



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in

ECONOMIA E COMMERCIO

**L'ANALISI DEI COSTI PER IL CONTROLLO DI
GESTIONE, CASO FLUX S.R.L.**

**COST ANALYSIS FOR MANAGEMENT CONTROL, THE
FLUX S.R.L CASE.**

Relatore:

Prof. Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Alice Gerboni

Anno Accademico 2022/2023

INDICE

INTRODUZIONE.....	4
CAPITOLO 1 - ANALISI E CONTABILITÀ DEI COSTI: GENERALITÀ	5
1.1 CLASSIFICAZIONE DEI COSTI DI RIFERIMENTO IN CONTABILITÀ ANALITICA. ...	7
1.1.1 Classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo.....	7
1.1.2 Classificazione in base al comportamento al variare di un driver di riferimento.	9
1.2 ALTRE TIPOLOGIE DI COSTO UTILIZZATE IN CONTABILITÀ ANALITICA	10
1.3. PRINCIPALI CONFIGURAZIONI DI COSTO	12
1.3.1 Approfondimento: il full costing – il costo pieno di prodotto	13
CAPITOLO 2: CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO E ATTIVITÀ.....	15
2.1 CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO.....	15
2.1.1. Iter di applicazione.....	15
2.2 ACTIVITY BASED COSTING	16
2.2.1 Iter di applicazione.....	17
CAPITOLO 3: ANZIENDE CHE PRODUCONO SU COMMESSA: CASO STUDIO FLUX S.R.L	
.....	19
3.1 L’AZIENDA.....	19
3.1.1 Aree principali aziendali	20
3.1.2 Catalogo dei prodotti offerti.....	21
3.2 GENERALITA’ SUL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE CHE PRODUCONO	
SU COMMESSA	22
3.3 PROCEDURA DI CONTROLLO DELLE COMMESSE UTILIZZATA IN FLUX SRL.....	27
CONCLUSIONI	30
RINGRAZIAMENTI.....	32
BIBLIOGRAFIA	33

INTRODUZIONE

L'obiettivo del presente elaborato è quello di fare un'analisi della contabilità dei costi interna conosciuta anche come contabilità analitica o industriale e di analizzarne un'applicazione nell'ambito delle aziende che producono su commessa.

All'inizio del primo capitolo si andranno a presentare i fondamenti dell'argomento e poi verrà esposto il tema della classificazione dei costi di riferimento nel campo della contabilità analitica approfondendo due dei principali metodi di classificazione, quello in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo e quello in base al comportamento al variare di un driver di riferimento. Successivamente, sempre all'interno del primo capitolo, verranno esposte altre tipologie di costi utilizzate in contabilità analitica e per finire l'esposizione delle principali configurazioni di costo accompagnate da un approfondimento relativo al full costing.

Nel secondo capitolo vengono delineate nei caratteri principali, e brevemente nel loro iter di applicazione, le due modalità di calcolo del costo pieno di prodotto: la contabilità per centri di costo e l'activity based costing (ABC).

L'ultimo capitolo del presente elaborato, quindi il terzo, va a trattare dell'azienda FLUX SRL di Sambucheto dove ho avuto l'occasione di svolgere il tirocinio e facente parte della categoria delle imprese adottanti una tipologia di produzione su commessa. Il caso aziendale viene inserito nel presente elaborato poiché va a trattare l'organizzazione sotto il punto di vista del controllo di gestione eseguito sulle commesse, il quale viene interamente basato sull'analisi dei costi.

CAPITOLO 1 - ANALISI E CONTABILITÀ DEI COSTI: GENERALITÀ

La contabilità analitica, conosciuta anche come contabilità dei costi o contabilità industriale, è un insieme di strumenti economico-quantitativi utilizzati per calcolare i costi, i ricavi e i risultati economici di specifici oggetti identificabili all'interno di un'azienda (Brusa 2009.). Questa metodologia fornisce informazioni dettagliate sui costi che la gestione deve controllare per le operazioni in atto o per quelle future. Come strumento del controllo di gestione, la contabilità analitica si caratterizza per la flessibilità in funzione delle esigenze dei suoi utilizzatori, che sono i manager e, in generale, ogni gestore di risorse presente in azienda. (Brusa, 2009). È ben chiaro quindi come la contabilità analitica fornisca ai manager informazioni di valore che sono in grado di aiutare la presa di decisioni informate, identificare le aree di miglioramento e a fare valutazioni di redditività; quindi, con la sua tenuta nelle aziende ci si concentra sull'analisi dettagliata delle componenti di costo per poter svolgere attività di:

1. formulazione di strategie aziendali;
2. decision making;
3. impiego efficiente delle risorse;
4. valutazione e miglioramento delle prestazioni.

Per poter comprendere al meglio il vero potenziale della contabilità analitica la si può mettere a confronto con l'altro approccio contabile utilizzato per legge nelle aziende in concomitanza con essa: la contabilità generale, ossia il sistema di rilevazione, classificazione, rappresentazione e comunicazione delle informazioni economiche di un'impresa che ha lo scopo di fornire una visione d'insieme della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa, al fine di consentire agli stakeholders di prendere decisioni informate. Per il confronto è inserita la tabella 1.1.

Tabella 1.1 – Confronto tra contabilità generale e contabilità analitica.

	CONTABILITÀ GENERALE	CONTABILITÀ ANALITICA
SCOPO	Misurazione del reddito e determinazione capitale di funzionamento	Rielaborazione dei dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale e di controllo
OGGETTO DI ANALISI	Fatti di gestione aventi manifestazione numeraria e relativi a scambi di mercato	Utilizzo dei fattori produttivi nei processi interni
AMPIEZZA RILEVAZIONI	Tutti i costi e ricavi	Solo costi e ricavi relativi alla gestione caratteristica
EPOCA DI RIFERIMENTO	Passato	Passato e futuro
CLASSIFICAZIONE COMPONENTI	Natura fisico tecnica del fattore che le genera	Natura, destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni
DESTINATARI	Principalmente soggetti esterni	Management interno
METODOLOGIA DI RILEVAZIONE	Contabile in partita doppia	Contabile o extracontabile
PRECISIONE E TEMPESTIVITA'	Dati precisi prima ancora che tempestivi	Dati tempestivi prima ancora che precisi (ma sempre attendibili)

Fonte: Cinquini, 2017, p. 5. (nostra elaborazione).

