

12

Pagg. 561/608

17 Maggio 1974

Anno XLVII

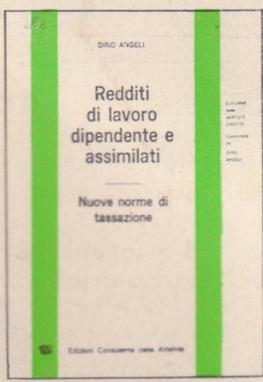
CONSULENTE DELLE AZIENDE

DIRETTORE
DOTT. DINO ANGELI

Via Mameli 10 - Milano - Tel. 7.388.272 - Quindicinale - c/c 3/12270

L'ORGANIZZAZIONE

NELL'AZIENDA MODERNA



**COMITATO
DI REDAZIONE**

Amministrazione

Achille Bocchi - Mario Botteon - Renato Dodino - Giovanni Gentile - Alfonso Ghini - Bruno Giorgetti - Teobaldo Larise - Sergio Levi - Gian Paolo Pecoraro - Attilio Pecorella - Mariano Scarlata Fazio.

Milano, Cas. Post. n. 4091, Tel. 7.388.272, c/c postale 3/12270

Abbonamento 1974 **L. 22.000**
Abbonamento cumulativo 1974 *Riviste « Problemi delle Società » - « Consulente delle Aziende »* **L. 34.000**

SOMMARIO

**Agenti
e rappresentanti**

Agenti di commercio e propagandisti - Differente trattamento - Norme legali e tributarie che li disciplinano dal 1° gennaio 1974 (S. Corda) . . . 573

**Contabilità
industriale**

La contabilità dei costi nelle imprese e i suoi scopi (R. Dodino) 565

**Contabilità
meccanizzata**

IIVA - Tenuta di libri e registri - Semplificazioni per le contabilità meccanizzate (A. C.) . . . 578

**Direzione
aziendale**

L'analisi del profitto lordo come strumento di decisione aziendale (C. Callioni) 582

**Direzione
del personale**

I premi di produzione nelle aziende (L. P.) . . . 597

Imposte dirette

Registrazioni di magazzino - Tenuta del registro riepilogativo vidimato e delle schede 572

Libri e registri

IIVA - Tenuta di libri e registri - Semplificazioni per le contabilità meccanizzate (A. C.) . . . 578

Magazzino

Imposte dirette - Registrazioni di magazzino - Tenuta del registro riepilogativo vidimato . . . 572

Produzione: costi

La contabilità dei costi nelle imprese e i suoi scopi (R. Dodino) 565

Ufficio personale

Assunzione dipendenti - Disciplina contrattuale - Qualifica - Contratto a termine - Condizioni (P. Gualtierotti) 594

**L'ANALISI DEL PROFITTO LORDO
COME STRUMENTO DI DECISIONE AZIENDALE**

SOMMARIO

- 1 - *La dimensione e la variabilità dei fenomeni aziendali - La diversa importanza ed incidenza dei singoli fenomeni - Gli effetti delle variazioni di ogni fenomeno rilevante sugli altri fenomeni*
- 2 - *I termini del problema*
 - 2 a) La composizione del conto economico
 - 2 b) La variabilità delle spese
 - 2 c) La composizione del profitto lordo
- 3 - *Un caso concreto*

L'influenza del mix dei prodotti sul profitto lordo
- 4 - *L'analisi comparata del profitto lordo*

Esemplificazioni

1 - La dimensione e la variabilità dei fenomeni aziendali - La diversa importanza ed incidenza dei singoli fenomeni - Gli effetti delle variazioni di ogni fenomeno rilevante sugli altri fenomeni

Una delle maggiori preoccupazioni che ogni responsabile di impresa avverte nel divenire della gestione è di potere fornire una dimensione ai vari fenomeni aziendali, prima ancora che si manifestino, per attribuire a ciascuno di essi il giusto rilievo in proporzione alla loro importanza ed una misura alla loro variabilità per visualizzare ed allargare, per quanto possibile, la portata degli effetti favorevoli o per parare le conseguenze negative in rapporto al risultato economico cui si intende pervenire.

