

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

FACOLTA' DI SCIENZE STATISTICHE

**TESI DI LAUREA
IN
ANALISI DEI COSTI**

***INCIDENZA DEL COSTO DEL LAVORO DIRETTO E
INDIRETTO SULLA FORMAZIONE DEI MARGINI DI
COMMESSA***

***Proposta di applicazione di una metodologia di analisi dei costi in
una piccola impresa del settore servizi operante per commessa***

RELATORE:

PROF. MARCO CIABATTONI

CANDIDATO:

NINZATTI LORENZO

MATR. 494767

1. INTRODUZIONE

1.1 PMI: punti di forza e punti deboli

Prima di cominciare con l'analisi svolta sull'azienda TELENET s.r.l., si da un quadro generale sulle Piccole Medie Impresa.

Innanzitutto bisogna dare una definizione di quel che si intende per Piccola Media Impresa. A livello comunitario, nella raccomandazione pubblicata sulla GUCE del 30/04/1996 e poi aggiornata al 1/01/2005 sono evidenziati limiti e caratteristiche dimensionali riportati nella tabella 1.1.

PARAMETRI	TIPOLOGIA DI AZIENDA	
	PICCOLA	MEDIA
N. dipendenti non superiore a	50	250
Fatturato non superiore, in milioni di Euro, a	10	50
Oppure attivo non superiore, in milioni di Euro, a	10	43
Se l'impresa è controllata per più del 25% singolarmente da un'altra impresa o congiuntamente da altre non è più considerata Pmi ai fini del finanziamento agevolato		

Fonte: Unione Europea; <http://europa.eu/>

TABELLA 1.1

Questa definizione comprende al suo interno realtà aziendali molto diverse tra loro per caratteristiche; si passa da organismi di carattere sostanzialmente artigianale (microimprese), fino ad aziende di medie dimensioni, con aspetti organizzativi e meccanismi di gestione tipici anche delle grandi imprese.

Ricerche condotte sulle PMI italiane è possibile evidenziare alcune caratteristiche che accomunano questo tipo di imprese nel nostro Paese:

- **PUNTI DI FORZA:**

- **Flessibilità:** ossia l'attitudine e la capacità a modificare tempestivamente la strategia e l'organizzazione a fronte di cambiamenti ambientali, questo può portare a cogliere opportunità sui mercati più rapidamente di altre realtà aziendali di maggiore dimensione.
- **Conoscenza del prodotto:** questa peculiarità pone le PMI in grado di sviluppare risposte particolarmente adeguate ed innovative tali da consentire loro di rispondere alla pressione competitiva proveniente dalle imprese dei Paesi emergenti, posizionandosi in segmenti di prodotto/mercato in cui prevalgono elementi di creatività, differenziazione e personalizzazione del prodotto.
- **Capacità innovativa:** questa capacità delle PMI di generare idee innovative risiede nella loro attitudine ad operare in stretto collegamento con clienti e

fornitori, attraverso relazioni spesso dirette e sviluppate dallo stesso imprenditore (in questa tipologia di imprese esiste un elevato coinvolgimento personale dell'imprenditore nel lavoro dell'impresa).

- **Sovrapposizione fra famiglia e impresa:** la gestione, l'organizzazione e la rilevazione sono profondamente influenzate dalle scelte e dalle condizioni proprie delle famiglie proprietarie del capitale dell'impresa.
- **Lavoro Interinale:** la possibilità di accettare lavoratori temporanei per far fronte a carichi di lavoro che non potrebbero essere affrontati solo con il normale organico in forza, permette all'azienda di presentarsi ai clienti con flessibilità sempre maggiore, di accettare commesse e contratti anche temporanei e creare così nuovi posti di lavoro (Aprèa, 2002).

- **PUNTI DI DEBOLEZZA:**

- **Scarsità di risorse:** questa dimensione aziendale si differenzia dalle grandi imprese innanzitutto per la scarsità (e/o per la minore qualità) delle risorse disponibili da dedicare all'acquisizione di informazioni e conoscenze, alla formazione del personale e a progetti di investimento.
- **Difficoltà di apertura al capitale esterno:** il capitale di rischio delle imprese a tutti i livelli dimensionali è tendenzialmente detenuto da compagini azionarie chiuse, spesso riconducibili ad un'unica famiglia. Numerosi piccoli imprenditori non prendono nemmeno in considerazione l'entrata di esterni nella compagine sociale delle loro aziende; al limite sono disposti a vendere la propria azienda a caro prezzo se intravedono un interesse da parte di investitori terzi.
- **Difficoltà di accesso al credito mobiliare:** l'accesso al mercato mobiliare risulta particolarmente difficoltoso nel nostro Paese, questa scarsa idoneità del mercato mobiliare a soddisfare le esigenze delle PMI è da porre in relazione col modesto livello di efficienza allocativa: ciò implica che il mercato italiano tende a privilegiare investimenti caratterizzati da combinazioni rendimento/rischio appiattite verso il basso, e non apprezza pertanto le PMI considerate per loro natura alquanto rischiose. Questa situazione è andata recentemente migliorando con l'apertura di mercati per la quotazione di imprese a bassa capitalizzazione.
- **Scarsa organizzazione:** in numerose piccole imprese si riscontra che l'assetto organizzativo è caratterizzato da una diffusione di strutture elementari e da un'irrelevanza della delega; la gestione è prevalente, se non esclusiva, del proprietario, ciò determina assenza o presenza marginale di manager non proprietari con responsabilità di gestione.
- **Mancato ricorso alla Consulenza di Direzione:** un ulteriore punto di debolezza di questa categoria di imprese, cioè lo scarso o addirittura il mancato ricorso alla consulenza aziendale di direzione e organizzazione. Infatti la piccola e media impresa italiana nasce in larga misura attorno alla

capacità imprenditoriale di un uomo, il titolare, quindi tutte le decisioni sono accentrate, dagli acquisti di materie prime, ai prezzi di vendita, al controllo dei costi, alla guida del personale.

- o **Internazionalizzazione zoppa:** un altro problema risiede nelle difficoltà che esse incontrano nell'internazionalizzazione dovute proprio ad una mancanza di cultura imprenditoriale: infatti per molte PMI internazionalizzazione significa ancora e solo principalmente esportare, mentre sarebbe utile organizzare una presenza stabile e più consolidata all'estero (Aprea, 2002).

Nella tabella 1.2 sono riportati i punti di forza e di debolezza delle Piccole e Medie Imprese italiane, suddivisi per le aree aziendali di influenza

FATTORI DI BASE	PUNTI DI FORZA	PUNTI DI DEBOLEZZA
DIREZIONE DELL'IMPRESA	<ul style="list-style-type: none"> - Pratica sul campo; - Globalità di conoscenze interne; - Rapidità di decisione e del rischio; 	<ul style="list-style-type: none"> - Insufficienze nel controllo di gestione; - Carenza di informazioni esterne; - Concentrazione potere/scarsa managerialità
GESTIONE FINANZIARIA	<ul style="list-style-type: none"> - Immobilizzi limitati; - Brevità del ciclo; - Possibilità di autofinanziamento; 	<ul style="list-style-type: none"> - Insufficienza di previsioni sui bisogni; - Carenze ampliamento capitale di rischio;
GESTIONE TECNICA	<ul style="list-style-type: none"> - Innovazione basata sull'inventiva; - Accuratezza di produzione; 	<ul style="list-style-type: none"> - Carenze nella R&S e nelle tecnologie proprie;
GESTIONE COMMERCIALE E PRODUTTIVA	<ul style="list-style-type: none"> - Rapporti diretti con la clientela; - Relativa elasticità nel rapporto tra vendite e produzione; - Sistema qualità empirico; 	<ul style="list-style-type: none"> - Occasionalità Sistema Informativo di Marketing; - Reti di vendita poco gestite; - Incoerenza nella comunicazione d'impresa; - Vincoli di subfornitura alle imprese-clienti; - Scarso potere contrattuale coi fornitori;
POSSIBILITA' DI SVILUPPO	<ul style="list-style-type: none"> - Specializzazione sul prodotto; - Flessibilità organizzativa; - Aderenza rapida alla domanda; 	<ul style="list-style-type: none"> - Limitazione dei rapporti internazionali; - Vincoli finanziari; - Crisi di crescita manageriale/2a generazione

Fonte: C.Baldassi, *Organizziamo la spontaneità. Il cambiamento nelle piccole e medie imprese.*

TABELLA 1.2

Il mondo delle aziende riconosce che è necessario raccogliere, elaborare e utilizzare le informazioni per migliorare l'organizzazione aziendale con notevole diminuzione dei costi, e di conseguenza accrescere la competitività delle imprese. Tuttavia nella gestione e organizzazione del lavoro di ogni giorno le attività a tutto ciò pertinenti, insieme con l'impiego di sistemi informativi avanzati, sembrano ancora non essere al vertice delle preoccupazioni dei decisori aziendali delle PMI (Aprea,2002).

1.2 Analisi di un caso: Telenet S.r.l.

1.2.1 Descrizione dell'attività aziendale

TELENET SRL si occupa di marketing diretto, che nello specifico consiste nel fornire alle aziende e alle organizzazioni non profit, servizi finalizzati ad ottenere un rapporto diretto con il proprio mercato oppure utili per studiare il mercato stesso ed elaborare delle strategie di vendita o di raccolta fondi.

TELENET SRL nasce nel 1989 come costola di uno dei primi call-center in Italia, dopo 6 mesi diventa autonoma e subito si specializza nell'ambito delle ricerche di mercato, prima di tipo quantitativo [sondaggi di vario tipo, tra i quali i sondaggi di gradimento di prodotto] e successivamente di tipo qualitativo [indagini motivazionali e focus group]. Altro ambito in cui si sono sviluppate le attività è quello del telemarketing ad alto valore aggiunto, cioè la creazione di progetti ideati e costruiti su misura per rispondere nel modo più completo possibile alle aspettative comunicate dai committenti.

Con l'esperienza maturata nelle operazioni di marketing, si è pensato di poter vendere questo know-how all'interno di altre commesse.

