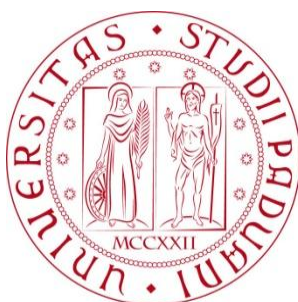


**Università degli Studi di Padova
Dipartimento di Scienze Statistiche
Corso di Laurea Triennale in
Statistica e Gestione delle Impresa**



**La contabilità dei costi dell'area assistenza
e post-vendita nel settore dei ponti
sollevari e sistemi di parcheggio: il caso
O.ME.R. S.p.a.**

Relatore: Prof. Marco Ciabattoni
Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali "Marco Fanno"

Laureanda: Anna Nalon
Matricola N. 1011201

Anno Accademico 2012/2013

Indice

Introduzione	5
Capitolo 1: La contabilità generale, la contabilità analitica e la contabilità per centri di costo	7
1.1 La contabilità generale e la contabilità analitica	7
1.2 I costi: concetti, determinazione dei costi e classificazione	9
1.3 Sistemi di calcolo del costo di prodotto: Full Costing e Direct Costing	13
1.4 La contabilità per centri di costo	18
1.4.1 I centri di costo.....	18
1.4.2 Fasi per la determinazione del costo di prodotto	20
1.4.3 Limiti della contabilità per centri di costo	22
Capitolo 2: Il caso O.ME.R. S.P.A.	25
2.1 L'azienda O.ME.R. S.P.A.: il profilo aziendale	25
2.2 La struttura organizzativa	27
2.3 Il mercato di riferimento e i prodotti.....	29
2.4 I meccanismi operativi: il sistema di controllo di gestione in O.ME.R. S.p.a.	31
2.5 L'esperienza di stage: 6 mesi nell'ufficio Amministrazione, Finanza & controllo	33
2.6 L'esigenza di creare un sistema di controllo dei costi per l'area assistenza e post-vendita.....	35
2.7 L'attuale situazione dell'area assistenza e post-vendita.....	36
2.8 I centri di costo utilizzati dall'azienda	41
2.9 La localizzazione dei costi nei centri.....	47
2.10 Il ribaltamento dei centri di costo intermedi in quelli finali.....	48
2.11 La contabilità analitica per il controllo dei costi dell'area assistenza e post-vendita	55
Conclusione	63
Bibliografia	65
Siti consultati	65

Introduzione

Il presente elaborato nasce dall'esperienza di stage della durata di sei mesi presso l'ufficio Amministrazione, Finanza e Controllo dell'azienda O.ME.R. S.p.a., con sede a Mirano in provincia di Venezia.

L'azienda si occupa della progettazione e produzione di piattaforme per il sollevamento dei veicoli, elevatori per la duplicazione dei posti d'auto e sistemi di parcheggio automatici e robotizzati.

Il progetto di stage ha l'obiettivo principale di sviluppare un sistema di controllo dei costi di un'attività considerata da sempre "critica" per l'azienda, l'assistenza e post-vendita, valutando la sua capacità di contribuire alla copertura dei costi fissi e al risultato aziendale. Le analisi presentate in questo elaborato, nascono dalle esigenze e dalle aspettative dell'azienda unite alla volontà di fare un'esperienza diretta in un'azienda, per mettere in pratica nella realtà cose studiate solo teoricamente negli ultimi tre anni.

Nel primo capitolo vengono introdotti alcuni aspetti teorici fondamentali per l'analisi dei costi. Sono presentati i concetti di contabilità generale e analitica, due strumenti importanti per la classificazione, elaborazione e analisi di dati contabili ed extra-contabili; in particolare sono illustrate le principali differenze tra questi due sistemi contabili.

Si definisce poi il concetto di costo, anche se non esiste un'unica definizione valida per tutte le diverse situazioni economiche. Inoltre sono presentate le varie classificazioni dei costi, effettuate sulla base di diversi criteri.

Successivamente, sono illustrati i due principali sistemi di calcolo del costo del prodotto: il Direct Costing e il Full Costing, dimostrando quanto è importante possedere informazioni sui costi di prodotto valide per valutare l'efficienza di una combinazione produttiva e valutare l'intera redditività aziendale.

Infine vengono presentate le principali caratteristiche della contabilità analitica per centri di costo, un sistema di calcolo del costo di prodotto che si riflette sulla struttura organizzativa dell'intera azienda. Dopo l'introduzione del concetto di

centri di costo, sono descritte le diverse fasi del processo di determinazione dei costi, e concludendo sono esposti i limiti di questo sistema.

Nel secondo capitolo è presentato e analizzato il caso specifico di O.ME.R. Spa, introducendo inizialmente l'azienda e descrivendo la sua nascita ed espansione.

Poi è descritta l'attuale struttura organizzativa dell'azienda, ponendo l'attenzione sulle due principali ASA (Aree Strategiche d'Affari) che si possono individuare facilmente: l'ASA ponti Sollevatori e l'ASA sistemi di parcheggio. In seguito, sono illustrati i mercati di riferimento a cui si rivolgono, la gamma di prodotti offerti e i diversi sistemi operativi utilizzati dall'azienda.

Successivamente, si passa all'analisi concreta del caso aziendale, iniziando con la presentazione dell'attività dell'area assistenza e post-vendita.

A livello generale, poi si procede con la mappatura dei centri di costo utilizzati dall'azienda, valutando e applicando i cambiamenti che si ritiene opportuno introdurre per le successive fasi. In seguito, si localizzano tutti i costi aziendali nei diversi centri di costo mediante allocazione diretta o indiretta.

Classificati i centri di costo in intermedi e finali e in produttivi, ausiliari e comuni, si chiudono i centri intermedi in quelli finali, per permettere all'azienda di determinare, se ritiene necessario, il costo di prodotto.

Infine si analizza l'attività dei servizi di assistenza e post-vendita ponti e di assistenza e post-vendita parcheggi, per valutare la loro redditività e la loro capacità di contribuire alla copertura dei costi fissi speciali e comuni e, mediante un'analisi differenziale, è poi determinato se è conveniente eliminare o meno uno di tali servizi.

Capitolo 1: La contabilità generale, la contabilità analitica e la contabilità per centri di costo

1.1 La contabilità generale e la contabilità analitica

La contabilità generale e la contabilità analitica sono due strumenti della più ampia contabilità direzionale, ovvero *quel complesso sistema di raccolta, classificazione ed elaborazione di dati monetari e non monetari avente il fine di fornire informazioni utili per la formulazione di strategie aziendali, per il miglioramento delle prestazioni e per l'utilizzo efficiente delle risorse* (Rossella Ferraris Franceschi, 2010). La contabilità direzionale è quindi un insieme di strumenti indispensabili per l'attività di pianificazione, programmazione e controllo dell'attività aziendale.

La contabilità generale (Co.ge.) è la registrazione sistematica di tutte le operazioni con cui si manifesta la gestione aziendale, basata su rilevazioni effettuate con il metodo della partita doppia e secondo precise regole del Codice Civile. Lo scopo principale è quello di redigere documenti di sintesi della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda, riferita a un periodo amministrativo precedente (il bilancio di esercizio). I risultati ottenuti dai documenti di sintesi sono indirizzati a soggetti esterni all'azienda, interessati all'attività economica della stessa: gli Stakeholder. Le rilevazioni sono effettuate nel momento in cui si manifestano le operazioni di gestione con l'esterno, e considerano tutti i costi e i ricavi dell'azienda, classificati secondo natura, cioè in base alle caratteristiche fisiche ed economiche dei fattori. Le informazioni prodotte sono molto precise ma non tempestive e per questo risultano poco utili per i manager che devono prendere decisioni in condizioni di continua incertezza e cambiamento.

La contabilità analitica (Co.an.) è *un sistema di rilevazioni contabili ed extracontabili, avente come scopo principale la produzione di informazioni monetarie e non monetarie, relative a determinati oggetti della gestione*

aziendale, quali prodotti, centri di responsabilità, e fasi del processo produttivo (Rossella Ferraris Franceschi, 2010).

In altri termini la contabilità analitica può essere definita come lo strumento di raccolta, elaborazione e analisi dei costi e dei ricavi della gestione caratteristica. Tale sistema contabile rileva i costi e i ricavi nel momento in cui i fattori produttivi vengono impiegati e li classifica in base alla loro destinazione, cioè li associa all'oggetto di costo o all'unità organizzativa che determina il consumo della risorsa. Le informazioni prodotte da tale sistema sono indirizzate ai soggetti interni coinvolti nelle decisioni indispensabili per la gestione aziendale e per questo devono essere il più tempestive possibili anche a scapito della loro precisione. Le rilevazioni della contabilità analitica non sono obbligatorie per legge e non seguono regole contabili precise. Le funzioni principali della contabilità analitica possono essere riassunte nelle seguenti:

- 1) *Misurazione dell'efficienza*, ovvero la capacità di produrre una determinata quantità di beni e servizi con il minor impiego di risorse;
- 2) *Supporto informativo nei giudizi di convenienza* dei processi decisionali che riguardano la determinazione dei prezzi di vendita, la convenienza a esternalizzare o meno alcune fasi del processo produttivo, la scelta di eliminare o meno alcune linee di produzione e l'analisi della redditività delle diverse combinazioni produttive;
- 3) Supporto all'attività di programmazione e controllo di gestione;
- 4) *Determinazione di valori contabili* che concorrono alla compilazione del bilancio di esercizio.

La contabilità generale e la contabilità analitica pur essendo due sistemi contabili diversi sotto molti aspetti, sono due strumenti che si relazionano tra di loro, perché i dati della contabilità generale sono utilizzati ed elaborati dalla contabilità analitica e insieme lavorano per lo scopo principale, che è il controllo di gestione.

1.2 I costi: concetti, determinazione dei costi e classificazione

Prima di procedere a una classificazione dei costi definiamo il concetto di costo. In realtà non esiste un'unica definizione di costo da utilizzare per qualsiasi situazione economica.

Secondo la teoria economica il costo può essere definito come il valore delle risorse impiegate in qualsiasi processo produttivo.

Nella contabilità generale utilizziamo il concetto di costo di acquisto dei fattori produttivi, che coincide con l'uscita monetaria che si ha a seguito di un'operazione di acquisto di fattori, esso è un costo originario.

Nella contabilità analitica è utilizzato il concetto di costo monetario di produzione che è dato dalla somma dei valori dei fattori produttivi impiegati nel processo produttivo (costo derivato).

I costi derivati si ottengono mediante l'elaborazione dei costi elementari che porta a determinate configurazioni di costo utili per supportare le decisioni aziendali. Per determinare i costi elementari si ricorre a tre procedimenti:

- **l'osservazione quantitativa**, che consiste nel determinare il costo elementare moltiplicando il costo unitario per la quantità di risorsa acquistata;
- **la stima**, che è la determinazione dei costi elementari mediante una stima approssimativa della realtà che può essere verificata in seguito;
- **la congettura**, cioè la determinazione di un costo elementare attraverso una valutazione della realtà che non può essere verificata in futuro.

Attraverso la classificazione, i costi elementari vengono riuniti sulla base di criteri scelti a seconda della sintesi di costo che si vuole ottenere, e mediante il raggruppamento di classi di costi elementari si ottiene una configurazione di costo utile per supportare i processi decisionali.

In particolare, la classificazione dei costi è quel procedimento che permette l'individuazione di gruppi omogenei di elementi di costo, in base a determinati criteri.

I criteri principali utilizzati per la classificazione dei costi sono:

- a) Comportamento dei costi rispetto a un fattore determinante (cost driver);
- b) Oggetto di riferimento;
- c) Modalità di attribuzione all'oggetto di costo;
- d) Impiego nelle decisioni aziendali;
- e) Utilità per il controllo di gestione.

- a) La classificazione dei costi in base al loro comportamento rispetto ad un fattore determinante è importante in quanto permette ai manager di stimare come i costi si modificano al variare delle loro scelte manageriali.

L'oggetto dell'analisi può essere un costo elementare o un raggruppamento di costi. Una volta individuato e fissato il fattore determinante, cost driver, e analizzato il comportamento dei costi al variare di tale fattore si possono distinguere: costi fissi, costi variabili e costi misti.

I **costi fissi o costanti** sono quei costi che non variano al variare del fattore determinante prescelto e quindi non risentono di una variazione dello stesso (ad esempio: affitti, imposte, terreni, fabbricati, macchinari, ammortamento e assicurazione).

I **costi variabili** sono costi che variano al variare del fattore determinante (ad esempio il costo delle materie prime e il costo della manodopera). I costi variabili possono essere proporzionali, progressivi e degressivi. I **costi variabili proporzionali** variano in maniera proporzionale al variare del fattore determinante; i **costi variabili progressivi** variano in maniera più che proporzionale rispetto al variare del volume di attività; i **costi variabili degressivi** variano in misura meno che proporzionale rispetto al volume del fattore determinante.

Nelle aziende in realtà non esistono costi assolutamente fissi o variabili, questa distinzione è valida solo se l'intervallo di tempo osservato e l'intervallo in termini di volume di attività considerato è ristretto. Per ovviare a tale problema si considera anche la categoria dei **costi misti** caratterizzati da un comportamento in parte variabile e in parte fisso. I costi misti si dividono in **costi semivariabili** caratterizzati da una componente fissa e da una componente variabile e i **costi semifissi o "a scalini"** che sono fissi entro determinati limiti del volume di attività, poi subiscono uno

scatto in corrispondenza del quale rimangono costanti per un certo intervallo.

- b) La classificazione dei costi in base all'oggetto di riferimento si riferisce alla relazione che intercorre tra le componenti di costo e l'oggetto ai quali il calcolo è riferito. In base a questo criterio si individuano costi speciali e costi comuni.

I **costi speciali** sono costi che possono essere riferiti in maniera oggettiva ed esclusiva a un oggetto di costo, misurando il consumo del fattore produttivo da parte del prodotto e moltiplicando la quantità di fattore impiegata per il costo unitario (ad esempio costo materiale utilizzato per produrre un determinato prodotto).