Quindi, definendo lo scopo della contabilità analitica, lo si può individuare nella rielaborazione di dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale e di controllo dove la rilevazione dei costi viene fatta al

momento dell'utilizzo dei fattori produttivi relativi alla gestione caratteristica. Nella contabilità analitica i costi vengono principalmente classificati per natura, per destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni. Le informazioni che scaturiscono dall'applicazione del sistema, a differenza della contabilità generale in cui i principali utilizzatori sono gli stakeholders, sono destinate all'uso esclusivo del management.

1.1 CLASSIFICAZIONE DEI COSTI DI RIFERIMENTO IN CONTABILITÀ ANALITICA.

La classificazione dei costi è un processo di organizzazione dei costi in gruppi in base ad un criterio comune che consente di comprendere la struttura degli stessi. Esistono diverse classificazioni ognuna delle quali fornisce informazioni utili per il raggiungimento di precisi obiettivi di stima. Esistendone molteplici ai fini del presente elaborato saranno presentate quelle alla base del sistema della contabilità analitica: la classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo e la classificazione dei costi in base al comportamento al variare di un driver di riferimento.

1.1.1 Classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo

Sulla base di questo metodo i costi possono essere distinti in costi diretti e costi indiretti. In via principale i costi diretti sono quei costi che sono imputabili direttamente all'oggetto secondo convenienti criteri di specialità (Amodeo, 1976, citato in Cinquini, 2013, p. 37), ossia mediante il prodotto tra volume di fattore impiegato e prezzo unitario, oppure che vengono attribuiti in modo esclusivo (Cinquini, 2013) mentre i costi indiretti sono quei costi che si imputano all'oggetto di costo secondo criteri di comunanza, quindi mediante un procedimento di ripartizione o allocazione del costo (Cinquini, 2013). L'obiettivo principale di questa distinzione è quello di conoscere il costo sostenuto o da sostenere per l'ottenimento o il funzionamento di diversi oggetti di costo¹. Un altro tratto distintivo

¹ Un oggetto di costo è un elemento che rappresenta un input di cui un'azienda ha bisogno per produrre un bene o un servizio. (S. Marasca, G. Pettinari, Il controllo di gestione, Giappichelli editore, Torino, pp. 131)

dei costi diretti rispetto a quelli indiretti è che per essi vi è convenienza economica nel misurarne il consumo da parte degli oggetti di costo. L'essere un costo diretto o indiretto dipende strettamente da ciò che in azienda si individua come oggetto di costo, ad esempio, nella grande categoria dei costi aziendali se l'oggetto per cui si svolge la stima è il singolo prodotto sarà facile trovare una grande presenza di costi indiretti. Gli stessi costi aziendali, se invece l'oggetto di costo fosse un determinato reparto produttivo, sarebbero composti da una maggior componente di costo diretta piuttosto che indiretta. Per quanto si evince che non vi sia difficoltà nell'attribuzione dei costi diretti agli oggetti di costo non è possibile dire lo stesso per quelli indiretti. L'attribuzione dei costi indiretti pone in particolare delle difficoltà a livello gestionale dato che obbliga le aziende a procedere mediante attenti procedimenti di ripartizione (o di allocazione) dei costi stessi per poterli collocare correttamente all'interno dei vari conti. Il processo precedentemente citato parte con la fase più cruciale di tutte, l'individuazione e la decisione delle basi di riparto, ovvero coefficienti (parametri) in base ai quali si ripartiscono i costi comuni aziendali per attribuirne una quota a ciascun prodotto (Studio Barale, 'Calcolare il costo dei prodotti'). I coefficienti devono necessariamente essere selezionati in modo tale che siano significativamente correlati al consumo dei costi indiretti da parte degli oggetti di costo in ordine della corretta applicazione del principio causale². Alcuni esempi di basi di riparto possono essere: il numero di unità prodotte, il numero di ore macchina o di lavoro diretto o ancora il valore dei costi diretti. La scelta finale sull'utilizzo di una base di riparto piuttosto che un'altra è una decisione presa tipicamente in modo soggettivo da chi compie l'analisi. Per concludere quanto riguarda la scelta delle basi di riparto è bene includere e citare nel presente elaborato altri due principi utili e caratterizzanti dell'iter di scelta: il principio della capacità di assorbimento e il principio convenzionale. Il primo ci dice che è opportuno attribuire tanti più costi indiretti quanto più il prodotto

² Secondo il principio causale, i costi indiretti vanno imputati in base a parametri idonei a riflettere la "CAUSA" che ne ha provocato il sostenimento.

è capace di assorbirli e di coprirli economicamente mentre il secondo che è consigliabile la scelta di un parametro che per convenzione sia più utile al fine della divisione dei costi.

1.1.2 Classificazione in base al comportamento al variare di un driver di riferimento.

La categorizzazione dei costi in base al modo in cui variano rispetto a un driver di riferimento consente di prevedere l'entità dei costi in diverse situazioni operative, offrendo un supporto significativo per le decisioni prese dai dirigenti aziendali. I driver³ possono essere molteplici ma comunque devono individuarsi in relazione alle variabili dalle quali in genere sorgono dei costi in azienda (Marasca, Pettinari, 2018); per questo uno dei driver più utilizzati nel caso dell'analisi dei costi è il volume di produzione. Le categorie in cui vengono suddivisi i costi sulla base di questi presupposti sono:

1. costi variabili: variano in modo direttamente proporzionale al variare della quantità prodotta. L'ammontare complessivo dei costi variabili è variabile, mentre l'incidenza di tali costi su ogni unità di prodotto finito è costante o fissa;
2. costi fissi: non variano al variare della produzione fino a un certo livello, rappresentando una componente costante dei costi totali. Tuttavia, al di là di un certo livello di produzione, possono variare;
3. costi semifissi o semivariabili: costituiti da una parte variabile e una parte fissa, rappresentano una combinazione di costi fissi e variabili.

Per integrare il paragrafo precedente, la scelta della base di riparto dei costi indiretti può essere influenzata da questa classificazione, poiché i costi fissi e variabili possono richiedere approcci diversi nella loro attribuzione ai prodotti o ai processi aziendali. Ad esempio, nel caso dei costi variabili, è importante considerare l'incidenza di tali costi su ogni unità di prodotto finito, mentre per i costi fissi è cruciale valutare il loro comportamento al variare della produzione. In sintesi, la classificazione dei costi in base al comportamento al variare di un driver di riferimento fornisce un quadro essenziale per

³ Il termine "driver" in economia si riferisce a fattori o variabili che influenzano o determinano il comportamento o i risultati di un'attività economica o di un processo decisionale. I driver possono essere diversi a seconda del contesto e dell'ambito specifico dell'economia considerata.

comprendere come i costi si evolvono in relazione a determinati fattori, consentendo alle aziende di prendere decisioni informate sulla gestione delle risorse.