Il problema è duplice: innanzitutto, si tratta di selezionare dalla massa quei fatti la cui manifestazione direttamente e sostanzialmente si collega all'utile di esercizio o la cui presenza, nel contesto generale, è propria del tipo di attività svolto dall'impresa. Così è rilevante il costo delle materie prime impiegate nel processo produttivo, sia perchè il loro valore complessivo, di norma, giustifica un tale apprezzamento, sia perchè la loro partecipazione alla vita aziendale è immediata e condizionante.

Riveste invece scarso significato, sotto il profilo gestionale, il realizzo di materiali, sostituiti per obsolescenza fisica od economica, salva natu-

ralmente l'ipotesi che tale transazione attenga volumi di natura patologica e non semplicemente fisiologica. Nella stessa prospettiva, una voce di spesa che possa rappresentare il 2 % del fatturato necessita di minore attenzione, nella visione globale del *top management*, di un'altra che invece sia il 10 % del fatturato.

Qui la diversa considerazione ha carattere di relatività, nel senso che sull'utile finale una variazione della prima voce di spesa avrebbe un peso 5 volte inferiore rispetto ad una identica variazione percentuale della seconda. Per avere, in valore assoluto, la stessa incidenza essa dovrebbe variare di ben il 400 % in più ma, in tal caso, certamente l'evento non potrebbe sfuggire al controllo dello *staff* responsabile del settore in cui si determina, che dovrebbe quindi spiegare le cause che lo hanno originato.

Il secondo aspetto del problema è di meno facile verifica ed è quello che qui ci interessa, nell'ambito almeno della particolare applicazione che si vuole proporre. Riguarda l'analisi delle interrelazioni fra i vari fenomeni aziendali e la quantificazione degli effetti che la variazione di uno fra essi ha sugli altri e, in definitiva, sul livello dell'utile di impresa da cui derivare elementi di giudizio sui quali basare le decisioni strategiche e tattiche della politica aziendale.

2 - I termini del problema

2 a) LA COMPOSIZIONE DEL CONTO ECONOMICO

In ogni impresa il conto economico, sia preventivo che consuntivo, si presenta imperniato sui seguenti elementi riassuntivi:

- i ricavi desunti dall'attività di vendita;
- il costo industriale della produzione venduta composto dai costi di materie prime e manodopera;
- il profitto lordo industriale, pari alla differenza tra le due precedenti appostazioni;
- le spese generali tecniche ed amministrative e quelle di vendita e di distribuzione, siano esse fisse o variabili;
- l'utile lordo di imposte, sintesi ultima delle componenti economico-tecniche della gestione.

I successivi sviluppi del conto economico hanno evidenza dal punto di vista fiscale e societario e possono in questa sede essere tranquillamente obliati.

2 b) LA VARIABILITA' DELLE SPESE

Tra gli elementi del conto economico che, raccolti in grandi gruppi, sono stati or ora delineati, per le spese generali e per le spese di vendita è più sensibile il problema della loro grandezza assoluta rispetto a quello della loro variabilità.

Ciò, evidentemente, è vero in prima approssimazione, ma è un fatto

che l'incidenza di tali voci sul fatturato sia largamente dipendente dalla struttura e dall'organizzazione dell'azienda quando si tratti di spese fisse e sia più o meno strettamente correlabile al volume di attività raggiunto allorchè ci si riferisca alle spese variabili, al punto che, in materia di variabilità, per le spese generali e di vendita si può parlare di una loro variabilità derivata o parametrica rispetto al *turnover*.

Amnesso che i riferimenti spesa/struttura o spesa/fatturato siano funzionali ed i parametri siano scelti opportunamente, la variabilità loro propria, se non completamente annullata, può ritenersi tuttavia abbastanza tranquillamente contenuta entro limiti assai ridotti.