Un passo molto importante per l'azienda è stato lo sviluppo di un progetto chiamato Teledrink, proposto a clienti del settore beverage, che è la somma delle tre abilità dell'azienda: ricerca di mercato, marketing telefonico e formazione e consulenza.

Ad oggi, gli ambiti in cui TELENET si è specializzata sono:

- Realizzazione di indagini di mercato atte a rispondere ai quesiti dell'azienda committente e sviluppate principalmente tramite interviste telefoniche o "face to face"; i risultati vengono elaborati con tecniche statistiche e in chiave di marketing aziendale strategico.
- Realizzazione di sondaggi di opinione in occasione di eventi particolari quali, ad esempio le elezioni politiche.
- Operazioni di traffico mirato, finalizzate ad ottenere presenze qualificate di visitatori in occasioni di fiere, congressi, seminari o presentazione di prodotti.
- Gestione di numeri verdi aziendali.
- Progettazione e realizzazione di data base aziendali.
- Formazione di staff di marketing telefonico.

- Creazione di liste di appuntamenti per le reti commerciali (CRM – Customer Relationship Management).
- Operazioni di promozione per prodotti aziendali.
- Ideazione e realizzazione di strategie di marketing utili alle associazioni senza scopo di lucro, al fine di incrementare il proprio numero di soci e di sensibilizzare la popolazione in merito ad un particolare problema.

1.2.2 Organizzazione aziendale

La struttura dell'azienda è composta da un direttore e dodici dipendenti, di cui due full-time (coordinatori di area funzionale) e dieci part-time (principalmente operatori telefonici).

Il direttore è la persona che formula la proposta al cliente e si occupa della parte creativa generale delle commesse e si avvale della collaborazione dei due coordinatori che assieme a lui seguono i progetti, uno con responsabilità dell'area funzionale dati e informatica, e l'altro con responsabilità dell'area funzionale comunicazioni e risorse umane.

I dipendenti part-time sono di due tipologie:

- collaboratori a tempo indeterminato (attualmente dieci risorse in organico), impiegati per lavori a lungo termine, dove conta molto l'abilità relazionale che viene capitalizzata nel tempo e che sono in grado di eseguire lavori molto intensi e con poco tempo a disposizione.
- lavoratori temporanei, qualora sia necessario svolgere lavori per le "campagne", assunti per un tempo massimo di un mese e che svolgono principalmente interviste per ricerche di mercato o si occupano dei contatti per la raccolta fondi del no-profit, questi lavoratori vengono assunti con due tipi di contratti:
 - Consulenti occasionali
 - Mini Cococo.

In figura 1.1 viene riportato l'organigramma semplificato della società.

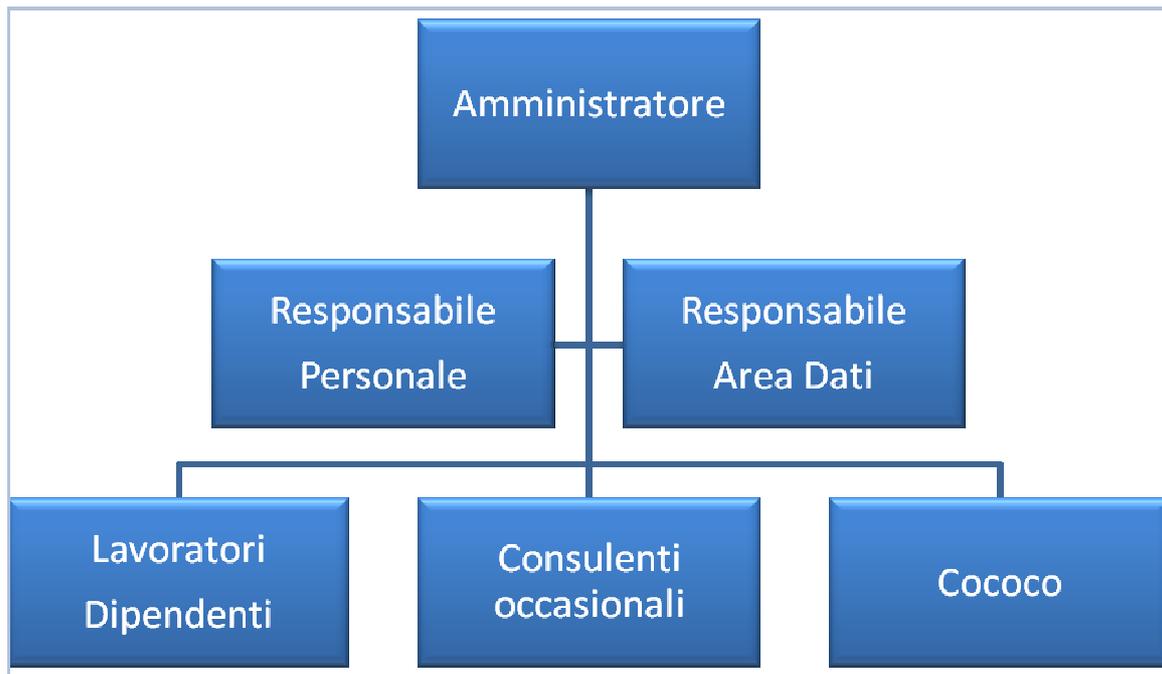


FIGURA 1.1

1.2.3 Portafoglio Clienti

La TELENET gestisce in un anno le richieste di circa una decina di clienti ed in particolare ha un rapporto con un cliente che si protrae dal luglio 2003 e che contribuisce per il 75-85% del fatturato annuo.

Circa la metà dei clienti risulta sufficientemente fidelizzato e si serve dei servizi dell'azienda una volta all'anno o ogni due anni, mentre l'altra metà è composta da clienti che usufruiscono dei servizi dell'azienda solo una volta.

1.2.4 Prospettive future

La TELENET crescendo ha cercato sempre più di offrire servizi personalizzati a terzi, e lo ha fatto cercando il lavoro che offriva il mercato in un dato momento. In questo modo ha capitalizzato le esperienze riducendo in parte i propri settori d'azione.

Ora si propone di specializzarsi in due mercati, quello del beverage e quello del non-profit, per fare questo c'è bisogno di una pianificazione aziendale di lungo termine, che permetta all'azienda di intraprendere la giusta direzione in previsione futura.

1.3 Analisi dei costi

TELENET offre alla sua clientela dei servizi ad alto valore aggiunto. Fino ad oggi c'è stato un approccio alla commessa facendo solo una stima dei costi diretti che l'azienda sostiene per eseguire tale commessa, questo ha portato ad avere risultati operativi inferiori a quanto preventivato e in certi casi anche negativi. Queste problematiche derivano da un mancato controllo dei costi indiretti (cost management) da parte dei manager aziendali e quindi prezzi di vendita errati delle commesse che in molti casi non coprono tutti i costi sostenuti.

Dato l'odierno panorama economico, e per migliorare sempre più la produttività, si è reso necessario da parte dell'azienda capire quanto costano realmente le commesse e quali siano veramente convenienti per lo sviluppo dell'attività. All'interno di questa corrente di sviluppo si inserisce il presente lavoro.

2. FINALITA' DEL LAVORO E METODOLOGIA D'ANALISI

Lo scopo del lavoro è quello di svolgere un'analisi della situazione aziendale e conseguentemente fornire un sistema informativo di tipo quantitativo non più basato solamente su contabilità generale (co.ge.) e report aziendali eseguiti a vari livelli, in quanto la prima è vincolata ai principi contabili generalmente accettati, quindi troppo rigida per essere veramente d'aiuto per decisioni tempestive, mentre i report sono utili per conoscere e poter valutare singole parti dell'azienda ma non riescono a dare una visione completa di quel che è l'azienda.

2.1 Contabilità Direzionale

Si vuole creare una contabilità direzionale per l'azienda TELENET SRL, cioè un insieme di metodologie e tecniche per rilevare, organizzare e interpretare informazioni monetarie (i.e. economico-finanziarie) e non monetarie in relazione a prescelti oggetti d'analisi. Sono informazioni prevalentemente (ma non solo) di tipo economico-finanziario per il processo decisionale e il controllo di gestione. La contabilità direzionale viene utilizzata nei seguenti ambiti:

- **Formulazione delle strategie aziendali;**
- **Attività di pianificazione e controllo;**
- **Assunzione di decisioni;**
- **Impiego efficiente delle risorse;**
- **Miglioramento delle prestazioni.**

Gli strumenti della contabilità direzionale sono:

- **Budget:** obiettivi a breve termine dell'impresa;
- **Contabilità Generale;**
- **Contabilità Analitica.**

Per contabilità analitica (co.an.) si intende un sistema di rilevazione di informazioni di tipo prevalentemente monetario (ma anche non monetario) per il supporto decisionale alla direzione aziendale volto a determinare, con riferimento a prescelti "oggetti" di analisi della gestione o di aree dell'organizzazione aziendale: costi di produzione, ricavi di vendita e risultati economici parziali; essa è quindi, contrariamente alla contabilità generale, orientata verso la comunicazione esterna (bilancio), rivolta verso l'analisi degli aspetti interni della gestione aziendale. Gli scopi fondamentali della co.an. possono essere sintetizzati in:

- **Supporto informativo alle decisioni aziendali** (per scelte di convenienza economica): si tratta del supporto fornito, ad esempio, alla determinazione dei prezzi dei prodotti, all'analisi relativa alla convenienza di svolgere internamente o

meno delle fasi del processo produttivo (scelte make or buy), alla valutazione ed al confronto tra le redditività delle diverse linee di prodotto. In alcune di queste decisioni non sono sufficienti solo le informazioni sui costi, ma si rendono necessarie anche valutazioni relative ai ricavi nelle alternative prese in considerazione. Pertanto la contabilità analitica comprende tutte le rilevazioni utili per le scelte di convenienza; in tal senso la *contabilità dei costi* è un sottoinsieme della co.an. che è deputato alla rilevazione ed elaborazione esclusivamente delle informazioni relative ai costi aziendali.