1.2 ALTRE TIPOLOGIE DI COSTO UTILIZZATE IN CONTABILITÀ ANALITICA

Oltre alle tipologie di costo già presentate, quindi oltre ai costi diretti, indiretti, fissi, variabili e semivariabili in contabilità analitica è necessaria la conoscenza di altre tipologie di costo che possono presentarsi durante lo svolgimento della vita aziendale come:

- a) costi della gestione operativa ed extra operativa;
- b) costi controllabili e non controllabili;
- c) costi preventivi, consuntivi, standard, normali.

A) Costi della gestione operativa ed extra-operativa.

Questa classificazione implica che vi sia una chiara distinzione tra le due grandi aree di gestione presenti in un contesto aziendale

- la gestione operativa o caratteristica
- la gestione finanziaria

La gestione operativa è relativa ai processi in cui si svolge l'attività lavorativa tipica aziendale mentre quella extra-operativa, o finanziaria, riguarda l'approvvigionamento e la gestione delle risorse finanziarie con cui i fabbisogni di capitale della gestione operativa vengono coperti⁴.

B) Costi controllabili e non controllabili⁵

La distinzione in costi controllabili e non controllabili deriva dalla necessità di individuare all'interno

⁴ La definizione di questa categoria di costi è tratta da: Brusa L, analisi e contabilità dei costi, Giuffrè editore, Milano, 2009, p.8.

⁵ Paragrafo rielaborato preso da 'strumenti per l'analisi dei costi'.

dell'organizzazione i soggetti responsabili della gestione delle risorse. L'organizzazione di tali soggetti permette la creazione di unità che prendono il nome di *centri di responsabilità* definiti come unità organizzative guidate da un manager responsabile sia dell'attività che dei risultati. Ciascun centro di responsabilità è dotato di un pool di fattori produttivi che vengono impiegati per la produzione di output per altri centri o per i consumatori finali. I costi controllabili si differenziano da quelli non controllabili in quanto solo per i primi esiste da parte del manager la possibilità di influenzarne l'entità.

C) costi preventivi, consuntivi, standard, normali.

I costi preventivi e consuntivi fanno riferimento al momento nel quale questi vengono rilevati, in particolare i costi preventivi (o di budget) sono quelli che l'impresa stima di sostenere in riferimento ad un dato periodo oggetto di analisi. Il periodo di analisi non è istituito per legge, infatti in azienda si può procedere con dei budget coprenti diversi frangenti di tempo a seconda delle esigenze informative, si possono perciò creare budget con orizzonti di tipo bimestrale come semestrali o annuali. I costi consuntivi per contro sono quelli computati a posteriori una volta terminato il periodo di riferimento e di solito sono più completi di informazioni comprendendo anche altri aspetti che non vengono considerati nel calcolo dei costi preventivi come eventuali sprechi e inefficienze. Un costo standard rappresenta un livello di aspirazione necessario o possibile che nelle aziende viene associato al livello di volume di fattori produttivi ideali da impiegare per ogni unità di output⁶ mentre per contro i costi normali sono quei costi che di solito si presentano in azienda durante il normale svolgimento delle attività produttive.

⁶ Citazione rielaborata tratta da: Cinquini L, strumenti per l'analisi dei costi, Giappichelli editore, Torino, 2013.

1.3. PRINCIPALI CONFIGURAZIONI DI COSTO⁷

Nella determinazione di un costo è necessaria la definizione del pool di fattori produttivi da prendere in considerazione, ossia se considerarli tutti o solo alcuni di essi; in altre parole, è possibile ragionare in termini di costi complessivi o di costi parziali. Tramite tali decisioni, legate a ragioni di logica economica e in merito agli scopi operativi che si intende perseguire, si possono così identificare più configurazioni di costo a seconda delle componenti inserite nel calcolo. Nell'ambito dei costi parziali si possono individuare (Cinquini, 2013):

1. costo variabile: Il costo variabile è una figura di costo che presuppone la chiara separazione tra le componenti di costo variabile e le componenti di costo fisse, vengono in esso inclusi quindi i costi per le materie prime, la mano d'opera diretta, le materie ausiliarie ecc...;
2. costo primo o diretto: deriva dalla somma dei costi diretti senza alcuna imputazione di quelli indiretti;
3. costo industriale: è dato dalla somma del costo delle materie prime aumentate per un importo rappresentante i costi di trasformazione industriale delle medesime;
4. costo operativo: è dato dalla somma del costo industriale più tutti i costi non industriali della gestione operativa: costi commerciali, amministrativi ed altri generali aziendali di varia natura;
5. costo complessivo: è una configurazione di costo che in teoria viene inteso alla lettera. All'interno di quest'ultimo vengono collocate tutte le voci di costo dell'azienda. Quando si tratta questa tipologia di costo è opportuno intenderlo piuttosto come un costo operativo incrementato per tutte quelle voci di costo che con l'oggetto-prodotto non hanno alcun legame funzionale.

La scelta della configurazione di costo da utilizzare è legata agli scopi operativi perseguiti, comunque, è bene dire che una contabilità a costi complessivi se ben utilizzata può consentire la conoscenza dei costi in maniera approfondita da cui poi all'evenienza estrapolare anche delle configurazioni parziali.

⁷ Rielaborazione tratta da: Cinquini L, strumenti per l'analisi dei costi, Giappichelli editore, Torino, 2013.

In relazione alla configurazione di costo del prodotto prescelta, la prassi aziendale sulla base delle scelte effettuate offre due tipologie principali di tenuta della contabilità analitica:

- 1) il Direct costing;
- 2) il Full costing.