Esperienze personali fanno ragionevolmente presumere variazioni anche inferiori al 2 % fra stima e realtà. La questione sta nella assegnazione, a livello di stima, di valori sufficientemente validi. Una buona conoscenza dell'azienda e dei suoi problemi, delle tecniche di budget e di controllo della gestione, l'esame analitico di ogni spesa, per natura e per causa (retribuzione al personale, ammortamenti, manutenzioni, assicurazioni, ecc.), una costante verifica fra dati previsti e dati consuntivi per periodi di tempo indicativi, sono tutti accorgimenti che agevolano l'attività di chi è preposto a tale funzione rendendo l'impresa di fissare la stima un compito abbastanza facilmente realizzabile.

Con il che non si vuol certamente sostenere che il risultato raggiunto debba essere perfetto sotto ogni punto di vista, chè, anzi, lo stadio raggiunto potrebbe necessitare, per scopi particolari e per essere ritenuto soddisfacente, di ulteriori approfondimenti; si vuole invece solo esprimere il concetto che, ogni volta sia consentito ridurre l'importanza di qualche fattore che, razionalmente, si possa figurare non variabile, anche se in realtà è o può essere caratterizzato da una certa variabilità, si circoscrive il numero dei fattori da prendere in esame allorquando si tratta di assumere delle decisioni.

In definitiva, la natura per lo più derivativa delle spese di cui si tratta, o dalla dimensione o dal giro d'affari aziendale, rende plausibile l'assunto che, a ben vedere, idealizza un comportamento assai diffuso in pratica e consente il rinvio ad un'analisi settoriale, che non pregiudica affatto i risultati del controllo, del trattamento di verifica di tali costi.

2 c) LA COMPOSIZIONE DEL PROFITTO LORDO

Ciò che, al contrario, è oltremodo inopportuno lasciare nell'ambito dei singoli settori aziendali, ma che deve essere richiamato sotto il controllo dello *staff* direzionale, è la valutazione complessiva, sotto il profilo economico-tecnico, del fenomeno produzione-vendita da cui scaturisce il profitto lordo.

E' questa una voce determinante del bilancio d'impresa, denso di conseguenze per l'intero assetto aziendale e di rapporti di interdipendenza con tutti gli altri aspetti della dinamica d'impresa.

La direzione amministrativa ha, di essa, il panorama più ampio, specie quando nella sua sfera d'azione rientrano compiti di contabilità

industriale e di *budgetting*; tuttavia, anch'essa, deve trovare un costante riferimento nell'attività della direzione di produzione e di quella commerciale per i necessari risvolti tecnici e di mercato che largamente condizionano il profitto lordo.

Non è infrequente, in realtà, osservare come le varie direzioni interessate al problema non solo operino indipendentemente l'una dall'altra, com'è esatto funzionalmente, ma spesso trovino difficoltoso dare una rappresentazione oggettiva dei fenomeni di cui sono partecipi, a causa di una certa ottica deformata da una professionalità specialistica, per cui le loro singole attività anzichè sommarsi armoniosamente tendono a vanificarsi, con il risultato di allentare, là dove più è necessaria, una vigilanza attenta ed indispensabile.

Sul profitto lordo incidono:

- 1) le variazioni nei prezzi di vendita;
- 2) le variazioni nei costi di produzione;
- 3) le variazioni nei volumi di produzione venduta.

Se un controllo può essere facilmente effettuato quando vi sono pochi articoli, questo diventa oltremodo complesso se gli articoli sono centinaia o migliaia, come è il caso normale nella vita economica.

Il problema si complica ancor più quando la situazione a consuntivo è da riportare in confronto con un *budget* cui deve tendere e dal quale ogni scostamento richiede un'interpretazione ed una giustificazione.

L'utilizzo di un elaboratore per il trattamento di una considerevole massa di dati e la ricerca di un documento che possa risultare al tempo stesso sintetico il più possibile, per consentire una visione globale, e chiaro il più possibile per permettere un'immediata reazione sulla scorta delle informazioni che contiene, si pongono come elementi imprescindibili di qualsiasi soluzione adottabile con efficacia.

