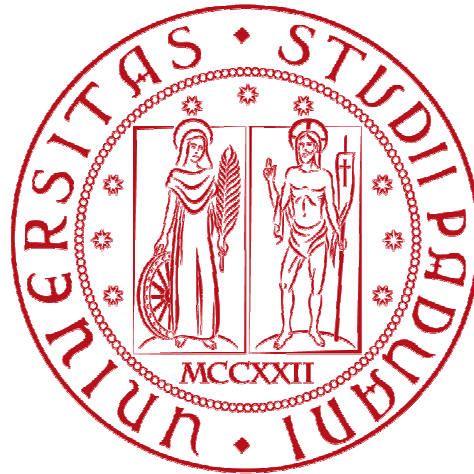


**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA**

**Corso di Laurea in  
Statistica e Gestione delle Imprese**



**Gli strumenti di controllo in una impresa  
nel settore del sollevamento veicoli.  
Il caso O.ME.R. S.p.A.**

**Relatore: Prof.ssa Federica Ricceri**

**Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali "Marco Fanno"**

**Laureanda: Ilaria Ballotta**

**Anno accademico 2011/2012**



# INDICE

pag.

## **INTRODUZIONE.....5**

## **1. IL SISTEMA DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO.....9**

- 1.1. La pianificazione e il controllo in azienda.....9
  - 1.1.1. I momenti logici del sistema integrato di pianificazione e controllo.....10
- 1.2. La struttura organizzativa per il sistema di pianificazione e controllo: i centri di responsabilità.....11
  - 1.2.1. I vantaggi e i limiti dei centri di responsabilità economica.....15
- 1.3. Rilevazioni e informazioni per la pianificazione e il controllo: la contabilità direzionale.....18
  - 1.3.1. La contabilità analitica e le decisioni aziendali di breve periodo: il margine di contribuzione.....19
- 1.4. La rilevanza delle informazioni in azienda e il sistema di reporting.....25

## **2. IL CASO O.ME.R. S.p.A. ....29**

- 2.1. La nascita e l'espansione dell'azienda, una realtà in continua evoluzione.....29
- 2.2. La struttura organizzativa aziendale.....31
- 2.3. Il settore dei ponti sollevatori e dei sistemi di parcheggio: prodotti e clienti.....34
- 2.4. Il processo produttivo: dall'ordine al prodotto finito.....36
- 2.5. Il controllo di gestione in O.ME.R. S.p.A. ....39
  - 2.5.1. La nuova struttura dei centri di costo nell'azienda.....41
  - 2.5.2. La contabilità analitica a supporto delle decisioni strategiche: l'eliminazione del servizio post-vendita in O.ME.R. S.p.A. ....46

## **CONCLUSIONI.....55**

## **BIBLIOGRAFIA.....59**

# INTRODUZIONE

In questo elaborato vengono presentati i diversi strumenti di controllo di gestione adottati da O.ME.R. S.p.A., una piccola-media impresa italiana nel settore del sollevamento veicoli e dei sistemi di parcheggio, dove ho avuto la possibilità di svolgere uno stage della durata di tre mesi.

In particolare, la mia esperienza lavorativa ha avuto luogo nell'ufficio di Amministrazione Finanza e Controllo che si occupa, oltre dell'attività amministrativa e contabile, anche di sviluppare un efficace sistema di controllo di gestione. L'azienda sta muovendo i primi passi proprio in questa direzione, dal momento in cui la complessità aziendale ha reso necessario un sistema di delega più ampio e di conseguenza degli strumenti di controllo che permettano di coordinare al meglio le diverse unità in cui è articolata l'impresa.

L'obiettivo della relazione è quindi quello di analizzare come l'azienda stia tentando di sviluppare e applicare nuovi strumenti per il controllo di gestione, diventato ormai un elemento indispensabile per indirizzare l'organizzazione verso gli obiettivi strategici fissati.

Nella prima parte verrà definito il sistema di pianificazione e controllo, chiarendo le finalità dello stesso e descrivendo i tre momenti logici che lo caratterizzano. Sarà successivamente illustrato come il decentramento decisionale ed esecutivo, supportato dal sistema di pianificazione e controllo, necessiti di un'adeguata mappa delle responsabilità che venga definita sulla base della struttura organizzativa aziendale. Si tratterà a tal proposito dell'importanza dei centri di responsabilità economica,

non dimenticando però di esporre anche i limiti connessi all'implementazione degli stessi in azienda.

Si procederà in seguito ad analizzare la componente fondamentale del sistema di controllo di gestione, la contabilità direzionale, con particolare attenzione a un suo sottosistema: la contabilità analitica. Quest'ultima assume un ruolo essenziale nel fornire informazioni e strumenti necessari al controllo, tra cui il margine di contribuzione, che supportano l'impresa nelle decisioni di convenienza economica di breve periodo. Altro strumento a supporto delle decisioni aziendali e strettamente legato al margine di contribuzione è l'*analisi differenziale*, di cui si tratterà in un primo momento puramente a livello teorico, per poi essere ripresa nella parte finale della relazione in riferimento all'attività di stage. Tale studio è, in realtà, ancora in via di elaborazione in quanto richiede un'analisi più approfondita dei costi fissi (speciali e comuni) che permetta di identificare le voci di costo *eliminabili* e quindi rilevanti per valutazioni di tipo differenziale.

A conclusione di questa prima sezione verrà analizzato l'elemento che funge da filo conduttore in tutte le trattazioni relative al controllo di gestione: l'informazione. L'attenzione verrà rivolta in particolare a uno strumento in grado di veicolare le informazioni non solo all'interno dell'impresa ma anche verso l'esterno, ovvero il sistema di reporting. Verranno descritte le caratteristiche, le tipologie e le finalità dei vari report, intesi come elementi in cui si assiste all'integrazione degli strumenti di controllo.

Nella seconda parte verrà introdotta O.ME.R. S.p.A., l'impresa in cui è stato possibile svolgere lo stage. Dopo brevi accenni sulla nascita e lo sviluppo dell'azienda si passerà a descrivere la sua attuale struttura organizzativa con particolare riferimento alle due aree

strategiche d'affari presenti, che si identificano con le tipologie di prodotti offerti: ponti sollevatori e sistemi di parcheggio. Si passerà quindi a descrivere in maniera dettagliata le caratteristiche, i clienti e i mercati dei due prodotti, concludendo con la descrizione del processo produttivo.

In seguito verrà trattato più concretamente il caso O.ME.R. S.p.A., chiarendo l'attività di stage in tutte le sue fasi. Dapprima si descriverà il controllo di gestione, ancora in via di sviluppo, presente in azienda con particolare riferimento ai centri di costo in cui è articolata. Verrà quindi illustrata l'attività di riorganizzazione di tali centri sino alla definizione di una nuova mappa degli stessi che sia in grado di soddisfare le esigenze di controllo dell'impresa. Infine si tratterà di un'attività da sempre considerata "critica" per l'azienda, ovvero il servizio post-vendita e assistenza offerto ai clienti, valutando la sua redditività e l'eventuale sua eliminazione.





# 1. IL SISTEMA DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

## 1.1. Il sistema di pianificazione e controllo in azienda

Una visione semplicistica dell'ambiente imprenditoriale può portare a considerare un'azienda come una mera attività produttiva in cui vengono svolte le operazioni di trasformazione o un luogo dove vengono semplicemente offerti servizi al pubblico. L'azienda nel suo significato più vero deve essere intesa anche come un *sistema di relazioni*, che vengono a instaurarsi tra i diversi elementi che la compongono ed in particolare fra gli individui. Essi, nelle diversità delle competenze e dei ruoli, trasformano delle semplici intuizioni in decisioni, che vengono tradotte in operazioni al fine di raggiungere determinati obiettivi. In questo senso assume un ruolo chiave il sistema di pianificazione e controllo, esso infatti viene implementato al fine di *garantire il raccordo tra il comportamento degli individui e le finalità dell'azienda* (Ferraris Franceschi, 2010). Si tratta di un sistema formale che ha la funzione di supportare il management nel processo decisionale volto alla guida dell'impresa; attraverso questo strumento si interviene sui soggetti operanti in azienda al fine di influenzarne i comportamenti, stimolarne l'azione e favorire il raggiungimento degli obiettivi fissati. In altri termini il sistema di pianificazione e controllo è un processo direzionale mediante il quale i manager valutano le strategie, verificano la loro fattibilità e assicurano la loro attuazione attraverso un continuo monitoraggio dei comportamenti e dei risultati ottenuti a livello intermedio e finale.

### **1.1.1. I momenti logici del sistema integrato di pianificazione e controllo**

La gestione d'impresa comporta lo svolgimento di due fondamentali attività direzionali strettamente collegate fra loro:

- la definizione degli obiettivi strategici da raggiungere;
- la costante guida dell'impresa verso la realizzazione di tali obiettivi.

Il primo punto si identifica con due momenti logici del sistema di pianificazione e controllo: la pianificazione strategica e la programmazione (o pianificazione operativa), il secondo con il controllo che rappresenta anch'esso una fase cruciale del sistema.

La pianificazione strategica è volta a tradurre le "visioni" e le idee frutto dell'intuizione umana in linee precise, verificandone la fattibilità e definendo gli obiettivi cui deve tendere l'organizzazione. Essa è caratterizzata da un orientamento di medio-lungo periodo e rappresenta una premessa indispensabile per la fase del controllo.

La pianificazione operativa invece, converte gli obiettivi strategici orientati al medio-lungo periodo e rivolti all'azienda nella sua totalità in scelte e piani d'azione che coprono per lo più l'esercizio amministrativo o comunque il breve periodo con riferimento alle diverse unità in cui è articolata l'impresa.

*Il controllo di gestione è un meccanismo operativo teso a far funzionare una struttura organizzativa complessa in modo efficiente ed efficace (Ferraris Franceschi, 2010), monitorando continuamente la realizzazione delle linee strategiche. Ecco quindi che la definizione degli obiettivi (pianificazione) e l'attuazione degli stessi (controllo) sono due aspetti di una stessa realtà e devono essere mantenuti in stretta connessione attraverso un sistema integrato in quanto i processi gestionali devono svolgersi attraverso il costante*

monitoraggio delle performance e dei risultati ottenuti. Separare questi due nuclei comporta problemi di coordinamento, distorsioni e ritardi nei tempi decisionali. In O.ME.R. S.p.A. infatti, la definizione delle linee strategiche non è supportata in maniera sistematica dal controllo dei risultati; questo porta a non ottenere tempestivamente informazioni circa l'eventuale scostamento tra risultati attesi e risultati effettivamente conseguiti, pregiudicando la possibilità di poter correggere nei modi e nei tempi più opportuni tali deviazioni. In questo modo viene meno la possibilità che il sistema di pianificazione e controllo si evolva da un controllo meramente "diagnostico" a un controllo "interattivo", che sappia cioè non solo richiamare l'attenzione dei manager sugli scostamenti dagli obiettivi fissati ma anche stimolare la ricerca di soluzioni nuove nel caso in cui si avvertano segnali di cambiamento all'interno dell'azienda o nell'ambiente esterno.