I **costi comuni** sono i costi dei fattori impiegati da più oggetti di costo e che quindi non possono essere riferiti in modo oggettivo a essi (ad esempio il costo del materiale utilizzato da un reparto produttivo per produrre 2 diversi prodotti). I costi comuni devono essere riferiti all'oggetto di costo attraverso un procedimento di allocazione o ripartizione.

La distinzione tra costi speciali e costi comuni non vale per tutti i costi ma varia al variare dell'estensione dell'oggetto di costo, perché i costi speciali tendono ad aumentare più si amplia l'oggetto di costo cui si riferiscono.

- c) Se si considera come criterio di classificazione la modalità di imputazione dei costi ai prodotti, essi si dividono in costi diretti e costi indiretti.

I **costi diretti** sono quei costi che possono essere attribuiti direttamente all'oggetto di costo, in modo esclusivo, moltiplicando la quantità di fattore impiegato per il suo prezzo unitario (ad esempio il costo dei materiali diretti e il costo manodopera diretta).

I **costi indiretti** sono i costi che non possono essere riferiti esclusivamente all'oggetto di costo considerato, ma devono essere ripartiti o allocati attraverso l'utilizzo di appropriate basi di riparto (ad esempio costi generali di produzione, costi amministrativi e costi commerciali). Le basi di riparto si distinguono in basi di riparto "a valore", espresse in termini monetari come il costo della manodopera, delle materie prime e basi di riparto "quantitative",

espresse da quantità non monetarie come ad esempio le ore di manodopera, le ore macchina, la quantità di materie prime.

Non dobbiamo confondere i costi speciali con i costi diretti, i concetti possono sembrare equivalenti ma i costi speciali possono essere sia diretti che indiretti e molto spesso non c'è convenienza a calcolare i costi speciali in modo diretto. I costi comuni invece, essendo per definizione comuni, non potranno mai essere considerati diretti, quindi dovranno essere ripartiti tra i vari oggetti di costo.

- d) Per quanto riguarda i costi utilizzati dai manager per le decisioni su prodotti, investimenti e strategie alternative si individuano: costi rilevanti o eliminabili, costi irrilevanti o ineliminabili, i costi differenziali, i costi opportunità o figurativi e i costi preventivi.

I **costi rilevanti o eliminabili** sono quei costi che a seconda dell'alternativa scelta assumono un valore diverso, dando luogo ad un diverso risultato economico e per questo motivo sono rilevanti e non trascurabili nella fase di calcolo.

I **costi irrilevanti o ineliminabili** sono quei costi che non variano a seconda dell'alternativa scelta, devono sempre e comunque sostenerli quindi non sono rilevanti per le decisioni e sono trascurabili.

I **costi differenziali** sono i costi che si ottengono facendo la differenza tra i costi di diverse alternative, scegliendone una come base.

I **costi opportunità** sono quei costi che misurano la perdita in termini di mancato guadagno, ipotizzando un uso alternativo dei fattori produttivi rispetto a quello corrente. Tra i costi opportunità troviamo anche i **costi figurativi**, cioè costi non sostenuti realmente dall'impresa anche se le risorse sono effettivamente utilizzate. Esempi di costi figurativi sono: gli stipendi dei dirigenti, le rendite figurative e l'interesse di computo.

I **costi preventivi** sono quei costi che vengono determinati ex-ante attraverso valutazioni probabilistiche o stime, che hanno lo scopo di stimare il costo che si sosterrà per una determinata linea produttiva.

- e) L'ultimo criterio di classificazione è la suddivisione dei costi in base al loro impiego nel controllo di gestione; si distinguono: costi consuntivi o effettivi, costi standard, costi controllabili e non controllabili.

I **costi consuntivi o effettivi** sono quei costi che misurano ex-post il valore delle risorse impiegate nel processo produttivo.

I **costi standard** sono costi preventivi riferiti a condizioni operative non attuali ma ipotetiche.

Alla base della distinzione tra **costi controllabili** e **non controllabili** sta la possibilità da parte di un responsabile di influenzare l'entità del costo con le proprie decisioni.

1.3 Sistemi di calcolo del costo di prodotto: Full Costing e Direct Costing

Il calcolo del costo del prodotto è un'informazione indispensabile per valutare l'efficienza della combinazione delle risorse utilizzate nel processo produttivo, per fissare un prezzo di vendita vantaggioso e per effettuare analisi della redditività aziendale.

Il sistema di calcolo del costo del prodotto può variare tra le aziende a causa del diverso settore in cui esse operano o della diversa modalità di svolgimento del processo produttivo. Se si considera la modalità di attuazione del processo produttivo si possono individuare due principali tipologie di processi: produzione per processo o a flusso continuo e produzione su commessa.

Le aziende che producono per processo o a flusso continuo realizzano prodotti e servizi omogenei tra loro indifferenziati (standardizzati); in queste aziende il costo unitario del prodotto è un costo medio che si ottiene attraverso un procedimento indiretto, dalla relazione tra l'ammontare dei costi sostenuti per il processo produttivo, in un dato periodo, e la quantità di output ottenuta.

Le aziende che producono su commessa realizzano prodotti e servizi altamente differenziati che richiedono un'elevata complessità gestionale ed organizzativa; in questo caso il processo produttivo viene attivato solo in presenza di un ordine

proveniente da un cliente esterno. Il procedimento di calcolo del costo unitario di prodotto è diretto perché i costi vengono imputati ad una commessa specifica.

Nelle realtà aziendali i sistemi di produzione spesso si collocano in una situazione intermedia tra queste due modalità, è il caso della produzione per lotti cioè la produzione di prodotti diversi tra loro ma omogenei all'interno di uno stesso lotto. In questi procedimenti il calcolo del costo unitario di prodotto avviene in parte in modo diretto, con l'attribuzione diretta dei costi dei materiali ai singoli prodotti, e in parte in modo indiretto, con l'allocazione dei costi indiretti.

Le due principali impostazioni teoriche tradizionali del calcolo dei costi dei prodotti sono: il Full Costing e il Direct Costing.

Il **Full Costing** è un sistema di calcolo a costo pieno che si basa sul principio dell'assorbimento integrale dei costi, secondo cui ai fini del calcolo del costo totale del prodotto si devono considerare i costi di tutti i fattori impiegati, cioè tutti i costi speciali, variabili e fissi, diretti e una parte dei costi generali comuni. Con questo sistema di calcolo di costo si ottiene una configurazione di costo pieno che fornisce maggiori informazioni rispetto a una configurazione di costo parziale. Il problema principale di questo sistema di calcolo è l'allocazione dei costi comuni non attribuibili in modo diretto. Per ovviare tale problema bisogna individuare delle opportune basi di riparto, per poter distribuire nel modo corretto i costi comuni. A seconda del tipo di base di riparto scelta possiamo avere un sistema di calcolo Full Costing a base unica, quando viene utilizzata una sola base per ripartire tutti i costi indiretti e un sistema di calcolo Full Costing a base multipla, se si utilizzano diverse basi per ripartire tutti i costi.

Il sistema di calcolo a base unica viene utilizzato in aziende con processi produttivi abbastanza semplici, con un numero non elevato di costi indiretti da ripartire. Il procedimento di calcolo del costo di prodotto a base unica è semplice: per prima cosa si scelgono i costi indiretti da includere nel calcolo, poi viene scelta la base di riparto più opportuna e si calcola il coefficiente di riparto, infine, si determina la quota di costo da attribuire all'oggetto di costo finale.

Un sistema di calcolo del costo del prodotto basato sul Full Costing a base unica può essere descritto dal seguente diagramma:

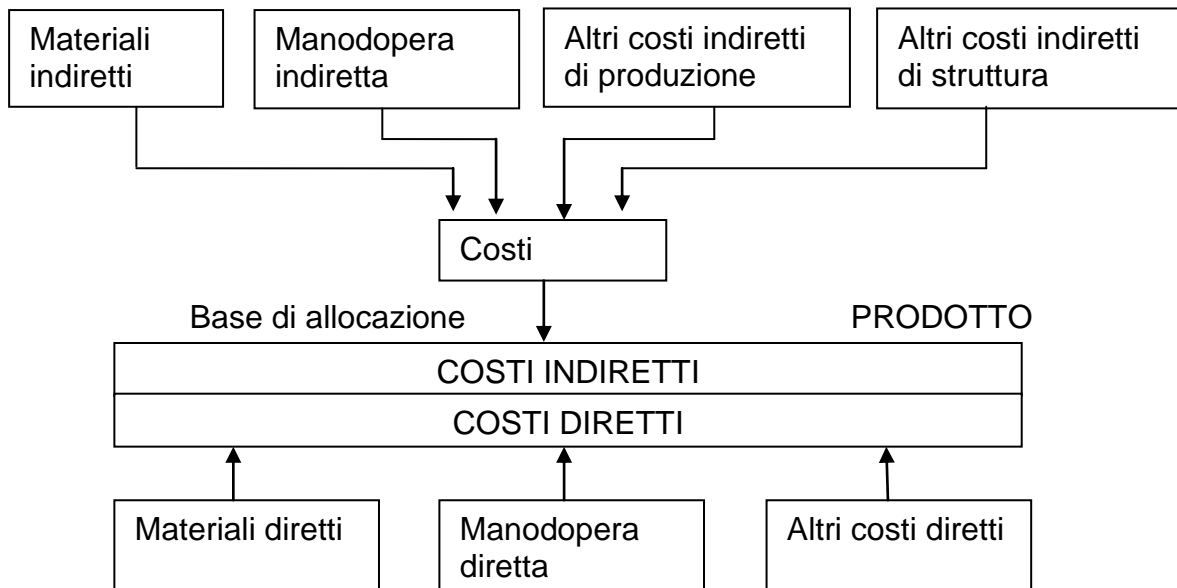


Figura 1.3.1 Fonte: Cinquini pag. 81

Il sistema di calcolo del costo dei prodotti a base multipla segue lo stesso procedimento descritto in precedenza con la differenza che si costituiscono diverse aggregazioni di costi indiretti (cost pool).

Un esempio di sistema di calcolo del costo del prodotto basato sul Full Costing a base multipla può essere descritto dal seguente diagramma:

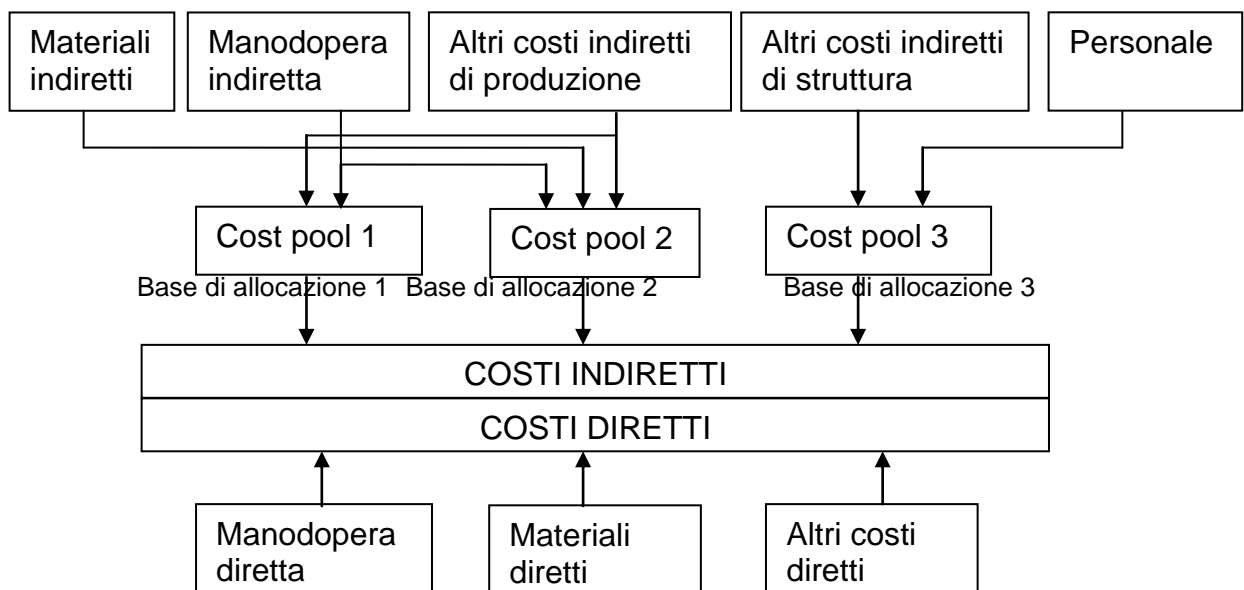


Figura 1.3.2 Fonte: Cinquini, pag. 86

Il **Direct Costing** è un sistema di calcolo del costo di prodotto a costi variabili, dove non assume importanza l'allocazione dei costi indiretti agli oggetti di costo ma si basa sul principio marginalista secondo il quale ai fini della determinazione dei costi sono rilevanti solo quei costi che variano al variare dell'attività produttiva. Il Direct Costing si fonda sulla suddivisione dei costi in costi fissi e costi variabili.

I **costi fissi o costi di capacità** sono i costi che l'azienda sostiene per l'acquisizione e l'utilizzo delle strutture per garantire una determinata produzione; sono costi sommersi perché sono sostenuti dall'azienda indipendentemente dal volume dell'attività produttiva.

I **costi variabili o costi di utilizzo della capacità** sono i costi dei fattori produttivi utilizzati per produrre un determinato volume di produzione; questi costi sono eliminabili perché sono presenti solo se avviene la produzione.

Le due configurazioni di costo che si possono ottenere utilizzando il Direct Costing sono: il Direct Costing semplice e il Direct Costing evoluto.

Il **Direct Costing semplice** si utilizza in realtà aziendali poco complesse in cui si produce un solo prodotto o prodotti simili. In esso si evidenzia il margine di contribuzione complessivo (MC) che si ottiene dalla differenza dei ricavi totali di vendita e i costi variabili totali riferiti al prodotto e rappresenta la capacità del prodotto di contribuire alla copertura dei costi fissi. Il margine di contribuzione può essere calcolato anche a livello unitario (mc), dalla differenza tra il prezzo unitario di vendita e il costo variabile unitario. Se si ottiene un margine di contribuzione positivo si ha convenienza a svolgere la linea di produzione a cui si riferisce il calcolo; se invece si ottiene un margine negativo significa che quel determinato prodotto incrementa le perdite aziendali.