3 - Un caso concreto

Un'azienda manifatturiera si era venuta a trovare in una posizione difficile (1). Il momento storico era inflazionistico a causa principalmente di tensioni sindacali, sfociate in consistenti aumenti salariali (con rivendicazioni accessorie ancora in atto) cui, fortunatamente, aveva fatto riscontro una pari lievitazione di produttività. Il mercato non sembrava favorevole a rialzi di prezzi né i responsabili della vendita erano inclini a sostenere l'impatto di eventuali aumenti.

(1) Nella tabella 1 sono riportati i dati consuntivi dell'ultimo esercizio e dei due precedenti, organizzati in maniera da consentire l'ulteriore sviluppo del discorso per i fini che qui sono proposti.

Tabella 1 (in lire) - Conto economico per voci riassuntive

voci	secondo anno precedente	anno precedente	anno in corso
costo primo di produzione	2.258.244.413	2.423.107.423	3.123.824.806
spese generali	757.765.657	953.664.439	1.167.630.849
spese di distribuzione	858.132.478	1.061.816.156	1.498.611.426
deduzione sulle vendite	134.852.239	178.685.960	248.807.353
profitto lordo di imposte	284.218.793	208.822.101	(403.023.138)
vendite lorde	4.293.213.580	4.826.096.079	5.635.851.296
quantità vendute	3.393.438 unità	3.939.597 unità	4.594.539 unità

L'unico punto che era parso sino ad allora positivo e su cui l'azienda aveva puntato le sue carte era un incremento di produzione, fattibile dal punto di vista tecnico e da tutti auspicato nella speranza che potesse assorbire i maggiori costi e quelli dovuti alla espansione progettata nei volumi.

Il *budget* era più pessimistico di quanto non pensassero i vari responsabili, la cui relativa euforia era forse attribuibile alla certezza, condivisa anche dal settore vendite, di potere superare i volumi di vendita programmati se si fossero tenuti fermi i prezzi. I primi risultati nel corso dell'anno e, poi, il consuntivo finale avrebbero purtroppo confermato il *budget* con una perdita di esercizio che era preoccupante, innanzitutto per la sua stessa consistenza, e perchè la situazione non dava adito a supporre miglioramenti o inversioni di rotta.

Senza attendere la fine dell'esercizio, si predisposero accurate indagini di natura conoscitiva degli eventi che contraddicevano clamorosamente le attese individuali per realizzare la formazione di un *budget* per l'anno successivo, di necessità positivo.

Si poterono stabilire (2):

- 1) la difficoltà a variare i prezzi in aumento. Anzi, vi era semmai la tendenza opposta: il prezzo medio, nel triennio, era diminuito del 3,04 %;
- 2) la propensione dei costi a lievitare ancora, dal che era ovvio arguire, senza poterne cogliere peraltro l'intima ragione, che ogni singola unità di prodotto che usciva, in tempi successivi, dalla fabbrica, era dotata della prerogativa di comportare un introito medio unitario decrescente di fronte a spese crescenti, con la derivante conseguenza che, in valore assoluto, l'utile avrebbe teso a zero.

Si infitti l'analisi per ottenere la situazione di cui a tabella 3. La differenza di valori, per voce, fra due anni consecutivi, rapportata altresì

(2) Cfr.: tabella 2 dove è esposto, per ogni voce, il valore medio ottenuto dal rapporto fra i dati assoluti e le quantità vendute.

Tabella 2 (in lire-unità) - Valori medi unitari

voci	secondo anno precedente	anno precedente	anno in corso
costo primo di produzione	665,47	615,06	679,90
spese generali	223,30	242,07	254,13
spese distribuzione	252,88	269,52	326,17
deduzione su vendite	39,74	45,36	54,15
profitto lordo di imposte	83,76	53,01	(87,72)
prezzo lordo di vendita	1.265,15	1.225,02	1.226,63

alla differenza fra le quantità vendute nello stesso periodo poteva, sia pure per grandi totali, dare una illustrazione più chiara della tendenza (3).