- **Controllo di gestione:** la co.an. fornisce elementi informativi per definire gli standard dei costi necessari al sistema budgetario e una serie di informazioni economico finanziarie utili per la valutazione delle performance delle unità organizzative e l'assunzione di decisioni per il loro governo.
- **Supporto alla co.ge.:** alla fine di ogni esercizio si rendono necessari procedimenti di valutazione in modo da ottenere il risultato di bilancio ed il valore degli elementi del patrimonio aziendale; a tal scopo la co.an. può essere di supporto alla co.ge. nei procedimenti di valutazione più critici, quali quelli del magazzino e degli ammortamenti dei beni pluriennali.

La co.ge. quindi è autonoma ma non separata, perché i suoi dati sono fondamentali anche nella co.an., in quanto vengono in questa ripresi ed elaborati.

Nella tabella 2.1 vengono comparate le caratteristiche della co.ge. e della co.an.

Le informazioni della co.an. e del sistema budgetario confluiscono nel sistema di reporting aziendale che costituisce un sistema di documenti con sintesi informative finalizzate al supporto delle decisioni del management a vari livelli: in esso sono selezionate, sintetizzate e predisposte in modo adeguato le informazioni provenienti dai sistemi di rilevazione fondamentali (co.ge., budget e co.an.) ed altre di natura quantitativa (indicatori fisico-tecnici) o qualitativa. Il quadro degli strumenti che forniscono informazioni economico-finanziarie compresi nella contabilità direzionale può essere raffigurato come in Figura 2.1.

CRITERIO DISTINTIVO	CO.GE.	CO.AN.
SCOPO	Misurazione del reddito e del capitale di funzionamento	Rielaborazione costi ricavi per attività decisionale e di controllo
AMPIEZZA RILEVAZIONE	Tutti i costi e i ricavi	Solo costi (e ricavi) della gestione operativa (caratteristica)
DESTINATARI	Soggetti esterni	Soggetti interni (management)
EPOCA DI RIFERIMENTO	Passato	Passato e futuro
OGGETTO	Fatti gestionali aventi manifestazione numeraria (scambi di mercato)	Utilizzo fattori produttivi (processi interni)
CLASSIFICAZIONE	Per natura fisico-economica dei fattori	Per natura e per destinazione dei fattori
PRECISIONE E TEMPESTIVITA'	Dati precisi piuttosto che tempestivi	Dati tempestivi piuttosto che precisi
UTILIZZO DIREZIONALE	Saltuario	Continuativo
OBBLIGATORIETA'	Obbligatoria	Non obbligatoria
METODOLOGIA DI RILEVAZIONE	Contabile (P.D.)	Contabile o Extra-Contabile

TABELLA 2.1

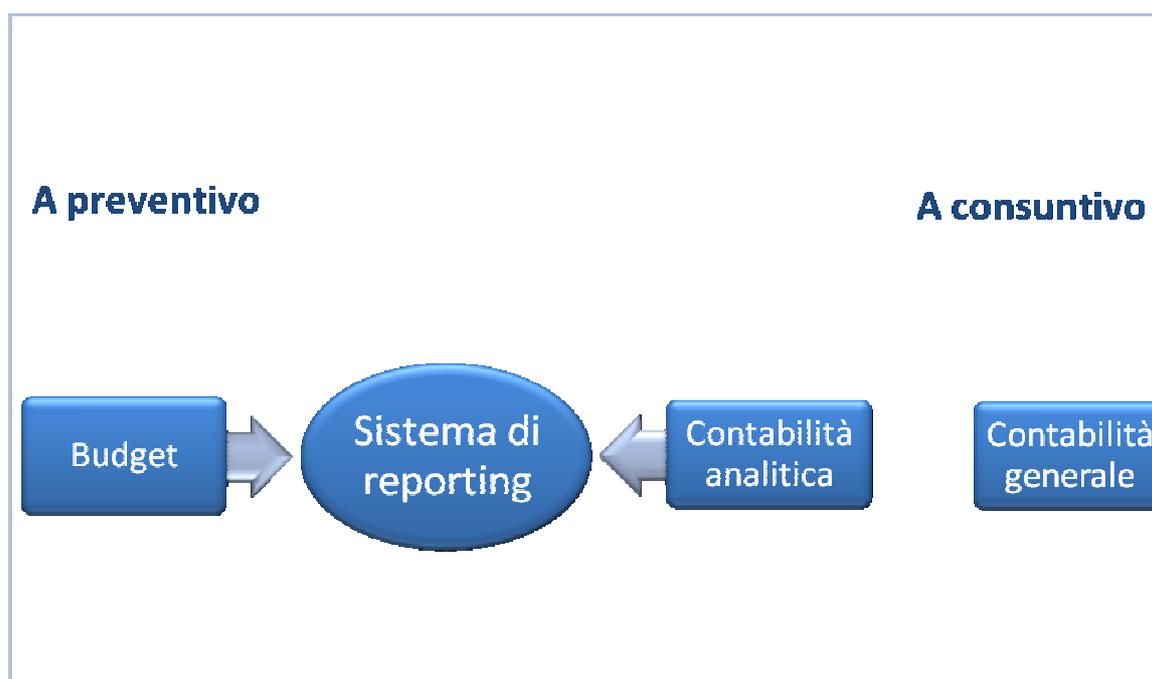


FIGURA 2.1

2.2 Classificazione dei Costi

A questo punto occorre dare spiegazione di alcuni termini usati nella trattazione sui sistemi di calcolo dei costi, questo verrà fatto nei paragrafi 2.2.1 e nel 2.2.2

2.2.1 Concetto di costo

- **Costo tecnico:** utilità (fattori produttivi) consumate nel processo produttivo (materiali, ore-uomo, ore-macchina, ecc.);

- **Costo psicologico:** sacrificio o rinuncia da sopportare in vista di una remunerazione futura attesa;
- **Costo monetario:** variazione di numerario (uscita di cassa o iscrizione di un debito) per l'acquisto di un fattore produttivo;
- **Costo di produzione:** somma dei valori attribuiti ai fattori produttivi impiegati nello svolgimento di una determinata attività produttiva. Il calcolo dei costi di produzione implica la determinazione dei costi di impiego dei fattori produttivi e non semplicemente dei costi di acquisto degli stessi. Vanno individuati i concetti di attività produttiva (oggetti) cui si riferisce il calcolo dei costi di produzione;
- **Oggetto di costo:** ogni "entità" per la quale si desidera una misurazione distinta dei costi (ad esempio, unità di prodotto o di servizio, reparto, ufficio, funzione, divisione, ecc.).

I costi assumono, pertanto, il significato di valori (stimati) delle risorse consumate o impiegate per l'ottenimento o il funzionamento dell'oggetto di calcolo considerato.

2.2.2 *Classificazione basata sul comportamento dei costi*

Per classificare i costi è necessario definire: costo oggetto di analisi, fattore determinante di costo (cost driver), ampiezza della variabilità (area di rilevanza) e l'orizzonte temporale di riferimento.

Il cost driver è individuabile nel volume di una determinata attività che, se svolta, comporta il sostenimento del costo. In tal senso, il cost driver è in grado di "spiegare" – essendone la causa di sostenimento – la variabilità di un determinato costo. La variabilità dei costi è dunque investigabile rispetto ad un generico driver "volume di attività", inteso come l'output al quale il costo è riferito.

Rispetto ad un generico cost driver "volume di attività" e nell'ambito di una definita area di rilevanza, si hanno:

- **Costi costanti (Fissi):** non variano al variare del volume di attività;
- **Costi variabili:** variano al variare del volume di attività secondo una determinata tendenza o legge di variabilità;
- **Costi misti (semi-variabili, a scalini).**

La distinzione tra costi variabili e costi fissi ha valore relativo (nell'ambito di una data area di rilevanza e nell'orizzonte di breve periodo). Il volume di produzione è il classico driver della variabilità dei costi aziendali, in quanto l'aumento del volume di produzione implica un aumento della quantità di risorse necessarie per svolgere l'attività economica.

Classificando i costi in base al criterio di maggiore o minore riferibilità ed "oggettività" nella misurazione dei costi rispetto all'oggetto di costo, si possono avere:

- **Costi speciali:** se possono essere riferiti all'oggetto di riferimento:
 - In maniera oggettiva, attraverso la misurazione dei volumi fisici di impiego dei sottostanti fattori produttivi valorizzati mediante opportuni prezzi unitari (quantità * prezzo);
 - In modo completo ed esaustivo;
- **Costi comuni:** sono attribuiti agli oggetti di riferimento in base ad una ripartizione (o allocazione), in quanto si riferiscono a fattori produttivi impiegati contemporaneamente da più oggetti.

La classificazione tra costi diretti e costi indiretti attiene invece alle modalità di imputazione (o attribuzione) dei costi agli oggetti di costo:

- **Costo diretto:**
 - Costo speciale: è possibile misurare oggettivamente il consumo di fattore produttivo rispetto all'oggetto o il costo può essere attribuito in modo esclusivo (i.e. costo speciale);
 - Vi è convenienza ad effettuare la misurazione;
- **Costo indiretto:** costi comuni + costi speciali per cui non risulta conveniente la misurazione oggettiva.