Ricavi di vendita
- Costi variabili
= Margine di contribuzione
- Costi fissi
= Risultato operativo netto

Figura 1.3.3 Schema Direct Costing semplice

Il **Direct Costing evoluto** è una configurazione di costo più complessa che evidenzia due margini di contribuzione:

- il margine di contribuzione di primo grado o lordo, che si ottiene dalla differenza dei ricavi di vendita e i costi variabili e rappresenta la capacità del prodotto di contribuire alla copertura dei costi fissi;
- il margine di contribuzione di secondo grado o semilordo, che si ottiene dalla differenza tra il margine di contribuzione di primo grado e i costi fissi speciali e rappresenta il contributo della linea di produzione per la copertura di tutti i costi fissi comuni all'intera attività aziendale.

Ricavi di vendita
- Costi variabili
= Margine di contribuzione di 1° grado o lordo
- Costi fissi specifici
= Margine di contribuzione di 2° grado o semilordo
- Costi fissi comuni
= Risultato operativo netto

Figura 1.3.4 Schema Direct Costing evoluto

1.4 La contabilità per centri di costo

La contabilità per centri di costo si sviluppa per far fronte a limiti dei sistemi di determinazione dei costi descritti in precedenza. Con l'aumentare della complessità aziendale il Full Costing e il Direct Costing risultano inadeguati perché imputando i costi indiretti utilizzando una base parametrica non consentono un'attendibile determinazione di costo e il rispetto del principio casuale, secondo cui i costi indiretti vanno imputati all'oggetto di costo in base a parametri idonei a riflettere la causa che ha provocato il loro sostenimento, cioè i costi indiretti vanno imputati ai prodotti che ne hanno determinato il loro insorgere. Inoltre tali procedimenti ignorano le vere condizioni di svolgimento dei processi produttivi e gestionali, e quindi ignorano il reale fabbisogno di risorse degli stessi. Per questi motivi si è diffuso il sistema di calcolo dei costi basato sui centri di costo, dove il consumo delle risorse si riflette sulla struttura organizzativa dell'azienda. Nella contabilità per centri di costo i costi indiretti non vengono imputati direttamente ai prodotti ma vengono prima raggruppati in aggregazioni, i centri di costo, che riflettono la struttura del processo produttivo, e poi sono imputati ai prodotti. La contabilità per centri di costi consente una più corretta imputazione dei costi perché semplifica l'individuazione dei fattori produttivi utilizzati per un determinato prodotto, rende più razionale il processo di determinazione dei costi, favorisce il rispetto del principio causale e facilita alcune decisioni, perché da informazioni per poter migliorare le performance del centro considerato.

1.4.1 I centri di costo

Come abbiamo affermato in precedenza, nella contabilità per centri di costo, i costi indiretti prima di essere imputati agli oggetti di costo sono raggruppati nei centri di costo. I centri di costo si possono definire come contenitori per la raccolta dei costi che si identificano molto spesso con le unità organizzative in cui è articolata l'azienda; sono unità operative intermedie che accolgono tutti quei costi che non

possono essere riferiti direttamente al prodotto finale ma sono sostenuti per la produzione dello stesso.

Esiste un legame tra la definizione dei centri di responsabilità utilizzati per il controllo di gestione e il concetto di centri di costo usato per la contabilità per centri di costo. I centri di responsabilità sono le unità organizzative nelle quali viene suddivisa l'azienda. Ogni centro di responsabilità è coordinato da un individuo o gruppi di individui ed è dotato di risorse necessarie per ottenere un certo risultato. Anche se esiste una relazione tra le due definizioni bisogna osservare che i centri di costo non coincidono necessariamente né con una funzione aziendale né con un centro di responsabilità, ad esempio ci possono essere diversi reparti, ognuno dei quali è un centro di costo, per la funzione produzione ma coordinati da un unico responsabile.

I centri di costo sono classificati in base ad un criterio gerarchico e in base ad un criterio funzionale.

In base al criterio gerarchico si individuano centri di costo intermedi e centri di costo finali. I **centri di costo intermedi** sono quei centri i cui costi non vengono allocati direttamente all'oggetto di costo ma ad altri centri (esempio centro manutenzione).

I **centri di costo finali** sono quei centri i cui costi vengono allocati direttamente agli oggetti di costo finale senza passare per ulteriori centri (esempio centro produzione).

In base al criterio funzionale si distinguono centri di costo produttivi, ausiliari e centri di costo comuni o di struttura o funzionali.

I **centri di costo produttivi** sono quei centri che svolgono il processo di trasformazione dei fattori produttivi in beni e servizi o svolgono un'attività strettamente legata al processo produttivo (reparto saldatura, verniciatura, montaggio).

I **centri di costo ausiliari** sono quei centri che supportano con le loro attività la produzione; i servizi forniti ai centri produttivi sono facilmente misurabili (manutenzione, magazzino, officina automezzi).

I **centri di costo comuni o di struttura o funzionali** sono i centri che svolgono le attività utili per il funzionamento di tutta l'azienda e non sono direttamente riferibili al processo produttivo (amministrazione, commerciale, ufficio tecnico).

I centri di costo ausiliari sono centri di costo intermedi, i centri di costo produttivi sono centri di costo finali e i centri di costo di struttura possono essere sia finali che intermedi.

1.4.2 Fasi per la determinazione del costo di prodotto

Le fasi principali del processo di determinazione dei costi nella contabilità per centri di costo sono:

- 1) Fase 1: definizione del piano dei centri di costo
- 2) Fase 2: localizzazione dei costi nei centri di costo
- 3) Fase 3: chiusura dei centri di costo intermedi in quelli finali
- 4) Fase 4: imputazione dei costi agli oggetti di costo

Nella prima fase si individuano le unità operative che verranno utilizzate come centri di costo intermedi e finali. Come abbiamo già affermato in precedenza i centri di costo possono coincidere con le unità organizzative della struttura aziendale ma si possono anche strutturare in modo più dettagliato.

I criteri da seguire per l'individuazione dei centri di costo sono:

- Omogeneità delle operazioni svolte all'interno del centro prescelto, rispetto al raggiungimento di un determinato risultato;
- Omogeneità della dotazione dei fattori produttivi;
- Significatività del centro in termini di ammontare complessivo dei costi accumulati nel centro, cioè ogni centro deve contenere costi che abbiano senso;
- Possibilità di individuare un responsabile del centro.

Nella seconda fase i costi vengono attribuiti ai centri di costo. Si considerano i costi indiretti rispetto al prodotto finale che possono essere a loro volta diretti o indiretti rispetto ai centri di costo. I costi indiretti rispetto al prodotto finale, ma diretti rispetto al centro di costo vengono imputati direttamente al centro a cui si riferiscono, misurando il consumo del fattore produttivo assorbito dal centro. Per i

costi indiretti rispetto sia ai prodotti, che ai centri di costo devono essere individuati opportuni parametri di localizzazione, basi di riparto, per imputare il costo tra i diversi centri che utilizzano il fattore produttivo.

Per quanto riguarda i costi diretti rispetto al prodotto essi sono attribuiti direttamente all'oggetto di costo finale misurandone il loro consumo.

Nella terza fase si passa alla chiusura dei centri di costo intermedi in quelli finali, che consiste nel ribaltare i costi dei centri intermedi nei centri finali che hanno usufruito del servizio reso dal centro di costo intermedio.

Per quanto riguarda i centri ausiliari, essi vengono chiusi nei centri produttivi in quanto svolgono attività utili per la produzione. I metodi che vengono utilizzati per la chiusura di tali centri sono:

- **Metodo diretto**, che consiste nella misurazione diretta del servizio reso dal centro ausiliare al centro produttivo supponendo che ciascun centro intermedio abbia una relazione diretta con i centri finali;
- **Metodo a cascata**, che prevede la chiusura dei centri intermedi secondo una sequenza che tiene conto della maggior quota del servizio reso agli altri centri; permette di chiudere i centri intermedi su altri centri intermedi o su centri finali continuando fino a quando tutti i centri intermedi risultano chiusi;
- **Metodo reciproco**, che permette, come il metodo a cascata, di chiudere i centri di costo intermedi su altri centri intermedi considerando le relazioni reciproche che ci sono tra essi.

Per quanto riguarda i costi dei centri di struttura possono essere imputati attraverso un'opportuna base di riparto, direttamente agli oggetti di costo finali oppure sui centri di costo ausiliari e produttivi utilizzando i metodi descritti in precedenza.

Nella quarta e ultima fase si attribuiscono i costi dei centri di costo finali ai prodotti per calcolare il costo di produzione. Per ripartire i costi sui prodotti finiti si devono individuare degli opportuni driver che esprimano in termini quantitativi l'output dei singoli centri, ovvero il risultato dell'attività del centro considerato. Per lo più si utilizzano le ore macchina o le ore manodopera, cioè quante ore le macchine o gli uomini hanno lavorato per quel centro nel periodo preso in considerazione. Poi si

procede al calcolo del coefficiente unitario di costo che si ottiene dal rapporto del costo totale del centro e il totale dell'output utilizzato come driver. Infine i costi vengono imputati ai prodotti finali mediante la moltiplicazione del coefficiente unitario di costo ottenuto e la misura del driver del prodotto considerato.

1.4.3 Limiti della contabilità per centri di costo

La contabilità per centri di costo si dimostra un utile metodo di calcolo del costo di prodotto che però può essere utilizzato in realtà aziendali dove l'offerta è limitata a pochi prodotti scarsamente differenziati. Il problema nasce dal fatto che in questo metodo sono utilizzate basi di riparto volumetriche, cioè espresse in parametri correlati al volume di output realizzati in determinato periodo e che perciò variano al variare della quantità di output prodotta. Le realtà aziendali negli ultimi anni stanno ricercando sempre più varietà e differenziazione dei prodotti e flessibilità del processo produttivo. Per questo sempre più i costi indiretti non sono correlati ai volumi di produzione ma alla complessità aziendale. In queste situazioni, se si utilizzano per determinare i costi dei prodotti basi di riparto volumetriche, si ottengono informazioni di costo distorte e poco attendibili, ciò può comportare l'emergere del fenomeno del sovvenzionamento incrociato tra produzioni, che fa apparire redditizi prodotti che in realtà non lo sono e viceversa. Infatti, utilizzando basi di riparto volumetriche si ottiene una sottostima dei costi unitari di prodotti a basso volume ma ad elevata complessità perché si allocano maggiori costi indiretti a prodotti standardizzati caratterizzati però da più alti volumi.

Nei nuovi contesti aziendali, oltre all'aumentare della complessità, l'introduzione di nuove tecnologie porta ad un incremento dei costi di produzione indiretti, provocando un cambiamento delle strutture del costo di prodotto, che comporta una riduzione del peso della manodopera diretta e un aumento dei costi indiretti legati al processo produttivo. Quindi è necessario sempre più imputare e controllare nel modo migliore i costi indiretti utilizzando metodi di calcolo del costo di prodotto che vanno al di là dei tradizionali metodi.

Infine la contabilità per centri di costo focalizzandosi sui tradizionali oggetti di misurazione come i prodotti e centri di responsabilità non riesce a gestire nel miglior dei modi i contesti economici in continuo cambiamento.

Capitolo 2: Il caso O.ME.R. S.P.A.

2.1 L'azienda O.ME.R. S.P.A.: il profilo aziendale

O.ME.R. S.p.a., acronimo di Officine Meccaniche Rossato, è un'azienda che opera da oltre trent'anni nel settore della costruzione dei ponti sollevatori e dei sistemi di parcheggio.

L'azienda nasce nel 1978 grazie all'inventiva del fondatore, il Cav. Elide Rossato che progetta e realizza il primo ponte sollevatore senza colonne. Questa invenzione rivoluziona in brevissimo tempo lo scenario del mercato mondiale, diventando un punto di riferimento per gli utilizzatori e i produttori.

La presenza in Italia dell'azienda, negli anni successivi, si consolida con le produzioni di ponti sollevatori per le stazioni di servizio Agip.

In poco tempo l'azienda riesce a entrare nel mercato europeo esportando i propri prodotti, e all'inizio degli anni '80 entra anche nel mercato del Nord America, dove oggi è presente con una propria filiale, OMER North America.

Oggi O.ME.R. è un'azienda che opera su scala mondiale, che deve l'affermazione del proprio marchio in tutto il mondo alla capacità di fondere la vocazione della ricerca della qualità alla continua innovazione nelle soluzioni, arrivando a ottenere più di 60 brevetti a livello internazionale e ad offrire una gamma di prodotti adatti a rispondere a qualsiasi esigenza del mercato mondiale.

L'azienda continua a lavorare in tutto il mondo cercando di proporre sempre nuove soluzioni innovative, affidabili e durevoli nel tempo, puntando all'alta qualità dei prodotti, mantenendo però le caratteristiche peculiari che hanno sempre contraddistinto l'azienda e i suoi prodotti e cercando continuamente di crescere e aprirsi a nuovi mercati.

O.ME.R. S.p.a. è un'azienda moderna e attrezzatissima che opera a Mirano (Venezia) in una struttura industriale che si sviluppa su una superficie di 40.000 mq, di cui 15.000 coperti.

Fino al 2009 i fabbricati in cui si sviluppava la produzione e lo stoccaggio di O.ME.R. erano due:

- Lo stabilimento produttivo a Mirano;
- Il deposito di materiale ad alta rotazione a Ballò di Mirano.

Nel 2009 l'azienda ha deciso di unificare i siti produttivi nell'unica sede di Mirano e ciò ha apportato notevoli miglioramenti quali: la compattezza dell'attività produttiva, la riduzione delle movimentazioni interne e dei tempi di attraversamento, la fine della produzione a grandi lotti, la riorganizzazione del magazzino e del personale produttivo.

O.ME.R. non è un'azienda organizzata per produrre "grandi numeri", ma opera per lo più su commessa, producendo prodotti personalizzati in base alle richieste del cliente stesso.