Tabella 3 - Valori differenziali assoluti e medi unitari

voci	differenza fra secondo e primo anno precedente		differenza fra anno in corso e primo anno precedente	
	Lire	L/unità	Lire	L/unità
costo primo di produzione	164.863.010	301,86	700.717.383	1.069,89
spese generali	195.898.782	358,68	213.966.410	326,70
spese di distribuzione	203.683.678	372,94	436.795.270	666,92
deduzione su vendite	43.833.721	80,26	70.121.393	107,06
profitto lordo di imposte	(75.396.692)	(138,05)	(611.845.239)	(934,20)
vendite lorde	532.882.499	975,69	809.755.217	1.236,37
quantità vendute	546.159 unità		654.942 unità	

In effetti si constatò, ad esempio, che, poichè il costo medio unitario di produzione per le quantità differenziali dell'anno in corso (1069,89) (4) rappresentava addirittura l'87,22 % del prezzo di vendita medio unitario (1226,63), c'era il forte rischio, aumentando produzione e vendita senza modificare le condizioni operative della azienda, di vendere a prezzo di primo costo le quantità addizionali prodotte.

Cioè, se questa era la situazione, si sarebbe resa necessaria una riduzione di produzione e di vendita.

(3) Ulteriori analisi di dettaglio che, per brevità espositiva e per non allontanarci troppo dal fine di queste note, debbono qui essere omesse, confermarono più particolareggiatamente il *trend*.

(4) C'è una sovrapposizione di tempi che è falsa. Tuttavia i dati parziali, come già si è accennato, denotarono il medesimo orientamento per cui l'inesattezza, eliminando la necessità di produrre qui altri dati, è giustificabile e non altera il filo logico dell'argomentazione svolta.

L'indagine, a questo punto, aveva portato a qualche risultato utile ma mancava ancora di un'interpretazione analitica e di indizi precisi circa le cause del fenomeno.

Ricerche settoriali stabilirono, nel frattempo, che durante gli ultimi 12 mesi, dal 1° luglio dell'anno precedente al 30 giugno dell'anno in corso, la maggior parte dei prodotti aveva fatto registrare una riduzione del costo di produzione.

Esattamente, con la percentuale riferita al fatturato dell'anno precedente espresso in termini di prezzi di costo, si ebbe:

— prodotti con costo primo decrescente	50,21 %
— prodotti con costo primo crescente	45,46 %
— prodotti con costo primo stazionario	4,33 %
<i>turnover</i> totale a prezzi di costo primo	<hr/> 100,00 %

L'informazione venne accuratamente verificata tanto pareva assurda e contrastante con i termini del problema fino ad allora raccolti. Tuttavia, per quanto l'esito di tale studio potesse sembrare contraddittorio e persino irridente della greve atmosfera che si era venuta creando, l'informazione era perfettamente corretta.

L'argomento venne a lungo sviluppato e fu la chiave di volta per pervenire alla soluzione di un problema che rischiava, a lungo andare, di incrinare la stabilità aziendale.

Ciò cui non si era badato a sufficienza era il *mix* dei prodotti ed il contributo che esso può fornire alla copertura delle spese.

Prezzi, costi e quantità trovano sinteticamente compendio nel profitto lordo per prodotto. Riuniti più articoli in gruppi omogenei o ripartiti per unità produttiva autonoma o per mercato di sbocco indipendente, prezzi e costi medi e la composizione delle quantità portano al concetto di profitto lordo medio, in grado di condensare ed esprimere la loro reciproca influenza.

Ciascun settore aveva valutato attentamente i propri problemi ma nessuno aveva colto la problematica d'insieme e badato al profitto lordo: *né la vendita*, che aveva curato la collocazione di prodotti di prezzo basso che il mercato assorbiva facilmente, data la loro elevata competitività, ricavandone la rassicurante sensazione di un interessante incremento di fatturato per quantità e valori; *né la produzione*, che negli articoli che le venivano richiesti bene vedeva conciliate le proprie esigenze ed aspirazioni di mettere in lavorazione quantità massicce tali da esaltare il rendimento della fabbrica, come, in realtà, orgogliosamente, poteva mostrare con la possibilità di un contenimento di costi che il momento imponeva.