La figura 2.1 spiega le relazioni tra questi termini:

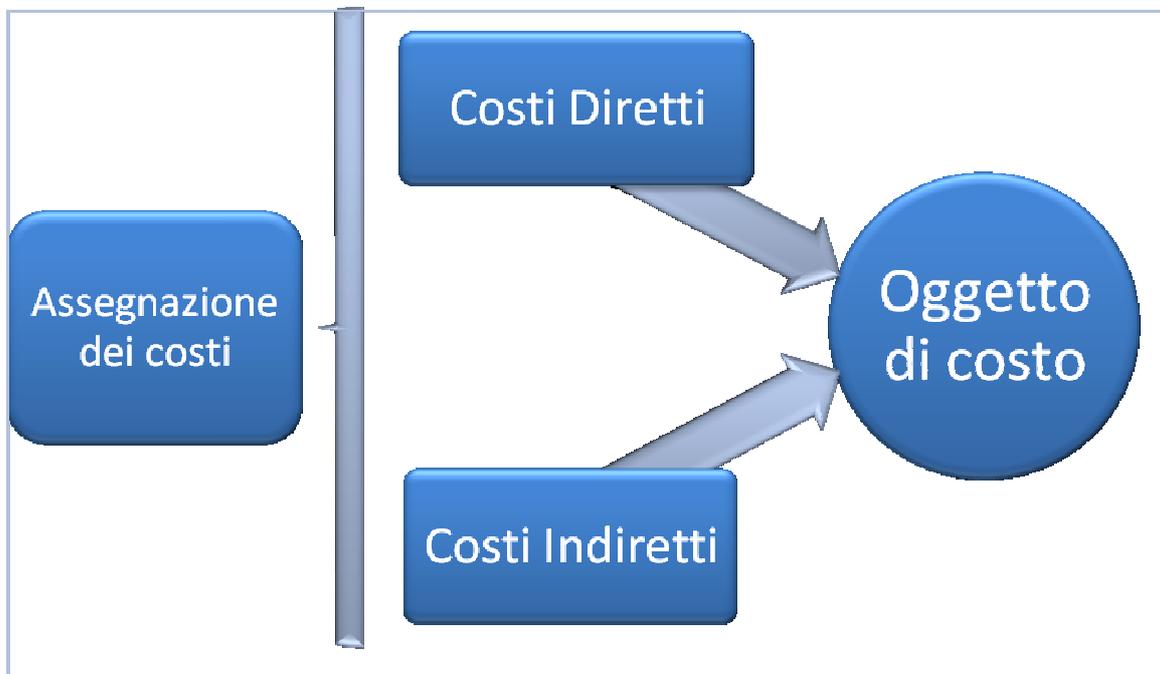


FIGURA 2.1

Altri due termini fondamentali del sistema di calcolo dei costi sono:

- **Base di allocazione (o di riparto):** è l'elemento che rappresenta il comune denominatore per collegare sistematicamente un costo indiretto o un raggruppamento di costi indiretti all'oggetto di costo. Una base di allocazione può essere un valore monetario (come il valore delle vendite) o non monetario (come il numero di prodotti o di ore). Le aziende spesso cercano di usare il determinante di costo dei costi indiretti come base di allocazione; ad esempio, il numero di miglia percorse può essere impiegato per l'allocazione dei costi di gestione dell'autovettura tra le diverse aree di vendita.
- **Aggregazione di costo:** è un raggruppamento di singoli elementi di costo. Possono avere un'ampia estensione o essere molto circoscritti. (Horngren, 1998)

2.3 Assegnazione dei costi

Per assegnare i costi ai prodotti le aziende adottano principalmente due sistemi di determinazione dei costi: sistema di calcolo dei costi per commessa e sistema di calcolo dei costi per processo. Nel caso di TELENET, data la struttura dell'azienda, si è optato per il **sistema di calcolo dei costi per commessa**, in quanto in questo sistema il costo di un prodotto o servizio è ottenuto assegnando i costi a un ben preciso ed identificabile prodotto o servizio. Una commessa costituisce l'obiettivo per il quale si consumano le risorse al fine di portare sul mercato un distinto e identificabile prodotto o servizio. Tale prodotto o servizio ha spesso caratteristiche specifiche per il cliente (Horngren, 1998).

La rilevazione dei costi storici delle commesse rende possibile una consapevole stima dei costi dei potenziali incarichi futuri; maggiore è questa consapevolezza sui propri costi, maggiore è la probabilità che agli incarichi accettati sia attribuito un prezzo che consenta di conseguire un utile, purtroppo questa analisi storica è sempre stata sottovalutata da TELENET e quindi i dati disponibili attualmente sono scarsi e talvolta frammentari.

Sono sei le fasi principali da seguire per assegnare i costi alle specifiche commesse:

- **Fase 1:** Identificazione delle commesse che costituiscono gli oggetti di costo;
- **Fase 2:** Identificazione delle categorie di costi diretti da attribuire alle singole commesse;
- **Fase 3:** Identificazione delle aggregazioni di costi indiretti associati con le commesse;
- **Fase 4:** Scelta della base di allocazione da impiegare nell'assegnazione di ciascun aggregazione dei costi indiretti alle commesse;
- **Fase 5:** Calcolo del coefficiente per ciascuna base di allocazione impiegata per allocare i costi indiretti alle commesse;
- **Fase 6:** Assegnazione dei costi all'oggetto di costo sommando tutti i costi diretti e tutti i costi indiretti (Horngren, 1998).

3. RISULTATI DELL'ANALISI

3.1 La documentazione dei dati

L'analisi dei costi è stata svolta sull'anno 2005, i principali documenti utilizzati sono:

- il bilancio dettagliato dell'anno 2005, bilancio consuntivo 2004 e 2003
- documenti provenienti dal consulente del lavoro (esterno all'azienda) con informazioni dettagliate sugli stipendi dei dipendenti a tempo indeterminato
- report interni sui tempi di lavoro che i dipendenti impiegano per le varie commesse (non disponibili per tutte le commesse).

L'accuratezza delle informazioni sul modo in cui il tempo viene impiegato è fondamentale specialmente in aziende di servizi come TELENET dove il costo del lavoro costituisce circa la metà del costo totale dell'azienda.

Tutti i dati esposti in questa analisi si intendono in migliaia di euro.

3.2 Presentazione bilancio aziendale

Il bilancio consuntivo di un'azienda, come già detto in precedenza nel paragrafo 3.1, è uno strumento troppo rigido per essere usato tempestivamente dai manager nelle decisioni aziendali anche per il fatto che viene redatto alla fine dell'anno che prende in esame, altresì è uno strumento molto efficace per dare una visione d'insieme dell'azienda. L'unica analisi comparativa che si può svolgere tra i bilanci 2003, 2004 e 2005 è quella tra i valori del conto economico nei tre diversi anni, in quanto in questo periodo è cambiata la legislazione in materia di lavoro dipendente. Nella figura 3.1 viene riportato un istogramma con i valori dei costi e dei ricavi dei rispettivi anni.

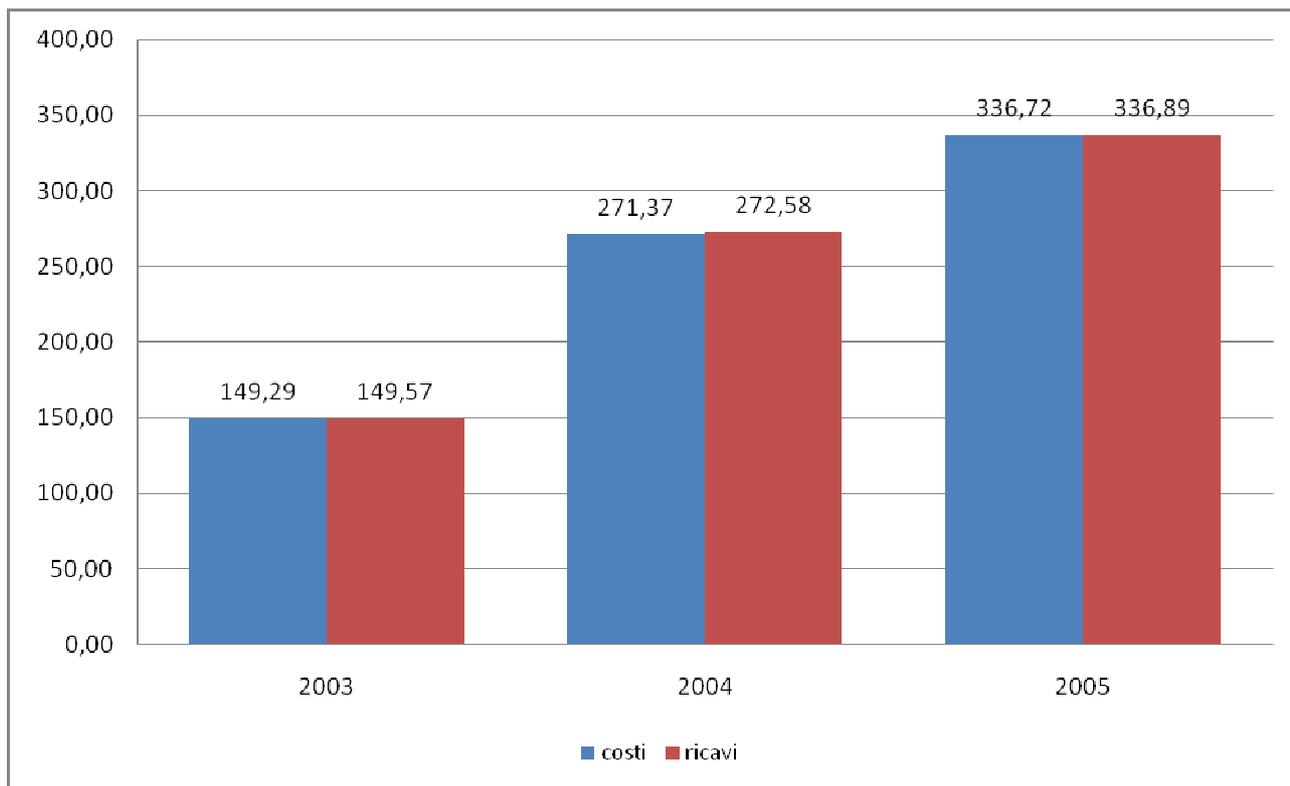


FIGURA 3.1

Come si può vedere negli ultimi tre anni si ha avuto un aumento dei volumi sia di costi che di ricavi, questo conferma che l'azienda è riuscita ad incrementare il proprio mercato proprio come da intenzioni del management. Si può anche osservare come, l'azienda, non sia riuscita a creare degli utili maggiori aumentando il proprio volume d'affari.

3.3 Identificazione e analisi clienti/commesse

Analizzando i ricavi alla voce servizi c/vendite per l'esercizio 2005, si può vedere dalla Figura 3 come il totale sia di 336,87, però all'interno di questo conto troviamo anche commesse inattive per quel che riguarda l'esercizio 2005, in quanto fatturate nel 2005 ma eseguite in altri esercizi, quindi i costi di queste commesse sono stati sostenuti in altri esercizi. Il totale di queste commesse inattive per l'esercizio 2005 è di 32,7.