1.3.1 Approfondimento: il full costing – il costo pieno di prodotto

Il costo pieno di prodotto, noto anche come full cost, rappresenta la metodologia di calcolo dei costi associati ad un prodotto che tiene conto di tutte le componenti di spesa sostenute dall'azienda per produrre tali output, tra cui i costi diretti e una quota equa dei costi indiretti adeguatamente allocati (Manuale di Ragioneria, redatto dall'Associazione Italiana Docenti di Ragioneria (AIDR) e pubblicato da Maggioli Editore, rielaborazione informazioni tratte dal capitolo 17). Il metodo del full costing si basa principalmente sul principio dell'assorbimento integrale dei costi secondo il quale al prodotto devono essere assegnate tutte le componenti di spesa relative all'insieme dei fattori impiegati per la realizzazione dell'output a prescindere dalla loro natura. Logico è quindi dire che il full costing, o costo pieno, è un metodo contabile utilizzato per determinare il costo completo end-to-end della produzione di prodotti o servizi, grazie alla sua completezza è possibile osservare come esso venga applicato nella maggior parte delle metodologie contabili comuni ed utilizzato per stime del rispetto dei principi contabili generalmente accettati. Quando si utilizza il metodo del full costing tutti i costi generali (diretti, fissi e variabili) vengono assegnati al prodotto finale ed è per questo che è anche capace di: agevolare la comunicazione agli investitori, offrire al management un quadro completo di quanto costa ad un'azienda fabbricare i propri prodotti, far svolgere un'attenta determinazione dei prezzi adeguati ai beni e servizi offerti sul mercato tenendo traccia dei profitti in modo più accurato rispetto al costo variabile. Inoltre, il full costing è anche utile per la valorizzazione delle rimanenze di magazzino ai fini del bilanci e fornendo una visione completa dei costi di produzione consente alle aziende di prendere decisioni informate sulla gestione delle risorse e sull'allocazione dei costi

(Mosconi, 2022). Durante le operazioni di calcolo non risulta particolarmente complicato attribuire i costi diretti ai prodotti dato che, in quanto tali, possono essere assegnati ad essi in modo oggettivo. Aspetto particolarmente critico della metodologia è l'allocazione dei costi indiretti precedentemente descritti nell'elaborato. Per la ripartizione dei costi indiretti possono essere utilizzate diverse metodologie di calcolo, principalmente sono: la base unica e la base multipla di allocazione dei costi indiretti, la contabilità per centri di costo e l'activity based costing.

CAPITOLO 2: CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO E ATTIVITÀ

2.1 CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO

Si tratta di una contabilità che mira a calcolare un costo standard quando viene applicata in azienda, i centri di costo vengono intesi e definiti in questo caso come ‘oggetti intermedi di calcolo che contribuiscono a rendere più attendibile la determinazione del costo di prodotto’ (Brusa, 2009). Lo scopo dell’utilizzo dei centri di costo è quello di contribuire a rendere più attendibile la stima del costo pieno di prodotto. L’utilizzo della contabilità per centri di costo favorisce l’applicazione del principio causale precedentemente citato all’interno del presente elaborato e si basa sulla logica secondo cui le risorse sono impiegate per il funzionamento di unità organizzative nell’ambito delle quali sono svolte le operazioni che consentono di ottenere i vari prodotti (Marasca, Pettinari, Chiucchi, 2018).

2.1.1. Iter di applicazione.

La metodologia di applicazione per la determinazione del costo di prodotto si può spiegare attraverso l’individuazione di precise fasi⁸:

1. definizione del piano dei centri di costo;
2. localizzazione dei costi nei centri di costo;
3. chiusura dei centri di costo finali sui prodotti.

Un piano dei centri di costo è un documento che identifica e definisce i vari centri di costo all’interno di un’azienda e ne stabilisce le modalità di imputazione dei costi. Questo strumento è fondamentale per la corretta gestione e analisi dei costi, in quanto consente di attribuire in modo preciso i costi alle diverse attività aziendali e di valutarne l’incidenza sui singoli prodotti o servizi. I centri di costo una volta individuati vengono successivamente classificati sulla base di due criteri usati in concomitanza: secondo la natura delle operazioni svolte e secondo un criterio gerarchico. Classificare i centri di costo

⁸ Rielaborazione tratta da: CHIUCCHI M.S., MARASCA S., MARCHI L. (2018), Controllo di gestione, Giappichelli editore, Torino.

per natura delle operazioni svolte implica la suddivisione di tali centri in produttivi, ausiliari o funzionali individuando anche la tipologia di comportamento associata alla classe. Tramite il criterio gerarchico invece si va ad analizzare come i centri si relazionano con il prodotto, si avranno perciò dei centri di costo intermedi e dei centri di costo finali che verranno ripartiti poi sui prodotti e che andranno collocati alla fine del processo (a differenza di quelli intermedi che non lavorano per il prodotto ma per i centri finali non arrivando direttamente al prodotto). Una volta definito il piano dei centri di costo si procede con la fase successiva che consiste nell'attribuzione delle spese che fanno capo a ciascun centro di costo che prende il nome di 'localizzazione dei costi' ed infine prenderà luogo l'ultima fase, quella di chiusura dei centri di costo finali sui prodotti (che prende anche il nome di ribaltamento). In seguito allo sviluppo delle scienze economiche si è poi giunti alla conclusione che i sistemi contabili per centri di costo presentano alcuni limiti, come l'impossibilità del calcolo dei processi aziendali che diventano responsabili della crescita del rischio di sovvenzionamento incrociato dei costi. La sovvenzione incrociata, in economia aziendale, è la locuzione con cui si indica una ripartizione non attendibile dei costi indiretti. Questo si verifica ad esempio quando i costi indiretti vengono ripartiti in relazione a basi esclusivamente legate ai volumi di produzione che non riescono a tener conto della diversa complessità dei prodotti.. Ciò farà apparire profittevoli prodotti che in realtà non lo sono, mentre altri che invece si dovrebbero presentare come redditi appariranno antieconomici.

2.2 ACTIVITY BASED COSTING

Nato per colmare le lacune della contabilità analitica impostata secondo metodologie tradizionali per il calcolo del costo di prodotto, l'ABC essendo un metodo frutto di studi e applicazioni innovative è ad oggi in grado di offrire configurazioni di costo impiegabili per molteplici scopi. Per quanto riguarda la sua applicazione pratica il metodo permette di usare la stessa logica della contabilità per centri di costo, la differenza che rende l'ABC innovativo e superiore rispetto ai precedenti sistemi contabili risiede nel presupposto di impiego. In particolare, non si identificano i prodotti come consumatori di

risorse, bensì come consumatori di attività (operative e non) che per essere svolte richiedono risorse.

La realizzazione ed il funzionamento del sistema possono essere articolati in determinate fasi operative:

1. mappatura delle attività;
2. attribuzione dei costi delle risorse alle attività mediante resource cost driver che esprimono una misura dell'ammontare di risorse impiegate nel loro svolgimento;
3. identificazione degli oggetti di costo e imputazione ad essi dei costi mediante opportuni activity cost drivers.

