiche tali da comportare un differente consumo rispetto a quando indicato nella distinta redatta al momento della creazione del prodotto finito; così come, di converso, potrebbero essere state apportate variazioni all'organico tali da aver fatto variare il numero di addetti all'interno di alcune fasi di lavorazione. L'attività di verifica svolta in sede di predisposizione del budget di produzione deve garantire proprio che queste variazioni vengano prese in opportuna considerazione e aggiornate all'interno del sistema informatico.

In AC Spa, la revisione delle distinte base e dei cicli di lavorazione esistenti non ha portato ad alcuna necessità di modifica; viceversa sono stati creati distinte e cicli per gli articoli nuovi, in base a quanto emerso dalla fase di sviluppo prodotto completata nel corso del presente esercizio. È stato altresì necessario, in via ancora antecedente, procedere all'inserimento nelle anagrafiche prodotti finiti e materie prime dei nuovi codici articolo.

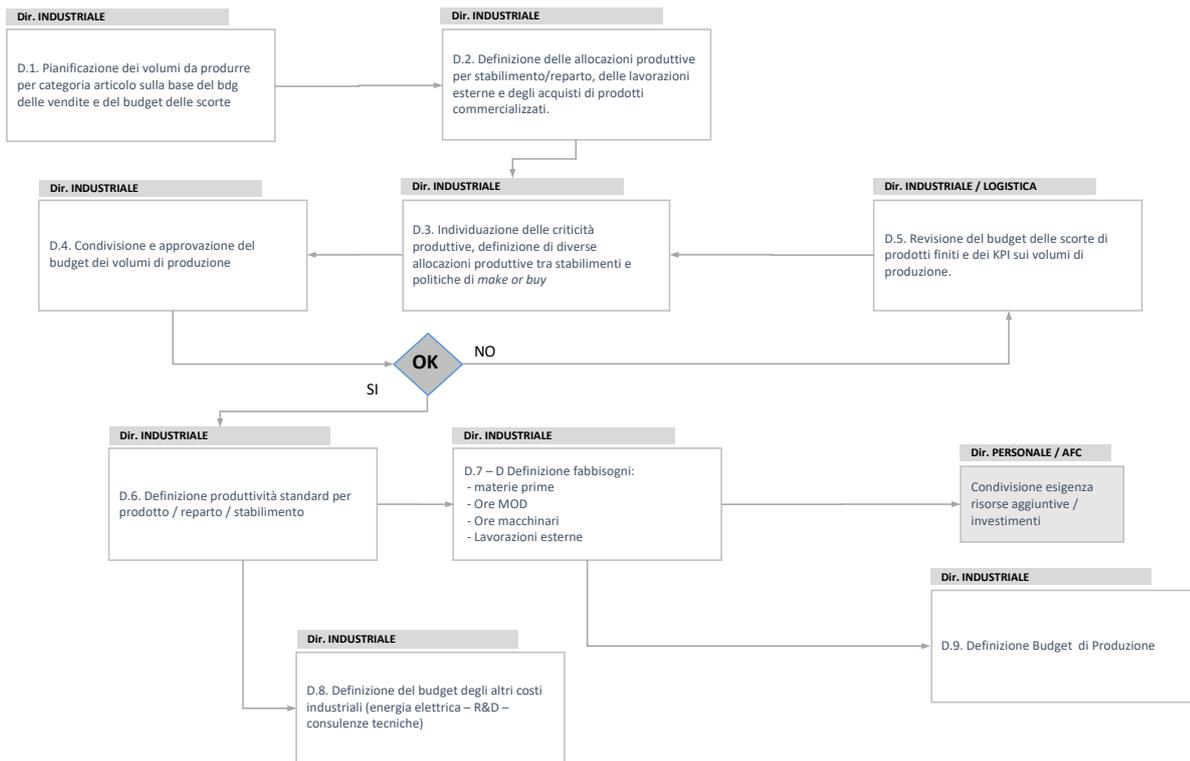


Figura 20 - Diagramma di flusso predisposizione budget della produzione

Le distinte base relative agli articoli oggetto di produzione nel periodo di budget sono riportate nello schema di cui alla Figura 21.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	MATERIA PRIMA	QTA
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	Semola Tipo A	1.15
				Uova	0.20
				Acqua	0.50
				Additivi	0.01
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	Film	0.50
				Fusilli	
				Semola Tipo B	1.15
				Uova	0.20
				Acqua	0.50
				Additivi	0.01
Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	Film	0.50	
			Fusilli		
			Grani Pregiati		
			Grani Italiani		
CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	MATERIA PRIMA	QTA
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti		
			Linguine		
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti		
			Linguine		
			Spaghetti		
			Linguine		
Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti			
		Linguine			
Marchio Gamma	Grani Pregiati	Spaghetti			
		Grani Italiani	Spaghetti		

Figura 21 - Distinte base

I cicli di lavorazione relativi agli articoli oggetto di produzione nel periodo di budget sono riportati nel prospetto di cui alla Figura 22.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	MATERIA PRIMA	H	n. Operatori
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	Impasto	0.50	8
				Essiccazione	1.00	2
				Confezionamento	0.25	3
			Fusilli	Impasto	0.50	8
				Essiccazione	1.00	2
				Confezionamento	0.25	3
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne			
			Fusilli			
			Penne			
			Fusilli			
Marchio Gamma	Grani Pregiati	Penne				
		Grani Italiani	Penne			

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	MATERIA PRIMA	H	n. Operatori
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti			
			Linguine			
			Spaghetti			
			Linguine			
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti			
			Linguine			
			Spaghetti			
			Linguine			
Marchio Gamma	Grani Pregiati	Spaghetti				
		Spaghetti				

Figura 22 - Cicli di lavorazione

Da ultimo, la Direzione Industriale provvede ad aggiornare il report relativo ai consumi unitari standard di energia elettrica, andando a dichiarare per ciascun impianto il numero di Kw consumati per ora di lavoro, come da prospetto di cui alla Figura 22.

		Kw/h
Energia elettrica	Impasto	40.000
	Essiccazione	60.000
	Confezionamento	30.000

Figura 23 - Consumi standard energia elettrica

Al termine dell'attività descritta (tale fase è stata avviata in via antecedente al completamento dell'attività di predisposizione del budget delle vendite), la Direzione Industriale provvede alla definizione del budget dei volumi di produzione (attività D.1), a partire dalle informazioni contenute nel budget dei volumi di vendita e nel budget delle scorte di prodotti finiti. In prima istanza si procede alla determinazione dei complessivi volumi di produzione per tipologia di prodotto, calcolati come differenza tra i volumi di vendita e la variazione delle rimanenze (Figura 24).