Si ottiene che 9 clienti hanno richiesto servizi all'azienda per un totale di 11 commesse che hanno fatturato €304,17, nel dettaglio (fra parentesi è indicato il fatturato della commessa descritta indicato in migliaia di euro):

CLIENTE A – è il maggior cliente dell'azienda, lavoro continuativo durante l'anno fatturato mensilmente, il lavoro viene fatturato nel seguente modo: 5000€ di fisso mensile, 8€ a contatto utile; è l'occupazione principale dei lavoratori dipendenti dell'azienda, richiede consulenze occasionali. **(233,88)**

CLIENTE B – 2 commesse di marketing diretto svolte con lavoratori a contratto Mini Cococo, fatturate a €3,8 e €4 a contatto utile più altri servizi collegati alle commesse. **(40,02)**

CLIENTE C – giornate di formazione tenute dall'amministratore. **(8,14)**

CLIENTE D – 1 commessa di marketing diretto svolta con lavoratori a contratto Mini Cococo, fatturate a €3 a contatto utile più altri servizi collegati alle commesse. **(2,86)**

CLIENTE E – 2 commesse, 1 giornata di formazione tenuta dall'amministratore e 1 campagna marketing a €15 a contatto utile svolta da consulenti occasionali. **(5,47)**

CLIENTE F – 1 commessa di invito telefonico ad una fiera svolta da consulenti occasionali. **(2,48)**

CLIENTE G – 1 sondaggio socio-demografico svolto da consulenti occasionali. **(4,00)**

CLIENTE H – 1 commessa di invito telefonico ad una fiera svolta da consulenti occasionali. **(1,13)**

CLIENTE I – 1 sondaggio svolto da consulenti occasionali. **(6,2)**

Come contatto utile si intende l'unità di fatturazione fondamentale di alcune commesse; data una comunicazione da effettuare su un determinato target, consiste nella realizzazione della comunicazione con un referente corretto secondo i parametri espressi dal committente.

Nella Tabella 3.1 viene riportato il riassunto del conto servizi c/vendite.

	FATTURATO CORRENTE	FATTURATO EXTRA
CLIENTE A	233,88	0,00
CLIENTE B	40,02	0,00
CLIENTE C	8,14	0,00
CLIENTE D	2,86	0,00
CLIENTE E	5,47	0,00
CLIENTE F	2,48	0,00
CLIENTE G	4,00	0,00
CLIENTE H	1,13	0,00
CLIENTE I	6,20	0,00
SUB. TOTALE NON CLIENTE A	70,30	0,00
COMMESSE INATTIVE	0,00	32,70
TOTALE	304,17	32,70

TABELLA 3.1

La commessa del cliente A assorbe la quasi totalità delle ore lavorative dei dipendenti a tempo indeterminato, mentre le commesse degli altri clienti vengono eseguite soprattutto da consulenze occasionali.

Le commesse svolte possono essere raggruppate in quattro categorie:

- commesse con fatturazione a contatto utile,
- giornate di formazione,
- sondaggi,

- inviti telefonici ad eventi.

3.4 Sistema di calcolo dei costi

Un primo approccio per identificare i costi sostenuti per l'esecuzione delle singole commesse è quello di attribuire come costi diretti i costi di mano d'opera sostenuti per la commessa in esame e di allocare i costi indiretti prendendo come base di riparto il fatturato della commessa.

Nella figura 3.2 viene rappresentato questo primo sistema di calcolo dei costi per il singolo oggetto di costo, questa rappresentazione verrà ripresa ogni qual volta si andrà a descrivere mediante simboli il sistema di calcolo dei costi che verrà nel corso dell'esposizione identificato, i simboli identificheranno univocamente le varie componenti del sistema:

- Oggetto di costo: cerchio;
- Costi diretti: trapezio;
- Costi indiretti: rettangolo;
- Base di allocazione: esagono.

Nella tabella 3.2 sono riportati i costi attribuiti ad ogni commessa con questo metodo. Si può notare come con questo tipo di analisi i costi indiretti vengano allocati alle commesse con il più alto prezzo di vendita, che si suppone siano le commesse che hanno assorbito più risorse aziendali.

Il totale del costo di Mano d'opera diretta per l'anno 2005 è 145,31, per un totale di 15228 ore, quindi il costo medio di un ora di mano d'opera è €9,54.

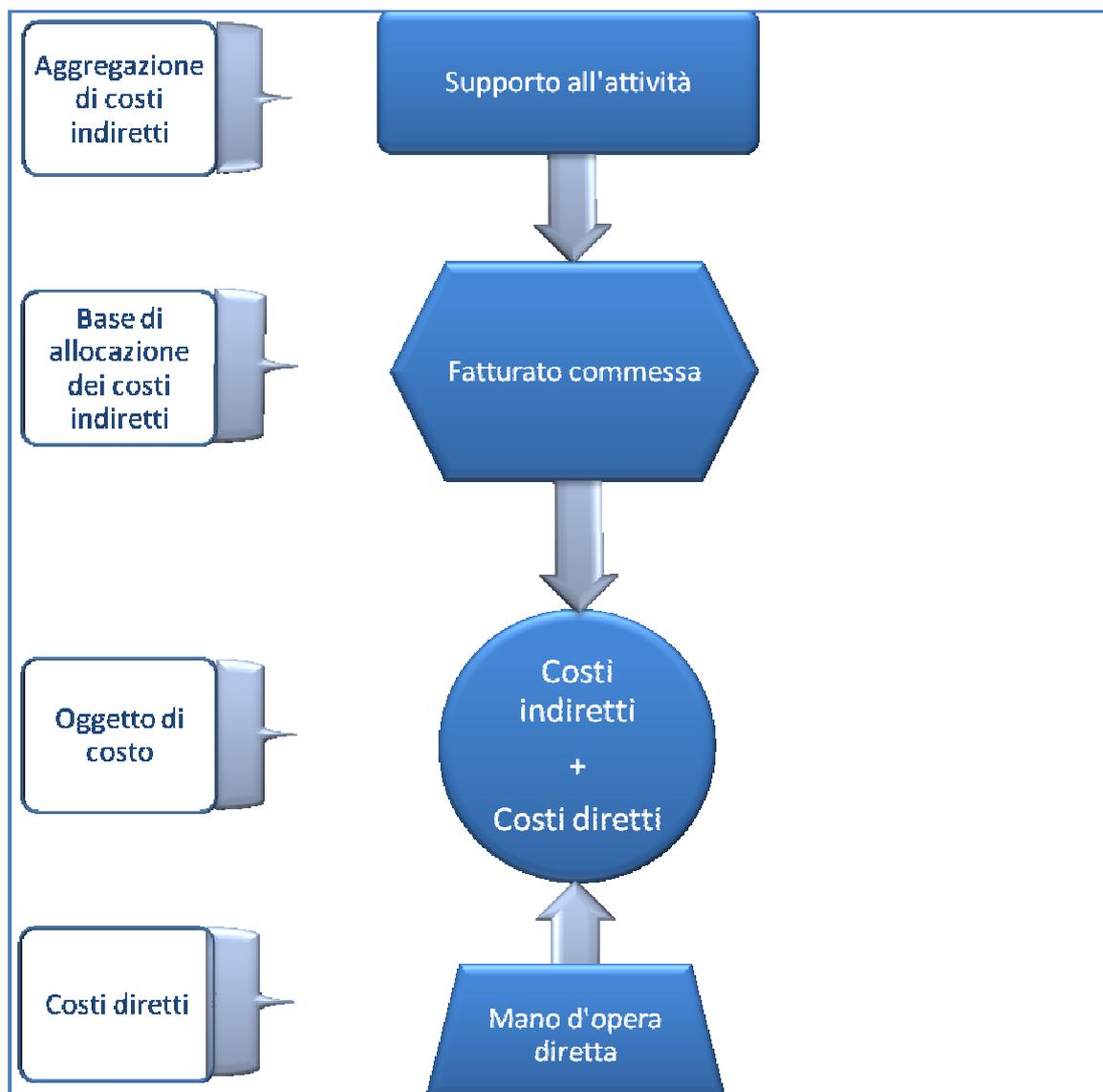


FIGURA 3.2

	CLIENTE A	CLIENTE B	CLIENTE C	CLIENTE D	CLIENTE E	CLIENTE F	CLIENTE G	CLIENTE H	CLIENTE I	TOTALE
FATTURATO CORRENTE	233,88	40,02	8,14	2,86	5,47	2,48	4,00	1,13	6,20	304,17
COSTO MANO D'OPERA DIRETTA	105,19	32,71	0,00	0,37	1,34	0,31	1,26	0,57	3,56	145,31
COSTI INDIRETTI										191,62
RIPARTIZIONE COSTI INDIRETTI	147,34	25,21	5,13	1,80	3,45	1,56	2,52	0,71	3,91	
RISULTATO OPERATIVO	-18,65	-17,90	3,01	0,69	0,68	0,61	0,22	-0,15	-1,27	-32,76

TABELLA 3.2

3.5 Identificazione delle categorie dei costi diretti

Per tutte le commesse analizzate, ad eccezione di quella commissionata del cliente C, si hanno dei costi diretti.

Per Cliente A i costi diretti sono dati dagli stipendi dei lavoratori dipendenti a cui vengono sottratte le ore dedicate da questi ad altre mansioni e gli stipendi dei responsabili (anch'essi lavoratori dipendenti); a questi bisogna aggiungere le consulenze occasionali

dedicate a Cliente A. Bisogna fare una distinzione però tra questi due tipi di costi: i primi (stipendi lavoratori dipendenti) possono essere imputati al mese in cui è stato svolto il lavoro e quindi associati al valore dei contatti utili avuti in quel mese; mentre i secondi (costi da consulenze occasionali) vengono ripartite tra tutte le commesse mensili di Cliente A in base ai contatti utili del mese.

Per tutte le altre commesse vengono attribuiti direttamente i costi sostenuti per i consulenti occasionali e per i contratti mini cococo. Un caso atipico viene fornito da Cliente B in quanto una parte della commessa è stata subappaltata ad un'azienda esterna a TELENET.