2.2.1 Iter di applicazione

A) Mappatura delle attività

È la prima attività da svolgere e rappresenta un processo estremamente complesso. Secondo una linea di pensiero operativa un'attività è un aggregato di operazioni elementari, tecnicamente omogenee, attraverso le quali si ottiene un output definito per uno specifico cliente interno o esterno. La mappatura delle attività può essere effettuata tramite mansionari e interviste al personale ed esempi del caso possono essere: emettere fatture, ricevere dei materiali, riprogettare un prodotto o attrezzare una macchina. Inizialmente è bene specificare che vengono identificati dei centri di attività rispetto ai quali collocare le attività mappate e che generalmente coincidono con i processi o i sottoprocessi più significativi che si svolgono in azienda.

B) Attribuzione dei costi delle risorse alle attività

Conclusa la fase iniziale della mappatura delle attività si procede con l'attribuzione dei costi alle attività mediante parametri opportuni detti 'resource drivers' capaci di esprimere l'impiego degli stessi all'interno di ciascuna. L'attribuzione delle risorse alle diverse attività individuate può avvenire secondo diverse modalità, principalmente vengono utilizzate: il calcolo diretto mediante misurazione,

la stima attraverso ricerche ed interviste e l'allocazione basata su parametri esprimenti il più possibile il rapporto di impiego delle risorse nelle attività. Esempi di resource drivers possono essere invece il numero delle persone impiegate, i terminali utilizzati o le stime percentuali dei carichi di lavoro.

C) Identificazione degli activity drivers e attribuzione agli oggetti di costo.

Terminata l'attribuzione delle risorse alle attività è necessaria l'identificazione dei fattori determinanti la domanda di attività (activity driver) da parte degli oggetti di costo. Gli activity driver misurano la frequenza e l'intensità di impiego di un'attività da parte di un oggetto di costo e sono in grado di rappresentare l'output di un'attività. La questione della selezione dei driver di costo è una fase delicata poiché da essa dipende in gran parte l'efficacia del sistema in termini di maggiore accuratezza nella determinazione dell'oggetto finale.

Infine, è bene far notare che i metodi tradizionali allocano i costi generali di produzione utilizzando delle basi volumetriche, di conseguenza i prodotti a basso volume riceveranno quote di minori di costi indiretti e quelli ad alto volume risulteranno al contrario caricati maggiormente potendo incorrere in casi di sovvenzionamento incrociato. Il metodo ABC raggruppa invece i costi indiretti in aggregazioni più omogenee cercando di specializzare il più possibile tali costi mediante l'individuazione di basi di riparto causali. Con l'ABC si limitano gran parte delle distorsioni nel calcolo dei costi di prodotto rispetto ai metodi tradizionali potendo garantire anche una maggiore accuratezza nella determinazione degli stessi.

CAPITOLO 3: ANZIENDE CHE PRODUCONO SU COMMESSA: CASO STUDIO FLUX S.R.L

3.1 L'AZIENDA⁹.

L'azienda Flux S.r.l. nasce grazie all'impegno e alla perseveranza del suo fondatore Federico Orpianesi nel campo dell'illuminazione, in particolare del contract design italiano. La Flux Srl nel tempo si è evoluta e si è specializzata nella "luce su misura", ampliando la propria gamma di prodotti, creando sorprendenti progetti di space design e aggiungendo valore all'arredamento utilizzando la giusta luce per ogni ambiente. Tutti i prodotti sviluppati sono ingegnerizzati e realizzati dall'azienda con l'obiettivo di ottenere la massima soddisfazione del cliente; per questo durante gli anni l'organizzazione ha particolarmente rafforzato le attività di controllo qualità partendo dall'attenta scelta delle materie prime fino al controllo finale dei progetti realizzati ottenendo anche importanti certificazioni attestanti l'alta qualità dei prodotti offerti. Inserita nel contesto dell'industria maceratese, grazie al suo operato, ad oggi lavora sia sul mercato nazionale che all'interno di quello internazionale collaborando in particolare con importanti brand di abbigliamento di fama mondiale. L'obiettivo di Flux è anche nel significato del nome dell'azienda: un flusso di molteplici soluzioni di illuminazione. Un mix di esperienza, tecnologia, precisione, da abbinare a un concetto, un messaggio, una sensazione, ma anche all'eleganza e alla rappresentazione di un brand offrendo ai clienti un servizio completo a 360°: calcolo illuminotecnico, studio e simulazione 3D, test di laboratorio accreditati per certificazioni nazionali ed internazionali, innovazione e varietà nella ricerca e sviluppo dei prodotti. La tipologia di produzione adottata dalla Flux è quella di tipo su commessa essendo la più adatta per rispondere alle diverse richieste dei clienti con i quali essa collabora. Il successo di Flux è anche evidente quando si va ad osservarne il fatturato dell'ultimo biennio, il quale è passato da poco meno di un milione nel 2020 a quasi due milioni nel 2022¹⁰. L'azienda riconduce la sua crescita anche all'etica del lavoro che

⁹ Tutte le informazioni sull'azienda e sui prodotti sono state estrapolate dal catalogo aziendale, dal sito web www.fluxitalia.com e dall'esperienza personale in azienda.

¹⁰ Fonte: https://www.reportaziende.it/flux_srl_mc

applica tra i suoi dipendenti considerati come un team, il quale benessere viene messo al primo posto e all'interno del quale si collabora cercando sempre di arrivare ad una soluzione in maniera collettiva ed efficiente.

3.1.1 Aree principali aziendali

L'azienda è composta dalle seguenti aree, nelle quali lavorano i dieci dipendenti, i due collaboratori e i due commerciali (CEO escluso):

1. ufficio tecnico: è l'area incaricata di coordinare le risorse e le attività legate alla progettazione e alla realizzazione dei vari prodotti. Questa struttura svolge un ruolo chiave nel garantire la conformità ai requisiti normativi e la corretta esecuzione dei progetti, aspetti sui quali la Flux ripone un'importante attenzione. Le attività tipiche dell'ufficio tecnico includono lo sviluppo dei progetti in base ai requisiti aziendali e sulla base delle richieste dei clienti nel rispetto delle norme vigenti, la verifica della conformità dei processi e la realizzazione dei progetti;

2. area commerciale: è l'area responsabile della gestione delle attività legate alle vendite e alla promozione dei prodotti o servizi dell'azienda. Quest'area svolge un ruolo chiave nel garantire il raggiungimento degli obiettivi di vendita e nel mantenere e sviluppare i rapporti con i clienti ed è composta dai due commerciali associati all'azienda;