## **1.2. La struttura organizzativa per il sistema di pianificazione e controllo**

Il sistema di pianificazione e controllo negli ultimi decenni ha supportato la tendenza delle aziende a ricorrere al decentramento dei poteri e quindi anche delle responsabilità per far fronte a una gestione sempre più complessa e articolata, dovuta spesso all'espansione dell'impresa stessa e alla dinamicità dell'ambiente esterno. Decentrare implica la scomposizione degli obiettivi fissati in un sistema di sotto obiettivi da porre a individui o gruppi di individui diversi dal soggetto economico. La logica con cui in azienda si delega e si distribuisce il potere decisionale ed esecutivo viene riflessa dalla struttura organizzativa, articolata in unità definite

“centri di responsabilità”; essi possono essere definiti come *gruppi di soggetti coordinati da un responsabile ai quali vengono assegnate parte delle risorse aziendali per il compimento di attività specifiche finalizzate all'ottenimento di un output* (Cerbioni, 2010). Su queste unità organizzative, e in particolar modo sui soggetti che vengono posti a capo di esse, viene attuata l'azione di monitoraggio e di valutazione delle performance.

Più frequentemente si parla di centri di responsabilità economica in quanto si assume che i sotto obiettivi da assegnare ai manager possano essere espressi in linguaggio quantitativo. Il risultato raggiunto da ciascuna unità organizzativa viene in questo modo monitorato attraverso una misura o un parametro di tipo quantitativo (anche su base monetaria) che viene collegato a ciascun obiettivo assegnato. La logica sottostante prevede che tale parametro-obiettivo da un lato sia in grado di cogliere i fattori critici su cui si basa il vantaggio competitivo dell'azienda, dall'altro lato consenta di comprendere il comportamento dei vari soggetti.

Elemento essenziale per un corretto utilizzo di tali centri è lo stretto legame che deve esistere tra responsabilità e controllabilità: ogni manager deve venire responsabilizzato su risultati (prevalentemente di tipo economico) che è in grado di influenzare direttamente e in modo significativo disponendo di leve decisionali appropriate e coerenti con gli obiettivi assegnati.

Al crescere delle dimensioni e quindi della complessità gestionale, in azienda si pone un problema di delega sia per quanto riguarda le attività esecutive sia per quanto riguarda le attività decisionali. Vengono a crearsi così imprese articolate sulla base di aree strategiche d'affari (ASA), con strutture organizzative più complesse. Questo è il caso di aziende come O.ME.R. S.p.A., in cui vengono sviluppati prodotti molto diversi tra loro destinati a mercati

distinti. Ciò presuppone conoscenze e competenze che siano il più possibile specializzate anche da un punto di vista tecnologico e produttivo, portando a una naturale autonomia delle aree strategiche.

Il decentramento pone ovvi problemi di coordinamento e controllo, in quanto è necessario evitare che si realizzino comportamenti non in linea con gli obiettivi aziendali; ciò rende indispensabile l'esistenza di una struttura organizzativa per il controllo. L'operazione preliminare è la definizione della cosiddetta mappa delle responsabilità che viene tracciata avendo come base di riferimento la struttura organizzativa aziendale e quindi il sistema poteri-doveri presente in ciascuna area.

Solitamente per quanto riguarda i centri di responsabilità vengono individuati:

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

La definizione di queste unità si basa su una logica di tipo funzionale, in cui *costo, spesa, ricavo, profitto o investimento rappresentano i parametri di derivazione monetaria che, in una data area, dovrebbero porre in evidenza gli aspetti strategici e gli aspetti connessi con l'operare degli individui (Cerbioni, 2010).*

I centri di costo possono essere analizzati sia da un punto di vista contabile, sia da un punto di vista organizzativo. In relazione al primo aspetto, essi rappresentano uno *strumento per fornire una soluzione al problema della localizzazione dei costi per la determinazione dei costi di produzione (De Minico, 1935).* Da un punto di vista organizzativo, si parla di centri di costo tutte le volte in

cui un dato soggetto viene responsabilizzato sulla base dei costi controllabili da parte del responsabile dell'area. Per poter valutare adeguatamente l'operato dei manager e applicare in modo corretto eventuali sistemi di incentivazione occorre infatti che vengano considerati solo costi direttamente influenzabili dal comportamento e dalle decisioni dei soggetti responsabili. L'obiettivo principale di questi centri è quello di raggiungere l'efficienza nell'utilizzo delle risorse, ovvero la massimizzazione del rapporto tra input utilizzati e output ottenuti. Al fine di poter utilizzare questa tipologia di centri di responsabilità è indispensabile che il rapporto tra input e output sia quantificabile; quando ciò non è possibile si parla allora di centri di spesa. In essi rimane rilevante l'importo dei costi (discrezionali) sostenuti, tanto da fissare livelli massimi di spesa che non devono essere superati per il raggiungimento degli obiettivi assegnati. L'attenzione viene posta sull'efficace utilizzo delle risorse, dando maggior rilievo all'aspetto qualitativo del servizio offerto dal centro.

Nei centri di ricavo il responsabile dispone di poteri tali da influire sul volume dei ricavi conseguibile; le leve decisionali in suo possesso possono riguardare i prezzi di vendita, il mix produttivo o il volume delle vendite. L'obiettivo di questi centri viene pertanto stabilito nel conseguimento di risultati in termini di ricavi di vendita, pur rimanendo all'interno di un certo range per quanto riguarda il livello di costi da sostenere, che possono essere discrezionali o non controllabili.

I centri di profitto sono unità nelle quali la responsabilizzazione dei manager viene effettuata sulla base sia dei ricavi conseguiti sia dei costi sostenuti.

Nei centri di investimento ai soggetti responsabili vengono posti obiettivi espressi attraverso indicatori in grado di evidenziare la

redditività del capitale investito. A differenza dei centri di profitto qui viene posta maggiore attenzione alla dimensione finanziaria dell'investimento e all'impiego delle risorse.

### **1.2.1. I vantaggi e i limiti dei centri di responsabilità economica**

Il controllo basato sui centri di responsabilità economica presenta per l'azienda molteplici vantaggi, ma anche alcuni limiti.

Tra i primi è possibile individuare la possibilità di esprimere, attraverso un certo numero di parametri, i risultati richiesti ai soggetti operanti in quell'area di responsabilità, in modo sintetico e in termini economici uniformi.

Un secondo vantaggio è individuato nel fatto che, generalmente, i dati relativi ai vari centri provengono dal sistema informativo aziendale che ha come risultato finale la contabilità direzionale; questo permette di gestire tali dati collegandoli ad altre informazioni in maniera strutturata anche per la realizzazione di un sistema di reporting.

Infine, l'utilizzo di centri di responsabilità economica permette di adottare sistemi di incentivazione coerenti con le politiche del personale presenti in azienda, mettendoli in relazione con i parametri-obiettivo assegnati ai soggetti responsabili.

D'altro canto vanno evidenziati anche i limiti di questo approccio al controllo, che riguardano prevalentemente:

- difficoltà nel rappresentare attraverso parametri di tipo esclusivamente economico i risultati di alcune aree, alle quali vengono posti obiettivi di efficacia nell'azione. Tali richieste portano i soggetti responsabili a operare anche a discapito dell'efficienza per poter raggiungere al meglio gli obiettivi

prefissati. L'utilizzo di parametri di tipo economico come indicatori di sintesi delle performance non permette di cogliere aspetti intangibili del servizio reso dal centro preso in esame, come la qualità, soprattutto nel caso in cui quest'ultimo abbia come obiettivo principale la soddisfazione del fruitore finale.

L'uso di parametri economici come passaggio chiave del controllo rischia, inoltre, di portare a trascurare la dimensione finanziaria della gestione aziendale, con gravi rischi per il benessere dell'impresa. Tale minaccia è stata colta dai soli centri di investimento, in cui la responsabilizzazione avviene non solo sulla base di un risultato di tipo economico ma anche considerando la redditività degli investimenti effettuati dai responsabili.

- Un secondo limite, in parte legato al primo, è legato all'eccessivo risalto dato al breve periodo; ciò è dovuto all'utilizzo di parametri economici che siano il più possibile adatti a rappresentare gli obiettivi assegnati ai centri di responsabilità. Tali misure infatti mirano molto spesso a un uso efficiente delle risorse, inducendo i soggetti ad assumere comportamenti che vanno a discapito dell'efficacia complessiva, portando a risultati negativi nel lungo periodo. In definitiva, l'adozione di parametri esclusivamente di tipo economico può portare, al fine di massimizzare il risultato sul quale viene basata la valutazione dell'operato del centro, a trascurare le problematiche relative all'andamento dell'azienda nel tempo.
- Il terzo limite riguarda il pericolo di una eccessiva frammentazione della gestione aziendale dovuta alla creazione di un sistema per centri di responsabilità. Nello



specifico, possono venirsi a creare dei problemi di collaborazione e coordinamento tra le parti, in particolar modo quando *l'approccio richiesto a una determinata area non è conforme all'atteggiamento generale voluto dagli obiettivi aziendali*. Si rende necessario che ai singoli centri definiti ai fini del controllo, corrispondano effettivamente ruoli organizzativi e che *l'operato dei vari responsabili sia collegato in modo tale da far sì che l'andamento aziendale sia in linea con gli obiettivi complessivi* (Cerbioni, 2010).

In definitiva, l'insieme di indicatori a disposizione del management deve comprendere una serie di elementi in grado di cogliere aspetti quantitativi e qualitativi che siano rilevanti per la gestione. Questi, a loro volta, dovranno essere comunicati in modo chiaro ai responsabili dei centri al fine di favorire il raggiungimento degli obiettivi di efficienza ed efficacia, sia a livello complessivo sia a livello di singolo centro, ma soprattutto al fine di costruire un sistema di controllo che possa definirsi valido.

L'assegnazione degli obiettivi alle diverse aree deve tenere conto delle caratteristiche e del modo di operare delle aree stesse; singoli parametri, seppur sufficientemente ampi da rilevare una serie di aspetti rilevanti, non sono in grado di evidenziare questa molteplicità di fattori. L'insieme degli obiettivi e le misure di performance ad essi collegate devono quindi essere individuati prendendo atto dell'esigenza di trovare un equilibrio tra il breve e il medio-lungo periodo e tra risultati di efficienza ed efficacia.

