
Il reporting per segmenti operativi nella programmazione e nel controllo di gestione a.a. 2016/17

Prof. Domenico Nicolò
Università Mediterranea di Reggio Calabria
domenico.nicolo@unirc.it

La “mappa” dei centri di responsabilità

- i segmenti sono centri di responsabilità di risultato
- la definizione della “mappa dei centri di responsabilità” è il presupposto della redazione del reporting per segmenti
- scaturisce da un processo di scomposizione degli obiettivi dei piani e dei programmi in sotto-obiettivi, demandati a distinte unità organizzative (i centri), che devono conseguirli secondo preordinate condizioni di efficienza, economicità ed efficacia
- l’architettura della mappa dei centri di responsabilità deve essere coerente con il fabbisogno informativo dell’alta direzione e con l’articolazione dei processi di gestione

Le tipologie di centro di responsabilità

- Centri di costo
- Centri di spesa
- Centri di ricavo
- **Centri di risultato**
- Centri di profitto
- Centri di investimento

La scomposizione della gestione nello “spazio”

- La scomposizione (o segmentazione) della gestione “nello spazio”, ossia per sottosistemi, i centri di responsabilità, è uno dei presupposti fondamentali delle analisi delle determinanti (cause) dei risultati aziendali
- Se riferite soltanto all’azienda nel suo insieme, dette analisi non pongono in luce le eventuali inefficienze, diseconomie e sub-ottimizzazioni che si possono manifestare in alcuni centri, le quali tendono a compensarsi reciprocamente
- In mancanza di informazioni così disaggregate, quindi, è possibile continuare a svolgere una data attività, senza sapere che essa origina perdite ed accresce la durata complessiva dei processi

I settori operativi: caratteri distintivi secondo il principio contabile internazionale IFRS 8

[5] CARATTERI DISTINTIVI DEI SETTORI OPERATIVI

Un settore operativo è una componente di un'entità:

- a) che intraprende attività imprenditoriali generatrici di ricavi e di costi (compresi i ricavi e i costi riguardanti operazioni con altre componenti della medesima entità);
- b) i cui risultati operativi sono rivisti periodicamente **al più alto livello decisionale (management approach - significatività/rilevanza - in luogo del precedente risk/reward approach - comparabilità ex IAS 14 e IAS 14R)** operativo dell'entità ai fini dell'adozione di decisioni in merito alle risorse da allocare al settore e della valutazione dei risultati;
- c) per la quale sono disponibili informazioni di bilancio separate.

Un settore operativo può intraprendere attività imprenditoriali dalle quali non ha ancora ottenuto ricavi: le attività in fase di avviamento (**start-up**) possono essere, ad esempio, settori operativi prima della generazione di ricavi.

Generalmente ha un manager che risponde direttamente **al più alto livello decisionale operativo** sui risultati di bilancio, sulle previsioni o sui piani per il settore.

I settori operativi: le soglie quantitative secondo il principio contabile internazionale IFRS 8

[13] Un'entità **deve** fornire informazioni separate in merito ad un settore operativo che soddisfi una qualsiasi delle seguenti soglie quantitative:

a) i **ricavi** oggetto di informativa, comprese sia le vendite a clienti terzi sia le vendite o i trasferimenti tra settori, sono almeno il 10% dei ricavi complessivi, interni ed esterni, di tutti i settori operativi;

b) l'ammontare in valore assoluto del relativo **utile o perdita** è almeno il 10% del maggiore, in valore assoluto, tra i seguenti importi: i) l'utile complessivo relativo a tutti i settori operativi in utile e ii) la perdita complessiva relativa a tutti i settori operativi in perdita;

c) le sue **attività** sono almeno il 10% delle attività complessive di tutti i settori operativi.

I settori operativi che non soddisfano alcuna delle soglie quantitative possono essere considerati oggetto di informativa separata se la direzione aziendale ritiene che le informazioni relative al settore siano utili per gli utilizzatori del bilancio.