Fu sviluppato quindi un documento che permettesse di chiarire la situazione e di preordinare i mezzi di un controllo combinato per evitare, in futuro, andamenti aziendali apparentemente floridi ma effettivamente critici.

4 - L'analisi comparata del profitto lordo

Per illustrarlo ci si servirà di un esempio schematico.

Si abbiano i seguenti articoli, in due gruppi, con prezzo di vendita, costo di produzione e, quindi, profitto lordo da rivedere non appena l'ufficio costi li sottoponga a revisione:

articolo	prezzo Lire/unità	primo costo Lire/unità	%	profitto lordo Lire/unità	%
1 001	1.500	750	50	750	50
1 002	2.000	1.040	52	960	48
2 003	1.800	720	40	1.080	60
2 004	2.500	1.125	45	1.375	55

Si producano i dati di previsione raccolti nella tabella 4.

Tabella 4 - Dati di previsione

articolo	posizione		% vendita	quantità unità	profitto lordo		prezzo medio Lire/unità	fatturato Lire
	gruppo	totale			valore	%		
1 001	2	4	22,7	1.000	750.000	50	1.500.000	
1 002	1	1	34,1	1.500	1.440.000	48	3.000.000	
totale gruppo 1			56,8	2.500	2.190.000	48,7	4.500.000	
2 003	1	2	27,3	1.200	1.296.000	60	2.160.000	
2 004	2	3	15,9	700	962.500	55	1.750.000	
totale gruppo 2			43,2	1.900	2.258.500	57,8	3.910.000	
totale generale			100,0	4.400	4.448.500	52,9	8.410.000	

Occorre osservare:

a) il fatturato è esposto solo per rendere più accessibile il processo logico di costruzione dei dati;

b) la percentuale di vendita rappresenta, a livello di quantità, l'incidenza di ciascun prodotto (o gruppo) sul totale;

c) la posizione ed il prezzo medio sono informazioni addizionali, utile complemento dell'insieme e di facile accessibilità concettuale.

La posizione indica, all'interno del gruppo e rispetto al totale, l'ordine degli articoli, a seconda del profitto lordo, da quello più elevato in valore assoluto a quello più ridotto.

Il prezzo medio, per gruppo, serve di confronto con i dati reali.

Per incisività espositiva, si considerino due situazioni reali che contemplino un identico volume di vendite ed un profitto lordo unitario invariato rispetto al *budget*, in modo da allacciare parallelismi e divergenze fra di essi per comprendere il meccanismo di funzionamento del programma di lavoro. Esse sono esposte in tabella 5.

Si noti che, per il caso 1, rispetto al *budget*, si hanno i seguenti scostamenti:

Tabella 5 - Situazione reale - a) primo caso

articolo	posizione		% vendita	unità quantità	profitto lordo		prezzo medio Lire/unità	fatturato Lire
	gruppo	totale			valore	%		
1 001	2	3	21,7	1.000	750.000	50		1.500.000
1 002	1	1	41,3	1.900	1.824.000	48		3.800.000
totale gruppo 1			63,0	2.900	2.574.000	48,6	1.828	5.300.000
2 003	1	2	28,3	1.300	1.404.000	60		2.340.000
2 004	2	4	8,7	400	550.000	55		1.000.000
totale gruppo 2			37,0	1.700	1.954.000	58,5	1.965	3.340.000
totale generale			100,0	4.600	4.528.000	52,4	1.878	8.640.000