Nella Tabella 3.3 viene riportato uno schema riassuntivo con i valori dei costi diretti attribuiti alle commesse.

	LAVORATORI DIPENDENTI	CONSULENZE OCCASIONALI	MINI COCOCO	FASI ESTERNALIZZATE
CLIENTE A	102,28	2,91	0	0,00
CLIENTE B	0,00	0,00	9,83	22,89
CLIENTE C	0,00	0,00	0,00	0,00
CLIENTE D	0,00	0,37	0,00	0,00
CLIENTE E	0,00	0,00	1,34	0,00
CLIENTE F	0,00	0,31	0,00	0,00
CLIENTE G	0,00	1,26	0,00	0,00
CLIENTE H	0,00	0,57	0,00	0,00
CLIENTE I	0,00	3,56	0,00	0,00
TOTALE	102,28	8,98	11,17	22,89

TABELLA 3.3

Altro dato che emerge da questa suddivisione in categorie dei costi diretti sono le ore di lavoro impiegate per ogni commessa, questa suddivisione viene illustrata nella tabella 3.4.

	LAVORATORI DIPENDENTI	CONSULENZE OCCASIONALI	MINI COCOCO
CLIENTE A	12005	465	0
CLIENTE B	0	0	1572
CLIENTE C	0	0	0
CLIENTE D	0	59	
CLIENTE E	0	0	215
CLIENTE F	0	50	0
CLIENTE G	0	201	0
CLIENTE H	0	91	0
CLIENTE I	0	570	0
TOTALE	12005	1436	1787

TABELLA 3.4

Grazie alla classificazione dei costi diretti si possono calcolare le medie del costo orario della mano d'opera diretta, suddivise per le categorie precedentemente identificate, che risultano:

- Costo orario Lavoratori dipendenti: € 13,89;
- Costo orario Consulenze occasionali: € 6,25;
- Costo orario Contratti mini cococo: € 6,25.

Nella figura 3.3 è rappresentato questo perfezionamento del sistema di calcolo dei costi, mediante l'identificazione delle categorie dei costi diretti.

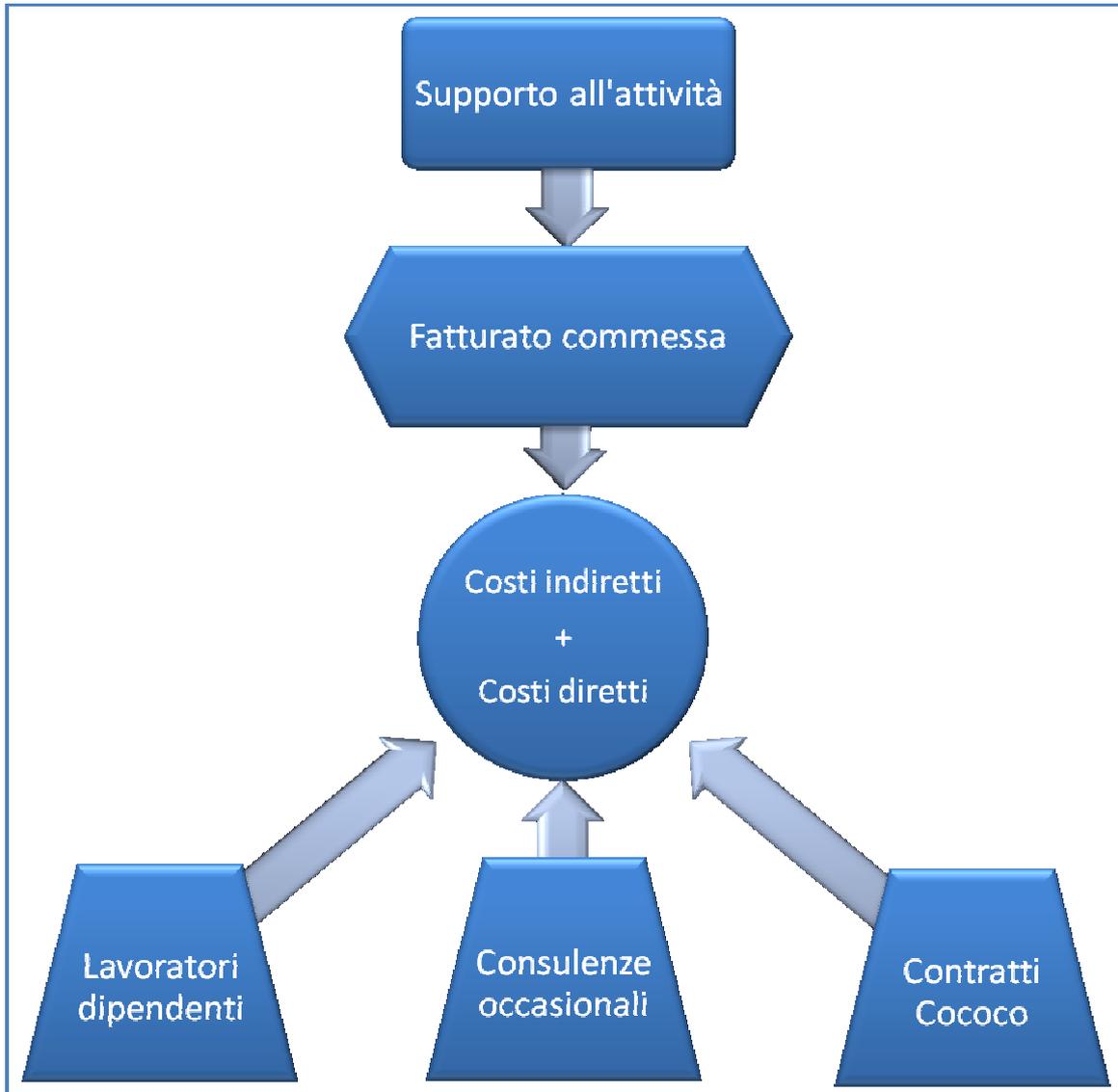


FIGURA 3.3

3.6 Identificazione delle aggregazioni dei costi indiretti

Si possono raggruppare i costi indiretti di TELENET in 4 aggregazioni:

- **Costi generali e amministrativi:** che comprende tutte le utenze, gli affitti e i costi per le consulenze professionali;
- **Costi per viaggi e trasporto;**
- **Costi di supporto generale all'attività:** stipendi dei responsabili;

- **Costi di supporto alle commesse:** costo delle ore di lavoro dei lavoratori dipendenti non dedicate al Cliente A.

Il totale di questi costi ammonta a €191624,25, nella Tabella 3.5 viene riportato il totale per i quattro aggregati.

	GENERALI E AMMINISTRATIVI	VIAGGI E TRASPORTO	SUPPORTO GENERALE	SUPPORTO ALLE COMMESSE
TOTALE	111,97	15,17	49,56	14,92

TABELLA 3.5

3.7 Scelta della base di allocazione da impiegare nell'assegnazione di ciascun aggregazione dei costi indiretti alle commesse

Oltre alle ore lavorate per commessa, la scelta della base di allocazione può ricadere su una base di riparto a valore, in questo caso ne sono state scelte quattro per poter confrontare i risultati con esse ottenuti. Le quattro basi di riparto sono:

- **Fatturato;**
- **1° Margine di contribuzione;**
- **2° Margine di contribuzione;**
- **Costi diretti.**

Per 1° margine di contribuzione si intende il fatturato meno i costi diretti variabili, mentre il 2° margine di contribuzione è dato dal 1° margine di contribuzione a cui vengono sottratti i costi diretti fissi e i costi per le fasi esternalizzate, invece i costi diretti è dato dal totale dei costi diretti attribuiti alla singola commessa. Nella Tabella 3.6 vengono riportate queste relazioni con i valori riscontrati.

	CLIENTE A	CLIENTE B	CLIENTE C	CLIENTE D	CLIENTE E	CLIENTE F	CLIENTE G	CLIENTE H	CLIENTE I	TOTALE
FATTURATO CORRENTE (*)	233,88	40,02	8,14	2,86	5,47	2,48	4,00	1,13	6,20	304,17
COSTI DIRETTI VARIABILI	2,91	9,83	0,00	0,37	1,34	0,31	1,26	0,57	3,56	20,14
1° MARGINE CONTRIBUZIONE (lordo)	230,97	30,19	8,14	2,49	4,13	2,17	2,74	0,56	2,64	284,03
COSTI DIRETTI FISSI	102,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	102,28
COSTI PER FASI ESTERNALIZZATE	0,00	22,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22,89
2° MARGINE DI CONTRIBUZIONE (semilordo)	128,69	7,31	8,14	2,49	4,13	2,17	2,74	0,56	2,64	158,86
COSTI DIRETTI	105,19	32,71	0,00	0,37	1,34	0,31	1,26	0,57	3,56	145,31

TABELLA 3.6

3.8 Calcolo del coefficiente per ciascuna base di allocazione impiegata per allocare i costi indiretti alla commessa

L'aggregato Costi generali e amministrativi come quello Costi di supporto generale all'attività vengono allocati a tutte le commesse, mentre gli aggregati Costi per viaggi e trasporto e Costi di supporto alle commesse vengono allocati a tutte le commesse ad esclusione di Cliente A; la commessa Cliente A non ha spese di trasporto in quanto è una commessa continuativa durante l'anno quindi non necessita di continui incontri per la sua esecuzione, mentre l'aggregato Costi di supporto alle commesse per sua natura non può essere allocato a Cliente A perché sono le ore di lavoro non svolte per quella commessa.

L'allocazione viene eseguita mettendo a denominatore la base scelta e a numeratore il valore riscontrato per ogni commessa, questa quantità va a moltiplicare il singolo aggregato.

Nella tabella 3.7 sono riportati i risultati per l'allocazione degli aggregati dei costi indiretti alle commesse utilizzando le 5 basi di riparto (ore lavorate + 4 basi a valore).