CATEGORIA		TONS
Pasta Corta	Vendite	1,547
	Var.Giacenze	82
	Capacità	2,200
	Produzione	1,629
	Saturazione impianti	74%
Pasta Lunga	Vendite	1,544
	Var.Giacenze	67
	Capacità	2,400
	Produzione	1,611
	Saturazione impianti	67%

Figura 24 - Stima volumi di produzione di budget

Dal prospetto sopra riportato è possibile evidenziare come l'ammontare così determinato sia stato altresì confrontato con la complessiva capacità produttiva disponibile negli stabilimenti industriali dell'azienda alla data di chiusura del periodo di budget, al fine di accertare come, almeno in linea teorica, i volumi necessari per soddisfare le esigenze di vendita e della logistica siano ottenibili stante l'attuale layout produttivo. Ovviamente si tratta di un'analisi svolta a livello complessivo annuale, per macro – tipologia di prodotto: di conseguenza, essa da sola non è in grado di fornire sufficienti garanzie sul fatto che, durante tutto il periodo di budget, la produzione sia in grado di soddisfare tempo per tempo tutte le esigenze di cui sopra e che l'attività produttiva sia efficacemente ed efficientemente distribuita nei mesi e negli stabilimenti. Di conseguenza, il passaggio successivo svolto dalla Direzione Industriale della AC Spa è rappresentato dalla definizione dell'allocazione produttiva, ovvero della distribuzione dei volumi di vendita determinati nel passaggio precedente tra i vari stabilimenti e, all'interno di ognuno, tra i vari reparti; in questa sede viene altresì definito il ricorso alle lavorazioni esterne, più in generale le politiche di *make or buy*, ed il volume di articoli commercializzati che si prevede di dover acquistare.

La prima allocazione produttiva, riportata nel prospetto di cui alla Figura 25, viene analizzata in funzione di alcuni indicatori (*key performance indicator*) in base ai quali i soggetti responsabili del budget dei volumi di produzione dovranno valutare se essa rispecchia gli obiettivi di efficienza ed efficacia definiti a livello di piano industriale; nel caso illustrato, l'indicatore chiave utilizzato è il grado di saturazione degli impianti, ovvero la loro percentuale di utilizzo determinata in base ai volumi di prodotto finito lavorati.

È innanzitutto opportuno evidenziare come la capacità produttiva dell'impianto di pasta corta si prevede subisca un incremento (a partire dal mese di luglio) legato all'introduzione di una nuova linea a supporto delle nuove produzioni di articoli a marchio Gamma; dai risultati esposti nel prospetto precedente emerge inoltre un aspetto particolarmente critico: in alcuni mesi (maggio e giugno), i volumi di produzione di pasta corta previsti sono superiore al 100% della capacità produttiva.

Alla luce delle considerazioni sopra svolte, il personale della Direzione Industriale provvede alla revisione dell'allocazione produttiva al fine di pervenire ad una distribuzione dei volumi di produzione maggiormente

efficace ed efficiente: nel fare ciò, però, ha dovuto monitorare un secondo indicatore, quello relativo ai giorni medi di permanenza dei prodotti finiti a magazzino, in quanto una variazione nel piano di produzione potrà essere approvata solo nel caso in cui non comprometta il piano delle vendite e non vada ad inficiare un'efficiente gestione del magazzino.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	Vendite	23	22	23	24	24	28	29	25	29	27	28	27	
				Var. Giacenze	- 3	3	- 1	- 1	- 1	5	1	1	- 7	- 1	2	3	
				Produzione	20	25	22	23	23	33	30	26	22	26	30	30	
		Fusilli	Vendite	16	15	15	16	16	19	19	17	20	18	19	18		
			Var. Giacenze	3	2	- 0	- 2	3	2	2	- 8	1	1	2			
			Produzione	19	17	15	14	19	21	21	19	12	19	20	20		
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	Vendite	15	14	15	15	16	18	19	16	19	18	18		
				Var. Giacenze	2	1	- 3	4	1	- 3	2	- 6	- 3	3	1		
				Produzione	17	15	12	19	17	18	22	18	13	15	21	19	
		Fusilli	Vendite	10	10	10	10	10	12	12	11	13	12	12	12		
			Var. Giacenze	4	- 1	1	0	- 1	0	0	1	- 3	2	1	1		
			Produzione	14	9	11	10	9	12	12	12	10	14	13	13		
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	Produzione	2	5	4	4	6	5	6	6	6	6	4	6	4
				Produzione	3	3	3	3	2	4	4	3	5	4	4	4	
		Grani Pregiati	Penne	Produzione	-	-	-	26	19	26	39	30	39	41	37	51	
Grani Italiani		Penne	Produzione	-	-	32	22	48	32	35	25	36	42	39	40		
TOTALE VOLUMI DI PRODUZIONE					75	73	99	121	144	151	169	139	144	165	170	179	
CAPACITA' PRODUTTIVA					140	140	140	140	140	227	227	227	227	227	227	227	
SATURAZIONE IMPIANTI					53%	52%	71%	86%	103%	108%	75%	61%	63%	73%	75%	79%	
CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	Produzione	39	39	32	37	34	44	36	29	22	30	36	38	
				Produzione	7	16	14	14	18	19	17	13	7	14	16	16	
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti	Produzione	27	21	14	26	22	22	23	18	11	15	23	21	
				Produzione	5	7	9	9	7	9	8	6	9	9	9		
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	Produzione	23	17	17	13	14	14	16	14	14	11	17	12	
				Produzione	- 2	6	7	7	6	8	8	5	7	5	6	7	
		Grani Pregiati	Spaghetti	Produzione	-	-	-	19	21	27	29	27	29	29	29	25	37
				Produzione	-	-	31	35	48	29	33	24	34	43	46	49	
	TOTALE VOLUMI DI PRODUZIONE					99	105	124	161	170	171	171	138	129	156	177	189
	CAPACITA' PRODUTTIVA					200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
	SATURAZIONE IMPIANTI					49%	53%	62%	80%	85%	86%	85%	69%	65%	78%	88%	94%

Figura 25 - Budget dei volumi di produzione (prima stesura)