### **1.3. Rilevazioni e informazioni per la pianificazione e il controllo: la contabilità direzionale**

Il sistema del controllo di gestione ha come componente fondamentale la contabilità direzionale che si concretizza in un *sistema di raccolta, classificazione, elaborazione di dati monetari e non monetari avente il fine di fornire e interpretare le informazioni sulle quali si fondano i processi decisionali* (Balluchi, 2010). In altri termini la contabilità direzionale può essere definita come un insieme di strumenti a supporto dei processi di pianificazione, programmazione e controllo dell'attività aziendale.

La contabilità analitica costituisce un'importante sottosistema della contabilità direzionale e si esplica in un sistema di rilevazioni di natura contabile ed extra-contabile che hanno lo scopo di produrre informazioni (monetarie e non monetarie) riguardanti specifici oggetti della gestione o aree dell'organizzazione. Tali informazioni sono dirette all'interno dell'azienda stessa e in particolare sono rivolte ai protagonisti dei processi decisionali; per questa ragione esse devono essere il più tempestive possibile anche a scapito della precisione e della verificabilità.

I valori di costo e di ricavo rilevati da tale sistema contabile si riferiscono esclusivamente alla gestione caratteristica dell'impresa e vengono classificati in base alla loro destinazione, ovvero secondo il fattore che ha portato al loro sostenimento o conseguimento.

La contabilità analitica nasce per soddisfare le esigenze informative e decisionali interne e per tale ragione rimane svincolata da specifiche regole di tipo contabile e non ne viene prevista l'obbligatorietà legislativa.

Questi sono solo alcuni dei molteplici aspetti che differenziano la contabilità analitica dalla contabilità generale, anch'essa

strumento fondamentale della contabilità direzionale, che si concretizza in un sistema avente come scopo principale quello di rilevare la dimensione economico-finanziaria delle operazioni di gestione. La contabilità generale ha come obiettivo quello di fornire informazioni circa la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica in cui verte l'azienda. Diversamente dalla contabilità analitica, la contabilità generale è orientata prevalentemente verso la comunicazione esterna al fine di soddisfare le esigenze informative delle diverse categorie di *stakeholder*; è proprio per tutelare gli interessi esterni che le rilevazioni devono rispettare i principi contenuti nella normativa civilistica e contabile .

I suddetti sistemi contabili, pur differenziandosi molto l'uno dall'altro, sono tra loro in relazione tanto da alimentarsi reciprocamente costituendo un valido supporto alla gestione aziendale.

### **1.3.1. La contabilità analitica e le decisioni aziendali di breve periodo: il margine di contribuzione**

Le principali funzioni che possono essere attribuite alla contabilità analitica sono:

1. *misurazione dell'efficienza*: per efficienza si intende la capacità di produrre una certa quantità di prodotti e/o servizi con il minimo impiego di risorse. Pertanto il valore monetario delle risorse consumate in relazione a un oggetto costituisce un riferimento fondamentale per effettuare giudizi di efficienza;
2. *supporto ai processi di pianificazione e controllo di gestione*; la determinazione e l'analisi dei costi costituiscono dei passaggi fondamentali per:

- fornire informazioni necessarie alla definizione degli standard da inserire nel sistema budgetario;
  - alimentare il controllo attraverso l'analisi delle variazioni tra risultati programmati e risultati ottenuti;
  - valutare le performance aziendali.
3. *valutazioni di bilancio*: determina valori di natura contabile che contribuiscono alla redazione del bilancio di esercizio (un esempio può essere la determinazione delle rimanenze di esercizio);
4. *supporto informativo nei giudizi di convenienza*; la contabilità analitica fornisce informazioni di supporto al processo decisionale relativamente a:
- la determinazione dei prezzi dei prodotti (laddove il produttore abbia margini di discrezionalità);
  - l'analisi relativa alla convenienza di esternalizzare o meno delle fasi del processo produttivo (scelte di "make or buy");
  - lo studio comparativo della redditività di diverse linee produttive, di aree strategiche d'affari (ASA) e di canali di vendita;
  - la valutazione degli investimenti;
  - la scelta relativa alla eliminazione di linee di produzione o di unità operative.

La contabilità analitica fornisce quindi, strumenti idonei per supportare il processo decisionale delle imprese, fra tutti il margine di contribuzione. Esso viene prevalentemente impiegato a supporto di analisi di convenienza economica per scelte focalizzate sul prodotto e finalizzate alla massimizzazione del profitto nel breve periodo, quali ad esempio l'opportunità di ottimizzare il mix di produzione in caso di aziende multiprodotto (Cinquini, 2003).

Il margine di contribuzione (MC) è determinato dalla differenza tra i ricavi totali di vendita e i costi variabili totali (costi cioè che variano al variare del volume di attività). Esso rappresenta dunque la capacità delle singole produzioni di contribuire alla copertura dei costi fissi (costi che rimangono costanti al variare del volume di attività) e di generare utile.

---

<b>Ricavi di vendita</b>
- Costi variabili
<b>= Margine di contribuzione</b>
- Costi fissi
<b>= RISULTATO OPERATIVO NETTO AZIENDALE</b>

---

Figura 1.1. *Direct costing semplice*

Il margine di contribuzione può essere calcolato non solo a livello complessivo ma anche a livello unitario (mc), dato dalla differenza tra il prezzo di vendita del prodotto e il costo variabile unitario.

Un margine di contribuzione positivo, determinato in riferimento a una certa linea di produzione o divisione operativa, rappresenta la convenienza economica a svolgere quella attività; nel caso di un margine negativo la vendita di quel prodotto contribuisce ad incrementare le perdite aziendali.

Il modello di analisi appena descritto (*direct costing semplice*) ha elevate potenzialità informative che possono aumentare considerando una versione più evoluta dello stesso: il *direct costing*

*evoluto*. Esso si basa sulla possibilità di distinguere i costi fissi comuni e speciali rispetto all'oggetto di costo in questione. I primi sono costi fissi il cui sostenimento riguarda più oggetti di costo, i secondi sono costi fissi che presentano una relazione diretta e immediata con l'oggetto di calcolo in questione e sono pertanto ad esso direttamente riferibili. La struttura dello schema più evoluto mette in evidenza due risultati intermedi:

- il margine di contribuzione lordo (o di primo livello);
- il margine di contribuzione semilordo (o di secondo livello).

Quest'ultimo rappresenta il contributo della linea di produzione alla copertura dei costi fissi comuni, sostenuti quindi per lo svolgimento di tutta l'attività aziendale.

---

**Ricavi di vendita**

- Costi variabili

**= Margine di contribuzione lordo (o di 1° grado)**

- Costi fissi speciali

**= Margine di contribuzione semilordo (o di 2° grado)**

- Costi fissi comuni

**= RISULTATO OPERATIVO NETTO AZIENDALE**

---

*Figura 1.2. Direct costing evoluto.*

Il *direct costing evoluto* viene applicato prevalentemente nei casi in cui risulta significativamente rilevante all'interno dell'azienda la differenziazione dei prodotti in termini di tecnologia utilizzata e di

mercati serviti, come verrà evidenziato successivamente nel caso di O.ME.R. S.p.A.. In questi casi, per una più corretta valutazione circa la redditività delle diverse linee di prodotto, risulta più opportuno tenere in considerazione la differente struttura dei loro costi fissi specifici, che può condizionare in maniera sostanziale le considerazioni relative alla convenienza economica dell'attività in questione.

Il processo decisionale in azienda può essere supportato da un ulteriore strumento: l'*analisi differenziale*; essa consiste nel confronto tra i costi e, eventualmente, i ricavi relativi a corsi alternativi d'azione, al fine di definire il risultato differenziale scaturente da una decisione rispetto a una situazione di partenza (Cinquini, 2003). Al fine di confrontare i costi e i ricavi relativi alle diverse alternative d'azione è necessario distinguere tra costi e ricavi *rilevanti* e *irrilevanti*. In altri termini, in questa analisi l'attenzione viene rivolta soltanto a valori di costo e di ricavo che subiscono delle variazioni a seconda che si realizzi un'alternativa piuttosto che un'altra. I costi (o i ricavi) cosiddetti irrilevanti sono invece presenti nella stessa entità in tutti i corsi d'azione messi a confronto; essi quindi non risultano significativi per il calcolo differenziale in quanto la loro differenza è, appunto, nulla.

Possono essere definiti costi rilevanti (o *eliminabili*) nell'ambito dell'analisi differenziale:

- i costi variabili, che risultano evitabili passando da un'alternativa all'altra;
- i costi fissi, quando essi devono essere sostenuti o possono essere evitati nel passaggio tra i vari corsi d'azione, oppure quando il fattore produttivo sottostante al costo, può essere utilmente riallocabile nel processo produttivo nell'ipotesi alternativa a quella iniziale.

Nei casi in cui queste condizioni non dovessero sussistere il costo fisso viene classificato come irrilevante (o *ineliminabile*), così come per i costi già sostenuti, definiti anche costi sommersi (*sunk costs*).

In definitiva, l'analisi differenziale si concretizza nella valutazione dei benefici (minori costi e/o maggiori ricavi) e dei costi (minori ricavi e/o maggiori costi) che si verificano nel passaggio da un'alternativa all'altra, considerando i soli valori rilevanti delle alternative.

L'analisi differenziale trova applicazione nelle decisioni cosiddette di "*make or buy*", ovvero la scelta da parte di una azienda o di una organizzazione di realizzare al proprio interno (*make*), oppure di acquistare all'esterno (*buy*), un componente, un prodotto o un servizio necessario alla produzione. In altri termini, *di fronte alla necessità di produrre un output (o di svolgere una fase del processo produttivo), il management deve valutare la convenienza tra lo svolgimento interno dell'attività di produzione e l'acquisto del prodotto finito o del semilavorato da un fornitore esterno* (Balluchi, 2010). La valutazione di convenienza economica si realizza attraverso un'analisi differenziale che opera un confronto tra le due alternative d'azione basandosi esclusivamente sui costi e sui ricavi rilevanti.