I settori operativi: le soglie quantitative secondo il principio contabile internazionale IFRS 8

[12-14] AGGREGAZIONE DI PIU' SETTORI IN UN UNICO SETTORE OPERATIVO

Due o più settori operativi possono essere aggregati in un unico settore operativo se l'aggregazione è coerente con il principio base del presente IFRS, se i settori hanno caratteristiche economiche simili e se i settori sono simili per quanto riguarda ciascuno dei seguenti aspetti:

- a) natura dei prodotti e dei servizi;
- b) la natura dei processi produttivi;
- c) tipologia o classe di clientela per i loro prodotti e servizi;
- d) metodi utilizzati per distribuire i propri prodotti o fornire i propri servizi; e
- e) natura del contesto normativo, se applicabile, per esempio bancario, assicurativo o dei servizi pubblici.

[15] Se il **totale dei ricavi esterni** presentati dai settori operativi rappresenta meno del 75% dei ricavi dell'entità, devono essere identificati ulteriori settori operativi come settori oggetto di informativa ... fino a che almeno il 75% dei ricavi dell'entità non sia incluso nei settori oggetto di informativa.

I settori operativi: risultati economici, attività e passività secondo il principio contabile internazionale IFRS 8

- a) ricavi da clienti terzi;
- b) ricavi da operazioni con altri settori operativi della medesima entità;
- c) interessi attivi;
- d) interessi passivi;
- e) svalutazioni e ammortamenti;
- f) voci significative di ricavo e di costo presentate conformemente al paragrafo 97 dello IAS 1 Presentazione del bilancio (rivisto nella sostanza nel 2007);
- g) quota di pertinenza dell'entità nell'utile o nella perdita di società collegate e joint venture contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;
- h) imposte sul reddito o proventi fiscali; e
- i) voci non monetarie rilevanti diverse da svalutazioni e ammortamenti.

La scomposizione nel “tempo” nella programmazione e nel controllo di gestione

- Per mettere a fuoco l'influenza del passato sulla gestione in atto e su quella futura è necessario effettuare la scomposizione della gestione nel tempo per poter determinare risultati intermedi riferiti a frazioni dell'esercizio annuale

“Tempo” e performance aziendale

- La dimensione “tempo” esprime **una delle determinanti i risultati**
- Il tempo è un flusso **oggettivamente misurabile**, non un calcolo effettuato servendosi di convenzioni contabili
- L’orientamento a **minimizzare i tempi** di svolgimento dei processi e di risposta al cliente/utente è una **strategia meta-aziendale** che favorisce il miglioramento continuo

L'integrazione delle dimensioni “spazio” e “tempo”: il reporting intermedio per segmenti

- Il sistema informativo a supporto dei processi di programmazione e controllo e di quelli di gestione della performance aziendale dunque, deve assumere entrambe le dimensioni, lo spazio e il tempo appunto, come profili d'osservazione privilegiati per cogliere così le relazioni, anche nel loro divenire temporale, tra i risultati dei sottosistemi aziendali e quelli dell'azienda nel suo insieme
- Il reporting per segmenti, articolato in corrispondenza ai servizi e redatto con cadenza infrannuale, coniuga queste due prospettive (lo spazio e il tempo appunto) fornendo un'unitaria dimensione d'osservazione spazio-temporale della gestione aziendale: l'unica che pone in evidenza le relazioni tra l'andamento dei suddetti sottosistemi aziendali e quello dell'azienda nel suo insieme, tra i risultati conseguiti e quelli attesi

Il ruolo dei sistemi di coordinamento, integrazione e sincronizzazione dei processi interconnessi

- si rende necessario adottare sistemi di coordinamento, integrazione e sincronizzazione dei processi che realizzano l'interconnessione economica e tecnica tra le aziende che, a qualunque titolo, sono coinvolte nella produzione-erogazione di servizi e/o attività
- L'importanza di sincronizzare i *Lead Time* dei processi che interconnettono più centri interni ed esterni per ridurre i tempi d'attesa e, per questa via il c.d. **tempo non a valore aggiunto**.
- La condivisione delle informazioni quale presupposto del funzionamento del sistema