Il rischio, in questo caso, è ovviamente quello di ottimizzare la produzione incrementando in maniera eccessiva le giacenze di magazzino, con evidenti problemi di carattere finanziario, oltre che logistico. La Direzione Industriale della AC Spa ha dunque rivisto il budget dei volumi di produzione (Figura 26), mediante il quale è stato possibile ottimizzare sia le scorte di magazzino sia l'utilizzo degli impianti, sempre nel rispetto dei vincoli imposti dalle vendite. Tale operazione ha comportato la revisione e riformulazione anche del budget delle scorte di prodotti finiti, riportato nel prospetto di cui alla Figura 27.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	Vendite	23	22	23	24	24	28	29	25	29	27	28	27	
				Var. Giacenze	0	3	1	0	7	1	7	1	7	1	2	3	
				Produzione	23	25	22	24	17	29	29	26	22	26	30	30	
		Fusilli	Vendite	16	15	15	16	16	19	19	17	20	18	19	18		
			Var. Giacenze	5	2	0	2	1	0	6	2	8	1	1	2		
			Produzione	21	17	15	14	15	19	25	19	12	19	20	20		
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	Produzione	19	14	12	19	13	16	26	18	13	15	21	19	
				Fusilli	Produzione	16	9	11	10	6	11	15	12	10	14	13	13
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	Produzione	2	5	4	4	4	4	4	7	6	6	4	6	4
				Fusilli	Produzione	4	3	3	3	2	4	5	3	5	4	4	4
		Grani Pregiati	Penne	Produzione	-	-	-	28	15	24	44	30	39	41	37	51	
				Grani Italiani	Penne	Produzione	-	-	34	22	42	28	42	25	36	42	39
	TOTALE VOLUMI DI PRODUZIONE					84	73	101	123	115	134	201	139	144	165	170	179
CAPACITA' PRODUTTIVA					140	140	140	140	140	140	227	227	227	227	227	227	227
SATURAZIONE IMPIANTI					60%	52%	72%	88%	82%	96%	89%	61%	63%	73%	75%	79%	
CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	Produzione	35	39	32	37	34	44	36	30	22	30	36	38	
				Linguine	Produzione	6	16	14	14	18	19	17	13	7	14	16	16
	Marchio Beta	Grani Tradizionali	Spaghetti	Produzione	25	21	14	26	21	22	23	18	11	15	23	21	
				Linguine	Produzione	4	7	9	9	7	9	9	8	6	9	9	9
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	Produzione	17	17	17	13	14	14	16	14	14	11	17	12	
				Linguine	Produzione	2	5	7	7	6	8	8	5	7	5	6	7
		Grani Pregiati	Spaghetti	Produzione	-	-	-	27	21	28	28	25	29	29	23	37	
				Grani Italiani	Spaghetti	Produzione	-	-	47	31	49	24	32	21	33	43	45
	TOTALE VOLUMI DI PRODUZIONE					87	104	139	164	170	167	168	134	129	156	174	188
	CAPACITA' PRODUTTIVA					200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
	SATURAZIONE IMPIANTI					44%	52%	70%	82%	85%	84%	84%	67%	65%	78%	87%	94%

Figura 26 - Budget dei volumi di produzione (stesura definitiva)

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO		Dic. -1	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	Giacenze (tons)	17	17	20	19	18	12	13	20	21	13	13	15	17	
				GG giacenza		22	26	25	24	15	16	24	25	16	15	17	20	
				Fusilli	Giacenze (tons)	6	11	13	13	10	9	9	15	17	10	10	11	13
		Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	Giacenze (tons)	11	15	15	13	16	14	11	18	20	15	12	16	16
					GG giacenza		30	32	26	33	27	22	34	38	27	22	28	29
					Fusilli	Giacenze (tons)	5	11	10	10	11	7	6	8	10	7	9	10
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	Giacenze (tons)	9	6	7	7	6	5	3	4	4	5	4	5	4	
				GG giacenza		37	39	43	38	27	16	24	25	26	22	27	20	
		Grani Pregiati	Penne	Giacenze (tons)	3	4	3	4	4	2	2	4	4	4	4	3	3	
				GG giacenza		35	33	36	37	23	21	32	33	37	32	30	29	
	Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	Giacenze (tons)	-	0	0	0	14	13	17	26	25	31	35	31	37
					GG giacenza		4	4	4	30	26	30	36	33	38	39	33	37
		Marchio Beta	Grani Tradizionali	Penne	Giacenze (tons)	-	0	0	19	20	27	21	31	26	28	33	32	32
GG giacenza						4	4	37	35	34	24	34	28	29	33	31	30	
Pasta Lunga		Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	Giacenze (tons)	15	18	23	22	22	21	27	27	27	17	16	18	21
					GG giacenza		17	21	20	19	18	23	23	24	15	14	16	19
	Linguine				Giacenze (tons)	14	6	7	7	5	8	10	12	13	6	6	7	8
	Marchio Beta		Grani Tradizionali	Spaghetti	Giacenze (tons)	9	16	17	13	18	20	20	22	24	17	14	18	18
					GG giacenza		26	28	22	29	31	30	34	38	27	22	28	29
					Linguine	Giacenze (tons)	10	6	5	5	6	5	5	5	6	4	5	6
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	Giacenze (tons)	12	15	16	19	16	15	12	12	12	13	10	13	9	
				GG giacenza		32	34	38	33	30	23	23	24	25	21	26	19	
		Grani Pregiati	Spaghetti	Giacenze (tons)	10	6	4	5	5	4	5	5	6	6	5	5	5	
				GG giacenza		28	22	25	26	20	22	25	26	30	25	23	22	
Pasta Lunga	Grani Italiani	Spaghetti	Giacenze (tons)	-	0	0	0	11	14	21	21	20	25	26	22	26		
			GG giacenza		0	0	0	21	25	33	31	28	33	34	28	32		
	Grani Italiani	Spaghetti	Giacenze (tons)	-	0	0	25	27	39	33	35	28	30	35	34	35		
			GG giacenza		0	0	34	32	39	33	35	29	30	34	32	31		

Figura 27 - Budget delle scorte di prodotti finiti (stesura definitiva)

1.6.2 Il budget dei costi di produzione

Una volta accertata la fattibilità e la bontà del programma di produzione, il passaggio successivo è quello di determinare il costo industriale dei volumi di produzione che si prevede di ottenere nel periodo di budget. Il budget dei costi di produzione verrà definito in funzione sia dei fattori della produzione che intervengono per l'ottenimento del prodotto finito, sia del grado di dettaglio che l'azienda prevede di voler gestire a livello previsionale.

I volumi di produzione determinati e allocati vengono quindi "esplosi" tramite le distinte base ed i cicli di lavorazione al fine di pervenire alla stima dei consumi di materie prime ed all'impiego di risorse in termini di ore uomo e ore macchina necessarie alla produzione di budget.

Come detto in precedenza, infatti, le distinte base ed i cicli di lavorazione riportano al loro interno i quantitativi di fattori della produzione (materie prime, manodopera, macchinari) necessari per ottenere una unità di prodotto finito: moltiplicando tali valori per il volume di produzione determinato, la direzione Industriale determina il budget dei consumi di fattori della produzione, il budget delle ore di manodopera e delle ore macchina, riportati nel prospetto di cui alla Figura 28.

Ovviamente, i valori (in termini di unità fisiche) riportati all'interno delle distinte base e dei cicli di lavorazione sono da considerarsi dei valore standard, ovvero valori obiettivo, ovvero consumi fisici predeterminati considerando diverse ipotesi di efficienza produttiva.