La crisi economica che ha colpito l'economia mondiale dal 2008 ha portato ad un rallentamento della crescita dell'azienda e a una particolare stagnazione dei settori dove essa opera. O.ME.R. ha comunque saputo reagire cercando nuovi partners commerciali e ampliando la propria gamma di prodotti per rispondere alle mutate condizioni ed esigenze dei clienti. Le iniziative intraprese dall'azienda hanno fatto registrare dati in crescita per quanto riguarda il fatturato del 2012, con buone attese per il 2013.

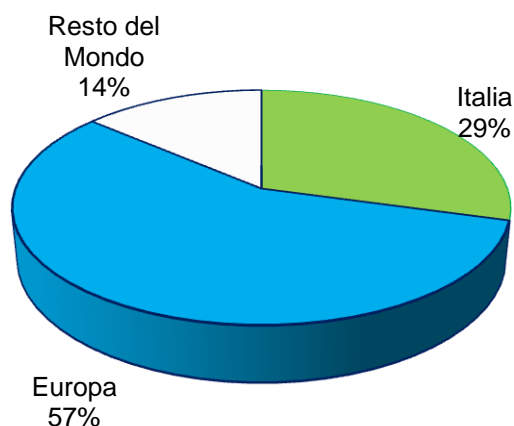


Figura 2.1: Fatturato 2012 suddiviso per macro aree geografiche

2.2 La struttura organizzativa

L'azienda O.ME.R. è organizzata secondo una struttura organizzativa di tipo funzionale, cioè l'azienda è suddivisa in unità organizzative (aree funzionali), dove le attività sono raggruppate in base al criterio dell'omogeneità delle competenze necessarie per svolgerle.

Il raggruppamento delle attività per funzioni favorisce la nascita di figure specializzate, alle quali è attribuita la responsabilità di risoluzione dei problemi della propria area, che richiedono determinate competenze tecniche. Ogni area funzionale è posta sotto il controllo di un Manager che coordina le operazioni aventi la medesima natura.

L'azienda O.ME.R. è suddivisa in 6 aree funzionali che rispondono direttamente al presidente del Consiglio di amministrazione:

1. Amministrazione, Finanza & Controllo
2. Programmazione produzione
3. Ufficio Tecnico
4. Ufficio Acquisti
5. Direzione commerciale
6. Assistenza e post-vendita

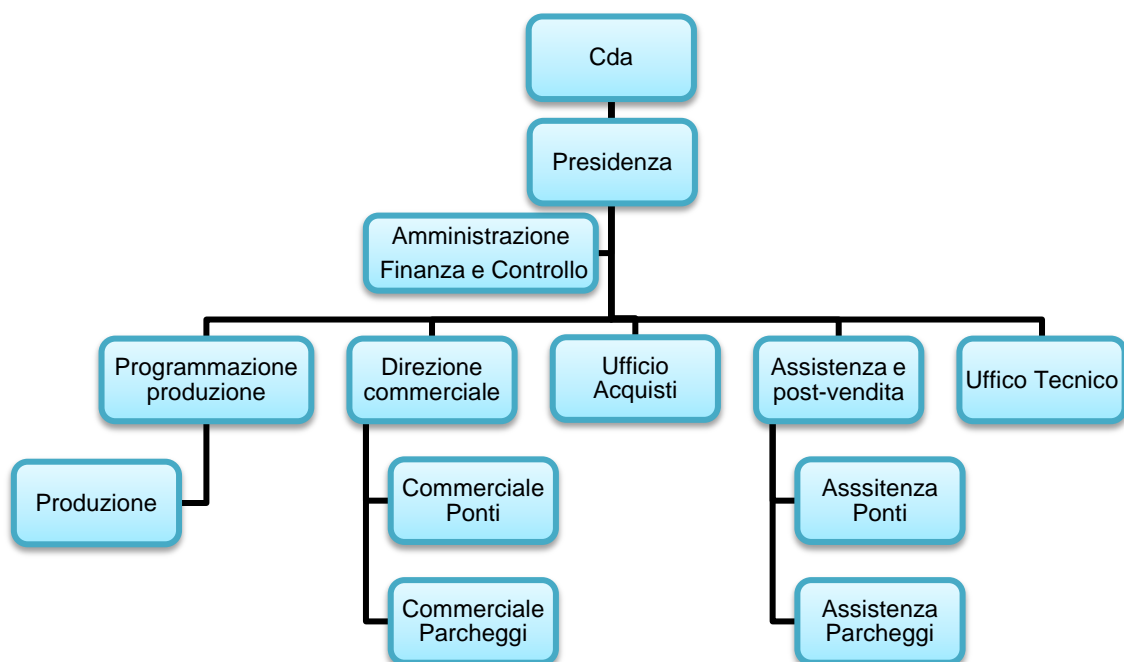


Figura 2.2: Organigramma di O.ME.R. S.p.a.

Come si può notare dall'organigramma, in O.ME.R. si possono individuare due principali ASA (Aree Strategiche di Affari) che coincidono con le due tipologie di prodotti offerti dall'azienda: i ponti sollevatori e i sistemi di parcheggio.

Le Aree Strategiche di Affari funzionano come delle aree di business semiautonome rispetto al resto dell'azienda. Le ASA possono essere definite come combinazioni e raggruppamenti di prodotti/mercati configurabili come un'unità elementare di sintesi e responsabilità reddituale. Ogni ASA è identificata da una specifica combinazione di prodotti fabbricati, processi produttivi, tecnologie utilizzate e mercati serviti. Ciascun'ASA poi interagisce con diversi e ben definiti gruppi di Stakeholder e dialoga internamente con le diverse funzioni aziendali.

In O.ME.R. si può notare che le due ASA hanno una propria identità strategica, sia per quanto riguarda i prodotti offerti che i mercati serviti e gli interlocutori cui si rivolgono.

L'area commerciale è organizzata sulla base delle due Aree Strategiche d'Affari (ASA ponti e ASA parcheggi), ciascuna dotata di un proprio Sales Manager e Area Manager. I Sales Manager si occupano dell'attività commerciale, di coordinare il lavoro dei collaboratori dell'ufficio vendite, le attività di promozione, le fiere e curare i rapporti con la clientela. Gli Area Manager, affiancano i precedenti ripartendosi con essi le aree geografiche di responsabilità e la gestione della rete di vendita. Gli uffici commerciali rispondono direttamente alla direzione commerciale.

Anche l'area assistenza e post-vendita è strutturata sulla base della suddivisione tra ASA Ponti e ASA Parcheggio ma un unico responsabile coordina le due ASA, coadiuvato da collaboratori che svolgono i compiti operativi.

L'ufficio acquisti si occupa di effettuare ricerche di mercato per l'individuazione di nuove e migliori fonti di approvvigionamento, provvedendo all'attività di selezione dei fornitori.

L'ufficio tecnico composto prevalentemente da ingegneri si occupa sia dell'attività di progettazione dei prodotti richiesti dai clienti sia della ricerca e dello sviluppo di nuovi prodotti.

L'ufficio programmazione produzione predispone il piano di approvvigionamento dei materiali, gestendo anche le movimentazioni del magazzino e coordinando i

reparti produttivi (Lavorazioni Meccaniche, Verniciatura, Montaggio, saldatura, montaggio accessori e prototipi/attrezzisti).

Anche se ogni area funzionale in O.ME.R. ha una propria autonomia, è molto presente la figura dell'imprenditore-proprietario essendo comunque una piccola e media impresa dove sono impiegate circa un centinaio di risorse. L'imprenditore supervisiona tutte le attività della gestione caratteristica dell'azienda, prende tutte le decisioni più importanti, valuta le offerte ricevute e le proposte inviate ai clienti e, si confronta con i responsabili delle aree di business per trovare le soluzioni ai problemi che si presentano.

2.3 Il mercato di riferimento e i prodotti

O.ME.R. produce piattaforme di sollevamento dei veicoli, elevatori per la duplicazione dei posti auto e progetta e realizza un'ampia gamma di sistemi di parcheggio automatici, robotizzati e meccanizzati.

Come già affermato in precedenza in O.ME.R. si possono individuare due ASA (Aree Strategiche d'Affari), quella riferita ai ponti sollevatori e quella riguardante i sistemi di parcheggio. Le due ASA si differenziano in particolare per i prodotti offerti ma anche per il mercato cui si rivolgono.

Il mercato di riferimento dei ponti sollevatori coinvolge meccanici, gommisti, stazioni di servizio, concessionarie di veicoli, società di gestione flotte aziendali, autonoleggi, centro di revisione dei veicoli, case automobilistiche, garage aperti al pubblico, municipalità, petrolifere, società private di servizi, aziende minerarie, aziende di trasporto, esercito e società di trasporto su rotaia.

Il mercato di riferimento dei sistemi di parcheggio interessa privati, piccole e medie imprese con necessità specifiche, concessionari di veicoli, studi di architettura e ingegneria, imprese di costruzioni, grandi gruppi di costruzione e case automobilistiche.

L'ASA ponti sollevatori comprende tutti i sistemi di sollevamento di vario tipo e di diverse dimensioni raggruppati in due famiglie principali, quella dei ponti sollevatori "Leggeri" e quella dei ponti sollevatori "Pesanti". I ponti sollevatori "Leggeri" adatti al sollevamento degli autoveicoli, si dividono in: sollevatori a contatto scocca, sollevatori a contatto gomma e sollevatori a due/quattro colonne. I ponti sollevatori "Pesanti" sono invece adatti al sollevamento dei veicoli di grossa portata. Il settore dei ponti sollevatori comprende anche i provagiochi, che allocati sotto le ruote dei veicoli permettono di mostrare i giochi che si creano nell'accoppiamento di ruota – cuscinetto, braccetti e sterzo e altri accessori quali cricchi, gli ORS (Omer Rolling System), dispositivi utilizzati per la compensazione-fuori centro delle ruote senza dover modificare l'assetto delle sospensioni, le traverse e i sollevatori pneumatici.

L'ASA sistemi di parcheggio comprende tutti gli elevatori per la duplicazione dei posti d'auto e i sistemi di parcheggio. Questo settore comprende: i sistemi di park semplici (doppiatori di parcheggio), i sistemi per parcheggi automatici, piattaforme elevatrici per auto e merci (ascensori), piattaforme di sollevamento e ralle girevoli, cioè piattaforme girevoli per spostare le macchine in spazi ristretti e poco accessibili, per facilitarne il parcheggio.

2.4 I meccanismi operativi: il sistema di controllo di gestione in O.ME.R. S.p.a.

Con il termine meccanismi operativi s'intendono tutti quei processi che fanno funzionare operativamente la struttura organizzativa. Sono tutti quei sistemi predisposti per agevolare lo scambio d'informazioni rilevanti per la gestione aziendale, il coordinamento tra le diverse funzioni e il controllo dell'andamento dell'intera azienda. I meccanismi operativi più importanti sono:

- **Il sistema informativo**, che raccoglie tutti i dati generati all'interno dell'azienda e li elabora per supportare l'attività decisionale;
- **Il sistema delle procedure**, che ha il compito di formalizzare le procedure e le regole che l'azienda stessa si dà per la gestione dei flussi informativi interni;
- **Il sistema premiante** (MBO, Management by Objectives), con cui s'intende l'insieme dei premi e non premi che sono erogati alle varie figure aziendali per favorire i comportamenti auspicabili e scoraggiare i comportamenti non desiderati;
- **Il sistema di controllo di gestione.**

Per quanto riguarda il sistema di controllo di gestione, in O.ME.R.. è in capo direttamente al responsabile Amministrazione, Finanza e Controllo. Oggi l'azienda non ha ancora sviluppato un sistema di controllo di gestione ben strutturato e definito, e non esiste un ufficio predisposto esclusivamente a questo compito. L'azienda riconosce però la necessità e l'importanza di dotarsi di un sistema di controllo di gestione ben strutturato per raccogliere, elaborare e interpretare le informazioni, riguardanti tutte le risorse aziendali, per supportare il processo decisionale e per valutare l'andamento delle singole aree.

L'azienda redige diversi report del sistema di controllo di gestione, in cui sono coinvolti numerose risorse. Sono per lo più report informativi diretti all'alta direzione con lo scopo di fornire informazioni sui risultati delle performance delle diverse aree.

Frequenza	Report	Prodotto da	Destinatari
Gio/Sett/ Mens	Portafoglio ordini/Fatturato	Automatico	Alta direzione Commerciale Produzione
Quindicinale	Riepilogo situazione creditizia ai commerciali	Contabilità clienti	Alta direzione
Mensile	Statistiche di vendita - Prodotto - Nazione - Agente - Clienti	Responsabile Amministrazione Finanza e controllo	Alta direzione Commerciale
Mensile	Consuntivo vendite confronto con Budget	Commerciale	Alta direzione Commerciale
Mensile	Ore lavorate nel mese riepilogato per - lavoratori diretti - lavoratori indiretti - lavoratori esterni - straordinari	Amministrazione del personale	Alta direzione
Mensile	Report acquisti vs due anni precedenti	Acquisti	Alta direzione
Mensile	Andamento costi del materiale vs due anni precedenti	Acquisti	Alta direzione
Mensile	Andamento efficienza: ore lavorate a consuntivo vs ore standard	Produzione	Alta direzione
Mensile	Situazione finanziaria mensile	Responsabile Amministrazione Finanza e controllo	Alta direzione
Secondo esigenza	Bilanci infrannuali	Responsabile Amministrazione Finanza e controllo	Alta direzione

Tabella 2.4: Riepilogo attività di reporting

Per monitorare l'andamento delle vendite, il direttore commerciale di ciascuna ASA (ponti sollevatori e sistemi di parcheggio) riceve con cadenza mensile o settimanale report che riportano il fatturato complessivo di ciascuna ASA.

O.ME.R. redige anche un budget annuale aziendale, che ha come punto di partenza il budget delle vendite di ciascuna ASA.

Gli area Manager in autonomia effettuano una prima previsione confrontandosi con i clienti, poi analizzano i dati insieme alla direzione commerciale fino alla definizione di una versione definitiva. La produzione poi redige un budget di sua

competenza. Le previsioni sono poi monitorate in corso d'anno con cadenza trimestrale per individuare eventuali scostamenti, capire le cause ed eventualmente intervenire per correggerle.