Tabella 5 - Situazione reale - b) secondo caso

articolo	posizione		% vendita	quantità unità	profitto lordo		prezzo medio Lire/unità	fatturato Lire
	gruppo	totale			valore	%		
1 001	2	4	21,7	1.000	750.000	50		1.500.000
1 002	1	1	32,6	1.500	1.440.000	48		3.000.000
totale gruppo 1			54,3	2.500	2.190.000	48,7	1.800	4.500.000
2 003	1	2	28,3	1.300	1.404.000	60		2.340.000
2 004	2	3	17,4	800	1.100.000	55		2.000.000
totale gruppo 2			45,7	2.100	2.504.000	57,7	2.067	4.340.000
totale generale			100,0	4.600	4.694.000	53,1	1.922	8.840.000

- 1) quantità vendute in aumento del 4,55 %; $4600 : 4400$
- 2) valore del fatturato aumentato del 2,73 %; $8640000 : 8410000$
- 3) percentuale globale del profitto lordo in diminuzione dello 0,95 %; $52,4 : 52,9 (\%)$
- 4) prezzo medio globale ridotto dell'1,73 %. $1878 : 1911$

La ragione dell'accaduto risiede nella *défaillance* dell'articolo 2 004, che scende dalla terza alla quarta posizione come valore di profitto lordo, che riduce la propria incidenza sul venduto globale dal 15,9 % all'8,7 % e che fa cedere il prezzo medio generale.

Per il caso 2 il riscontro con il budget dà:

- 1) quantità vendute maggiori del 4,55 %; $4600 : 4400$
- 2) valore del fatturato maggiore del 5,11 %; $8840000 : 8410000$
- 3) percentuale globale del profitto lordo più elevato dello 0,38 %; $53,1 : 52,9 (\%)$
- 4) prezzo medio globale più alto dello 0,58 %. $1922 : 1911$

Il quadro è migliore del precedente per la ripresa dell'articolo 2 004, dal prezzo unitario e dalla percentuale di profitto lordo superiori alla media.

Si può passare quindi alla stesura del tabulato, come viene prodotto dall'elaboratore, aggiungendo qualche ulteriore particolare per completare l'interesse del documento (cfr.: tabella 6).

Tabella 6 - Analisi comparata del profitto lordo

Budget al 30 settembre 1973

articolo	prof. lordo nei fogli costo		posizione		% vendita	quantità unità	profitto lordo		prezzo medio L/unità
	%	valore L/unità	gruppo	totale			valore	%	
1 001	55	915	2	4	22,7	1.000	750.000	50	
1 002	48	960	1	1	34,1	1.500	1.440.000	48	
totale gruppo 1					56,8	2.500	2.190.000	48,7	1.800
2 003	60	1.080	1	2	27,3	1.200	1.296.000	60	
2 004	50	1.250	2	3	15,9	700	962.500	55	
totale gruppo 2					43,2	1.900	2.258.500	57,8	2.058
totale generale					100,0	4.400	4.448.500	52,9	1.911

Reale al 30 settembre 1973

articolo	prof. lordo nei fogli costo		posizione		% vendita	quantità unità	profitto lordo		prezzo medio L/unità
	%	valore L/unità	gruppo	totale			valore	%	
1 001	55	915	2	4	21,7	1.000	763.200	50,4	
1 002	48	960	1	1	32,6	1.500	1.440.000	48	
totale gruppo 1					54,3	2.500	2.203.200	48,8	1.805
2 003	60	1.080	1	2	28,3	1.300	1.404.000	60	
2 004	50	1.250	2	3	17,4	800	1.033.750	51,7	
totale gruppo 2					45,7	2.100	2.437.750	56,2	2.067
totale generale					100,0	4.600	4.640.950	52,4	1.925

La tabella mostra:

a) dati sempre cumulativi per cui è proponibile da un periodo, predeterminato a piacere, al successivo, una comparazione, anche nel tempo, dell'evoluzione del sistema;

b) una variazione di prezzo dell'art. 1 001 che risulta dal raffronto tra il profitto lordo sui fogli di costo, in *budget* e come valore reale.