I lead times di processo

- Tempo intercorrente tra l'inizio dello svolgimento di una attività o di un processo e il primo apparire dei suoi risultati
- Il *lead time di processi* è l'intervallo intercorrente fra l'acquisizione degli input il momento di conclusione del processo
- Ai tempi di realizzazione dell'output atteso da un processo (**attività a valore aggiunto**) sovente si somma il tempo impiegato nello svolgimento di attività accessorie (**attività che non aggiungono valore**)
- Quali sono queste **attività che non aggiungono valore**? Proviamo ad individuarle insieme

L'efficienza dei *Lead Time* di processo

- è misurata dal rapporto:
- Tempo di svolgimento attività a valore aggiunto
- Tempo complessivo di svolgimento dei processi
- Se il rapporto è pari a 0,10: il 90% dei processi non sta aggiungendo valore
- Per il miglioramento del rapporto è opportuno ridurre/annullare i tempi di attesa tra i processi sequenziali e quelli impiegati in attività che non aggiungono valore

I vantaggi della minimizzazione dei tempi di processo

- Miglioramento del servizio reso all'utenza esterna ed interna (altri centri), in termini velocità di risposta e puntualità
- Minimizzazione delle scorte e dell'immobilizzo di risorse finanziarie nel circolante: questo vantaggio si realizza soprattutto nelle imprese private e pubbliche e nelle aziende pubbliche che prestano servizi all'utenza (ospedali, aziende di trasporto pubblico locale, ecc.)
- Riduzione del fabbisogno finanziario
- Flessibilità

Problematiche che ostacolano l'adattamento reciproco: una possibile soluzione

- La naturale resistenza alla condivisione delle informazioni tra aziende distinte, costituisce sovente un ostacolo il cui superamento presuppone la piena comprensione dei benefici che ne possono derivare.
- disomogeneità del linguaggio che rende difficile una comunicazione efficace tra le aziende
- Una soluzione possibile a tali problematiche può derivare dall'attribuzione ad un unico soggetto (o team) della responsabilità del monitoraggio di questi processi interconnessi nel loro fluire da un'organizzazione all'altra.

La necessità di neutralizzare gli effetti distorsivi dei risultati derivanti dalle traslazioni di oneri e proventi tra centri

- Frequentemente avvengono traslazioni di oneri e proventi (o benefici) dagli enti locali, alle loro partecipate, alle società affidatarie di servizi, alla pubblica amministrazione allargata, ai cittadini e viceversa
- Dette traslazioni, frutto di decisioni politiche, inevitabilmente inficiano la significatività dei confronti tra i risultati conseguiti dai distinti segmenti in differenti esercizi e frazioni d'esercizio
- Per ovviare a tale problema è necessario misurare questi effetti e indicarli nella reportistica rivolta all'interno e all'esterno
- Per questa via, il management e la comunità potranno valutare correttamente l'andamento nel tempo della performance dei distinti segmenti e compararla con i livelli qualitativi e quantitativi dei servizi prestati

L'analisi degli scostamenti dei costi variabili e dei ricavi

- non può essere effettuata ponendo semplicemente a confronto le grandezze di budget con quelle consuntive rilevate dalla contabilità generale. Se i costi variabili effettivi superano quelli preventivi, infatti, ciò non implica necessariamente che si sia operato in condizioni di inefficienza. Infatti, mentre il costo standard è calcolato sulla base dei volumi di produzione programmati, il costo consuntivo risulta dal prodotto tra il costo unitario e i volumi di produzione effettivi.
- Per poter esprimere un giudizio sull'efficienza attraverso l'analisi degli scostamenti è necessario, quindi, rendere omogenee le grandezze poste a confronto.
- A tal fine si utilizza una grandezza denominata “**importo standard**”, calcolata moltiplicando il costo standard per il volume effettivo di produzione. Soltanto gli scostamenti risultanti dal confronto tra questo importo e il costo consuntivo presentano significato ai fini della valutazione dell'efficienza.