	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Semola Tipo A (Kg)	137,949	160,141	146,990	146,645	140,666	178,451	191,786	148,102	122,704	142,915	170,897	165,246
Semola tipo B (Kg)	76,155	62,540	56,029	78,205	58,697	69,590	87,946	69,023	49,281	65,522	80,549	74,022
Semola tipo C (Kg)	-	-	-	91,062	59,594	86,057	117,751	90,080	112,097	114,670	97,473	145,197
Semola tipo D (Kg)	-	-	133,276	88,142	151,727	86,206	121,872	74,934	113,998	140,489	138,564	146,268
Uova	37,235	38,727	58,486	70,270	71,423	73,096	90,323	66,459	69,231	80,625	84,780	92,301
Acqua	93,089	96,818	146,215	175,675	178,558	182,741	225,807	166,147	173,078	201,563	211,949	230,753
Additivi	931	968	1,462	1,757	1,786	1,827	2,258	1,661	1,731	2,016	2,119	2,308
Film	93,089	96,818	146,215	175,675	178,558	182,741	225,807	166,147	173,078	201,563	211,949	230,753

Figura 28 - Budget dei consumi di fattori della produzione

A titolo meramente esemplificativo, il consumo di semola di Tipo A per il mese di gennaio, pari a kg. 137,949, è stato determinato applicando il seguente calcolo:

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	Volumi produzione (tons.)	Ore attività	Consumo Totale
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Penne	23	1.15	26,297
			Fusilli	21	1.27	26,818
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Penne	2	1.38	2,990
			Fusilli	4	1.44	5,031
TOTALE PASTA CORTA						61,136
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Spaghetti	35	1.21	42,424
			Linguine	6	1.33	7,438
	Marchio Gamma	Grani Tradizionali	Spaghetti	17	1.45	24,536
			Linguine	2	1.51	2,415
TOTALE PASTA LUNGA						76,813
TOTALE						137,949

Figura 29 - Calcolo consumi semola Tipo A

In maniera del tutto analoga viene compilato il budget delle ore uomo e delle ore macchina (Figura 30 e Figura 31).

	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Impasto	687	708	962	1,150	1,143	1,207	1,475	1,092	1,091	1,284	1,374	1,471
Essiccazione	344	354	481	575	571	604	737	546	545	642	687	736
Confezionamento	129	133	180	216	214	226	277	205	205	241	258	276

Figura 30 - Budget delle ore di manodopera diretta

	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Impasto	86	88	120	144	143	151	184	136	136	160	172	184
Essiccazione	172	177	240	288	286	302	369	273	273	321	343	368
Confezionamento	43	44	60	72	71	75	92	68	68	80	86	92

Figura 31 - Budget delle ore macchina

In Figura 32, analogamente a quanto riportato in precedenza per i consumi di semola, il dettaglio del calcolo delle ore MOD e macchina relative al mese di gennaio.

CATEGORIA	MARCHIO	ARTICOLO	FORMATO	Volumi produzione (tons.)	Ore attività	Budget Ore Macchina	Numero Addetti Impegnati	Budget Ore Mod
Pasta Corta	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Impasto	84	0.50	42	8.00	338
			Essiccazione	84	1.00	84	2.00	169
			Confezionamento	84	0.25	21	3.00	63
			TOTALE PASTA CORTA			148		570
Pasta Lunga	Marchio Alfa	Grani Tradizionali	Impasto	87	0.50	44	8.00	350
			Essiccazione	87	1.00	87	2.00	175
			Confezionamento	87	0.25	22	3.00	66
			TOTALE PASTA LUNGA			153		590
TOTALE						301		1,160

Figura 32 - Calcolo ore MOD e ore macchina

I report predisposti vengono quindi inviati alla funzione Controllo di Gestione, la quale provvede ad inoltrare le informazioni in essi contenute agli utenti che le utilizzeranno come input per le fasi successive. In particolare, il budget di consumi di fattori della produzione viene inoltrato alla Direzione Acquisti affinché predisponga il budget degli acquisti, il budget delle ore di manodopera alla Direzione Risorse Umane per la predisposizione del budget del personale, il budget delle ore macchina alla Direzione Amministrazione e Finanza per integrare il budget degli investimenti ove risulti necessario.

Una volta completati i budget dei consumi di fattori della produzione, la Direzione Industriale, con la collaborazione della Direzione Acquisti e della funzione Controllo di Gestione, provvede alla revisione dei costi standard, ovvero dei costi preventivi tramite i quali valorizzare i consumi dichiarati in distinta base e gli impieghi di risorse riportati nei cicli di lavorazione.

La nozione di costo standard ricalca in tutto e per tutto quanto affermato poc' anzi in merito ai consumi riportati all'interno delle distinte base e dei cicli di lavorazione. In dottrina vengono storicamente individuate tre sottocategorie di costi standard: i costi standard "ottimi" o "ideali", ovvero quelli che si determinano considerando l'utilizzo ottimo dei fattori produttivi sia dal punto di vista tecnico sia dal punto di vista economico, i costi standard "buoni" o "pratici", determinati tenendo conto degli sprechi e delle inefficienze fisiologiche connesse con l'uso dei singoli fattori produttivi, ed infine i costi standard "normali", quantificati sulla base degli

andamenti passati e delle attuali modalità di organizzazione e gestione aziendale. Risulta evidente che i costi standard ideali non sono in alcun modo raggiungibili ma ad essi l'azienda potrà solo tentare di avvicinarsi, mentre è ragionevole perseguire, nelle varie fasi della gestione, il raggiungimento a consuntivo dei costi standard pratici, in maniera da raggiungere, esercizio dopo esercizio, livelli di efficienza e di redditività sempre più elevati.

A supporto di tale determinazione, la funzione Controllo di Gestione fornisce un'analisi dei costi consuntivi e di *forecast* relativi ai consumi di materie prime, costo del personale e ammortamenti. A partire dai dati forniti dal Controllo di Gestione, vengono definiti (Figura 33) i costi standard aggiornati con evidenza dello scostamento percentuale rispetto ai valori dell'esercizio precedente.

A completamento del flusso di budget industriale, la direzione incaricata provvede alla stima degli altri costi industriali (tra i principali energia elettrica, consulenze tecniche, ricerca e sviluppo ecc.).

In questo caso, il costo dell'energia viene determinato a partire da consumo medio di kilowatt/ora valorizzato al costo standard al kilowatt stimato per il periodo di budget. Il prospetto che segue riporta il risultato della stima condotta, confrontato con il dato dell'esercizio in chiusura.