Infatti:

foglio di costo	915	(in precedenza era 750)
budget (5)	750	(750.000 : 1.000 = 750)
reale (5)	763	(763.200 : 1.000 = 763)

Nell'esempio si è ipotizzata la seguente variazione:

	fino al 31 agosto	oltre il 31 agosto
prezzo	1.500	1.665
costo di produzione	750	750
profitto lordo	750	915
quantità vendute	920	80

L'aumento di prezzo a lungo andare tende al massimo dell'11 %;

c) una variazione di costo di produzione dell'art. 2 004, il cui profitto lordo sul tabulato appare:

foglio di costo	1250	(in precedenza era 1375)
budget (5)	1375	(962.500 : 700 = 1375)
reale (5)	1292	(1.033.750 : 800 = 1292)

La variazione ipotizzata era:

	fino al 31 marzo	oltre il 31 marzo
prezzo	2.500	2.500
costo di produzione	1.125	1.250
profitto	1.375	1.250
quantità vendute	270	530

Il costo, a lungo andare, tende al massimo nominale dell'11,11 %.

Il riscontro fra realtà e *budget* fa registrare:

— quantità vendute	4600 : 4400	+ 4,55 %
— valore della vendita (6)	8853200 : 8410000	+ 5,27 %
— profitto lordo (%)	52,4% : 52,9%	- 0,95 %
— prezzo medio	1925 : 1911	+ 0,73 %

Interessante è rilevare il peggioramento del profitto lordo percentuale benchè il profitto lordo in valore assoluto sia aumentato del 4,33 per cento. Ciò è dovuto all'aumento di costo dell'articolo 2 004, che si appalesa più incisivo dell'aumento di prezzo dell'articolo 1 001. Infatti, come risulta dalla seguente tabella, l'aumento di costo (5,50 %) è maggiore dell'aumento di profitto lordo (2,60 %), tenuto conto del giuoco delle quantità vendute:

(5) Qui l'elaboratore deve essere « creduto », nel senso che non fornisce il valore unitario esplicitamente ma questo può essere agevolmente calcolato con i dati riportati in *output*.

(6) Il fatturato reale, nell'ipotesi, è il seguente:

	art. 1 001	art. 2 004	totale	%
<i>Budget</i>				
vendita	1.500.000	1.750.000	3.250.000	100,0
costo di produzione	750.000	787.500	1.537.500	47,3
profitto lordo	750.000	962.500	1.712.500	52,7
<i>Reale</i>				
vendita	1.513.200	2.000.000	3.513.200	108,1
costo di produzione	750.000	966.250	1.716.250	52,8
profitto lordo	763.200	1.033.750	1.796.950	55,3
<i>Differenza</i>				
vendita	13.200	250.000	263.200	8,1
costo di produzione	—	178.750	178.750	5,5
profitto lordo	13.200	71.250	84.450	2,6

In definitiva il maggior sforzo compiuto per ampliare il giro d'affari (come sopra detto, + 4,55 % in termini reali e + 5,27 % in termini monetari) e l'apparente miglior risultato ottenuto (profitto lordo cresciuto in valore assoluto di L. 192.450), viene messo in discussione (e al limite, può essere addirittura vanificato) da uno spostamento di « peso » nella composizione del profitto lordo. Nella fattispecie, la pur modesta contrazione del profitto lordo percentuale, in ragione del 5‰, si traduce in un minor contributo alla copertura delle spese di L. 2,12 per ogni unità venduta.

Si tratta di elementi che, tutti, sono insiti nei dati aziendali normalmente disponibili ma che, se non specificamente posti in luce, riducono il campo di osservazione della direzione la quale perde così una utile fonte di informazioni per decidere con cognizione di causa.

$$\begin{aligned}
 & \text{in budget } 4448500 : 4400 = 1011.02 \\
 & \text{nel reale } 4640950 : 4600 = 1008.90 \\
 & \Delta = 2.12
 \end{aligned}$$

(segue nota 6)

Articolo	Valore
1 001	L. 1.513.200
1 002	» 3.000.000
2 003	» 2.340.000
2 004	» 2.000.000
	L. 8.853.200