2.5 L'esperienza di stage: sei mesi nell'ufficio Amministrazione, Finanza & controllo

La mia esperienza di stage in O.ME.R. S.p.a., durata sei mesi, si è svolta nell'ufficio Amministrazione, Finanza e Controllo dove il mio tutor aziendale è responsabile, referente aziendale per i sistemi Ced (sistemi informativi), Controller e terzo componente del Consiglio di amministrazione.

L'ufficio Amministrazione, Finanza e Controllo ha il compito di tenere le scritture contabili, effettuare incassi e pagamenti, esercitare il controllo del credito e della liquidità aziendale e tenere i rapporti con gli istituti di credito. Inoltre ha il compito di predisporre documenti per la redazione del bilancio annuale, l'adempimento degli obblighi civilistici, fiscali e l'amministrazione del personale.

Il mio progetto di stage ha l'obiettivo principale di realizzare un sistema di controllo dei costi dell'area assistenza e post-vendita, identificando una serie di indicatori da inserire in una reportistica ben definita e condivisa, per monitorare l'andamento di questa importante e strategica area di business.

L'ufficio assistenza e post vendita si occupa della consegna e installazione dei ponti e dei parcheggi. Inoltre, è responsabile della vendita di parti di ricambio e dell'assistenza post-vendita, delle manutenzioni, sostituzioni in garanzia e a pagamento e, delle verifiche periodiche.

Il progetto di stage è iniziato analizzando e confrontando i prezzi di vendita con il costo di ogni prodotto venduto dall'area assistenza e post-vendita nell'arco del 2012, utilizzando sia i dati provenienti della contabilità generale sia quelli provenienti dal magazzino per capire se vi è una corrispondenza tra i dati a disposizione e se essi sono attendibili. Lo scopo dell'analisi è quello di valutare se il margine unitario, dato dalla differenza tra prezzo unitario e costo unitario

del prodotto, è positivo e se è opportuno apportare dei cambiamenti ai prezzi di vendita, applicati fino ad ora, per ottenere un maggior profitto.

In seguito ho analizzato gli interventi di manutenzione e installazione effettuati nel mese di Gennaio 2012 dall'area assistenza per analizzare i dati e raccogliere informazioni riguardanti i tecnici addetti alle manutenzioni, gli automezzi utilizzati, i ricambi e le conseguenti movimentazioni del magazzino e i costi e i ricavi di ogni singolo intervento. L'analisi poi è stata estesa a tutto il 2012, notando che i dati raccolti per gli interventi di Gennaio valgono per tutto l'anno in quanto i costi e i ricavi vengono calcolati mediante determinate costanti (costo orario manutentore e costo chilometrico), che variano a seconda dei diversi tecnici.

Dopo l'analisi della situazione dell'area assistenza, sono passata alla mappatura dei centri di costo utilizzati dall'azienda. Partendo poi dal Conto Economico del 2012 ho localizzato i costi indiretti e comuni nei centri di costo cui si riferiscono, ripartendoli in alcuni casi, utilizzando opportune basi di riparto. In seguito, classificati i centri di costi in base al criterio gerarchico, tra finali e intermedi, ho chiuso quest'ultimi nei primi mediante opportuni parametri di localizzazione.

Infine, partendo dai centri di costo dell'area assistenza e post-vendita ho analizzato la situazione di tale area attraverso la configurazione del Direct Costing Evoluto. Inoltre ho effettuato un'analisi differenziale per valutare la convenienza economica dell'offrire anche il servizio assistenza, invece di affidarlo a soggetti esterni.

Durante i sei mesi trascorsi all'interno di O.ME.R. ho avuto la possibilità di svolgere anche altri lavori inerenti al controllo di gestione.

Nel primo periodo ho lavorato con il sistema AS400 che supporta il sistema informativo aziendale. L'AS400 può essere definito come un server che permette di collegare tra loro tutti i computer e raccogliere e organizzare i dati di tutta la gestione aziendale. Con il sistema AS400 si possono gestire ad esempio le anagrafiche dei clienti e fornitori, gli estratti conti, i pagamenti, gli ordini, le movimentazioni del magazzino, i rapportini degli interventi di assistenza. Inoltre con tale sistema si possono estrarre i dati di interesse che si possono poi elaborare e analizzare con l'utilizzo di Excel.

Gran parte del tempo l'ho dedicato all'elaborazione e all'analisi del fatturato di vendita dal 2000 al 2011 suddiviso per cliente, prodotto venduto, anno, nazione, macro area geografica (Italia, Europa e Resto del Mondo) e settore (ponti, parcheggi, post vendita e altro). In seguito ho analizzato allo stesso modo anche il fatturato di vendita del 2012, confrontando anche i dati che derivano dalle estrazioni contabili con le fatture di vendita; questo permette di capire il vero prezzo di vendita dei prodotti composto non solo dal prezzo di vendita dei sollevatori e dei sistemi di parcheggio ma anche dalle maggiorazioni per componenti o colori non standard.

L'analisi del fatturato è molto utile in quanto permette, a seconda delle richieste dei commerciali, di avere in modo rapido ed efficiente informazioni riguardanti le vendite a determinati clienti, o in determinate nazioni, o in determinati anni o per determinati settori, per monitorare come sono cambiate le esigenze del mercato nel corso degli anni.

Oltre all'analisi del fatturato mi sono occupata degli scadenziari dei fornitori e dei clienti, e ho collaborato nel controllo di alcuni dati per la compilazione del bilancio.

2.6 L'esigenza di creare un sistema di controllo dei costi per l'area assistenza e post-vendita

Controllare i costi di un'azienda è una delle funzioni più importanti per la gestione aziendale. Capire come si creano i costi e controllarli serve per:

- Attuare politiche di riduzione degli stessi;
- Controllare i prezzi di vendita per massimizzare i profitti;
- Controllare l'efficienza aziendale;
- Programmare l'attività aziendale;
- Controllare lo svolgimento delle attività nel suo complesso;
- Fornire informazioni utili per scelte tra diverse alternative.

In O.ME.R. non è presente, come già affermato in precedenza, un sistema di controllo di gestione e controllo dei costi ben definito e strutturato ma l'obiettivo che si pone l'azienda è quello di crearlo.

L'azienda ritiene importante munirsi di un efficace sistema di controllo dei costi al fine di poter monitorare meglio l'andamento di ciascuna area funzionale in cui è suddivisa. Inoltre il sistema di controllo permetterebbe all'azienda di valutare opportuni aggiustamenti dei prezzi in quanto ritiene di vendere alcuni prodotti con margini relativamente bassi, che non permettono un elevato profitto.

L'azienda per la realizzazione del sistema di controllo dei costi ha deciso di concentrarsi inizialmente sull'area assistenza e post-vendita, un'importante area strategica di business. L'analisi e il controllo dei costi dell'area assistenza e post-vendita è utile per valutare la capacità di quest'area di coprire i costi fissi speciali e i costi fissi comuni e per determinare la sua redditività. Inoltre, tale analisi serve all'azienda per valutare la convenienza di continuare a mantenere il servizio assistenza all'interno della stessa, o se è opportuno affidarlo a soggetti esterni per ridurre i costi, derivanti dalla gestione di tale area funzionale.

2.7 L'attuale situazione dell'area assistenza e post-vendita

L'area assistenza e post-vendita in O.ME.R. si occupa della consegna dei ponti, dell'installazione dei ponti e parcheggi, della manutenzione e riparazione dei prodotti venduti sia a pagamento che in garanzia, delle verifiche periodiche, e direttamente della vendita dei pezzi di ricambio.

L'area assistenza e post-vendita è strutturata sulla base delle due Aree Strategiche d'Affari presenti in azienda, quella dei ponti sollevatori e quella dei sistemi di parcheggio.

Gli interventi effettuati dai tecnici vengono gestiti in AS400 attraverso la registrazione dei rapportini dei singoli interventi. Ogni intervento di

manutenzione può essere identificato attraverso la data, il numero di rapportino (codice numerico di 8 cifre) e la matricola (codice alfanumerico di 10 caratteri). Per ogni intervento di manutenzione sono indicati due clienti, il cliente a cui viene fatturato l'intervento di manutenzione e quello che usufruisce del servizio stesso; questi due clienti non coincidono quando un soggetto (officina, concessionario o rivenditore) fa da intermediario tra O.ME.R. e il cliente a cui viene prestato il servizio.

Attraverso determinati codici codificati in AS400, possiamo individuare i tecnici impiegati nell'intervento abbinati ciascuno al proprio automezzo, anch'esso identificato da un codice. Le causali di intervento utilizzate dall'assistenza, suddivise per settore sono le seguenti:

	Causale	Descrizione
PONTI	Installazione a pagamento	Montaggio ponti sollevatori
	Manutenzione a pagamento	Manutenzione senza sostituzione di materiale
	Sostituzione a pagamento	Manutenzione con sostituzione di materiale
	Sostituzione speciale	Interventi di manutenzione che si effettuano a seguito di un preventivo
	Verifica periodica	Controllo periodico effettuato una volta l'anno
	Manutenzione in garanzia	Manutenzione senza sostituzione di materiale in garanzia
	Sostituzione in garanzia	Manutenzione con sostituzione di materiale in garanzia
PARCHEGGI	Montaggio	Montaggio sistemi di parcheggio
	Riparazione a pagamento su ordine	Riparazione effettuata a seguito di un preventivo
	Intervento in garanzia	Intervento di manutenzione effettuato in garanzia
	Riparazione su chiamata	Intervento di manutenzione effettuato su chiamata
	Contratto di manutenzione park	Contratto di manutenzione
	Intervento in garanzia Monocolonna	Intervento di manutenzione per particolari sistemi di parcheggio
	Contratto di manutenzione	Intervento di manutenzione per particolari sistemi di parcheggio
	Manutenzione estero	Intervento di manutenzione effettuato all'estero

Tabella 2.7.1: Causali interventi area assistenza e post-vendita

Nel rapportino di ogni singolo intervento sono inoltre inserite le ore dirette, le ore viaggio e i km viaggio utili per il calcolo dei costi e dei ricavi di ogni singolo intervento. Le ore dirette rappresentano le ore effettive di manutenzione svolte dal tecnico, che vengono inserite manualmente dagli impiegati dell'assistenza. Le ore viaggio e i km viaggio sono una media settimanale calcolata automaticamente da un programma a partire dai dati inserite nelle nota spese compilate da ogni tecnico.

Moltiplicando le ore dirette, le ore viaggio e i km viaggio per determinate costanti (costo orario o costo chilometrico) sono calcolati i costi e i ricavi di ogni singolo intervento.

In generale, il costo totale di un intervento è dato:

Materiale impiegato	+
Manodopera intervento	+
Nota spese	+
Manodopera viaggio	+
Spese viaggio	+
Spese generali	=
Costo totale intervento	

In particolare:

- **Materiale impiegato:** materiale utilizzato per sostituzioni, il costo è calcolato, solo nei casi in cui effettivamente è utilizzato del materiale, al 50% del prezzo di listino;
- **Manodopera intervento:** è il costo della manodopera per singolo intervento, si ottiene moltiplicando le ore dirette per il costo orario del manutentore;
- **Nota spese:** è il costo che comprende pernottamento, pranzo, cena e qualsiasi altra spesa riguardante la persona. Per ogni singolo intervento l'importo della nota spese è una media calcolata dividendo l'importo totale della nota spesa riferita alla singola settimana per il numero di interventi effettuati nella stessa;
- **Manodopera viaggio:** è il costo della manodopera per il viaggio, che si determina moltiplicando le ore viaggio per il costo orario del manutentore;
- **Spese viaggio:** è il rimborso chilometrico, si ottiene moltiplicando i km viaggio per il costo chilometrico;
- **Spese generali:** rappresentano il 10% della somma dei costi precedenti.

In generale, il ricavo totale di un intervento (calcolato solo nel caso di verifiche periodiche, manutenzione a pagamento, sostituzione a pagamento, installazione a pagamento, sostituzione speciale, riparazione su chiamata, montaggio e contratti di manutenzione) è dato:

$$\begin{array}{r} \text{Manodopera intervento} + \\ \text{Altri ricavi} + \\ \hline \text{Diritto fisso di chiamata} = \\ \text{Ricavo totale intervento} \end{array}$$

In particolare:

- **Manodopera intervento:** è il provento che si calcola moltiplicando le ore dirette per il ricavo orario del manutentore;
- **Altri ricavi:** comprende il diritto fisso di chiamata o maggiorazioni calcolate in seguito per il settore parcheggi. Per il settore ponti comprende i ricavi per le verifiche periodiche;
- **Diritto fisso di chiamata:** riferito all'area assistenza ponti.

In alcuni casi, la manodopera intervento non rientra nel calcolo del ricavo totale perché rientra nella voce altri ricavi.

Questa prima analisi della situazione dell'area assistenza e post-vendita è servita per chiarire e capire come funziona questa importante area di business su cui si concentreranno le successive analisi. Inoltre si è potuto constatare che i dati provenienti dall'analisi dei semplici rapportini e i dati contabili non sempre coincidono, in quanto nei rapportini non sono calcolati i ricavi derivanti dalla vendita di ricambi non in garanzia.

Dopo tale analisi sono state ipotizzate alcune variazioni, che potranno essere introdotte, per l'inserimento dei dati nei rapportini allo scopo di migliorare la gestione. Per prima cosa devono essere aggiornate le tabelle dei tecnici e dei loro automezzi, in quanto in alcuni casi sono utilizzati dati obsoleti e non aggiornati. Inoltre è stata ipotizzata l'introduzione di un tecnico "jolly" per poter registrare l'interventi di manutenzione effettuati da persone esterne all'area assistenza.

Per quanto riguarda le causali di intervento si è ipotizzato di raggrupparne alcune e di aggiungerne di nuove in modo tale da ottenere una situazione simmetrica per i ponti e per i parcheggi.