3. amministrazione: è l'area responsabile della gestione delle attività legate alla contabilità, alla finanza e alla gestione delle risorse umane svolgendo un ruolo chiave nel garantire il corretto funzionamento dell'azienda e nel fornire supporto alle altre aree funzionali. Le attività tipiche dell'area amministrazione includono la gestione della contabilità e della tesoreria, la redazione dei bilanci e dei report finanziari, l'approvvigionamento delle materie prime necessarie alla produzione, la gestione dei trasporti ed il controllo di gestione;

4. produzione: è l'area in cui avviene l'effettiva produzione e collaudo dei prodotti offerti dalla Flux, il reparto produzione svolge un ruolo chiave all'interno dell'azienda poiché è proprio in questa sede

che si realizzano gli output personalizzati finali richiesti dai clienti. È composto da due addetti alla produzione che vengono guidati un responsabile, noto anche come Production Manager che inoltre al ruolo di guida precedentemente citato monitora l'avanzamento delle commesse e dei progetti;

5. magazzino;

6. area marketing: è il reparto in cui avviene lo studio dei mercati, l'analisi della concorrenza, lo sviluppo di piani di marketing e di comunicazione, la gestione dei canali di distribuzione e social. Inoltre, l'area marketing è responsabile della gestione del brand e dell'immagine aziendale, nonché della definizione delle strategie di customer relationship management e customer retention.

3.1.2 Catalogo dei prodotti offerti

I prodotti che la Flux produce e vende sono divisi in due linee, la linea Spotlight dei fari e la linea Linearlight composta dalle diverse tipologie di barre led disponibili. Non solo però l'azienda si occupa di questo, sono offerti anche prodotti customizzati su misura che non fanno parte della produzione principale ma che possono essere lo stesso realizzati in collaborazione con i clienti.

Linea Spotlight:

è composta da tre famiglie di prodotto: Perla, Easy e Zenius. Tutti i prodotti all'interno della linea possono essere personalizzati in tutte le componenti, partendo dal colore del corpo macchina passando per le specifiche tecniche fino anche alla scelta degli accessori e sono disponibili in diverse dimensioni.

Linea Linearlight: per quanto riguarda la linea FLS series, ovvero quella che racchiude le barre led, quest'ultima non viene suddivisa per famiglie in quanto i vari prodotti vengono catalogati principalmente a seconda delle caratteristiche del profilo in alluminio e a seconda della tipologia di strip led applicata al prodotto. Per ogni barra led la Flux offre la possibilità di scelta sulle dimensioni

del profilo consentendo al cliente di trovare la soluzione più adatta al proprio progetto potendolo integrare poi, in base alle specifiche tecniche richieste, tra diversi spessori, lunghezze ma anche tipologia di strip led apposta. Le strip led sono il cuore del prodotto e per i valori aziendali sono stati scelti i fornitori leader nel mercato.

3.2 GENERALITA' SUL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE CHE PRODUCONO SU COMMESSA

“I sistemi produttivi aziendali possono essere classificati in relazione a diverse caratteristiche: grado di elasticità e flessibilità; volume e tipo di produzioni ottenute; rapporto capitale/lavoro; livello di automazione; grado di standardizzazione dei prodotti; distinguibilità o meno del prodotto finito delle parti componenti, ecc..” (Privato, 1988 citato in Brusa 2009). Per quanto riguarda le aziende che producono su commessa, vengono definite tali quelle realtà che adottano una modalità di produzione che prevede la realizzazione di un output ‘*originale*’ secondo le indicazioni del cliente da cui viene commissionato. L’output non deve essere obbligatoriamente un bene tangibile, la produzione su commessa comprende anche quelle aziende produttrici di servizi e beni intangibili come realizzazioni di software ad hoc. Tuttavia, una commessa per essere definita tale deve presentare determinati elementi: le specifiche dell’output devono essere delineate dal committente (cliente) e non predeterminate dall’azienda, inoltre, le precedentemente citate specifiche, i tempi di esecuzione, i costi ed il prezzo vengono stabiliti in via preliminare prima dell’inizio delle lavorazioni (Montemari, 2018). La contabilità a costi consuntivi in queste aziende assume il significato di calcolo del costo diretto sostenuto per ogni specifica commessa; nel caso in cui vengano realizzate delle commesse pluriennali, oltre al calcolo del costo finale, vengono sviluppati alla fine di ciascun esercizio i calcoli dei corrispondenti costi allo stato di avanzamento dei lavori raggiunto. Infine, è bene specificare che in via generale per ogni lavoro non è possibile individuare un costo standard di commessa poiché vengono meno le premesse logiche di tale determinazione (ovvero le condizioni operative standard) e

che per ciascuna commessa vengono formulati dei preventivi ad hoc di costo distinguibili in due grandi categorie a seconda che si intenda svolgere una convenienza economica dell'offerta (preventivo d'offerta) oppure un controllo economico della stessa (preventivo esecutivo) (Brusa, 2009).

Categorie di commessa.

Esistono diverse categorie di commesse che possono essere classificate in relazione (Manca, 2016 citato da Montemari, 2018):

1. al soggetto ordinante: si distinguono commesse interne ed esterne in base alla provenienza del committente, ovvero che esso sia un soggetto interno all'azienda oppure terzo;
2. al tipo di prodotto: si avranno con questa classificazioni commesse di beni e commesse di servizi;
3. alla durata: a seconda dei tempi di esecuzione vengono individuate le commesse infrannuali e pluriennali;
4. alla natura del committente: commesse pubbliche se il committente è lo Stato o un ente pubblico, o private;
5. alla localizzazione delle strutture che realizzano le commesse: commesse accentrate o decentrate.

Fasi di svolgimento di una commessa¹¹

Osservando le imprese che adottano questa particolare metodologia produttiva, nonostante sia piuttosto difficile identificare delle fasi di svolgimento standard applicabili a tutte le tipologie di lavorazioni, è possibile l'individuazione teorica di macro-fasi considerate necessarie per eseguire e gestire una commessa:

1. predisposizione dell'offerta;
2. accettazione dell'offerta;

¹¹ Cfr. Bubbio A., *Il budget*, il Sole 24 Ore, Milano, 2000; De Bernardi P., *Il controllo di gestione delle produzioni su commessa*, in Bocchino U. (a cura di), *Manuale di controllo di gestione*, il Sole 24 Ore, Milano, 2005, pp. 814-833. Presentato e citato da Montemari M. *Controllo di gestione*, Giappichelli editore, Torino, 2018.

3. progettazione esecutiva e programmazione delle attività;
4. realizzazione esecutiva;
5. consegna al cliente e fase conclusiva.