Un altro caso in cui può risultare utile l'applicazione di questa analisi è individuato nelle decisioni relative alla eliminazione o meno di una linea di produzione o di una divisione operativa, così come di seguito trattato nel caso O.M.E.R. S.p.A.. In genere sono oggetto di valutazione attività che risultano in perdita o che comunque presentano un margine di contribuzione molto basso, non sufficiente a coprire i costi fissi di periodo. Tale valutazione implica l'analisi della situazione di partenza in termini di ricavi e di costi, con particolare attenzione ad evidenziare entrambi i margini di



contribuzione, di primo e di secondo grado. Nella fase successiva occorre verificare quali siano i costi e i benefici legati all'eliminazione dell'attività considerata individuando così costi e ricavi rilevanti. Attraverso il confronto, in termini di risultati differenziali, tra la situazione di partenza e la situazione derivante dall'eliminazione della linea produttiva sarà possibile individuare, e quindi scegliere, l'alternativa più conveniente per l'azienda.

#### **1.4. La rilevanza delle informazioni in azienda e il sistema di reporting**

L'elemento che funge da filo conduttore in tutte le trattazioni relative al controllo di gestione è senza ombra di dubbio l'informazione. Essa viene più comunemente definita come un *insieme di dati organizzati e connessi tra loro che hanno subito un processo di elaborazione e interpretazione*. I dati infatti, considerati singolarmente non hanno una particolare capacità esplicativa, solo dopo essere stati codificati in forma intelligibile e dotati di significato in relazione a un determinato contesto, vanno a costituire l'informazione vera e propria. Essa diventa in azienda l'elemento unificante in grado di collegare e mettere in relazione le varie unità che ne compongono la struttura.

Il sistema di controllo direzionale, ovvero il *processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficientemente ed efficacemente per il raggiungimento degli obiettivi fissati* (Ferraris Franceschi, 2010), è volto ad alimentare i *flussi informativi destinati a quanti, a vari livelli della struttura organizzativa e con diverse responsabilità, sono coinvolti nella gestione aziendale* (Horngren, Sundem, Stratton, 2007). Si rende

necessario, dunque, uno strumento che veicoli le informazioni da e verso l'esterno, ma anche da e verso l'interno in modo da attivare un processo comunicativo che permetta di orientare i processi decisionali. Questo strumento è individuato nel sistema di reporting, che si concretizza in un insieme di documenti ricchi di sintesi informative articolato in modo da garantire l'informazione ai corretti livelli di responsabilità aziendale.

In particolare, il reporting deve consentire di:

- selezionare e monitorare le variabili chiave della gestione che conducono a eventuali scostamenti tra risultati consultivi e obiettivi prefissati;
- misurare la formazione del risultato economico dell'azienda, articolato nelle sue dimensioni rilevanti (centri di responsabilità, filiali, divisioni, famiglie di prodotti/servizi, ecc.);
- fornire informazioni sugli indicatori di performance articolati su più dimensioni dell'azienda;
- supportare il processo decisionale ai vari livelli di responsabilità.

Le informazioni che trovano rappresentazione nei report devono avere un grado di dettaglio idoneo in relazione ai soggetti cui sono rivolti e devono rispondere a criteri di selettività, rilevanza e tempestività. È necessario infatti poter intervenire sui fenomeni con azioni correttive prima che questi diventino imm modificabili; in questo senso *i report costituiscono uno strumento formale di feedback del sistema di controllo* (Iacoviello, 2010). Questa funzione viene svolta in particolar modo dai report definiti "*di controllo*", che insieme ai report "*economici*" fanno parte della più ampia classe dei report sulle prestazioni dei centri di responsabilità.

I report di controllo si focalizzano prevalentemente sulle performance dei soggetti posti a capo dei centri di responsabilità, confrontando le prestazioni con standard di risultato. In tali documenti vengono considerati elementi direttamente e significativamente controllabili dai responsabili al fine di svolgere una corretta valutazione dei risultati conseguiti. Lo scopo principale di questi report infatti, è quello di porre a confronto i risultati effettivamente raggiunti con quelli attesi, in modo da individuare le cause che hanno eventualmente portato a scostamenti rispetto agli obiettivi programmati. Questo potrà consentire ai responsabili di porre in essere tutte le azioni correttive necessarie al fine di ricondurre l'operatività aziendale verso i risultati previsti a budget. In questo senso i report di controllo vengono considerati dispositivi di feedback, ovvero di un meccanismo di controllo che agisce prevalentemente ex post e che ha come oggetto il confronto tra risultati attesi e risultati effettivamente ottenuti nella gestione. Da tale analisi degli scostamenti devono scaturire in tempo reale, da parte dei soggetti responsabili, gli eventuali interventi migliorativi .

I report economici, invece, considerano prevalentemente misure monetarie in quanto vengono rappresentati sotto forma di conto economico; essi dunque analizzano elementi controllabili ma anche non controllabili da parte dei responsabili dei centri di responsabilità, questi ultimi considerati come delle vere e proprie entità economiche.

Diversi dai report di performance sono i report informativi, i quali contengono informazioni di carattere generale, descrittive anche dell'ambiente e del mercato, che mettono al corrente l'alta direzione e/o i responsabili della situazione in cui verte l'azienda.

In definitiva, è evidente che i diversi fabbisogni informativi dei soggetti e le caratteristiche della realtà aziendale, incidano sul

contenuto e sulla struttura del reporting. Esso, ad ogni modo, rimane l'elemento in cui si assiste all'integrazione e alla fusione degli strumenti di controllo e programmazione; Il controllo infatti non può esplicarsi senza un passaggio tempestivo di informazioni sulle attività correnti e la programmazione non può essere fatta se non si è in possesso di informazioni e dati relativi alle attività, alle risorse impiegate e ai risultati ottenuti in precedenza.

## **2. IL CASO O.ME.R. S.p.A.**

### **2.1. La nascita e l'espansione dell'azienda, una realtà in continua evoluzione**

O.ME.R. S.p.A., acronimo di Officine Meccaniche Rossato, è un'azienda da oltre trent'anni leader nel settore delle attrezzature di sollevamento per auto e veicoli industriali nonché di sistemi di parcheggio.

L'azienda nasce negli anni '70 grazie all'invettiva e alla determinazione del fondatore, il Cavaliere Eride Rossato, che progetta, realizza e brevetta il primo ponte sollevatore senza colonne. Si tratta di un'invenzione senza precedenti, destinata a rivoluzionare in breve tempo lo scenario del mercato internazionale; il passo per O.ME.R. verso l'esportazione dei propri prodotti in Europa e nei Paesi d'oltreoceano è infatti breve, tanto che negli anni '80 viene conquistato il mercato del Nord America. Negli anni successivi l'azienda consolida la propria presenza sul mercato italiano e, grazie alla capacità di fondere la vocazione della ricerca della qualità alla continua innovazione nelle soluzioni, diventa un marchio conosciuto e apprezzato in tutto il mondo.

La sede amministrativa e gli impianti produttivi si trovano a Mirano, in provincia di Venezia, anche se nel 2008 è stato avviato il progetto di realizzare un nuovo sito in Cina (nella località di JiangYin) per la realizzazione dei prodotti di base che presentano bassa marginalità ma notevoli volumi produttivi. Da sempre la strategia organizzativa dell'azienda si era basata sulla produzione interna di quasi tutti i componenti necessari alla costruzione dei

propri prodotti; con il passare del tempo però, questo ha comportato delle difficoltà interne nella gestione della produzione, nonché un aumento dei costi dovuto alla bassa flessibilità produttiva degli impianti a disposizione. In questo senso si inserisce l'iniziativa di delocalizzare una piccola parte della produzione in Cina, pur continuando a preservare all'interno di O.ME.R. tutte le conoscenze tecnologiche e produttive. Tale progetto ha una duplice finalità: ottenere una riduzione dei costi di produzione e avviare un'espansione commerciale anche in estremo oriente.

La ripresa del mercato automobilistico nel Nord America ha favorito inoltre, nella seconda metà del 2011, il concretizzarsi di un ulteriore progetto: O.ME.R. America, che prevede la realizzazione di una sede commerciale e assistenza clienti in USA e Canada. Questo è stato possibile grazie anche alla collaborazione con un'importante azienda canadese specializzata nella distribuzione di prodotti legati alla manutenzione dell'auto, che metterà a disposizione di O.ME.R. le proprie strutture commerciali presenti nel territorio americano.

Si tratta dunque di un'azienda in continua espansione che opera su scala mondiale anche grazie all'ottenimento di più di 60 brevetti a livello internazionale.

Le mutate condizioni economiche causate dalla recente crisi mondiale del 2008 hanno portato conseguenze negative anche nei settori commerciali dove opera l'azienda. Nonostante ciò essa ha continuato ad intensificare la propria attività di riorganizzazione aziendale, ha aggiornato la propria gamma prodotti e ha concluso accordi commerciali con nuovi partners europei e d'oltremare, compresi Paesi che fino a qualche tempo fa erano definiti "terzo mondo", ma ora protagonisti di una rapida crescita economica. Lo stretto rapporto con l'estero emerge dalla composizione stessa del fatturato (dati relativi al 2011):

- il 53 % nei Paesi europei
- il 34 % nel territorio italiano
- il 13% nel resto del mondo

Le iniziative intraprese e le nuove intese commerciali instaurate hanno ripagato l'azienda facendo registrare dati in crescita per quanto riguarda il fatturato 2011, e creato grandi aspettative per il 2012.

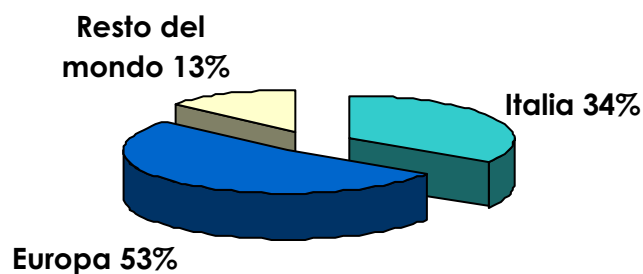


Figura 2.1. Ripartizione geografica fatturato O.M.E.R. S.p.A. nel 2011

## 2.2. La struttura organizzativa aziendale

All'interno di O.M.E.R. S.p.A. si possono individuare chiaramente due Aree Strategiche d'Affari (ASA) che sono riconducibili alle due tipologie di prodotti offerti: ponti sollevatori e sistemi di parcheggio. L'area strategica d'affari è definibile come un sottosistema aziendale strategicamente rilevante, contraddistinto da una particolare missione; ad ogni ASA corrisponde uno specifico sistema competitivo in cui l'impresa opera in relazione alle variabili settoriali esterne. Essa diventa quindi, un'unità operativa autonoma

differenziata dal resto dell'azienda, a cui il corporate management alloca delle risorse in relazione agli obiettivi assegnati al fine di sfruttarne al massimo le potenzialità, coerentemente con la realtà competitiva del settore in cui opera.