Causale utilizzata	Nuova causale	
Istallazione a pagamento	Istallazione a pagamento	PONTI
Manutenzione a pagamento	Manutenzione a pagamento	
Sostituzione a pagamento		
Sostituzione speciale	Sostituzione speciale	
Verifica periodica	Verifica periodica	
Manutenzione in garanzia	Manutenzione in garanzia	
Sostituzione in garanzia		
	<u>Manutenzione estero in garanzia</u>	
	<u>Manutenzione estero a pagamento</u>	
Montaggio	Installazione a pagamento	PARCHEGGI
Riparazione a pagamento su ordine	Sostituzione speciale	
Intervento in garanzia	Manutenzione in garanzia	
Riparazione su chiamata	Manutenzione a pagamento	
Riparazione park contratto	Verifica periodica	
Intervento garanzia Monocolonna		
Contratto di manutenzione		
Manutenzione Estero	<u>Manutenzione estero in garanzia</u>	
	<u>Manutenzione estero a pagamento</u>	

Tabella 2.7.2: Cambiamenti causali interventi

Per quanto riguarda il calcolo dei costi, si potrebbe modificare la percentuale utilizzata per il calcolo del costo dei materiali (ora al 50% del prezzo di listino), inserendo il costo effettivo dei materiali, attraverso l'uso dei codici dei prodotti. Infine devono essere verificate le costanti (costo orario e costo kilometrico), per vedere se ad oggi esse sono ancora valide o devono essere eventualmente aggiornate.

2.8 I centri di costo utilizzati dall'azienda

Come già affermato in precedenza, in O.ME.R. non è ancora presente un sistema di controllo di gestione e dei costi ben articolato, nonostante ciò l'azienda dispone di numerosi centri di costo, gestiti dalla contabilità analitica, in cui vengono localizzati i costi aziendali. La contabilità analitica in O.ME.R. è una contabilità per centri di costo, inoltre essa è effettiva, e non consuntiva, in quanto estrae i dati dalla contabilità generale.

L'azienda ha riorganizzato recentemente la propria struttura dei centri di costo, identificando e classificando nuove unità organizzative che rispecchiano la sua struttura organizzativa ed evidenziano la presenza delle due ASA (ponti sollevatori e sistemi di parcheggio). La riorganizzazione dei centri di costo avviata dall'azienda ha lo scopo di raggruppare i molteplici centri utilizzati da tempo, per poter controllare l'andamento delle singole aree aziendali. Ad oggi l'azienda non ha ancora adottato in modo definitivo la nuova mappatura dei centri di costo, che è comunque utilizzata per valutazioni complessive di determinate aree aziendali, a livello operativo sono ancora utilizzati i vecchi centri di costo. Di seguito è presentata la mappatura dei centri di costo dell'azienda.

<u>Area aziendale</u>	<u>Nuovi centri di costo</u>	<u>Centri di costo operativi</u>
Area Generale Aziendale	Spese servizi generali	Segreteria Generale Centralino
		Servizi Generali
		Servizi Generali Ponti
		Servizi Generali Parcheggi
		Polo
	Certificazione qualità	Assicurazione Qualità
	Servizi sicurezza e ambiente	Ambiente, Sicurezza, Rifiuti
	Servizi ICT	Sistemi Informativi
Area direzionale	Amministratori	Direzione Generale
		Bmw 750i
Amministrazione Finanza e Controllo	Amministrazione Finanza e Controllo	Amministrazione controllo personale
		Affari Generali Gestione Personale
		Spese Amministrative Ponti
		Spese Amministrative Parcheggi

Direzione Sales & Marketing	Direzione commerciale	Direttore commerciale
		Direzione Commerciale
		Trasporti Vari (Ups, Bartolini)
	Commerciale ponti	Spese Commerciali Ponti
		Fiera Francoforte
		Area Manager Ponti
		Sales Manager Ponti
		Commerciale Italia Ponti
		Commerciale Europa Ponti
		Commerciale Oltre Mare Ponti
		Fiat Stilo Van
		Ford Mondeo
		Ford Focus
	Commerciale park	Spese Commerciali Parcheggi
		Fiera Brasile
		Area Manager Park
		Sales Manager Park
		Sales Manager Park 2
		Commerciale Oltre Mare Park
Commerciale Italia Parcheggi		
Commerciale Europa Parcheggi		
Ford Mondeo		
Ford Mondeo		
Direzione acquisti	Acquisti	Servizio Pianificazione Produzione E Acquisti
		Servizio Acquisti
		Servizio Acquisti Ponti
		Servizio Acquisti Parcheggi
		Trasporti Acquisti
Programmazione produzione	Programmazione produzione	Programmazione produzione
Area produzione	Produzione (spese generali)	Direzione Produzione
		Responsabile Produzione
		Spese Produzione Ponti
		Spese Produzione Parcheggi
		Fiat Doblò
		Fiat 160
		Mercedes Benz
	Saldatura	Saldatura Automatica
		Saldatura Manuale
	Verniciatura	Verniciatura
		Sabbiatura-Verniciatura
	Montaggio	Montaggio Ponti pesanti
		Montaggio Ponti Contatto Gomma
		Montaggio Ponti Contatto Scocca
		Collaudo Ponti pesanti
Montaggio Park Interni		
Assiemaggi Sollevatori Pesanti		
Montaggio Elettrico		

		Mont. Oleodinamico
		Montaggio Pistoni
		Assiemaggi Sistemi di parcheggio
	Montaggio accessori	Montaggio Accessori
		Montaggio Aste Di Sicurezza
		Ass.Access.T2 T4 E Varie
		Preparazione Colli Per Spedizione
		Assiemaggi Aste Sicurezza Piatti Oscillanti
		Assiemaggi Collaudo Piatti Provagiochi
		Preparazione Ricambi
	Lavorazioni meccaniche	Cesoie E Presse
		Trance
		Taglio A Fiamma Plasma
		Presse Pieghe
		Punzonatura
	Prototipi/attrezzista	Laboratorio Elettrico
		Prototipi E Dime
		Attrezzature
	Indiretti produzione	Indiretti Produzione
Direzione tecnica	Direzione tecnica (spese generali)	Servizio Tecnico
		Alfa Romeo 159
	Ufficio tecnico ponti	Ufficio Tecnico Ponti
	Ufficio tecnico park	Ufficio Tecnico Parcheggio
Assistenza post-vendita	Assistenza (spese generali)	Spese Generali Assistenza
	Assistenza ponti	Trasporto X Consegne Ponti
		Assistenza Ponti Italia
		Assistenza Ponti Europa
		Assistenza Ponti Resto Del Mondo
		Fiat Iveco
		Renault
		Ducato 1
		Ducato 2
		Ducato 1
		Ducato 2
	Assistenza park	Trasporto Per Consegne Park
		Montaggio Park Esterni
		Assistenza Park Italia
		Assistenza Park Europa
		Assistenza Park Resto Mondo
Ford Transit		
Fiat Scudo		

Tabella 2.8.1: Centri di costo “operativi” utilizzati dall’azienda

Nell'analisi condotta per mappare i centri di costo e in seguito allocare le voci di spesa, si è partiti dalla situazione generale dell'azienda per poi concentrarsi sull'area assistenza e post-vendita.

Analizzando i centri di costo sono state apportate alcune modifiche nella struttura degli stessi, aggiungendone alcuni dove si è ritenuto conveniente e indispensabile per la successiva localizzazione dei costi e per un'opportuna suddivisione degli stessi in base alle due ASA.

Tra i centri di costo aggiunti troviamo:

- **Spese commerciali ponti e Spese commerciali parcheggi**, aggiunti per raccogliere tutti i costi che riguardano in generale il settore commerciale dei ponti e dei parcheggi senza distinzione tra Italia, Europa e Resto del Mondo;
- **Servizio acquisti ponti e Servizio acquisti parcheggi**, per suddividere gli acquisti effettuati per il settore ponti e per il settore parcheggi;
- **Spese amministrative ponti e Spese amministrative parcheggi**, per localizzare le spese amministrative non sostenute in generale per la gestione dell'intera azienda, ma per il settore dei ponti e dei parcheggi;
- **Ambiente, sicurezza, rifiuti e Indiretti produzione** in quanto non erano ancora stati codificati;
- **Spese produzione ponti e Spese produzione parcheggi**;
- **Servizi generali ponti e Servizi generali parcheggi**;
- **Trasporto per consegna park**;
- Inoltre il centro di costo Assistenza ponti Estero è stato modificato, distinguendo tra **Assistenza ponti Europa** e **Assistenza Ponti Resto del Mondo**.

In particolare per l'area assistenza e post-vendita è utilizzato il centro di costo **Spese generali Assistenza**, che raccoglie i costi generali dell'assistenza che non sono suddivisi tra il settore dei ponti e il settore dei sistemi di parcheggio. Per l'area Assistenza e post-vendita ponti sono utilizzati i seguenti centri di costo:

1. **Trasporto per consegne Ponti**;
2. **Assistenza Ponti Italia**;
3. **Assistenza Ponti Europa**;

- 4. Assistenza ponti Resto del Mondo;**
- 5. Fiat Iveco**, è il centro di costo riferito all'automezzo del tecnico che effettua le consegne dei ponti;
- 6. Renault**, è il centro di costo riferito all'automezzo dell'altro tecnico che effettua le consegne dei ponti;
- 7. Ducato 1**, è il centro di costo riferito all'automezzo utilizzato dal tecnico manutentore fino a Febbraio 2012, prima della sua dismissione;
- 8. Ducato 2**, è il centro di costo riferito all'automezzo utilizzato dall'altro tecnico manutentore fino a Febbraio 2012, prima della sua sostituzione;
- 9. Ducato 1**, è il centro di costo riferito al nuovo automezzo utilizzato a partire da Marzo 2012;
- 10. Ducato 2**, è il centro di costo riferito all'altro automezzo utilizzato a partire da Marzo 2012;

Per l'area Assistenza e post-vendita parcheggi sono utilizzati i seguenti centri di costo:

- 1. Trasporto per consegne Park;**
- 2. Montaggio Park Esterni;**
- 3. Assistenza Park Italia;**
- 4. Assistenza Park Europa;**
- 5. Assistenza Park Resto Mondo;**
- 6. Ford Transit**, è il centro di costo riferito all'automezzo del tecnico manutentore;
- 7. Fiat Scudo**, è il centro di costo riferito all'automezzo del secondo tecnico manutentore.

Per localizzare nel modo più corretto possibile i costi indiretti sono utilizzati i centri di costo "operativi". Nelle successive analisi sono impiegati i nuovi centri di costo, raggruppando i costi localizzati nella fase precedente. I centri di costo sono classificati secondo il criterio gerarchico, in intermedi e finali, e secondo il criterio funzionale, in produttivi, ausiliari e comuni o di struttura.

<u>CENTRI DI COSTO</u>	<u>Criterio funzionale</u>	<u>Criterio gerarchico</u>
Spese servizi generali	Comune	Finale
Certificazione qualità	Comune	Finale
Servizi sicurezza e ambiente	Comune	Finale
Servizi ICT	Comune	Finale
Amministratori	Comune	Finale
Amministrazione Finanza e Controllo	Comune	Finale
Direzione commerciale	Comune	Finale
Commerciale ponti	Comune	Finale
Commerciale park	Comune	Finale
Acquisti	Ausiliario	Intermedio
Programmazione produzione	Ausiliario	Intermedio
Produzione (spese generali)	Ausiliario	Intermedio
Saldatura	Produttivi	Finale
Verniciatura	Produttivi	Finale
Montaggio	Produttivi	Finale
Montaggio accessori	Produttivi	Finale
Lavorazioni meccaniche	Produttivi	Finale
Prototipi/attrezzista	Produttivi	Finale
Indiretti produzione	Ausiliario	Intermedio
Direzione tecnica (spese generali)	Comune	Intermedio
Ufficio tecnico ponti	Ausiliario	Intermedio
Ufficio tecnico park	Ausiliario	Intermedio
Assistenza (spese generali)	Comune	Intermedio
Assistenza ponti	Comune	Finale
Assistenza park	Comune	Finale

Tabella 2.8.2: Classificazione centri di costo

In realtà i centri di costo *Spese e servizi generali* e *Produzione (spese generali)*, possono essere classificati come centri di costo “fittizi”, in quanto non corrispondono a reali unità operative, ma sono utilizzati per raccogliere tutti i costi per cui non è possibile o non è conveniente effettuare una suddivisione nei diversi centri di costo.

2.9 La localizzazione dei costi nei centri

Partendo dal Conto Economico del bilancio 2012, individuati i costi indiretti rispetto al prodotto, si è proseguito attribuendo tali costi ai centri di costo cui si riferiscono. I costi indiretti rispetto al prodotto a loro volta si suddividono in:

- a) *Costi diretti rispetto ai centri di costo*, che sono attribuibili direttamente al centro di costo cui si riferiscono;
- b) *Costi indiretti rispetto ai centri di costo*, che non possono essere attribuiti direttamente al centro di costo, ma devono essere ripartiti utilizzando appropriati parametri di localizzazione.

Per la ripartizione delle voci di spesa si è partiti a livello generale, allocando i costi nei centri di costo operativi, raggruppandoli poi nei nuovi centri di costo.

Per allocare i costi indiretti rispetto ai centri di costo, si individua inizialmente un criterio appropriato per ripartire i costi, poi si calcola il coefficiente di riparto (dividendo il costo da ripartire per la base di riparto scelta), infine, si determina la quota di costo da attribuire al centro moltiplicando il coefficiente di riparto trovato per la parte di base di riparto riferita a quel centro.

I costi indiretti rispetto ai prodotti e ai centri di costo individuati e ripartiti sono:

- *Visite mediche previdenziali*, cioè il costo delle visite annuali degli operai dei settori produttivi. Tale costo è ripartito mediante il costo totale del personale dei settori produttivi (produzione spese generali, saldatura, verniciatura, montaggio, montaggio accessori, prototipi/attrezzisti e lavorazioni meccaniche);
- *Indumenti per dipendenti*, è ripartito mediante il costo totale del personale dei settori produttivi (produzione spese generali, saldatura, verniciatura, montaggio, montaggio accessori, prototipi/attrezzisti e lavorazioni meccaniche);
- *Affitti passivi industriali*, è ripartito in base ai mq totali coperti dall'area uffici e dall'area della produzione;
- *Prestazione di lavoro interinale e le competenze agenzia lavoro interinale*, ripartiti in base al numero di dipendenti interinali tra i reparti di saldatura, lavorazioni meccaniche e montaggio.