		Costo Consuntivo €/kg	Costo STD €/kg	DELTA
Materia prima (€/kg)	Semola Tipo A	0.140	0.130	-7%
	Semola Tipo B	0.113	0.100	-12%
	Semola Tipo C		0.300	N.A.
	Semola Tipo D		0.250	N.A.
	Uova	0.100	0.110	10%
	Acqua			N.A.
	Additivi	0.040	0.040	0%
	Film	0.110	0.100	-9%
Manodopera Industriale (€/h)	Impasto	20.000	20.000	0%
	Essiccazione	20.000	20.000	0%
	Confezionamento	20.000	20.000	0%
Macchinari industriali (€/h)	Impasto	27.000	27.000	0%
	Essiccazione	16.000	16.000	0%
	Confezionamento	8.000	8.000	0%
Altri costi industriali	Energia elettrica (€/kwh)	0.600	0.600	0%
	Manodopera indiretta (€/h)	12.000	12.000	0%
	Altri costi indiretti (€/kg)	0.030	0.030	0%

Figura 33 - Prospetto costi standard

Valorizzando i consumi di produzione con i costi standard determinati, la direzione Industriale predispose il budget dei costi della produzione come rappresentato in Figura 34.

La funzione Controllo di Gestione, una volta ricevuto il budget dei costi di produzione, provvede ad un'analisi dello stesso al fine di indagare le principali differenze rispetto al conto economico di *forecast*, relativo al periodo in chiusura.

	Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giù	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	TOTALE	
Materia prima (€/kg)	Semola Tipo A	17,933	20,818	19,109	19,064	18,287	23,199	24,932	19,253	15,951	18,579	22,217	21,482	240,824
	Semola Tipo B	7,615	6,254	5,603	7,820	5,870	6,959	8,795	6,902	4,928	6,552	8,055	7,402	82,756
	Semola Tipo C	-	-	-	27,318	17,878	25,817	35,325	27,024	33,629	34,401	29,242	43,559	274,194
	Semola Tipo D	-	-	33,319	22,036	37,932	21,551	30,468	18,733	28,499	35,122	34,641	36,567	298,869
	Uova	4,096	4,260	6,433	7,730	7,857	8,041	9,935	7,310	7,615	8,869	9,326	10,153	91,625
	Acqua	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Additivi	37	39	58	70	71	73	90	66	69	81	85	92	833
	Film	9,309	9,682	14,621	17,568	17,856	18,274	22,581	16,615	17,308	20,156	21,195	23,075	208,239
Manodopera Industriale (€/h)	Impasto	13,749	14,156	19,235	23,003	22,852	24,143	29,500	21,833	21,816	25,672	27,477	29,427	272,862
	Essiccazione	6,875	7,078	9,618	11,501	11,426	12,072	14,750	10,916	10,908	12,836	13,738	14,714	136,431
	Confezionamento	2,578	2,654	3,607	4,313	4,285	4,527	5,531	4,094	4,090	4,813	5,152	5,518	51,162
Macchinari industriali (€/h)	Impasto	2,320	2,389	3,246	3,882	3,856	4,074	4,978	3,684	3,681	4,332	4,637	4,966	46,045
	Essiccazione	2,750	2,831	3,847	4,601	4,570	4,829	5,900	4,367	4,363	5,134	5,495	5,885	54,572
	Confezionamento	344	354	481	575	571	604	737	546	545	642	687	736	6,822
TOTALE COSTO DI PRODUZIONE PASTA	67,607	70,515	119,177	149,481	153,310	154,162	193,523	141,344	153,404	177,189	181,946	203,577	1,765,234	
Altri costi industriali	Energia elettrica (€/kwh)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Manodopera indiretta (€/h)	13,921	14,333	19,476	23,290	23,137	24,445	29,868	22,106	22,088	25,993	27,820	29,795	276,273
	Altri costi indiretti (€/kg)	5,156	5,309	7,213	8,626	8,569	9,054	11,062	8,187	8,181	9,627	10,304	11,035	102,323
TOTALE COSTO INDUSTRIALE	86,684	90,156	145,866	181,397	185,016	187,661	234,454	171,637	183,673	212,809	220,070	244,407	2,143,830	

Figura 34 - Budget dei costi di produzione

1.7 Il budget delle scorte di materie prime ed il budget degli acquisti

Come anticipato, il budget dei consumi di fattori della produzione viene inviato dalla funzione Controllo di Gestione alla direzione Acquisti; quest'ultima utilizza le informazioni ricevute come base per la formulazione del budget degli acquisti, alla luce anche di quanto emerge dal budget delle scorte di materie prime.

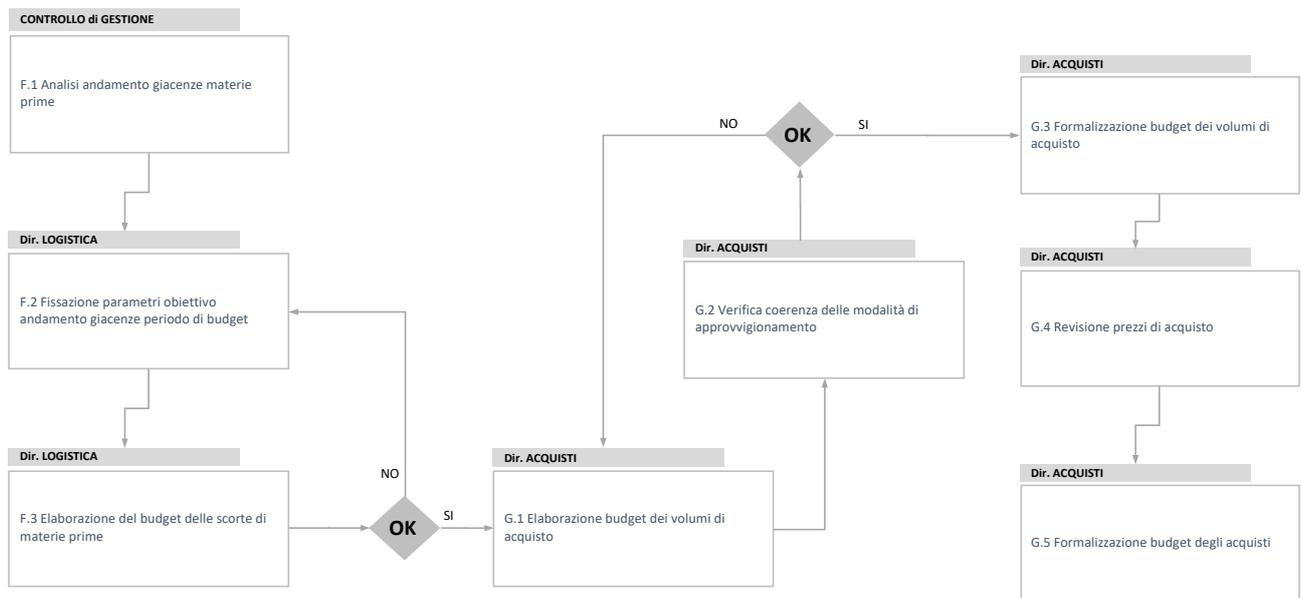


Figura 35 - Diagramma di flusso predisposizione budget delle scorte di materie prime e acquisti

Preme, in questa sede, far notare come, mentre nel budget della produzione vengono determinati ed analizzati i consumi di fattori produttivi, nel budget degli approvvigionamenti vengono trattate le quantità di fattori produttivi che devono essere disponibili per far fronte ai volumi di produzione programmati per l'esercizio di budget, senza che l'azienda corra il rischio di rotture di stock (ovvero temporanee indisponibilità di fattori che comportino l'interruzione dell'attività produttiva). Tali quantitativi risultano quindi influenzati, da un lato, dai volumi e dal mix di produzione, dall'altro, dalla politica di gestione delle scorte di materie prime e semilavorati di acquisto che l'azienda intende perseguire.