In O.ME.R. S.p.A. è possibile infatti constatare come entrambe le ASA abbiano una propria identità strategica, ovvero siano oggetto di strategie specifiche che portano non solo a una diversità in termini di prodotti offerti e mercati serviti ma anche a differenti tecnologie e gruppi di *stakeholders*. Le aree operative (industriale e commerciale) presentano una notevole autonomia mentre l'attività amministrativa e finanziaria viene gestita a livello centrale per poter seguire completamente il ciclo ordini-fatturazioni e avere un maggiore controllo circa l'impiego delle risorse.

La figura dell'imprenditore-proprietario è, ad ogni modo, molto presente anche perché si tratta di una piccola-media impresa con un centinaio di dipendenti tra operai e impiegati. Il decentramento decisionale è piuttosto ridotto anche se la complessità produttiva e organizzativa dovuta alla crescita e all'espansione dell'azienda ha mostrato la necessità di ricorrere sempre più a un sistema di delega soprattutto per quanto riguarda le attività esecutive. In particolare si fa riferimento ai casi sempre più frequenti in cui il personale più qualificato e dotato di maggiori poteri-responsabilità si reca in Italia o all'estero per risolvere in piena autonomia problemi di qualsiasi natura sorti con clienti, fornitori o società partner.

Queste nuove esigenze comportano dei meccanismi di coordinamento molto più sofisticati, finalizzati a supportare la direzione aziendale, rafforzare le relazioni orizzontali tra unità organizzative, favorire la standardizzazione delle conoscenze e delle capacità.



Di seguito viene presentato l'organigramma che descrive la struttura organizzativa adottata dall'azienda:

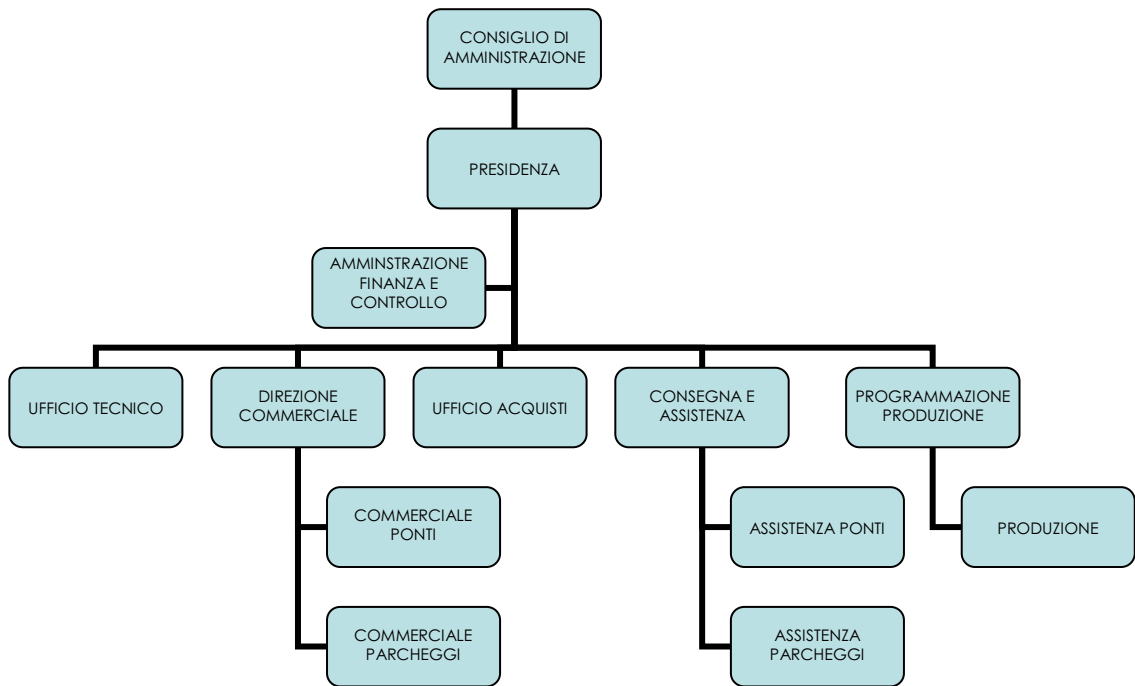


Figura 2.2. Attuale organigramma di O.ME.R. S.p.A.

La figura 2.2. evidenzia quanto già detto precedentemente soprattutto circa la coesistenza all'interno dell'azienda di due prodotti, che pur essendo legati da conoscenze e competenze tecnologiche di base sviluppate a livello centrale, sono in realtà molto diversi per caratteristiche, funzioni d'uso, clienti e mercati.

Si tratta di una struttura organizzativa "ibrida", frutto dell'integrazione tra una forma funzionale e una forma divisionale; vengono infatti individuate sia le aree funzionali dell'azienda, sia le divisioni date dalla specializzazione delle unità in base ai prodotti. È evidente che una struttura di questo tipo porti a un maggior

intreccio di competenze, responsabilità e autorità; ciò richiede forme di controllo efficaci in grado di ridurre al minimo eventuali conflitti tra i responsabili e permettere un giusto bilanciamento del potere. La struttura organizzativa adottata è inoltre espressione della continua tensione dell'azienda verso l'innovazione dei prodotti e l'ampliamento delle competenze tecnico-produttive. Essa favorisce la formazione e lo sviluppo della professionalità del personale, la cui specializzazione rappresenta un elemento indispensabile al raggiungimento degli obiettivi di efficienza.

### **2.3. Il settore dei ponti sollevatori e dei sistemi di parcheggio: prodotti e clienti**

In maniera più dettagliata si può dire che le linee di prodotto si suddividono in due gruppi fondamentali:

- ponti sollevatori per motoveicoli, autovetture, camion, autobus, cingolati, treni ecc.;
- sistemi di parcheggio per auto, sia semplici che automatizzati, nonché montacarichi per autovetture e per altre applicazioni.

I prodotti offerti possono soddisfare le diverse esigenze dei clienti, anche le più particolari e personalizzate.

I ponti sollevatori rappresentano il prodotto storico dell'azienda e realizzano circa il 72% del fatturato, sono disponibili quattro tipologie differenti che vengono caratterizzate a seconda delle specifiche richieste del cliente. Per questo prodotto la clientela è costituita da distributori e/o rivenditori di auto attrezzature, case automobilistiche (Ferrari, Volvo, Mercedes, Iveco, Toyota), compagnie petrolifere (Agip, Api), aziende di trasporti pubblici locali (Atp, Actv), Forze Armate di paesi esteri, la N.A.T.O. per le proprie basi nel mondo.

Nel dettaglio, la gamma di prodotti offerti dall'azienda nel settore dei ponti sollevatori è molto ampia e comprende quattro tipologie fondamentali che si differenziano per le loro caratteristiche costruttive/funzionali nonché per il mercato cui sono rivolti:

- ponti sollevatori contatto scocca: si tratta della tipologia più semplice ed è indirizzata prevalentemente a meccanici e piccoli manutentori;
- ponti sollevatori contatto gomma: rappresentano la tipologia più completa dal punto di vista delle soluzioni costruttive e degli accessori dedicati. I clienti principali sono rappresentati da gommisti e dalle officine di manutenzione più avanzate che integrano tali prodotti ad altre attrezzature di verifica e controllo;
- ponti sollevatori pesanti: è la tipologia più robusta dedicata alle attività di montaggio o manutenzione di veicoli pesanti come autobus, autotreni, veicoli militari e mezzi su rotaia;
- sollevatori verticali: si tratta di attrezzature per il sollevamento e/o posizionamento verticale dei veicoli per consentire l'ottimizzazione degli spazi. Essi rappresentano una evoluzione del ponte sollevatore legata al settore edilizio.

I sistemi di parcheggio (circa il 28% del fatturato) sono il prodotto più interessante dal punto di vista tecnologico in quanto rispondono alle diverse esigenze di spazio sempre più pressanti specialmente nei centri-città o in grandi strutture commerciali. Si tratta dunque in questo ultimo caso di una produzione prevalentemente su commessa, in quanto ogni prodotto è realizzato ad hoc per il cliente, tipicamente concessionari d'auto, condomini, residence e privati.

## 2.4. Il processo produttivo: dall'ordine al prodotto finito

Come già detto, sia nel caso dei ponti sollevatori che dei sistemi di parcheggio, il 90% della produzione è su commessa, eccezion fatta per alcuni prodotti base specie nel settore dei ponti che lasciano poco spazio alla personalizzazione.

L'input del processo produttivo è dunque la richiesta da parte del cliente di un prodotto che soddisfi le proprie esigenze, o come spesso accade nel settore parcheggi, il cliente espone le proprie richieste ed è poi l'ufficio commerciale a proporre la soluzione che meglio può soddisfare l'acquirente. In una seconda fase è l'ufficio commerciale che comunica esigenze e caratteristiche volute dal cliente all'ufficio tecnico che realizza, insieme a un preventivo di quelli che potranno essere i costi, il progetto da sottoporre al committente. E' quest'ultimo che darà il proprio assenso al progetto e darà avvio al processo produttivo vero e proprio.

In tutto questo è importante sottolineare come il processo di determinazione del costo e di fissazione del prezzo del prodotto non sia semplice. Per poter valutare il costo di produzione dell'oggetto in questione viene determinato un costo orario dato dalla somma tra il costo della manodopera e gli altri costi industriali, riferiti ai dati dall'anno precedente, rapportata alle ore di manodopera complessive previste per ciascuna lavorazione. In dettaglio il calcolo eseguito e i costi considerati sono i seguenti:

$$\text{Tariffa oraria}_{(\text{Anno } x)} = \frac{\text{Totale costi industriali}_{(\text{Anno } x-1)} + \text{Costo manodopera}_{(\text{Anno } x-1)}}{\text{Ore manodopera previste}_{(\text{Anno } x)}}$$

<b>COSTI INDUSTRIALI</b>	
Attrezzi e beni a costo inferiore di 500.000 Euro	Manutenzione beni di terzi indetraibili (servizi)
Materiale di consumo del centro di costo	Affitti passivi industriali
Materiale antinfortunistico	Noleggi industriali
Lubrificante vario per attrezzature macchinari e carrelli	Leasing macchinari impianti attrezzature carrelli
Carburante attrezzature macchinari e carrelli	Diritto di sfruttamento annualità brevetti industriali
Gas vari-oss.acet.schutz lasergas	Resi d'acquisto
Energia elettrica e forza motrice	Prestazione di lavoro interinale
Acqua	Assicurazione infortuni per prestazioni occasionali
Gas	Opzioni per acquisto brevetti
Spese smaltimento rifiuti e depurazione	Manutenzione di terzi c/o clienti parcheggi
Utensili per centri automatizzati	Manutenzione di terzi c/o clienti ponti
Assicurazioni industriali	Ammortamento ordinario fabbricati industriali
Canoni di assistenza	Ammortamento ordinario costruzioni leggere
Manutenzione fabbricati/terreni (servizi)	Ammortamento ordinario impianti generici
Manutenzione fabbricati/terreni (acquisti)	Ammortamento ordinario macchinari
Manutenzione macchinari/impianti/attrezzature/al tro (servizi)	Ammortamento ordinario attrezzatura
Manutenzione macchinari/impianti/attrezzature/al tro (acquisti)	Ammortamento ordinario autoveicoli da trasporto
Manutenzione beni di terzi (servizi)	Ammortamento ordinario mezzi di trasporto interni
Competenze agenzia lavoro interinale	

Tabella 2.1. Elenco dei costi industriali considerati nel calcolo della tariffa oraria di ciascuna lavorazione in O.ME.R. S.p.A.