Le *spese telefoniche e fax deducibili*, le *spese telefoniche indeducibili impianti fissi*, le *spese telefoniche indeducibili cellulari* e le *spese telefoniche cellulari deducibili* sono localizzati direttamente nei centri di costo attraverso la misurazione del consumo effettivo.

Il costo del personale è stato imputato direttamente ai centri di costo, non attraverso l'utilizzo di basi di riparto, ma bensì attribuendo il costo di ogni singolo dipendente al centro di costo cui appartiene.

2.10 Il ribaltamento dei centri di costo intermedi in quelli finali

Conclusa la fase di localizzazione dei costi nei centri di costo, si procede con la chiusura dei centri intermedi in quelli finali. In particolare si pone il problema di chiudere i centri di costo ausiliari e i centri di costo di struttura nel caso siano intermedi.

In O.ME.R. i centri di costo comuni o di struttura sono considerati quasi tutti centri di costo finali, cioè i loro costi saranno imputati direttamente all'oggetto di costo finale. Solo i centri *Direzione tecnica (spese generali)* e *Assistenza (spese generali)* sono centri di struttura intermedi in quanto i loro costi non sono direttamente imputati all'oggetto di costo finale ma transitano per altri centri.

Le fasi del procedimento di chiusura dei centri di costo intermedi in quelli finali in O.ME.R. sono:

- 1) Chiusura del centro di costo intermedio di struttura *Direzione tecnica (spese generali)* nei centri di costo intermedi ausiliari, *Ufficio tecnico ponti* e *Ufficio tecnico parcheggi*;
- 2) Chiusura del centro di costo intermedio di struttura *Assistenza (spese generali)*, nei centri di costo finali di struttura, *Assistenza ponti* e *Assistenza parcheggi*;
- 3) Chiusura dei centri di costo intermedi ausiliari nei centri di costo produttivi finali.

Il problema che si pone molto spesso nella chiusura dei centri di costo intermedi su quelli finali è la presenza di rapporti reciproci tra centri, ossia quando i centri di costo intermedi non prestano servizi solo ai centri di costo finali ma anche ad altri centri di costo intermedi. Ad esempio, il centro di costo *Direzione tecnica (spese generali)* presta servizio ai due centri di costo intermedi *Ufficio tecnico ponti* e *Ufficio tecnico parcheggi*. Per ovviare a tale problema è utilizzato il metodo di allocazione a cascata che permette di chiudere i centri di costo intermedi su altri centri intermedi secondo una sequenza che tiene conto del servizio reso agli altri centri.

Nella prima fase il centro di costo *Direzione tecnica (spese generali)*, è chiuso nei centri di costo *Ufficio tecnico ponti* e *Ufficio tecnico parcheggi*, utilizzando come criterio il costo totale dei due centri di costo.

Nella seconda fase il centro *Assistenza (spese generali)* è chiuso nei centri di costo *Assistenza ponti* e *Assistenza parcheggi*, utilizzando come criterio il numero di persone impiegate nell'area assistenza.

Nella terza fase, i centri di costo ausiliari intermedi sono chiusi nei centri di costo produttivi finali. Anche in questa fase per allocare i costi dei centri intermedi si utilizza un metodo di allocazione a cascata, chiudendo per primi i centri intermedi che presentano una maggiore quota di servizio in termini monetari nei confronti dei centri produttivi.

Centri di costo ausiliari intermedi	Centri di costo utenti	Criterio di riparto
Acquisti	Saldatura	Totale costi dei centri
Produzione (spese generali)	Verniciatura	Totale costi dei centri
Ufficio tecnico ponti	Montaggio	Totale costi dei centri
Ufficio tecnico parcheggi	Montaggio accessori	Totale costi dei centri
Indiretti produzione	Lavorazioni Meccaniche	Totale costi dei centri
Programmazione produzione	Prototipi/Attrezzisti	Totale costi dei centri

Tabella 2.10.1: Sequenza chiusura centri di costo ausiliari intermedi

Tabella 2.10.2: Chiusura centri di costo (*Direzione tecnica* e *Assistenza* (spese generali))

CENTRO DI COSTO DA CHIUDERE	DESTINAZIONE	CRITERIO	CALCOLO		
DIREZIONE TECNICA	UFFICIO TECNICO PONTI UFFICIO TECNICO PARK	COSTO TOTALE CDC	COSTO CDC DIREZIONE TECNICA = $\frac{718.370,12}{7.675,00} = 93,59871270$ TOTALE COSTI CENTRI		
				CDC	BASE
				UFFICIO TECNICO PONTI	COEFF.
			COSTO		
			383.473,93 =		
			93,59871270 =		
			4.097,00 *		
			93,59871270 =		
			334.896,19 =		
			3.578,00 *		
			93,59871270 =		
			334.896,19 =		
ASSISTENZA ASSISTENZA PONTI SPESA GENERALE	ASSISTENZA PONTI ASSISTENZA PARK	N. PERSONE GENERALI	COSTO CDC ASSISTENZA SPESE GENERALI = $\frac{6.151,38}{11,00} = 559,21636364$ TOTALE NUMERO DI PERSONE		
				CDC	BASE
				ASSISTENZA PONTI	COEFF.
			COSTO		
			3.355,30 =		
			559,21636364 =		
			6,00 *		
			559,21636364 =		
			2.796,08 =		
			5,00 *		
			559,21636364 =		
			2.796,08 =		

**CENTRO DI COSTO
DA CHIUDERE**

DESTINAZIONE	CRITERIO	CALCOLO			
ACQUISTI	SALDATURA VERNICIATURA MONTAGGIO MONTAGGIO ACCESSORI LAVORAZIONI MECCANICHE PROTOTIPI/ATTREZZISTI	COSTO TOTALE CDC	COSTO CDC ACQUISTI TOT COSTI CDC PRODUTTIVI		= $\frac{579.556,46}{2.320.158,75}$ = 0,24979173
		CDC	BASE	COEFF.	COSTO
	SALDATURA	702.033,02	*	0,24979173	= 175.362,04
	VERNICIATURA	199.957,44	*	0,24979173	= 49.947,71
	MONTAGGIO	351.041,22	*	0,24979173	= 87.687,19
	MONTAGGIO ACCESSORI	234.767,70	*	0,24979173	= 58.643,03
	LAVORAZIONI MECCANICHE	651.502,50	*	0,24979173	= 162.739,93
	PROTOTIPI/ ATTREZZISTI	180.856,87	*	0,24979173	= 45.176,55

DESTINAZIONE	CRITERIO	CALCOLO			
PRODUZIONE SPESE GENERALI	SALDATURA VERNICIATURA MONTAGGIO MONTAGGIO ACCESSORI LAVORAZIONI MECCANICHE PROTOTIPI/ATTREZZISTI	COSTO TOTALE CDC	COSTO CDC PRODUZIONE SPESE GENERALI TOT COSTI CDC PRODUTTIVI		= $\frac{477.476,62}{2.899.715,21}$ = 0,16466328
		CDC	BASE	COEFF.	COSTO
	SALDATURA	877.395,06	*	0,16466328	= 144.474,75
	VERNICIATURA	249.905,15	*	0,16466328	= 41.150,20
	MONTAGGIO	438.728,41	*	0,16466328	= 72.242,46
	MONTAGGIO ACCESSORI	293.410,73	*	0,16466328	= 48.313,97
	LAVORAZIONI MECCANICHE	814.242,43	*	0,16466328	= 134.075,83
	PROTOTIPI/ ATTREZZISTI	226.033,42	*	0,16466328	= 37.219,40

**CENTRO DI COSTO
DA CHIUDERE**

DESTINAZIONE	CRITERIO	CALCOLO				
INDIRETTI PRODUZIONE	SALDATURA	COSTO TOTALE CDC	COSTO CDC UFFICIO INDIRETTI		= 0,07621796	
	VERNICIATURA		PRODUZ.			
	MONTAGGIO		= <u>312.740,33</u>			
	MONTAGGIO ACCESSORI		= <u>4.103.236,95</u>			
	LAVORAZIONI	CDC	BASE	COEFF.	COSTO	
	MECCANICHE	SALDATURA	1.241.556,35	*	0,07621796	= 94.628,89
	PROTOTIPI/ATTREZZISTI	VERNICIATURA	353.627,85	*	0,07621796	= 26.952,79
		MONTAGGIO	620.821,87	*	0,07621796	= 47.317,77
	MONTAGGIO ACCESSORI	415.190,34	*	0,07621796	= 31.644,96	
	LAVORAZIONI MECCANICHE	1.152.192,34	*	0,07621796	= 87.817,74	
	PROTOTIPI/ATTREZZISTI	319.848,20	*	0,07621796	= 24.378,18	
PROGRAMMAZIONE PRODUZIONE	SALDATURA	COSTO TOTALE CDC	COSTO CDC PROGRAMMAZIONE		= 0,05517462	
	VERNICIATURA		PRODUZ.			
	MONTAGGIO		= <u>243.649,85</u>			
	MONTAGGIO ACCESSORI		= <u>4.415.977,28</u>			
	LAVORAZIONI	CDC	BASE	COEFF.	COSTO	
	MECCANICHE	SALDATURA	1.336.185,24	*	0,05517462	= 73.723,51
	PROTOTIPI/ATTREZZISTI	VERNICIATURA	380.580,64	*	0,05517462	= 20.998,39
		MONTAGGIO	668.139,65	*	0,05517462	= 36.864,35
	MONTAGGIO ACCESSORI	446.835,30	*	0,05517462	= 24.653,97	
	LAVORAZIONI MECCANICHE	1.240.010,08	*	0,05517462	= 68.417,08	
	PROTOTIPI/ATTREZZISTI	344.226,37	*	0,05517462	= 18.992,56	

Tabella 2.10.3: Chiusura centri di costo ausiliari nei centri finali

Dopo aver chiuso tutti i centri di costo intermedi nei centri di costo finali, si procede alla determinazione del costo del prodotto allocando i costi dei centri finali agli oggetti di costo.

Tale risultato ottenuto per l'azienda O.ME.R., è il punto di partenza per il calcolo del costo di produzione dei ponti sollevatori e dei sistemi di parcheggio.

Per raggiungere tale scopo, l'azienda deve trovare una quantità che esprima in modo corretto l'output di ogni singolo centro, cioè il risultato in termini quantitativi dell'attività del centro. Un primo problema che si riscontra in O.ME.R. nei settori produttivi consiste nel fatto che i due prodotti vengono lavorati nello stesso centro produttivo e negli stessi reparti, quindi occorre individuare un'opportuna unità che possa esprimere al meglio l'output dei centri produttivi, per ripartire poi il costo tra le due diverse tipologie di prodotto.

Inoltre O.ME.R. produce su commessa, quindi per calcolare il costo di prodotto i costi devono essere attribuiti alle singole commesse.

2.11 La contabilità analitica per il controllo dei costi dell'area assistenza e post-vendita

Il Direct Costing, o contabilità a costi variabili, è un sistema di calcolo del costo di prodotto che si basa sulla suddivisione dei costi in variabili e fissi.

Una delle funzioni del Direct Costing è quella di valutare la convenienza economica di mantenere o meno una determinata unità divisionale, sulla base dell'analisi del margine di contribuzione. Inoltre è utile per valutare la redditività di ogni area in cui è suddivisa l'azienda.

A partire dai dati ottenuti dall'analisi precedente, si è esaminata la situazione delle aree di assistenza e post-vendita ponti e parcheggi, per valutare la loro capacità di contribuire alla copertura dei costi fissi e al risultato aziendale.

Per valutare il servizio assistenza e post-vendita si è deciso di adottare il sistema di calcolo del Direct Costing Evoluto, in cui vengono considerati non solo i costi variabili ma anche i costi fissi specifici. Tale sistema di calcolo è

utilizzato in realtà aziendali multi-divisionali, in cui è molto importante la differenziazione di tecnologia produttiva o dei mercati di riferimento, perché, considerando anche i costi fissi, permette di ottenere un risultato più corretto per i giudizi di convenienza economica.

Prima di impostare lo schema del Direct Costing Evoluto per l'area assistenza e post-vendita di O.ME.R., sono stati raccolti tutti i dati necessari per l'analisi.

I ricavi generati dall'area assistenza e post-vendita sono stati ottenuti a partire dal Conto Economico del bilancio 2012. Questi sono stati individuati facilmente, in quanto il sistema di fatturazione e di registrazione utilizzato dall'azienda permette la loro individuazione e la loro suddivisione tra il settore dei ponti e quello dei parcheggi.

ASSISTENZA E POST-VENDITA PONTI	ASSISTENZA E POST-VENDITA PARK
VENDITA RICAMBI PONTI ITALIA	VENDITA RICAMBI PARCHEGGI ITALIA
FATTURAZIONE MANUTENZIONI PONTI ITALIA	FATTURAZIONE MONTAGGIO INSTALLAZIONE PARCHEGGI
FATTURAZIONE TRASPORTI PONTI ITALIA	FATTURAZIONE MANUTENZIONE PARCHEGGI ITALIA
FATTURAZIONE CANONI ASSISTENZA ITALIA PONTI	FATTURAZIONE TRASPORTI PARCHEGGI ITALIA
VENDITA RICAMBI PONTI USA-CANADA	FATTURAZIONE CONTRATTI MANUTENZIONE PARK ITALIA
FATTURAZIONE TRASPORTI PONTI USA-CANADA	VENDITA RICAMBI PARK EUROPA
VENDITA RICAMBI PONTI EUROPA	FATTURAZIONE TRASPORTI PARK EUROPA
FATTURAZIONE TRASPORTI PONTI EUROPA	VENDITA RICAMBI X PARCHEGGI RESTO DEL MONDO
VENDITA RICAMBI PONTI RESTO DEL MONDO	FATTURAZIONE TRASPORTI X PARCHEGGI RESTO DEL MONDO
FATTUR. TRASPORTI PONTI RESTO DEL MONDO	RECUPERI X SINISTRI E RISARCIMENTI ASSICURAZIONE

Tabella 2.11.1: Ricavi Assistenza suddivisi per ASA

Per individuare i costi dell'area assistenza e post-vendita, si è partiti dalla localizzazione dei costi nei centri di costo effettuata in precedenza. I centri di costo "operativi" sono raggruppati nei nuovi centri di costo per individuare i costi dell'area assistenza ponti e dell'area assistenza parcheggi. Il costo dell'energia

elettrica, imputato al centro *Assistenza (spese generali)* è ripartito tra le due aree sulla base del criterio utilizzato nella fase di ribaltamento dei centri intermedi su quelli finali (numero di persone impiegate dall'assistenza).