La Direzione Logistica provvede quindi, in analogia a quanto già descritto per il budget delle scorte di prodotti finiti, alla fissazione dei livelli ottimali di giacenze di materie prime per il periodo di budget, definendo l'obiettivo in termini di giorni medi di permanenza delle materie prime a magazzino ed utilizzando questi ultimi per il calcolo dei livelli di giacenza per mese di ciascun fattore della produzione. Il prospetto di cui alla Figura 36 riporta il dettaglio delle giacenze così calcolate.

ARTICOLO		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Semola Tipo A	Giacenze (Tons)	83	83	96	109	129	110	78	90	128	145	134	129
	GG giacenza	18	16	20	22	27	19	12	18	31	30	23	23
Semola Tipo B	Giacenze (Tons)	17	24	38	30	41	42	24	25	46	50	39	35
	GG giacenza	7	12	20	12	21	18	8	11	28	23	15	14
Semola Tipo C	Giacenze (Tons)	-	-	-	29	89	123	126	155	163	169	191	166
	GG giacenza	-	-	-	10	45	43	32	52	44	44	59	34
Semola Tipo D	Giacenze (Tons)	-	-	2	49	32	81	94	154	175	169	166	155
	GG giacenza	-	-	0	17	6	28	23	62	46	36	36	32
Uova	Giacenze (kg)	5	4	10	14	10	7	6	11	14	22	14	12
	GG giacenza	4	3	5	6	4	3	2	5	6	8	5	4
Additivi	Giacenze (kg)	1	1	1	2	2	2	3	2	2	1	2	2
	GG giacenza	26	28	22	29	31	30	34	38	27	22	28	29
Film	Giacenze (kg)	87	87	102	105	107	110	128	133	144	148	162	169
	GG giacenza	28	27	21	18	18	18	17	24	25	22	23	22

Figura 36 - Budget delle scorte di materie prime

Una volta noti i consumi e le scorte di materie prime, la Direzione Acquisti provvede alla formulazione del budget degli acquisti, il cui ammontare complessivo è dato (in analogia a quanto detto per le vendite) dalla somma dei consumi e della variazione delle rimanenze (finali – iniziali).

Il budget in parola viene redatto altresì nel rispetto di alcune prassi instauratesi con i fornitori di materie prime: in particolare, nel caso specifico, gli approvvigionamenti di semola e film avvengono gestiti tramite il metodo delle scorte separate, il quale si sostanzia nel mantenere costante la quantità di acquisto da riordinare di volta in volta (ovvero per periodi di riordino variabili), mentre gli acquisti di uova e additivi vengono effettuati tramite il metodo del ciclo di ordinazione, sulla base del quale le tempistiche di riordino si mantengono costanti, facendo variare i volumi di acquisto.

Di conseguenza, mediante il metodo delle scorte separate viene definito il livello minimo di giacenza da mantenere a magazzino e quello ottimale da acquistare, in modo che il rifornimento avvenga per un lotto costante di materiale in funzione dell'assorbimento dello stesso durante la produzione. Con il metodo del ciclo di ordinazione invece il riapprovvigionamento avviene ad intervalli regolari e per un ammontare pari alla differenza fra giacenza massima da tenere in scorta e quella in essere a magazzino nel momento in cui viene effettuato il riordino.

Alla luce delle considerazioni e dei vincoli di cui sopra, la direzione Acquisti provvede alla stesura del budget dei volumi di acquisto di materie prime (Figura 37).

FORMATO		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Semola Tipo A	Consumi	138	160	147	147	141	178	192	148	123	143	171	165
	Var. Giacenze	22	0	13	13	19	18	32	12	37	17	11	5
	Acquisti	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160	160
Semola Tipo B	Consumi	76	63	56	78	59	70	88	69	49	66	81	74
	Var. Giacenze	6	7	14	8	11	0	18	1	21	4	11	4
	Acquisti	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70
Semola Tipo C	Consumi	-	-	-	91	60	86	118	90	112	115	97	145
	Var. Giacenze	-	-	-	29	60	34	2	30	8	5	23	25
	Acquisti	-	-	-	120	120	120	120	120	120	120	120	120
Semola Tipo D	Consumi	-	-	133	88	152	86	122	75	114	140	139	146
	Var. Giacenze	-	-	2	47	17	49	13	60	21	5	4	11
	Acquisti	-	-	135	135	135	135	135	135	135	135	135	135
Uova	Consumi	37	39	58	70	71	73	90	66	69	81	85	92
	Var. Giacenze	4	1	6	4	5	2	1	5	3	8	7	2
	Acquisti	33	38	64	75	67	71	89	72	72	88	77	90
Additivi	Consumi	93	97	146	176	179	183	226	166	173	202	212	231
	Var. Giacenze	1	0	0	1	0	0	1	0	1	0	1	0
	Acquisti	92	97	146	176	179	183	227	166	173	201	212	231
Film	Consumi	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2
	Var. Giacenze	1	0	15	3	2	3	18	5	11	4	15	7
	Acquisti	2	1	17	5	4	4	21	7	13	6	17	9

Figura 37 - Budget dei volumi di acquisto

La Direzione Acquisti procede quindi all'aggiornamento/revisione/ricontrattazione dei listini di acquisto e dei prezzi definiti all'interno dei contratti di fornitura, al fine di determinare i prezzi di acquisti di budget mediante i quali valorizzare i volumi determinati nella fase precedente.

Nel caso in parola, a fini di maggiore semplicità, si assume che il prezzo di acquisto coincida con il costo standard dei fattori della produzione, stabilito in sede di budget dei costi di produzione. Conseguentemente, i valori riportati nel budget degli acquisti saranno determinati come prodotto tra i volumi di acquisto previsionali ed i prezzi di acquisto stimati.