Il costo orario viene poi moltiplicato per il tempo standard<sup>1</sup> delle singole lavorazioni necessarie alla realizzazione del prodotto. Sommato il costo delle lavorazioni si ottiene una stima di quello che potrebbe essere il costo di produzione del ponte sollevatore o del sistema di parcheggio.

Tale calcolo è reso possibile grazie all'implementazione di un sistema gestionale in logica MRP (Material Requirements Planning) che consente il controllo dei flussi dei materiali e la pianificazione delle risorse. Ad oggi tale modello permette la codifica di materie prime, semilavorati e prodotti finiti, nonché la gestione del magazzino, dei cicli di lavoro e degli ordini di lavoro. Vengono inoltre rilevati i tempi dell'attività di montaggio finale, della produzione di semilavorati e il fabbisogno di risorse, umane e strumentali, nella diverse lavorazioni.

Una volta determinato il costo del prodotto, per passare al prezzo viene chiaramente fissato dal commerciale che segue la vendita un mark-up, che varia a seconda del prodotto, del cliente, del Paese di destinazione. È chiaro che il suddetto metodo per la determinazione del prezzo, sebbene risulti di semplice esecuzione, presenti anche il limite di non considerare il mercato ed, in particolare, l'elasticità della domanda al prezzo (ovvero la sensibilità degli acquirenti al prezzo) e la concorrenza. In linea generale questo può portare l'azienda a fissare un prezzo troppo

---

<sup>1</sup> Per tempo standard si intende il tempo teoricamente necessario per eseguire una determinata operazione rispettando un certo criterio di lavorazione. Nel caso di O.M.E.R. S.p.A. la determinazione degli standard lavorativi avviene nella maggioranza dei casi attraverso stime basate sulla conoscenza acquisita mediante la pratica e il tempo; si tratta di una tecnica "approssimativa" incentrata sulla conoscenza dei dati storici relativi a operazioni analoghe e sull'esperienza dei soggetti. L'adozione di questo metodo è del tutto comprensibile dal momento in cui la produzione è prevalentemente su commessa e caratterizzata quindi da lavorazioni non completamente standardizzabili.

elevato per l'ambiente competitivo in cui è inserita, ponendola in una fascia di prezzo troppo alta per il mercato di riferimento. Un'analisi congiunta dei costi, della domanda e del sistema competitivo in cui l'impresa opera risulta indispensabile per determinare nel modo più efficace il prezzo di vendita anche dei prodotti più differenziati e per stabilire le relative politiche.

Per quanto riguarda i prodotti più standard del settore di ponti sollevatori non è l'azienda che fissa il prezzo, bensì il mercato; in questo caso si opera il processo inverso, dal prezzo si cerca di capire se sia vantaggiosa la realizzazione di quel prodotto, cercando di ridurre al minimo i costi di produzione.

## **2.5. Il controllo di gestione in O.ME.R. S.p.A.**

La mia esperienza di stage in O.ME.R. S.p.A. si è svolta nell'ufficio di Amministrazione Finanza e Controllo, di cui il mio tutor aziendale è responsabile, dal momento in cui non esiste un ufficio esclusivamente preposto al controllo di gestione, che rappresenta l'ambito dello stage.

Ad oggi l'azienda non ha sviluppato un sistema di pianificazione e controllo che possa definirsi strutturato e sistematico, ma sta muovendo i primi passi in questa direzione. Essa infatti ha avvertito la necessità di dotarsi di meccanismi operativi tali da consentire la raccolta, l'elaborazione e l'interpretazione di informazioni che possano supportare in modo tempestivo la direzione nel processo decisionale.

Nell'attività di stage svolta infatti, è stato possibile elaborare le informazioni chiave raccolte attraverso il sistema informativo aziendale, in report sintetici prevalentemente di tipo economico;

essi rappresentano uno strumento fondamentale sia a livello di corporate sia a livello di singole ASA per verificare che gli obiettivi prefissati siano stati raggiunti. Tale analisi attualmente non viene svolta con cadenza regolare e questo preclude la possibilità di avere un maggior controllo sulle variabili gestionali che determinano eventuali scostamenti rispetto ai risultati fissati e agire tempestivamente su di esse.

Si è cercato poi di alimentare la reportistica aziendale inserendo le statistiche di vendita relative ai diversi prodotti, alle aree geografiche (Italia, Europa e Resto del mondo), agli agenti commerciali e alle singole ASA (ponti sollevatori e sistemi di parcheggio); esse vengono aggiornate quotidianamente dalla contabilità stessa in modo da ottenere quasi in tempo reale un quadro completo della situazione a livello di fatturato, comparando tali risultati con i valori di budget (fissati sulla base di informazioni legate al settore, all'esperienza pregressa, alle condizioni economiche del mercato) e con i valori corrispondenti dell'anno precedente (Figura 2.3.); questo permette di cogliere e indagare le cause che hanno portato ad eventuali scostamenti tra i risultati conseguiti e gli obiettivi di vendita fissati. Tale analisi è di supporto all'attività decisionale e rappresenta la base sulla quale vengono valutate le prestazioni dei managers.



Mese	Importo 2010	Budget 2011	Importo 2011	Diff. Vs. 2010	% Vs Ap	Diff. Vs. Budget	% Vs. Budget
	<b>3.580.681,21</b>	<b>4.881.690,00</b>	<b>4.830.179,65</b>	<b>1.249.498,44</b>	<b>34,90</b>	<b>-51.510,35</b>	<b>-1,06</b>
<b>Gen</b>	83.038,77	113.210,17	448.348,48	365.309,71	439,93	335.138,31	296,03
<b>Feb</b>	197.749,59	269.600,15	389.418,71	191.669,12	96,93	119.818,56	44,44
<b>Mar</b>	371.080,15	505.908,83	353.644,43	-17.435,72	-4,70	-152.264,40	-30,10
<b>Apr</b>	337.430,02	460.032,23	321.878,35	-15.551,67	-4,61	-138.153,88	-30,03
<b>Mag</b>	303.194,55	413.357,60	388.069,62	84.875,07	27,99	-25.287,98	-6,12
<b>Giu</b>	274.911,12	374.797,64	276.421,00	1.509,88	0,55	-98.376,64	-26,25
<b>Lug</b>	360.310,16	491.225,66	334.640,94	-25.669,22	-7,12	-156.584,72	-31,88
<b>Ago</b>	3.689,05	5.029,43	97.232,00	93.542,95	2.535,69	92.202,57	1.833,26
<b>Set</b>	364.500,93	496.939,11	708.847,00	344.346,07	94,47	211.907,89	42,64
<b>Ott</b>	450.160,83	613.722,78	551.784,00	101.623,17	22,57	-61.938,78	-10,09
<b>Nov</b>	295.816,04	403.298,18	744.086,14	448.270,10	151,54	340.787,96	84,50
<b>Dic</b>	538.800,00	734.568,21	215.808,98	-322.991,02	-59,95	-518.759,23	-70,62

*Figura 2.3. Esempio di report relativo al volume delle vendite conseguite nel 2011 in Europa per il prodotto ponti sollevatori*

### **2.5.1. La nuova struttura dei centri di costo nell'azienda**

Come precedentemente sottolineato l'azienda ad oggi non presenta un sistema integrato di pianificazione e controllo, pur avvalendosi di numerosi centri di costo utilizzati per l'imputazione dei costi aziendali e gestiti dalla contabilità analitica.

L'esigenza da parte dell'azienda era quella di riorganizzare la struttura dei centri di costo, ormai obsoleta e non più funzionale alle esigenze aziendali. Essa infatti includeva unità intitolate e riferite ad *personam* o ad automezzi destinati al trasporto di persone e merci,

venendo meno alla definizione stessa di centro di costo. Si trattava quindi di una struttura completamente da revisionare, in cui è stato necessario eliminare i numerosi centri rimasti a lungo inutilizzati o che non rispondevano alle caratteristiche proprie di centro di costo. Ecco quindi che si è proceduto a identificare e riclassificare nuove unità organizzative con particolare attenzione anche all'organigramma aziendale e alle diverse fasi del processo produttivo. La nuova struttura dei centri di costo infatti doveva rispecchiare al meglio l'organizzazione aziendale e le diverse fasi produttive (montaggio, saldatura, verniciatura, ecc) dove vengono impiegate gran parte delle risorse umane e strumentali; inoltre doveva evidenziare la presenza delle due ASA (ponti sollevatori e sistemi di parcheggio) per quanto riguarda l'attività commerciale, il servizio post vendita e l'ufficio tecnico dal quale dipende poi tutto il processo di ricerca e sviluppo prodotti. Tutto questo contribuisce a sottolineare l'autonomia da un punto di vista economico delle due aree strategiche, tese all'ottimizzazione del rapporto input/output sul quale vengono responsabilizzate. La nuova mappatura che si vorrebbe adottare è la seguente:

**Area aziendale**

**Centri di costo**

<b>Area Generale Aziendale</b>	Spese servizi generali
	Certificazione qualità
	Servizi sicurezza e ambiente
	Servizi ICT
<b>Direzione Generale</b>	Direzione Generale

<b>Amministrazione Finanza e Controllo</b>	Amministrazione Finanza e Controllo
<b>Direzione Sales &amp; Marketing</b>	Direzione commerciale
	Commerciale ponti
	Commerciale parcheggi
<b>Direzione acquisti</b>	Acquisti
<b>Programmazione produzione</b>	Programmazione produzione
<b>Area produzione</b>	Produzione (spese generali)
	Saldatura
	Verniciatura
	Montaggio
	Montaggio accessori
	Lavorazioni meccaniche
	Prototipi/attrezzista
	Indiretti produzione
<b>Magazzino</b>	Magazzino
<b>Direzione tecnica</b>	Direzione tecnica ponti
	Direzione tecnica parcheggi
<b>Assistenza post-vendita</b>	Assistenza ponti
	Assistenza parcheggi

Tabella 2.2. La nuova mappatura dei centri di costo realizzata per O.ME.R. S.p.A.