In seguito i costi sono distinti e classificati in variabili (ossia tutti quei costi che non sarebbero sostenuti in caso di assenza di attività) e in fissi specifici o speciali (cioè tutti quei costi riferibili in maniera oggettiva ed esclusiva ad una delle due aree, che l'azienda deve sostenere in ogni caso, indipendentemente dal volume di attività).

Tra i costi variabili troviamo: lavorazioni di terzi manodopera, energia elettrica e forza motrice, manutenzione di terzi conto clienti ponti e parcheggi, trasporto per vendite e resi su vendite, costo del materiale venduto, costo del materiale in garanzia.

Per calcolare il costo del venduto e il costo del materiale in garanzia, ci siamo basati sui dati del fatturato del 2012, da dove si sono estratti tutti i materiali venduti dall'assistenza nell'arco dell'anno e si è calcolato il costo medio sulla base dei dati provenienti dal magazzino.

Tra i costi fissi specifici troviamo invece: il costo della manodopera, canoni d'assistenza, manutenzione beni di terzi, carburante per automezzi, assicurazione automezzi deducibili, bolli automezzi deducibili, manutenzione automezzi, noleggi automezzi, leasing automezzi, spese varie automezzi, spese varie automezzi di terzi, spese accessorie leasing autovetture, spese telefoniche e fax, spese telefoni cellulari, multe e penalità diverse, rimborso chilometrico.

Infine sono individuati i costi fissi comuni, i quali essendo un gruppo eterogeneo di costi, si è deciso di ripartirli mediante l'utilizzo di un'unica base di riparto, il fatturato del 2012. Utilizzare tale criterio per ripartire i costi, da una parte semplifica il lavoro ma dall'altra può portare ad ottenere dati imprecisi e poco attendibili. Infatti l'utilizzo di una base di riparto volumetrica, come il fatturato, porta ad una sovrastima dei costi comuni per i settori con un maggiore volume di attività e viceversa, ad una sottostima dei costi per i settori che generano minor ricavi. In particolare per l'area assistenza, il settore ponti viene penalizzato con una maggiore quota di costi fissi comuni perché genera una maggior quota di ricavi.

In questo caso però i costi comuni dell'assistenza rappresentano un piccola parte dei costi comuni aziendali, quindi anche se viene utilizzato il criterio del fatturato, i dati sono abbastanza attendibili.

(valori in €)	ASSISTENZA PONTI	ASSISTENZA PARCHEGGI	TOTALE
RICAVI	773.978,71	339.547,00	1.113.525,71
COSTI VARIABILI	191.858,78	90.796,12	282.654,90
MARGINE DI CONTRIBUZIONE LORDO	582.119,93	248.750,88	830.870,81
COSTI FISSI SPECIFICI	394.012,51	266.403,25	660.415,76
MARGINE DI CONTRIBUZIONE SEMILORDO	188.107,42	(17.652,37)	170.455,05
COSTI FISSI COMUNI ALLOCATI	60.856,48	18.088,66	78.945,14
RISULTATO NETTO OPERATIVO	127.250,94	(35.741,03)	91.509,91

Tabella 2.11.2: Schema Direct Costing Evoluto per l'area Assistenza ponti e l'area Assistenza parcheggi

Dallo schema presentato in precedenza possiamo vedere come i risultati differiscono tra le due diverse aree.

Per il settore assistenza e post-vendita parcheggi si ottiene un margine di contribuzione lordo, dato dalla differenza tra ricavi e costi variabili, positivo e questo significa che il servizio assistenza parcheggi è in grado di contribuire alla copertura dei costi fissi specifici. Tuttavia il margine di contribuzione semilordo, dato dalla differenza tra il precedente margine e i costi fissi specifici, risulta negativo e questo significa che il servizio assistenza parcheggi non è in grado di contribuire con la propria attività alla copertura dei costi fissi comuni.

Inoltre il risultato operativo netto, dato dalla differenza tra il secondo margine di contribuzione e i costi fissi comuni risulta negativo, quindi l'area assistenza e post-vendita parcheggi non dimostra avere una buona redditività e con i suoi ricavi non riesce a coprire tutti i costi che derivano dalla propria attività.

Per il settore assistenza e post-vendita ponti si ottengono entrambi i margini di contribuzione positivi. Questo significa che l'assistenza e post-vendita ponti è in

grado di contribuire con la sua attività sia alla copertura dei costi fissi specifici sia alla copertura dei costi fissi comuni dell'intera azienda. Inoltre il risultato operativo netto, dato dalla differenza del margine di contribuzione semilordo e i costi fissi comuni allocati, è positivo; questo dimostra che tale area riesce a coprire con i propri ricavi tutti i costi sostenuti. Quindi guardando i risultati ottenuti, il servizio assistenza e post-vendita ponti risulta avere una buona redditività.

Un altro strumento utile per valutare la convenienza economica di mantenere o eliminare il servizio assistenza e post-vendita all'interno dell'azienda è l'analisi differenziale. Tale analisi consiste nel confronto tra i costi ed eventualmente i ricavi di un determinato periodo, per definire ed esaminare il risultato differenziale che deriva da una decisione diversa da quella di partenza.

In tale analisi risulta importante la distinzione tra costi rilevanti o eliminabili e costi irrilevanti o non eliminabili.

I costi rilevanti o eliminabili, sono i costi che sono evitabili in caso di alternative diverse da quella di partenza. I costi rilevanti possono essere:

- I costi variabili;
- I costi fissi, se passando da un'alternativa all'altra possono essere eliminati o, essere riallocati e utilizzati per contribuire al servizio della nuova alternativa.

Negli altri casi i costi fissi sono irrilevanti o non eliminabili, perché gravano su tutte le alternative messe a confronto e quindi non incidono nel calcolo differenziale.

L'analisi differenziale in concreto si svolge effettuando un confronto tra i benefici (costi cessanti e ricavi sorgenti) e i costi (costi sorgenti e ricavi cessanti) che insorgono passando da un'alternativa all'altra, considerando solo i costi e i ricavi rilevanti nelle diverse alternative.

Per quanto riguarda l'azienda O.ME.R., è stata condotta un'analisi differenziale per valutare la convenienza di mantenere il servizio assistenza e post-vendita parcheggi, che risultata in perdita alla luce dei dati ottenuti nel precedente schema di Direct Costing Evoluto.

Per condurre tale analisi, si sono suddivisi i costi in rilevanti e irrilevanti. I ricavi e i costi variabili di tale area sono costi rilevanti e quindi eliminabili. I costi fissi specifici, considerando un orizzonte temporale di breve periodo, sono non eliminabili e quindi irrilevanti per l'analisi differenziale. Dopo avere effettuato tale suddivisione si sono valutati i costi e i benefici che derivano eliminando tale servizio.

Benefici

Risparmio costi variabili 90.796,12

Costi

Decremento ricavi (339.547,00)

Risultato differenziale (248.750,88)

Dall'analisi differenziale risulta che eliminando, nel breve periodo, il servizio assistenza e post-vendita parcheggi si ottiene un decremento del risultato economico pari a 248.750,88 €; quindi all'azienda non conviene eliminare il servizio di assistenza e post-vendita parcheggi.

(valori in €)	ASSISTENZA PONTI	TOTALE
RICAVI	773.978,71	773.978,71
COSTI VARIABILI	191.858,78	191.858,78
MARGINE DI CONTRIBUZIONE LORDO	582.119,93	582.119,93
COSTI FISSI SPECIFICI	394.012,51	394.012,51
MARGINE DI CONTRIBUZIONE SEMILORDO	188.107,42	188.107,42
COSTI FISSI SPECIFICI DELL'ASSISTENZA PARK		266.403,25
RISULTATO CON ELIMINAZIONE ASSISTENZA PARK		-78.295,83

Tabella 2.11.3: Conto Economico con eliminazione del servizio Assistenza e post-vendita parcheggi

L'analisi precedente è condotta considerando un orizzonte temporale di breve periodo, ma cosa succede ai costi fissi specifici nel lungo periodo?

Conclusa tale analisi, si sono esaminati i costi fissi specifici per capire se nel lungo periodo rimangono irrilevanti e non eliminabili.

Ad un'attenta analisi, si nota che quasi tutti i costi fissi specifici sono eliminabili e quindi rilevanti nel lungo periodo. L'unico costo fisso specifico che rimane non eliminabile è il costo del responsabile del settore assistenza, in quanto per l'assistenza ponti e parcheggi c'è un unico responsabile, e quindi eliminando il settore assistenza parcheggi resterebbe per il settore ponti.

Quindi considerando un orizzonte temporale più lungo (più o meno cinque anni), i costi fissi specifici sono in parte rilevanti (259.055,65) e in parte irrilevanti (7.347,60).

Ripetendo l'analisi differenziale alla luce dei nuovi risultati ottenuti si ottiene quanto segue:

Benefici

Risparmio costi variabili	90.796,12
Risparmio costi Fissi specifici eliminabili	259.055,65

Costi

Decremento ricavi	(339.547,00)
-------------------	--------------

Risultato differenziale	10.304,77
-------------------------	-----------

In questo caso, i costi fissi eliminabili sono maggiori del margine di contribuzione lordo e quindi otteniamo un risultato differenziale positivo. Il margine di contribuzione di primo grado dell'area assistenza e post-vendita parcheggi non riuscirebbe a coprire tutti i costi fissi eliminabili, ma l'eliminazione di tale servizio consentirebbe di sostenere minor costi fissi e un aumento del profitto finale pari a 10.304,77 €.

Anche se dall'analisi precedente risulta conveniente valutare una prossima eliminazione del servizio assistenza e post vendita parcheggi, l'azienda deve considerare non solo le conseguenze in termini quantitativo-monetari, ma anche in termini qualitativi. In termini monetari, anche se l'eliminazione di tale servizio porterebbe ad un incremento del profitto finale, i costi fissi non

eliminabili ricadrebbero sull'assistenza e post-vendita ponti, inoltre i costi fissi comuni dovrebbero essere allocati sulle restanti aree aziendali.

Dal punto di vista qualitativo, l'azienda dovrebbe valutare se l'eliminazione di tale servizio offerto fino ad ora, possa recare un disservizio per il cliente. L'azienda infatti da sempre focalizza la propria attenzione sulle esigenze del cliente, cercando di offrire un servizio affidabile e di alta qualità; quindi prima di optare per una definitiva eliminazione di tale servizio, dovrebbe valutare altre possibilità per migliorare il servizio offerto, cercando di incrementare i profitti e di ridurre i costi.

Conclusione

Durante i sei mesi trascorsi in O.ME.R. nell'ufficio Amministrazione, Finanza e Controllo, ho avuto la possibilità di comprendere quanto sia complessa la direzione di una piccola e media impresa, e quanto sia importante avere sempre dati il più possibile attendibili e tempestivi per permettere di prendere decisioni anche molto importanti, sia in tempi brevi che a medio - lungo termine. L'obiettivo della mia relazione era analizzare la redditività dell'area assistenza ponti e parcheggi per valutare anche una possibile eliminazione della stessa e l'affidamento di tale servizio a soggetti esterni all'azienda. I risultati ottenuti dall'analisi condotta, suggerirebbero l'eliminazione del servizio assistenza e post-vendita parcheggi; ritengo comunque opportuno valutare e analizzare altre possibili alternative prima di optare per l'eliminazione definitiva di tale servizio.

Grazie a questa opportunità di stage ho potuto approfondire e applicare alcuni concetti appresi nel corso dei miei tre anni di studio, come:

- La contabilità generale, per raccogliere, elaborare e analizzare i dati contabili di tutta la gestione aziendale;
- La contabilità analitica, utile per valutare la redditività delle diverse aree aziendali;
- La contabilità analitica per centri di costo, utile per monitorare l'andamento dei diversi centri di costo e valutare la situazione complessiva delle diverse aree;
- L'analisi differenziale, per valutare se conviene mantenere o meno il servizio assistenza all'interno dell'azienda.

Inoltre questa esperienza mi ha permesso di consolidare le mie basi informatiche e imparare ad utilizzare il sistema operativo dell'azienda con cui sono gestite la maggior parte delle informazioni aziendali. Infine mi ha permesso di prendere confidenza con alcuni dei documenti fondamentali per la gestione della contabilità generale e dei movimenti finanziari come: le fatture di

vendita e d'acquisto, le bolle, gli estratti conto bancari, le distinte di pagamento di Ri.Ba. e di bonifici.

Per raccogliere le diverse informazioni necessarie per le analisi contenute in questo elaborato mi sono confrontata anche con altre aree aziendali, come l'ufficio programmazione produzione e gestione del magazzino, l'ufficio assistenza e post-vendita e l'ufficio acquisti.

L'azienda non possiede ancora un sistema di controllo di gestione ben strutturato e definito, però sta cominciando a muovere i primi passi in questa direzione, e spero che la mia esperienza di stage abbia dato un contributo positivo per continuare il suo sviluppo.

Bibliografia

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

G. Giappichelli Editore – Torino, 2010

Lino Cinquini, *Strumenti per l'analisi dei costi, Fondamenti di Cost Accounting*

G. Giappichelli Editore- Torino, 2008

Luigi Brusa, *Analisi e contabilità dei costi*.

Giuffrè Editore, 2009

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

McGraw – Hill, 2007

Siti consultati

www.omerlift.com

www.omerpark.it

www.wikipedia.org