La prima fase inizia con la richiesta di una fornitura con specifiche definite da parte del cliente o con l'indizione di una gara d'appalto. In questo momento, la direzione commerciale e quella di produzione collaborano per creare un'offerta che bilanci la redditività aziendale ed esaudisca le esigenze del cliente. Durante questa fase, viene effettuata in aggiunta una stima preliminare dei costi per poter stabilire il prezzo di vendita da presentare al cliente e propedeutica alla valutazione dell'impatto economico complessivo. È cruciale valutare anche come questo risultato economico contribuisca al raggiungimento degli obiettivi di redditività aziendale. Una volta che il cliente accetta l'offerta e la commessa viene acquisita, si passa alla progettazione esecutiva e alla pianificazione delle attività necessarie per completare la commessa. Durante questa fase viene redatto un piano operativo che designa un capocommessa responsabile del coordinamento delle attività, del rispetto delle tempistiche e dei vincoli economici stabiliti durante la progettazione. Successivamente, si procede con la fase di realizzazione esecutiva, che può confermare o richiedere revisioni rispetto alla progettazione iniziale che spesso vengono eseguite in risposta a specifiche richieste del cliente pervenute durante la realizzazione dei lavori. Infine, la fase conclusiva comprende la consegna al cliente, seguita da eventuali collaudi e interventi correttivi. Una volta accettato l'opera, infine vengono regolati i rapporti amministrativo-finanziari.

Organizzazione del processo di controllo

Il focus principale del controllo è la singola commessa, mentre i centri di responsabilità sono considerati in modo secondario. L'uso dei costi standard nonostante sia ampiamente utilizzato in altre tipologie di produzione all'interno delle realtà che producono su commessa è limitato, e si preferisce spesso fare affidamento su preventivi di costo personalizzati quando si procede all'analisi dei costi

relativi ad un progetto. Nell'analisi dei costi per fini di controllo, è essenziale distinguere tra i costi diretti specifici della commessa e quelli indiretti. Per quanto concerne invece la valutazione degli scostamenti quest'ultima può risultare difficile e poco significativa qualora non si disponga di preventivi di costo dettagliati per il confronto. Il meccanismo di controllo è prevalentemente orientato al futuro (*forward-looking*), e la corresponsabilizzazione dei lavoratori è accentuata, poiché la struttura organizzativa a matrice coinvolge tutti i responsabili nell'obiettivo di completare la commessa. Infine, è bene riconoscere che l'intero processo di produzione può essere complessivamente monitorato poiché tutti gli elementi sono stabiliti prima dell'inizio delle commesse (Montemari, 2018).

Procedendo all'analisi del processo di controllo in modo specifico, questo può essere diviso nelle successive fasi:

1. scomposizione della commessa oggetto in blocchi elementari, ossia in pacchetti dettagliati di attività detti *work packages*. Ciascun *work package* deve essere ben distinguibile, programmabile in termini temporali ed essere dotato di un momento di inizio e di fine preciso, programmabile in termini economici e di risorse umane e tecniche e deve essere collegabile ai centri di responsabilità coinvolti nell'esecuzione;
2. formulazione dei preventivi economici di commessa per ciascun blocco;
3. misurazione dei dati economici consuntivi di commessa, successivamente viene eseguito un loro confronto con i preventivi e le analisi degli scostamenti;
4. eventuale definizione di azioni correttive (se necessarie). (Brusa, 2009 ripreso in controllo di gestione, Montemari, 2018).

Osservando la struttura organizzativa del controllo di contesti produttivi operanti su commessa, si adotta una struttura a matrice che combina due prospettive cruciali per queste aziende: quella delle funzioni e quella delle commesse. Orizzontalmente, nella matrice, è possibile osservare tutte le risorse impiegate per ciascuna commessa, evidenziando un orientamento all'output. Invece, osservando la matrice verticalmente, si ottiene un orientamento più verso l'input, rivelando come ogni risorsa venga

assegnata a ciascuna commessa in produzione. Questa struttura a matrice consente una distribuzione equilibrata delle risorse, ma presenta una chiarezza limitata nell'assegnazione delle responsabilità: i responsabili di funzione e commessa collaborano, collocando tutti i dipendenti sotto una doppia influenza gerarchica. Le implicazioni della struttura organizzativa a matrice includono:

1. controllo incrociato sui costi diretti, sia a livello di funzione che di commessa;
2. creazione di un centro di profitto guidato dal responsabile di commessa, che però non dispone di tutte le leve necessarie che condivide con il responsabile di funzione, risultando in un centro 'fittizio';
3. corresponsabilizzazione dei responsabili di funzione e commessa sulle performance. (De Bernardi, 2018).

I preventivi di commessa per il controllo dei costi e dei ricavi associati ai lavori.

Il documento fondamentale per il controllo nelle aziende che producono su commessa è il *preventivo di commessa* che include i costi pianificati per la commessa suddivisi in blocchi. Periodicamente sono cruciali la revisione e l'aggiornamento di questo documento in ordine di garantire un controllo efficace, specialmente considerando che le commesse spesso si estendono su un lungo arco temporale. Esistono quattro tipologie di preventivi, quello iniziale di offerta, quello esecutivo, quello aggiornato ed il consuntivo di commessa ognuno rappresentante di una versione aggiornata del precedente:

1. il preventivo iniziale di offerta, redatto prima della stipula del contratto con il committente, guida la determinazione del prezzo di vendita e verifica la convenienza economica. Il grado di precisione è limitato, ma svolge un ruolo predominante nell'orientare le decisioni in merito alla commessa;
2. il preventivo esecutivo, redatto dopo l'acquisizione della commessa, è più analitico e preciso, identifica le risorse necessarie per la realizzazione della commessa. Funge da obiettivo economico e da termine di paragone per la verifica periodica dei costi, guida l'attività dei responsabili;
3. il preventivo aggiornato rivede periodicamente le informazioni di costo incluse nel preventivo esecutivo, incorporando costi consuntivi fino a una data specifica e previsioni a finire. Più ci si avvicina

alla fine maggiore è la precisione dei dati nel preventivo aggiornato, che può essere redatto a scadenze prestabilite o al termine di fasi critiche;

4. il consuntivo di commessa, avviato durante l'esecuzione, determina periodicamente il margine realizzato fino a quel momento, confrontando i ricavi di competenza con i costi diretti consuntivati. Il riconoscimento dei ricavi può avvenire alla fine della commessa o durante l'esecuzione, basandosi sullo stato di avanzamento del progetto, e nel caso delle prime due ipotesi, il metodo cost to cost è il più adatto al calcolo dei ricavi maturati fino a un dato periodo in proporzione al grado di avanzamento della commessa. (Montemari, 2018.).