Da un punto di vista puramente teorico i centri dell'area *Sales & Marketing* dovrebbero in realtà essere definiti centri di ricavo, in quanto dalla loro attività dipende il volume delle vendite; essi dunque mirano non solo a obiettivi di efficienza ma anche di efficacia. Tuttavia l'esigenza era quella di porre sotto controllo prevalentemente i costi delle singole unità, il cui contenimento rappresenta una vera priorità per l'azienda. Inoltre è importante sottolineare come un centro di ricavo possa essere considerato come omologo del centro di costo visto nella prospettiva di "ciò che esce" dall'azienda verso terze economie. Infatti si cerca di considerare in termini di efficienza i risultati delle aree aziendali, dove tale efficienza viene espressa mediante il rapporto tra volume complessivo di ricavi che l'unità organizzativa è in grado di produrre e le risorse impiegate (Cerbioni, 2010).

Una volta identificata la nuova struttura di centri di costo, si è proseguito con la ripartizione del costo del personale (per l'anno 2011) non attraverso delle basi di riparto bensì attraverso la diretta allocazione del costo relativo al singolo dipendente al centro di costo a cui quest'ultimo è stato precedentemente assegnato. Successivamente si è considerato l'intero conto economico del 2011 con l'intento di imputare in un primo momento tutti i costi direttamente allocabili ai centri di costo e in seguito individuare i costi comuni a tutti o a più centri di costo.

L'impiego da parte dell'azienda dei centri di costo nasce da un'esigenza organizzativa e di controllo, ovvero dalla volontà di responsabilizzare i soggetti a capo delle diverse aree sulla base di costi che siano il più possibile controllabili. Per ogni centro di costo è stato individuato un responsabile al quale vengono posti obiettivi di efficienza nell'impiego delle risorse a disposizione: uno dei risultati

che si vorrebbero realizzare è quello di ottenere una reportistica sistematica e puntuale che fornisca informazioni circa l'andamento di ogni singolo centro.

L'individuazione dei centri di costo e l'allocazione dei costi ad essi relativi rappresenta un passo importante per poter "raffinare" in particolar modo anche tutti i costi industriali che vengono considerati nel calcolo del costo di produzione già precedentemente descritto; in tal modo si identificano le quote dei costi industriali effettivamente legati alla produzione escludendo quelle invece imputate alle attività amministrative o commerciali.

È opportuno mettere in evidenza però, anche il limite principale che si riscontra nell'utilizzo dei centri di costo nel controllo di gestione. Tali centri fissano obiettivi di efficienza ai soggetti facenti parte dell'unità, tuttavia la minimizzazione del rapporto tra output e input non sempre rappresenta l'unico aspetto da tenere sotto controllo nell'ambito dei processi aziendali. *Sebbene una maggiore o minore efficienza possa condizionare il livello dei costi di produzione e quindi possa avere un forte impatto sulle condizioni di competitività dell'impresa, l'efficienza stessa non rappresenta l'unica variabile verso la quale il sistema deve tendere* (Cerbioni, 2010). Altrettanto importanti risultano infatti la qualità dei prodotti/servizi offerti, l'aderenza alle richieste del cliente e quindi più in generale la soddisfazione complessiva dell'acquirente. Indirizzare il comportamento verso l'efficienza talvolta preclude il raggiungimento di questi obiettivi di cui oggi si riscopre l'importanza.

### **2.5.2. La contabilità analitica a supporto delle decisioni strategiche: l'eventuale eliminazione del servizio post-vendita in O.ME.R. S.p.A.**

Alla luce dei dati elaborati si è inoltre analizzata un'attività da sempre "critica" per l'azienda, ovvero l'assistenza post-vendita nel tentativo di verificare l'esistenza o meno di una marginalità e la capacità di tale servizio di contribuire alla formazione dell'utile aziendale.

Una delle funzioni principali del controllo di gestione e in particolar modo della contabilità analitica a costi variabili (*direct costing*) è infatti, quella di valutare la convenienza economica di mantenere o meno una linea produttiva o una divisione operativa che risultano in perdita o comunque caratterizzate da un margine di contribuzione molto basso, non in grado di garantire una opportuna copertura dei costi fissi di periodo. E' questo il caso del servizio post-vendita in O.ME.R. S.p.A., da sempre considerato importante anche per quanto riguarda il legame con il cliente e il processo di fidelizzazione. Si tratta comunque di un'attività strategica alla quale vengono posti obiettivi di medio-lungo termine, fissate le risorse da investire e le politiche da seguire per il raggiungimento degli scopi proposti. Periodicamente viene redatta un'analisi circa l'andamento di questo servizio, che negli ultimi anni sembra riuscire a stento a raggiungere gli obiettivi previsti.

L'esigenza dell'azienda è dunque quella di ottenere un'analisi più approfondita e rigorosa circa la redditività di questa attività, evidenziandone punti di forza e aspetti critici. In una prima fase si è cercato di raccogliere tutti i dati necessari per poterli successivamente elaborare: il punto di partenza sono stati i ricavi generati esclusivamente dal servizio assistenza. L'individuazione di

questi ultimi non è sempre risultata agevole in quanto il sistema di fatturazione e quindi di registrazione attualmente in uso non permette in tutti i casi di risalire all'agente promotore della vendita. Proseguendo in una logica marginalista, si sono individuati tutti i costi variabili imputabili all'attività come per esempio manodopera, servizi di manutenzione, materie prime, procedendo poi all'identificazione dei cosiddetti costi fissi speciali (costi fissi riferibili in maniera oggettiva o esclusiva all'oggetto di costo in questione). Infine si è isolata la quota di costi fissi comuni aziendali (costi fissi imputabili a più oggetti di costo) da attribuire al servizio post-vendita utilizzando come base di ripartizione il fatturato conseguito nel 2011. A tal proposito risulta opportuno aprire una breve parentesi circa il criterio adottato per la ripartizione dei costi fissi comuni. Questi si presentavano come una classe fortemente eterogenea per la quale risultava difficile individuare un'unica base in grado di rispettare il legame di causalità tra quest'ultima e il sostenimento dei suddetti costi. Da questo punto di vista e per semplificare la procedura, evitando di individuare più basi di riparto, si è ritenuto opportuno utilizzare il fatturato come criterio di ripartizione con la consapevolezza che tale scelta possa portare a delle distorsioni. In questo modo, infatti, il settore che genera maggiori ricavi viene caricato di una maggiore quota di costi; nel nostro caso il servizio post-vendita ponti presenta un margine lordo (ricavi di vendita – costi diretti) superiore rispetto al servizio post vendita parcheggi, ma allo stesso tempo un utile netto (ricavi di vendita - costi diretti - costi indiretti) inferiore rispetto a quest'ultimo, come è possibile notare dalla Figura 2.4.. Questo rischia quindi di penalizzare molto la redditività del servizio assistenza ponti e mette in luce i limiti di questo sistema di ripartizione che richiede periodicamente di essere monitorato ed eventualmente rivalutato

e sostituito. È importante sottolineare però che in casi come questi, in cui i costi comuni aziendali rappresentano solo il 17% dei costi complessivamente sostenuti dall'impresa, utilizzare il fatturato come criterio di ripartizione degli stessi non porti a significative distorsioni per quanto concerne la redditività dei due settori.

(valori in €)	<b>ASSISTENZA PONTI</b>	<b>ASSISTENZA PARCHEGGI</b>
<b>Ricavi di vendita</b>	<b>641.448</b>	<b>358.772</b>
- Costi diretti	575.644	308.399
<b>= Margine lordo</b>	<b>65.804</b>	<b>50.373</b>
- Costi indiretti	109.447	65.669
<b>= UTILE NETTO</b>	<b>-43.643</b>	<b>-15.296</b>

Figura 2.4. Report a costi pieni

Tornando all'attività di stage svolta, è importante sottolineare come nella fase di raccolta di informazioni sia stato necessario interagire e confrontarsi con diverse funzioni aziendali come l'amministrazione, l'ufficio commerciale e l'ufficio che gestisce l'assistenza in modo da rispettare il più possibile la realtà aziendale evitando distorsioni e raccogliere informazioni complete ed esaurienti. Nella fase successiva si è predisposto uno schema di *direct costing evoluto* individuando così due risultati intermedi: il margine di contribuzione lordo (o di primo grado) dato dalla differenza tra ricavi e costi variabili e il margine di contribuzione semilordo (o di secondo



grado) risultante dalla differenza tra il primo margine e i costi fissi speciali.

Il primo risultato intermedio rappresenta la capacità della linea produttiva o della divisione aziendale di contribuire alla copertura dei costi di capacità (costi fissi), il margine di contribuzione di secondo livello permette di cogliere il contributo dell'attività in questione alla copertura dei costi fissi comuni all'intera azienda.

Dall'analisi svolta per l'anno 2011 emerge che il servizio post-vendita riesce ad avere entrambi i margini di contribuzione positivi, giungendo però a un risultato operativo negativo, in quanto i ricavi conseguiti non sono sufficienti a coprire interamente la quota di costi fissi comuni (Figura 2.5.). Il servizio assistenza clienti dimostra in entrambi i settori di avere una buona redditività, in particolare per quanto riguarda il prodotto ponti sollevatori, se si considerano esclusivamente i margini di contribuzione. Inoltre, volendo porre l'attenzione sul breve periodo sarebbe sufficiente determinare l'entità del primo risultato parziale per valutare l'efficienza delle decisioni aziendali, dal momento in cui i costi fissi vengono supposti ineliminabili nel breve periodo. Tuttavia ignorare l'incidenza dei costi comuni (indiretti) della gestione risulterebbe non solo fuorviante ma porterebbe a dei risultati inesatti e fallaci specie nel lungo periodo.

(valori in €)	ASSISTENZA PONTI		ASSISTENZA PARCHEGGI	
<b>Ricavi di vendita</b>	<b>641.448</b>	<b>100%</b>	<b>358.772</b>	<b>100%</b>
- Costi variabili	477.722	75%	270.715	76%
<b>= Margine di contribuzione lordo (o di 1° grado)</b>	<b>163.726</b>	<b>26%</b>	<b>88.057</b>	<b>25%</b>
- Costi fissi speciali	97.922	15%	37.684	11%
<b>= Margine di contribuzione semilordo (o di 2° grado)</b>	<b>65.804</b>	<b>10%</b>	<b>50.373</b>	<b>14%</b>
- Costi fissi comuni allocati	109.447	17%	65.669	18%
<b>= RISULTATO OPERATIVO NETTO AZIENDALE</b>	<b>-43.643</b>	<b>-7%</b>	<b>-15.296</b>	<b>-4%</b>

Figura 2.5. Schema direct costing evoluto applicato al servizio post-vendita di O.ME.R. S.p.A.