C_b (costo var. di budget)

$$CV_{std.} \times Q_b$$

(costo var. unit. Standard) x (volumi di prod. programmati)

C_c (costo var. consuntivo)

$$CV_e \times Q_e$$

(costo var. unit. effettivo) x (volumi di prod. effettivi)

Q_b	10.000	Quantità di budget
C_{std}	€ 10,00	<i>Costo standard</i>
C_b	€ 100.000,00	<i>Costo di budget</i>
I_{std}	$8.000 \times € 10,00 = € 80.000,00$	<i>Importo standard</i> $Q_c \times C_{std}$
Q_c	8.000	Volume di produzione consuntivo
C_c	€ 15	<i>Costo unitario consuntivo</i>
C_c	€ 120.000,00	<i>Costo totale consuntivo</i>
	<i>Variante totale</i>	- € 20.000 $C_b - C_c$
	<i>Variante di efficienza</i>	- € 40.000 $I_{std.} - C_c$
	<i>Variante di volume (o di budget)</i>	+ € 20.000 $C_b - I_{std.}$

Tab. ... bis) Esempio di analisi degli scostamenti del costo delle materie prime

Quantità	Std fisico	Prezzo				
100	0,5	€	2,00	€	100,00	di budget
80	0,8	€	2,50	€	160,00	Consuntivo
						- 60,00 €
 Scostamento di volume						
100	0,5	€	2,00	€	100,00	
80	0,5	€	2,00	€	80,00	
						20,00 €
 Scostamento di efficienza						
80	0,5	€	2,00	€	80,00	
80	0,8	€	2,00	€	128,00	
						- 48,00 €
 Scostamento di prezzo						
80	0,8	€	2,00	€	128,00	
80	0,8	€	2,50	€	160,00	
						-€ 32,00
						 Variante totale -€ 60,00

Tab. ...) Esempio di analisi degli scostamenti del costo della manodopera diretta

Quantità	tempo/unit.	costo orario		costo tot.		
100	0,5	€	30,00	€	1.500,00	di budget
80	0,75	€	30,50	€	1.830,00	Consuntivo
						Variante totale - € 330,00
Scostamento di volume						
100	0,5	€	30,00	€	1.500,00	
80	0,5	€	30,00	€	1.200,00	
						€ 300,00
Scostamento di efficienza						
80	0,5	€	30,00	€	1.200,00	
80	0,75	€	30,00	€	1.800,00	
						- € 600,00
Scostamento di prezzo						
80	0,75	€	30,00	€	1.800,00	
80	0,75	€	30,50	€	1.830,00	
						- 30,00
						Variante totale - € 330,00

L'analisi degli scostamenti dei costi fissi

€	1.000.000,00	CF budget	
	10.000	Volume di budget	
	9.000	Volume effettivi	I ipotesi
	12.000	Volume effettivo	II ipotesi

*Se i volumi di produzione effettivi coincidono con quelli di budget (10,000)
non si hanno scostamenti di assorbimento*

$$1.000.000,00 \text{ €} - \frac{1.000.000,00 \text{ €}}{10.000} \times 10.000 = \text{€} \quad -$$

$$1.000.000,00 \text{ €} - \frac{1.000.000,00 \text{ €}}{10.000} \times 9.000 = 100.000,00 \text{ €}$$

(sotto-assorbimento)

$$1.000.000,00 \text{ €} - \frac{1.000.000,00 \text{ €}}{10.000} \times 12.000 = -200.000,00 \text{ €}$$

(sopra-assorbimento)