	CLIENTE A	CLIENTE B	CLIENTE C	CLIENTE D	CLIENTE E	CLIENTE F	CLIENTE G	CLIENTE H	CLIENTE I	TOTALE
COSTI GENERALI E AMMINISTRATIVI:										
fatturato	86,10	14,73	3,00	1,05	2,01	0,91	1,47	0,42	2,28	111,97
1° m. c.	91,06	11,90	3,21	0,98	1,63	0,86	1,08	0,22	1,04	111,97
2° m. c.	90,71	5,15	5,74	1,75	2,91	1,53	1,93	0,40	1,86	111,97
c. diretti	81,05	25,21	0,00	0,28	1,03	0,24	0,97	0,44	2,74	111,97
ore	91,69	11,56	0,00	0,43	1,58	0,37	1,48	0,67	4,19	111,97
COSTI PER VIAGGI E TRASFERTE:										
fatturato	0,00	8,63	1,76	0,62	1,18	0,54	0,86	0,24	1,34	15,17
1° m. c.	0,00	8,63	2,33	0,71	1,18	0,62	0,78	0,16	0,75	15,17
2° m. c.	0,00	3,67	4,09	1,25	2,07	1,09	1,38	0,28	1,33	15,17
c. diretti	0,00	12,37	0,00	0,14	0,51	0,12	0,48	0,21	1,35	15,17
ore	0,00	8,65	0,00	0,32	1,18	0,27	1,11	0,50	3,13	15,17
COSTI DI SUPPORTO GENERALE ALL'ATTIVITA':										
fatturato	38,11	6,52	1,33	0,47	0,89	0,40	0,65	0,18	1,01	49,56
1° m. c.	40,30	5,27	1,42	0,43	0,72	0,38	0,48	0,10	0,46	49,56
2° m. c.	40,15	2,28	2,54	0,78	1,29	0,68	0,86	0,18	0,82	49,56
c. diretti	35,88	11,16	0,00	0,13	0,46	0,11	0,43	0,19	1,21	49,56
ore	40,59	5,12	0,00	0,19	0,70	0,16	0,65	0,30	1,86	49,56
COSTI DI SUPPORTO ALLE COMMESSE:										
fatturato	0,00	8,49	1,73	0,61	1,16	0,53	0,85	0,24	1,32	14,92
1° m. c.	0,00	8,49	2,29	0,70	1,16	0,61	0,77	0,16	0,74	14,92
2° m. c.	0,00	3,61	4,02	1,23	2,04	1,07	1,36	0,28	1,30	14,92
c. diretti	0,00	12,16	0,00	0,14	0,50	0,12	0,47	0,21	1,32	14,92
ore	0,00	8,50	0,00	0,32	1,16	0,27	1,09	0,49	3,08	14,92

TABELLA 3.7

3.9 Assegnazione dei costi indiretti all'oggetto a base unica

Nell'assegnazione dei costi indiretti a base unica viene individuata un'unica base di riparto per l'imputazione agli oggetti di costo di tutte le aggregazioni dei costi indiretti. Nella tabella 3.8 viene riportato il conto economico gestionale per commessa, che mette in evidenza i differenti risultati operativi delle commesse, calcolati con le 5 basi di riparto.

	CLIENTE A	CLIENTE B	CLIENTE C	CLIENTE D	CLIENTE E	CLIENTE F	CLIENTE G	CLIENTE H	CLIENTE I	TOTALE
FATTURATO CORRENTE (*)	233,88	40,02	8,14	2,86	5,47	2,48	4,00	1,13	6,20	304,17
COSTI DIRETTI VARIABILI	2,91	9,83	0,00	0,37	1,34	0,31	1,26	0,57	3,56	20,14
1° MARGINE CONTRIBUZIONE (lordo)	230,97	30,19	8,14	2,49	4,13	2,17	2,74	0,56	2,64	284,03
COSTI DIRETTI FISSI	102,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	102,28
COSTI PER FASI ESTERNALIZZATE	0,00	22,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22,89
2° MARGINE DI CONTRIBUZIONE (semilordo)	128,69	7,31	8,14	2,49	4,13	2,17	2,74	0,56	2,64	158,86
COSTI INDIRETTI RIPARTITI IN BASE:										
al fatturato	124,20	38,38	7,80	2,74	5,25	2,38	3,84	1,09	5,95	191,62
al 1° margine di contribuzione	131,36	34,29	9,24	2,82	4,69	2,47	3,12	0,64	3,00	191,62
al 2° margine di contribuzione	130,86	14,72	16,39	5,01	8,31	4,37	5,52	1,14	5,31	191,62
c. diretti	116,93	60,90	0,00	0,69	2,50	0,58	2,34	1,06	6,63	191,62
ore	132,28	33,83	0,00	1,27	4,62	1,07	4,33	1,96	12,26	191,62
RISULTATO OPERATIVO PER COMMessa CON BASE:										
al fatturato	4,48	-31,07	0,33	-0,25	-1,12	-0,21	-1,09	-0,52	-3,31	-32,76
al 1° margine di contribuzione	-2,67	-26,99	-1,10	-0,34	-0,56	-0,29	-0,37	-0,08	-0,36	-32,76
al 2° margine di contribuzione	-2,17	-7,41	-8,25	-2,52	-4,18	-2,20	-2,78	-0,57	-2,67	-32,76
c. diretti	11,76	-53,59	8,14	1,80	1,63	1,59	0,40	-0,50	-3,99	-32,76
ore	-3,59	-26,52	8,14	1,22	-0,50	1,10	-1,59	-1,39	-9,63	-32,76

TABELLA 3.8

Almeno due di queste basi possono essere considerate poco adeguate all'analisi, cioè il sistema di riparto basato sui costi diretti e quello basato sulle ore lavorate durante l'anno, in quanto non attribuiscono nessun costo indiretto alla commessa Cliente C e questo è improbabile. Per quel che riguarda le altre basi si può osservare come quella creata col fatturato delle commesse porti all'attribuzione di gran parte dei costi alla commessa Cliente B, con questo metodo risulterebbe che il risultato operativo aziendale negativo sia generato in gran parte da una commessa con un errato prezzo di vendita; mentre il sistema generato dall'uso del 2° Margine di contribuzione come base di riparto porta a supporre che più o meno tutte le commesse portino alla creazione del risultato aziendale negativo in quanto il risultato operativo per commessa è sempre negativo. La base 1° Margine di contribuzione è una via di mezzo tra le due appena descritte.

3.10 Assegnazione dei costi indiretti all'oggetto a base multipla

Un metodo di attribuzione dei costi indiretti all'oggetto di costo alternativo a quello descritto nel paragrafo precedente è quello di creare una base di riparto diversa per ogni aggregazione di costo. Questo permette di aumentare la sensibilità del sistema di calcolo dei costi in quanto permette a ogni aggregato di avere il proprio driver di costo. Nel caso dell'analisi presa in considerazione le basi scelte sono state:

- Costi generali e amministrativi: Ore di Mano d'opera diretta;
- Costi per viaggi e trasferte: 2° Margine di contribuzione;
- Costi di supporto generale: Fatturato;
- Costi di supporto alle commesse: Costi diretti.

Nella tabella 3.9 è riportata la ripartizione dei costi indiretti con basi multiple:

	CLIENTE A	CLIENTE B	CLIENTE C	CLIENTE D	CLIENTE E	CLIENTE F	CLIENTE G	CLIENTE H	CLIENTE I	TOTALE
FATTURATO CORRENTE (*)	233,88	40,02	8,14	2,86	5,47	2,48	4,00	1,13	6,20	304,17
COSTI DIRETTI VARIABILI	2,91	9,83	0,00	0,37	1,34	0,31	1,26	0,57	3,56	20,14
1° MARGINE CONTRIBUZIONE (lordo)	230,97	30,19	8,14	2,49	4,13	2,17	2,74	0,56	2,64	284,03
COSTI DIRETTI FISSI	102,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	102,28
COSTI PER FASI ESTERNALIZZATE	0,00	22,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22,89
2° MARGINE DI CONTRIBUZIONE (semilordo)	128,69	7,31	8,14	2,49	4,13	2,17	2,74	0,56	2,64	158,86
COSTI INDIRETTI:										
COSTI GENERALI E AMMINISTRATIVI:	91,69	11,56	0,00	0,43	1,58	0,37	1,48	0,67	4,19	111,97
COSTI PER VIAGGI E TRASFERTE:	0,00	3,67	4,09	1,25	2,07	1,09	1,38	0,28	1,33	15,17
COSTI DI SUPPORTO GENERALE ALL'ATTIVITA':	38,11	6,52	1,33	0,47	0,89	0,40	0,65	0,18	1,01	49,56
COSTI DI SUPPORTO ALLE COMMESSE:	0,00	12,16	0,00	0,14	0,50	0,12	0,47	0,21	1,32	14,92
RISULTATO OPERATIVO PER COMMESSA:	-1,12	-26,61	2,72	0,20	-0,92	0,19	-1,23	-0,78	-5,21	-32,76

TABELLA 3.9

La figura 3.4 rappresenta il sistema dei costi ulteriormente perfezionato, mediante l'identificazione delle categorie dei costi indiretti e delle relative basi di riparto.