FORMATO		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic
Semola Tipo A	Acquisti	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800	20,800
Semola Tipo B	Acquisti	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000
Semola Tipo C	Acquisti	-	-	-	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000	36,000
Semola Tipo D	Acquisti	-	-	33,750	33,750	33,750	33,750	33,750	33,750	33,750	33,750	33,750	33,750
Uova	Acquisti	3,652	4,140	7,080	8,203	7,358	7,797	9,794	7,867	7,920	9,711	8,515	9,953
Additivi	Acquisti	3,689	3,877	5,855	7,052	7,148	7,309	9,062	6,628	6,901	8,059	8,498	9,240
Film	Acquisti	181	122	1,668	481	352	434	2,057	662	1,304	560	1,680	903

Figura 38 - Budget degli acquisti

1.8 Il budget del personale

Parallelamente alla redazione del budget degli approvvigionamenti, la Direzione Risorse Umane è chiamata a redigere il budget del personale, volto alla determinazione del numero di risorse necessarie per singola area e funzione affinché sia possibile svolgere tutte le attività previste durante il periodo di budget secondo le previsioni formulate dalle varie direzioni.

Il budget del personale riveste quindi un'importanza particolare nel complessivo processo di programmazione, in quanto si prefigge di quantificare, gestire e ottimizzare una risorsa di assoluta rilevanza strategica per

l'azienda, ovvero le risorse umane. Esso, da un lato, deve focalizzarsi sulla determinazione del numero di risorse umane necessarie alla realizzazione dei piani aziendali, con particolare riferimento all'ambito industriale (ma non solo, ovviamente); d'altro lato, appare evidente come tale aspetto, singolarmente considerato, sia riduttivo nella rappresentazione delle modalità di programmazione e gestione delle risorse umane, imponendo quindi al redattore del documento di prendere in considerazione ulteriori elementi di carattere gestionale quali la qualifica, le competenze e conoscenze da essi possedute, l'esperienza maturata, tutti elementi questi di carattere qualitativo e quindi difficilmente conciliabili con documenti di carattere principalmente tecnico contabile quali i budget operativi.

In questa sede, si ritiene opportuno concentrare l'attenzione sul budget del personale industriale (la cosiddetta manodopera diretta), la cui determinazione è di particolare rilevanza strategica per il fatto che l'eventuale mancanza di risorse lungo le linee di produzione potrebbe causare rallentamenti nei processi produttivi con conseguente impossibilità di soddisfare il piano delle vendite previsto dalla Direzione Commerciale e Marketing. La predisposizione del budget del personale si sostanzia fundamentalmente in tre fasi: la prima volta a determinare il numero di ore di manodopera diretta necessarie per soddisfare le esigenze scaturenti dal programma di produzione, la seconda volta a determinare il numero di "teste" (altrimenti dette FTE – *Full Time Equivalent*) necessarie – in base alla funzione ed alle competenze – per coprire le ore definite nella fase precedente, la terza finalizzata infine alla determinazione del numero di addetti da assumere o in esubero.

La prima fase, citata in precedenza, si sostanzia nel ricavare dal budget di produzione le ore di lavoro determinate a partire dai volumi pianificati, sulla base di quanto previsto dai cicli di lavorazione; tale dato era già stato utilizzato per il calcolo del costo industriale standard riportato nel budget dei costi di produzione.

Una volta definito il monte ore totale di manodopera diretta necessario per il rispetto di quanto previsto all'interno del programma di produzione, è compito della Direzione Risorse Umane quantificare il numero di risorse necessario per garantirne la copertura. Tipicamente, questa attività presuppone la quantificazione del numero di ore mediamente lavorate da ciascuna risorsa nel corso dell'esercizio di budget (sempre distinguendo le singole funzioni): ovviamente, tale attività risulta particolarmente complessa in considerazione dei numerosi elementi che possono far variare tale numero. Il numero di ore previste contrattualmente dovrà essere ridotto del numero di ore che si prevede ciascuna risorsa non potrà garantire per cause fisiologiche o patologiche, quali ferie, formazione obbligatoria e malattie, ed incrementato delle ore di straordinari che si prevede verranno effettuate. Tali determinazioni dovranno necessariamente basarsi su stime e andamenti storici a disposizione della Direzione Risorse Umane. Ponendo quindi in relazione il numero delle ore di manodopera diretta che si prevede siano necessarie durante l'esercizio di budget con il numero medio di ore che si prevede ciascuna risorsa possa garantire, è possibile determinare il numero di dipendenti necessari per dare attuazione al programma di produzione.

Da ultimo, il numero di risorse così determinato, distinto per funzione e livello, viene messo a confronto con il numero di risorse in organico, andando così a ricavare il numero di teste da assumere o in esubero; come è facile immaginare, le decisioni in merito all'assunzione o all'allontanamento di personale per esubero hanno implicazioni di carattere strategico prima ancora che economico, in primo luogo in quanto l'impatto da esse generato non si limita all'esercizio di budget ma deve essere considerato nel medio – lungo periodo. Per questa ragione, eventuali azioni atte a modificare l'organico dell'azienda devono essere intraprese solo qualora la richiesta di maggiori o minori risorse sia da considerarsi permanente o comunque destinata a perdurare per periodi di tempo lunghi.

Proprio alla luce della rilevanza strategica rivestita da tali risorse, ancor più considerato il fatto che il costo del personale rappresenta una delle principali poste del budget aziendale, è possibile prendere in considerazione opzioni alternative per avere comunque a disposizione l'ammontare necessario di risorse senza irrigidire oltre un certo limite la struttura produttiva aziendale e inficiare i futuri risultati di bilancio. Il riferimento è ovviamente al maggiore sfruttamento degli straordinari da parte del personale in forza, piuttosto che il ricorso al lavoro interinale o a progetto.

1.9 Il budget delle funzioni generali

Questo documento raccoglie i costi relativi alle funzioni che svolgono attività di servizio rispetto a quelle coinvolte principalmente nei processi caratteristici aziendali (acquisti, vendite, logistica e produzione). Il riferimento è tipicamente alle funzioni Amministrazione e Finanza, Information Technology, Ricerca e Sviluppo, Controllo di Gestione, etc.

Si tratta di costi fissi, prevalentemente riferiti al costo del personale e caratterizzati da bassa reversibilità, in quanto condizionati da scelte connesse con la struttura organizzativa.

Appare quindi di tutta evidenza che, nell'ambito della redazione del documento in parola, la determinazione dell'ammontare del costo non presenti particolari aspetti critici; ciò che rende il tutto maggiormente complesso è invece la difficoltà di collegare il costo relativo alle risorse impiegate con i risultati attesi. Tali funzioni, infatti, rappresentano la cosiddetta struttura aziendale, la quale deve essere in grado di supportare adeguatamente le richieste provenienti dalle risorse impegnate nei processi caratteristici: tale aspetto dovrebbe rappresentare quindi il punto di partenza per operare un confronto con la situazione attuale, andando a suggerire gli interventi e gli assestamenti da apportare a tali funzioni per rendere o mantenere coerente ed adeguato tale supporto.