<b>COSTI VARIABILI</b>	<b>COSTI FISSI SPECIALI</b>
Lavorazioni di terzi manodopera	Canoni di assistenza
Costi per manodopera	Ammortamento autoveicoli da trasporto
Energia elettrica e forza motrice	Assicurazione automezzi deducibili
Manutenzione di terzi c/o clienti	Bolli automezzi deducibili
Trasporti per vendite e resi su vendite	Manutenzioni automezzi (servizi)
Viaggi e trasferte servizi	Manutenzioni beni di terzi (servizi)
Costi indeducibili viaggi e trasferte servizi	Leasing automezzi
Costi indeducibili acquisti	Spese varie automezzi deducibili servizi
Costo del venduto	Spese varie automezzi di terzi deducibili (servizi)

Costo materiale manutenzioni in garanzia	Spese promozionali
	Spese telefoniche e fax deducibili
	Spese telefoniche indeducibili impianti fissi

*Tabella 2.3. Dettaglio dei costi variabili e dei costi fissi speciali considerati per la realizzazione dello schema direct costing evoluto applicato al servizio post-vendita*

Un ulteriore strumento che potrebbe essere utilizzato al fine di guidare la scelta circa la possibilità di eliminare o meno una divisione operativa, è la cosiddetta *analisi differenziale*. Come già anticipato nella prima parte, essa si concretizza in una tecnica d'indagine che permette di orientare, nel breve periodo, la scelta tra corsi alternativi d'azione. Vengono presi in considerazione esclusivamente i valori differenziali, ovvero grandezze che si modificano passando da un'alternativa all'altra. In altri termini, l'attenzione è rivolta soltanto ai valori di costo e di ricavo che subiscono variazioni, rispetto alla situazione di partenza, a seconda che venga scelto uno o l'altro tra i corsi d'azione possibili. I costi definiti *rilevanti* o *eliminabili* sono generalmente i costi variabili e i costi fissi quando gli stessi devono essere sostenuti o possono essere evitati con il passaggio da un'alternativa all'altra, oppure quando sono utilmente riallocabili in altri processi produttivi all'interno dell'azienda. Concretamente si tratta di un confronto tra costi e benefici legati alle diverse possibilità d'azione, nel nostro caso si tratterebbe di confrontare i costi e i benefici derivanti dal mantenimento del servizio post-vendita con quelli ottenibili in caso di eliminazione dello stesso. Tra i costi andrebbe inserito un

decremento dei ricavi pari a quelli conseguiti dal servizio assistenza e tra i benefici una riduzione dei costi variabili nella loro totalità e dei costi fissi speciali che possano essere definiti *eliminabili*. È quindi necessario operare un'ulteriore analisi dei costi fissi per poter determinare quali tra essi siano sostenuti anche nel caso di eliminazione del servizio post-vendita e quindi non debbano essere considerati in questo tipo di analisi in quanto al cessare del servizio continuano a gravare sulla gestione.

Nel considerare l'ipotesi di eliminazione del servizio assistenza occorre sottolineare alcuni aspetti rilevanti: la cessazione di un'attività avente entrambi i margini positivi porterebbe non solo a far gravare su quelle ancora presenti la quota di costi fissi comuni aziendali coperta dal servizio post-vendita ma anche tutti i costi fissi speciali non eliminabili, da sostenere quindi anche in caso di eliminazione del servizio. Inoltre, abbandonare tale attività senza porre in essere ulteriori iniziative che possano in qualche modo aumentare la redditività dei prodotti offerti e permettere loro di coprire almeno la quota di costi comuni aziendali coperta dal servizio post-vendita, porterebbe a ridurre significativamente il risultato netto aziendale.

È necessario infine chiarire che l'analisi differenziale relativa al servizio assistenza clienti non è stata ancora portata a compimento in quanto essa implica un'ulteriore valutazione dei costi fissi (comuni e speciali) che porti a isolare i valori di costo *eliminabili* da quelli non eliminabili.

L'azienda, avendo colto le grandi potenzialità di questo strumento, sta dunque operando un'analisi dei costi fissi che permetterà di confermare oppure di ribaltare completamente i risultati ottenuti attraverso lo studio del margine di contribuzione.

In ogni caso l'analisi differenziale non può prescindere da un'analisi che abbia carattere strategico in quanto occorre valutare non solo l'aspetto quantitativo-monetario (costi e ricavi eliminabili) correlato all'eliminazione dell'attività, ma anche quello qualitativo inteso come valore che il servizio ha per il cliente. Essa può rappresentare un importante strumento a supporto del processo decisionale del management, ma deve rimanere coerente con i piani strategici aziendali per non pregiudicare nel medio-lungo periodo lo sviluppo dell'impresa stessa.

La scelta di eliminare o meno il servizio assistenza rimane dunque controversa e difficile per la direzione generale, che non potrà ancora a lungo rimandare la propria decisione in merito per non compromettere la propria crescita e competitività.



## CONCLUSIONI

La relazione appena conclusa, nata da un'esperienza di stage presso O.ME.R. S.p.A. di Mirano (in provincia di Venezia), ha come obiettivo principale quello di sottolineare l'importanza, ormai consolidata, del sistema di controllo di gestione. Esso ricopre un ruolo fondamentale nella gestione di un'azienda che voglia esprimere al meglio il proprio potenziale, anzi diventa una naturale esigenza di fronte al decentramento dei poteri e quindi delle responsabilità. Questo è stato avvertito anche da O.ME.R. S.p.A., che di fronte alla crescente complessità interna e degli scenari socio-economici in cui si trova ad operare ha sentito il bisogno di rivedere e riorganizzare alcuni strumenti di controllo. È stato questo il punto di partenza del mio stage, che aveva come obiettivo quello di contribuire a rendere tali strumenti adatti a supportare il processo decisionale nonché a favorire un attento controllo dei risultati conseguiti.

Questa esperienza mi ha permesso in primo luogo di entrare nel mondo del lavoro, una realtà nuova in cui ho potuto apprendere molto a livello operativo. Ho avuto la possibilità di approfondire le mie conoscenze a livello informatico, imparando anche ad utilizzare il software adottato dall'azienda, indispensabile per la raccolta dei dati.

In secondo luogo ho potuto apprendere quali siano le modalità attraverso le quali raccogliere, filtrare e analizzare le informazioni; in azienda infatti giungono e vengono prodotti innumerevoli dati, ma al processo decisionale contribuiscono solo le informazioni chiave, che siano quindi il più possibile significative e rilevanti.

Attraverso questa esperienza ho avuto modo di vedere concretizzarsi nella realtà aziendale argomenti trattati a livello prevalentemente teorico; ho potuto assistere alla loro applicazione nella risoluzione dei problemi di gestione, constatandone vantaggi ma anche limiti. Gli strumenti del controllo di gestione passati in rassegna sono stati numerosi, tra cui:

- i centri di responsabilità come elementi significativi della struttura per il controllo;
- la contabilità analitica come strumento atto a supportare il processo decisionale nel breve periodo, facendo riferimento in particolare al margine di contribuzione e all'*analisi differenziale* come suoi elementi costitutivi;
- i report come sintesi informative necessarie ad innescare un processo comunicativo e decisionale all'interno dell'azienda.

Per quanto riguarda i centri di costo, avere la possibilità di ridefinire una nuova mappa degli stessi mi ha permesso di conoscere a fondo l'azienda che mi ha ospitato, sia per quanto riguarda la struttura organizzativa sia per quanto concerne i meccanismi che stanno alla base della gestione. Questo è risultato fondamentale per poter costruire una struttura per il controllo che fosse il più efficace possibile nel soddisfare le esigenze dell'impresa. Relativamente all'applicazione del margine di contribuzione nella valutazione dell'attività post-vendita e assistenza clienti, è stato interessante vedere come tale strumento permetta di compiere uno studio molto più ampio che presuppone un'attenta analisi dei costi aziendali.

La mia attività non si è limitata ad un mero controllo dei risultati, bensì ha assunto una valenza prospettica in quanto attraverso valutazioni di convenienza economica è stato possibile supportare



decisioni di carattere strategico, come ad esempio la possibilità di eliminare il servizio post-vendita offerto ai clienti.

Infine l'elaborazione di report, seppur solo economici, ha dato un senso di "completezza" al lavoro svolto, in quanto essi hanno la capacità di cogliere e descrivere la situazione aziendale, fornendo le informazioni utili per guidare l'impresa verso gli obiettivi fissati anche attraverso azioni correttive.

Inoltre, partecipando all'attività dell'ufficio in cui sono stata inserita ho potuto comprendere come sia delicato e difficile il ruolo del *controller* a cui spetta la valutazione e l'interpretazione degli andamenti aziendali, con l'obbligo di intervenire per riportare le performance aziendali ai livelli stabiliti. Questa figura deve poter svolgere un'azione trasversale rimanendo a contatto con tutte le unità in cui è articolata l'azienda e sapendo coordinarle in modo da favorire il raggiungimento degli obiettivi. Ciò mi ha permesso di cogliere il significato "vero" del controllo di gestione, che non consiste semplicemente nel controllo dei risultati, ma in una complessa attività in cui la gestione e la selezione delle informazioni permettono di misurare, monitorare e valutare i risultati aziendali che devono contribuire a realizzare le strategie delineate dai soggetti posti a capo dell'impresa.



## BIBLIOGRAFIA

**Ferraris Franceschi Rossella**, *Sistemi di pianificazione e controllo.*

G. Giapichelli Editore – Torino, 2010

**Selleri Luigi**, *Contabilità dei costi e contabilità analitica.*

ETASLIBRI, 1992

**Cinquini Lino**, *Strumenti per l'analisi dei costi.*

G. Giapichelli Editore – Torino, 2003

**Favotto Francesco**, *Economia Aziendale. Modelli misure e casi.*

McGraw-Hill – Milano, 2007

**Bracci Enrico, Vagnoni Emidia**, *Sistemi di programmazione e controllo.*

Maggioli Editore, 2011

**Brusa Luigi**, *Analisi e contabilità dei costi.*

Giuffrè Editore, 2009

## SITI CONSULTATI

[www.omerlif.com](http://www.omerlif.com)

[www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)

[www.consulenzastrategicaedirezionale.it](http://www.consulenzastrategicaedirezionale.it)