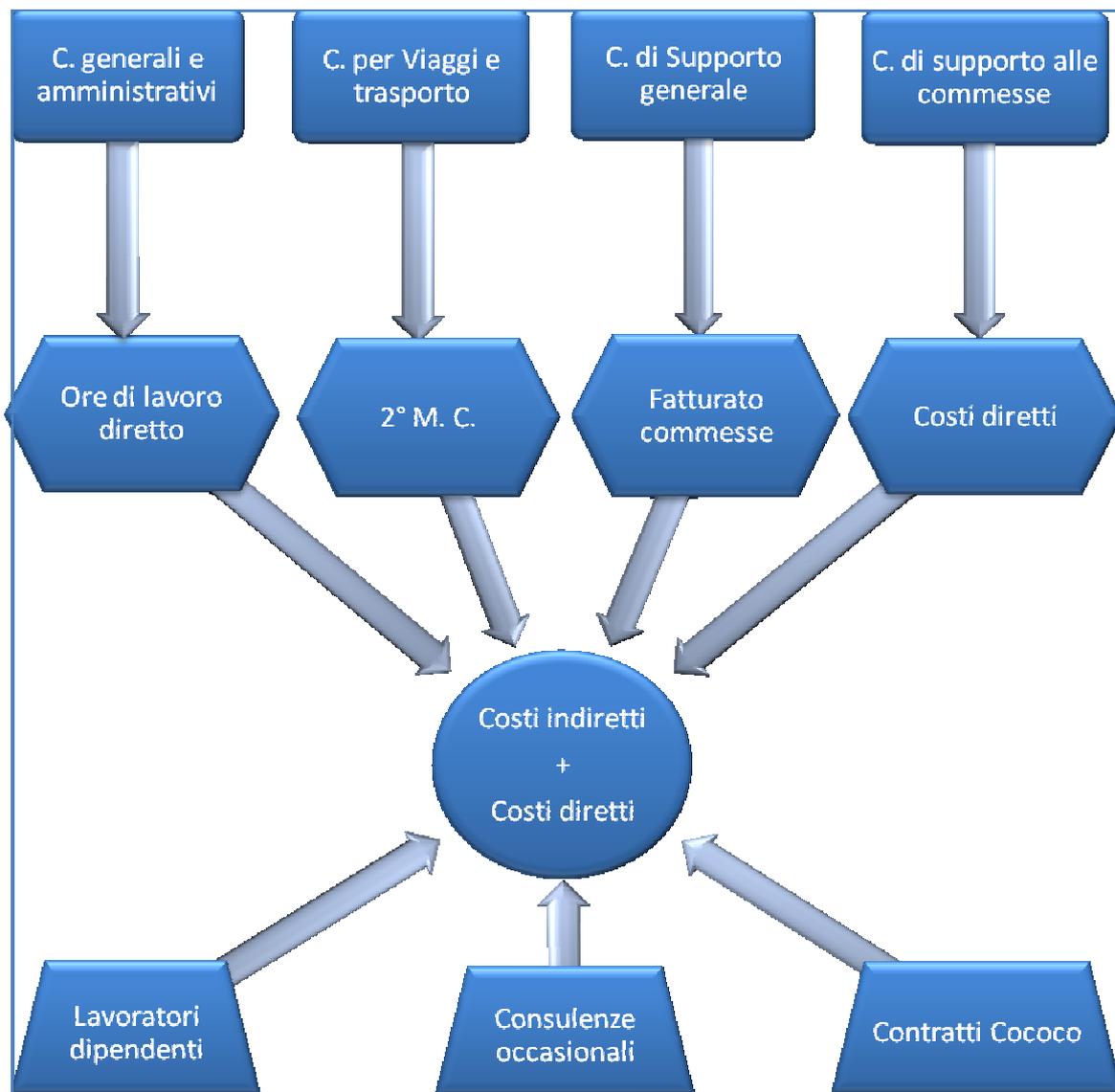


FIGURA 3.4

4. CONCLUSIONI

La gestione dei costi è uno dei fattori critici di successo delle aziende, al fine del conseguimento del vantaggio competitivo, e il suo ambito d'applicazione abbraccia trasversalmente ogni processo chiave per la creazione del valore in azienda.

Il punto di partenza di tale approccio alla gestione dei costi è che non è sufficiente un unico strumento per l'analisi dei costi, la contabilità generale, ma sono necessari più strumenti di analisi, integrati tra loro e orientati al business, nei termini di clienti, prodotti, processi e risorse, volti a realizzare una gestione strategica dei costi.

L'approccio tradizionale all'analisi dei costi è stato sempre finalizzato al controllo consuntivo dei livelli di efficienza aziendale raggiunti, per verificare l'adeguatezza dei prezzi di vendita praticati. La sensibile riduzione del ciclo medio di vita del prodotto, soprattutto nelle Pmi, ha reso inutili interventi sui costi effettuati a posteriori, trasladando l'attenzione dal taglio dei costi alla gestione preventiva degli stessi (Oliviero, 2000).

Il processo naturale di evoluzione della contabilità analitica, atta ad asservire le nuove esigenze informative del management, culmina con la definizione del Cost Management: esso è un approccio flessibile in relazione ai bisogni dei processi decisionali da supportare, in grado di inglobare sempre nuovi metodi senza le preclusioni tipiche dei sistemi contabili che accettano soltanto integrazioni perfettamente coerenti con le assunzioni di base e la metodologia adottata.

Il Cost Management non è ancorato a specifiche variabili organizzative che ne renderebbero difficile (o comunque non simile nei risultati) il suo utilizzo in contesti differenti ed ha il merito di incentrare sulle risorse umane, l'ideazione, la progettazione, il miglioramento continuo e la realizzazione dei processi che, travalicando i confini della singola azienda, collegano, secondo una logica di ottimizzazione continua, i fattori impiegati ai servizi ottenibili, secondo la logica della customer satisfaction (Bergamin Barbato, 1999).

Dall'analisi svolta si è potuto osservare come l'introduzione di un metodo di costing, nel caso preso in esame si è optato per l'introduzione di Conti Economici per commessa, possa portare dei benefici dal punto di vista dell'acquisizione di informazioni sulla redditività di una commessa.

Infatti un approccio analitico al costo del prodotto ci porta a non pensare più a questo come una variabile indipendente, ma come un valore obiettivo dipendente da altre due variabili sovrastanti: il prezzo di mercato previsto per l'introduzione del nuovo prodotto ed il margine di profitto ad esso relativo, derivato a sua volta, dalla pianificazione a lungo termine dell'impresa produttrice.

Uno dei problemi riscontrati nella gestione dei costi dell'azienda presa in esame è quello di sottostimare i costi indiretti, questo è un aspetto molto importante in quanto nell'azienda più della metà dei costi non possono essere attribuiti direttamente all'oggetto di costo, quindi vengono classificati come costi indiretti; il problema nella gestione dei costi indiretti emerge, in quanto come si può osservare, non sono stati presi in considerazione nella formulazione della proposta di vendita al cliente.

Il metodo di costing per Conti Economici per Commessa permette di stabilire dei coefficienti per i costi indiretti sul valore del costo diretto stimato, che permettono al

management di assegnare il giusto costo alla commessa che si andrà a svolgere, quindi così facendo l'azienda avrà la sicurezza di creare margine ogni commessa che andrà ad acquisire. I coefficienti delle 4 categorie di dei costi indiretti per ogni euro di lavoro diretto sono:

	TOTALI	COEFFICIENTI
TOTALE COSTI DIRETTI	145.311,59	
COSTI GENERALI E AMMINISTRATIVI:	111.972,96	0,770571452
COSTI PER VIAGGI E TRASFERTE:	15.167,46	0,104378876
COSTI DI SUPPORTO GENERALE ALL'ATTIVITA':	49.563,71	0,34108574
COSTI DI SUPPORTO ALLE COMMESSE:	14.920,12	0,10267674

FIGURA 4.1

Si può andare a calcolare il risultato operativo per ogni commessa attribuendo i costi indiretti attraverso i coefficienti, tenendo conto che alcune commesse non vanno a generare costi indiretti per tutte le categorie, ad esempio nella commessa Cliente A si possono trascurare le categorie di costi indiretti per viaggi e trasferte e di supporto alle commesse. I risultati sono riportati nella Tabella 4.2

	CLIENTE A	CLIENTE B	CLIENTE C	CLIENTE D	CLIENTE E	CLIENTE F	CLIENTE G	CLIENTE H	CLIENTE I	TOTALE
TOTALE COSTI DIRETTI	105.187,98	32.712,43	0,00	368,76	1.342,87	311,25	1.257,40	568,75	3.562,15	145.311,59
COSTI INDIRETTI ATTRIBUITI CON I COEFFICIENTI	116.932,97	43.138,30	0,00	486,29	1.770,86	410,45	1.658,15	750,02	4.697,45	191.624,25
TOTALE COSTI	222.120,95	75.850,73	0,00	855,05	3.113,73	721,70	2.915,55	1.318,77	8.259,60	336.935,84
FATTURATO CORRENTE	233.876,00	40.019,70	8.137,39	2.855,00	5.469,78	2.482,00	4.000,00	1.132,30	6.200,00	304.172,17
RISULTATO OPERATIVO PER COMMessa	11.755,05	-35.831,03	8.137,39	1.999,95	2.356,05	1.760,30	1.084,45	-186,47	-2.059,60	-32.763,67

FIGURA 4.2

I risultati contenuti nella tabella 4.2 portano alla luce un problema rilevante di questo metodo di calcolo preventivo del costo totale di commessa: la precisione con cui si vanno ad attribuire alle commesse i costi diretti, come si può osservare ad una commessa come Cliente C, a cui non sono stati attribuiti costi diretti, non vengono nemmeno attribuiti costi indiretti. La risoluzione di questo problema avviene migliorando la sensibilità di questo sistema analisi dei costi l'azienda potrebbe utilizzare altri semplici accorgimenti:

- "Direttizzare" molti dei costi indiretti: procedendo all'assegnazione ad esempio dei viaggi e delle trasferte alla commessa di competenza
- Avere un dettaglio immediato e preciso delle ore di mano d'opera diretta impiegata per ogni singola commessa attraverso la compilazione di moduli da parte dei dipendenti in cui si indica l'intervallo di tempo preciso che ogni singolo dipendente ha occupato per una data commessa

5. BIBLIOGRAFIA

APREA G., DI NAPOLI C., Piccole e Medie Imprese: come creare alleanze e collaborazioni transnazionali, Francoangeli, 2002

BALDASSI C., Organizziamo la spontaneità. Il cambiamento nelle piccole e medie imprese.

BERGAMIN BARBATO M., COLLINI P. (a cura di), Il cost management, Giuffrè, 1999

BRUSA L., Contabilità dei costi, Giuffrè, 1995

CINQUINI L., Strumenti per l'analisi dei costi, Vol. I, Giappichelli, 2003

HORNGREN C.T., FOSTER G., DATAR S.M., Contabilità per la direzione, Isedi, 1998

MIOLO P., Strumenti per l'analisi dei costi, Vol. II, Giappichelli, 2003

NORMATIVA COMUNITARIA UNIONE EUROPEA, http://europa.eu/index_it.htm.

OLIVIERO D., I nuovi strumenti del cost management: la metodologia del target costing, 2000