1.10 Dai budget operativi al budget di sintesi

I budget operativi, così come descritti nei paragrafi precedenti, hanno prodotto le informazioni di base, dettagliate per singola area aziendale, da impiegare ai fini della costruzione del budget degli investimenti e dei

budget di sintesi. In questa sede ci occuperemo del processo di redazione di questi ultimi, rimandando al proseguo del presente lavoro per quanto riguarda il primo.

Al termine delle attività che hanno portato alla redazione dei budget operativi, la funzione Controllo di Gestione provvede al consolidamento delle informazioni prodotte all'interno dei budget sintetici, ai quali spetta il compito di evidenziare gli effetti economici, finanziari e patrimoniali dei programmi d'azione definiti, al massimo grado di dettaglio possibile, nelle fasi del processo precedentemente descritte. La contemporanea presenza di una rappresentazione degli aspetti economici, finanziari e patrimoniali rende i budget di sintesi simili ad un vero e proprio bilancio preventivo, con la differenza, rispetto al bilancio civilistico, di non essere legato ad alcun specifico schema. Trattandosi di documenti informativi gestionali di controllo, infatti, la loro preparazione si ispira al principio della contingenza, ovvero ogni realtà aziendale definisce la struttura dei budget di sintesi maggiormente adeguata alle proprie esigenze informative.

1.11 Il budget economico

All'interno del budget economico vengono sintetizzati tutti i componenti positivi e negativi di reddito che l'azienda prevede di conseguire e sostenere lungo l'intero periodo di budget, sulla scorta di quanto programmato all'interno dei singoli budget operativi. Così, l'ammontare dei ricavi previsto per l'anno di budget, riportato all'interno del budget economico, viene attinto dal budget delle vendite dove esso si trova dettagliato per cliente, prodotto e per tutte le ulteriori dimensioni di analisi definite come rilevanti in sede di programmazione; ancora, il costo delle materie prime riportato nello schema caratterizzante il budget economico, viene acquisito dal budget dei costi della produzione e così via.

Relativamente al caso della società AC Spa, una volta completata la raccolta dei budget operativi (per brevità di esposizione non si ritiene opportuno approfondire gli aspetti legati alla redazione degli altri budget), la funzione Controllo di Gestione provvede al consolidamento dei dati ed alla redazione del budget economico nella versione cosiddetta di *first run*, riportata in Figura 39; tramite esso, viene preliminarmente verificata la coerenza interna tra le ipotesi di dettaglio formulate nei budget operativi dalle varie aree e, successivamente, tra il risultato generato a seguito di tali ipotesi e le previsioni sintetiche riportate nel piano industriale. Qualora una delle due verifiche citate non dia esito positivo, sarà compito della funzione Controllo di Gestione procedere a contattare le aree responsabili dell'informazione non coerente affinché provvedano a rivalutare le proprie ipotesi; a cascata, anche i budget a valle rispetto a quello oggetto di originaria modifica dovranno essere aggiornati.

Dall'analisi condotta non sono emerse particolari criticità, tali da giustificare richieste di rettifica dei budget operativi; il budget economico così esposto assume quindi una formulazione definitiva.

Il prospetto viene quindi inoltrato alla direzione AFC affinché provveda alla redazione del budget fonti e impieghi ed al budget di cassa.

		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giù	Lug	Ago	Set	Ott	Nov	Dic	TOTALE
Ricavi di vendita	Marchio Alfa	50,492	50,535	50,492	55,222	53,406	60,539	58,716	49,521	56,706	53,726	57,366	56,759	653,481
	Marchio Beta	26,524	26,579	26,524	28,708	28,128	31,853	31,264	25,963	30,204	29,134	29,778	30,267	344,927
	Marchio Gamma	22,038	22,877	56,681	96,187	124,641	125,522	141,457	127,282	139,522	153,017	165,598	179,188	1,354,009
TOTALE RICAVI		99,055	99,991	133,697	180,118	206,176	217,914	231,437	202,766	226,432	235,877	252,742	266,214	2,352,417
Materia prima (€/kg)	Semola Tipo A	17,933	20,818	19,109	19,064	18,287	23,199	24,932	19,253	15,951	18,579	22,217	21,482	240,824
	Semola Tipo B	7,615	6,254	5,603	7,820	5,870	6,959	8,795	6,902	4,928	6,552	8,055	7,402	82,756
	Semola Tipo C	-	-	-	27,318	17,878	25,817	35,325	27,024	33,629	34,401	29,242	43,559	274,194
	Semola Tipo D	-	-	33,319	22,036	37,932	21,551	30,468	18,733	28,499	35,122	34,641	36,567	298,869
	Uova	4,096	4,260	6,433	7,730	7,857	8,041	9,935	7,310	7,615	8,869	9,326	10,153	91,625
	Additivi	37	39	58	70	71	73	90	66	69	81	85	92	833
	Film	9,309	9,682	14,621	17,568	17,856	18,274	22,581	16,615	17,308	20,156	21,195	23,075	208,239
Manodopera Industriale (€/h)	Impasto	13,749	14,156	19,235	23,003	22,852	24,143	29,500	21,833	21,816	25,672	27,477	29,427	272,862
	Essiccazione	6,875	7,078	9,618	11,501	11,426	12,072	14,750	10,916	10,908	12,836	13,738	14,714	136,431
	Confezionamento	2,578	2,654	3,607	4,313	4,285	4,527	5,531	4,094	4,090	4,813	5,152	5,518	51,162
Macchinari industriali (€/h)	Impasto	2,320	2,389	3,246	3,882	3,856	4,074	4,978	3,684	3,681	4,332	4,637	4,966	46,045
	Essiccazione	2,750	2,831	3,847	4,601	4,570	4,829	5,900	4,367	4,363	5,134	5,495	5,885	54,572
	Confezionamento	344	354	481	575	571	604	737	546	545	642	687	736	6,822
TOTALE COSTO DI PRODUZIONE PASTA		67,607	70,515	119,177	149,481	153,310	154,162	193,523	141,344	153,404	177,189	181,946	203,577	1,765,234
Altri costi industriali	Energia elettrica (€/kwh)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Manodopera indiretta (€/h)	13,921	14,333	19,476	23,290	23,137	24,445	29,868	22,106	22,088	25,993	27,820	29,795	276,273
	Altri costi indiretti (€/kg)	5,156	5,309	7,213	8,626	8,569	9,054	11,062	8,187	8,181	9,627	10,304	11,035	102,323
TOTALE COSTO INDUSTRIALE		86,684	90,156	145,866	181,397	185,016	187,661	234,454	171,637	183,673	212,809	220,070	244,407	2,143,830
MARGINE INDUSTRIALE		12,371	9,834	- 12,169	- 1,279	21,160	30,253	- 3,017	31,129	42,758	23,068	32,672	21,806	208,587

Figura 39 - Budget economico (first run)