L'analisi degli scostamenti dei ricavi

Vendite programmate	Prezzo std.	
10.000	€ 160,00	€ 1.600.000,00
Vendite effettive	Prezzo eff.	
9.500	€ 155,00	€ 1.472.500,00
Scostamento complessivo		-€ 127.500,00
Vendite programmate	Prezzo std.	
10.000	€ 160,00	€ 1.600.000,00
Vendite effettive	Prezzo std.	
9.500	€ 160,00	€ 1.520.000,00
Scostamento di volume		-€ 80.000,00
Vendite effettive	Prezzo std.	
9.500	€ 160,00	€ 1.520.000,00
Vendite effettive	Prezzo eff.	
9.500	€ 155,00	€ 1.472.500,00
Scostamento di prezzo		-€ 47.500,00
Scostamento complessivo		-€ 127.500,00

Budget				
prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	1.500	0,30	€ 150,00	€ 225.000,00
b	3.500	0,70	€ 100,00	€ 350.000,00
	5.000	1,00		<u>€ 575.000,00</u> (a)
Consuntivo				
prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	1.400	0,29	€ 140,00	€ 196.000,00
b	3.500	0,71	€ 110,00	€ 385.000,00
	4.900	1,00		<u>€ 581.000,00</u> (b)
				€ 6.000,00 (a-b)

scostamento netto di volume

è dato dal confronto tra il volume di budget a mix di budget a prezzi std.

prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	1.500	0,30	€ 150,00	€ 225.000,00
b	<u>3.500</u>	0,70	€ 100,00	<u>€ 350.000,00</u>
	5.000	1,00		€ 575.000,00

e il volume effettivo a mix di budget a prezzi std.

prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	1.470	0,30	€ 150,00	€ 220.500,00
b	<u>3.430</u>	0,70	€ 100,00	<u>€ 343.000,00</u>
	4.900	1,00		€ 563.500,00
				-11.500,00

scostamento di mix

è dato dal confronto tra il volume effettivo al mix di budget e a prezzi std.

prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	1.470,00	0,30	€ 150,00	€ 220.500,00
b	3.430,00	0,70	€ 100,00	€ 343.000,00
	<u>4.900,00</u>	<u>1,00</u>		<u>€ 563.500,00</u>

e il volume effettivo al mix effettivo a prezzi std.

prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	1.400	0,29	€ 150,00	€ 210.000,00
b	3.500	0,71	€ 100,00	€ 350.000,00
	<u>4.900</u>	<u>1,00</u>		<u>€ 560.000,00</u>
				€ -3.500,00

scostamento di prezzo

è dato dal confronto tra il volume effettivo al mix di budget a prezzi std.

prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	€ 1.400	0,30	150,00	€ 210.000,00
b	€ 3.500	0,70	100,00	€ 350.000,00
	€ 4.900	0,99		€ 560.000,00

e il volume effettivo al mix effettivo valorizzato ai prezzi effettivi

prodotto	quantità	%	prezzo	ricavi
a	1.400	0,29	140,00	€ 196.000,00
b	3.500	0,71	110,00	€ 385.000,00
	4.900	1,00		€ 581.000,00
				€ 21.000,00

-
- Lo scostamento complessivo (€ 6.000,00) è dato dalla somma algebrica degli scostamenti di volume (- € 11.500.00), di mix (- € 3.500.00) e di prezzo (€21.000.00).

Il processo di progettazione del sistema

- La progettazione e la realizzazione dei sistemi informativi di programmazione e controllo di gestione presuppone il preliminare esame:
 - delle caratteristiche strutturali dell'azienda in cui deve essere impiegato e delle attività che essa svolge
 - del fabbisogno informativo degli organi di governo e dei responsabili dei centri
- 1. Analisi delle funzioni istituzionali e delle attività caratteristiche che l'ente deve svolgere in vista del raggiungimento degli obiettivi e della realizzazione del programmi
- 2. Scomposizione delle attività per la definizione della mappa dei centri di responsabilità impegnati nella loro realizzazione
- 3. Definizione dei parametri di misurazione della *performance* e loro attribuzione ai centri
- 4. Definizione delle variabili, degli strumenti e delle metodologie del sistema informativo di programmazione e controllo