3.3 PROCEDURA DI CONTROLLO DELLE COMMESSE UTILIZZATA IN FLUX SRL.

All'interno dell'azienda ci sono vari modi che vengono impiegati per il controllo in itinere e a consuntivo dell'andamento delle commesse. Esiste però una procedura standard svolta durante lo svolgimento dei lavori capace di andare a dare gli input di controllo necessari ogni qualvolta che vengono analizzati i progetti ed in particolare, essendo il lavoro dell'organizzazione organizzato secondo commesse rappresentarti ciascun punto vendita realizzato, controllare ogni aspetto rilevante caso per caso:

Fase 1: Prima dell'inizio della produzione.

All'inizio del processo di controllo viene presa l'offerta definitiva accettata dal cliente durante la fase di negoziazione. L'analisi dell'offerta permette di poter fare un'idea generale degli aspetti che dovranno essere tenuti particolarmente sotto controllo anche sulla base della tipologia di cliente. Successivamente all'analisi dell'offerta si raccolgono le fatture relative alle materie prime acquistate il cui ordine parte sulla base del fabbisogno indipendente (calcolando i fabbisogni ipotetici per poter far fronte a tutte le offerte in corso in un determinato momento in azienda. Nel caso in cui siano presenti più offerte per uno stesso lavoro va considerata l'offerta più recente, o se concomitanti quella con

l'importo maggiore. Si guardano gli ordini ed i fabbisogni per poter andare a stimare il prezzo d'acquisto delle componenti per lo svolgimento dei lavori). Una volta individuati i fabbisogni e raccolti gli ordini è necessario procedere con il responsabile di produzione per individuare le eventuali lavorazioni affidate a terzisti che dovranno essere poi opportunamente inserite nei calcoli.

Fase due: Durante la produzione

Durante la produzione il controllo di gestione aziendale non si limita solamente all'analisi ai fatti relativi ai costi delle materie prime e alle loro lavorazioni esterne, necessaria è anche la valutazione del lavoro manuale impiegato per la realizzazione degli output in ordine di addebitare anch'essa ai prodotti. Altro aspetto di massima importanza per l'azienda da tenere sotto controllo è la gestione delle spedizioni, essendo Flux un'impresa operante in tutto il mondo, per il successo di un progetto ed il suo corretto svolgimento, è obbligatorio programmare i trasporti in modo tale da renderli efficienti (sia in entrata che in uscita) ed economici. Gli addetti alla produzione, oltre a dover svolgere efficientemente il loro lavoro sono anche incaricati di tener conto e valutare gli extra comunicandoli prontamente all'amministrazione insieme ad eventuali variazioni di programma per attivarla nei confronti del cliente.

Fase tre: conclusione dei lavori e periodo successivo

Al termine del processo produttivo della commessa arriva il momento di verificare l'esito del progetto. Durante la verifica, svolta attraverso fogli di calcolo, vengono ricavate stime in merito a tutti gli aspetti precedentemente citati, partendo dalla valutazione della negoziazione, ai tempi di produzione, all'attinenza o meno al progetto iniziale ecc. L'amministrazione procede con la valutazione degli extra citati al paragrafo precedente e, per concludere, esegue il confronto con il budget preventivo all'interno del quale vengono inseriti anche i costi delle trasferte. Le trasferte, nonostante per molti siano parte di un qualcosa di straordinario, durante la vita aziendale per la Flux non rappresentano un fattore di poco

conto in quanto la soddisfazione del cliente è anche incentivata e perseguita attraverso la piena disponibilità del personale all'assistenza diretta sul campo, qualsiasi parte del mondo sia; perciò, quest'ultime devono essere costantemente controllate per non arrivare ad essere una componente di costo controllo.

Per quanto concerne gli strumenti del controllo, al momento, il controllo dei costi si presenta come un sistema in costante evoluzione grazie al contributo di tutto il personale d'amministrazione aziendale. Certamente vengono utilizzate tutte le strategie nelle capacità degli incaricati ma al momento non si può dire che esista un sistema consolidato sorretto dagli stessi strumenti utilizzati dai leader del mercato. Le risorse utilizzate in azienda in via primaria il gestionale ed i fogli di calcolo, tuttavia, la prospettiva aziendale sempre in crescita è stimolante per coloro che svolgono il controllo di gestione ed è anche da intendere come un'opportunità per poter sviluppare un modello che sia il più aderente possibile agli obiettivi e alle necessità dell'organizzazione.

CONCLUSIONI

Ripercorrendo l'elaborato i punti chiave che sono stati presentati durante la sua stesura sono stati diversi. Osservando il primo capitolo della tesi, inerente alle generalità dell'analisi dei costi, sono state trattate due delle principali classificazioni utilizzate in contabilità analitica, quella in base alla modalità di assegnazione dei costi agli oggetti di costo e quella in base al comportamento delle componenti di costo al variare di un driver di riferimento. Successivamente, oltre all'esposizione di altre tipologie di costo utilizzate in contabilità analitica e delle principali configurazioni di costo, è stato svolto un approfondimento sul costo pieno di prodotto, ovvero il metodo contabile utilizzato per la determinazione del costo completo end-to-end della produzione di prodotti e servizi. L'inserimento di tale approfondimento è stato considerato necessario come facilitatore per la comprensione delle dinamiche aventi luogo all'interno delle aziende adottanti un metodo produttivo su commessa, le quali nelle loro contabilità necessariamente osservano per ciascuna commessa tutte le componenti di costo inerenti ai lavori per la portata a termine della stessa. Nel secondo capitolo poi sono state presentate le contabilità per centri di costo e l'activity based costing. In sintesi, la contabilità per centri di costo è cruciale per la gestione interna, la pianificazione e il controllo delle performance. L'ABC, d'altra parte, offre un approccio più sofisticato per comprendere i costi delle attività e può essere particolarmente utile in settori in cui la complessità delle operazioni richiede un'analisi più dettagliata per prendere decisioni strategiche più precise. Entrambi gli approcci sono complementari e possono essere utilizzati in combinazione per ottenere una visione completa dei costi aziendali. Infine, per quello che concerne l'ultimo capitolo, nella sua parte iniziale viene presentata l'azienda soggetto del caso studio, la Flux Srl, nelle sue aree principali citando anche brevemente le due linee di prodotto sviluppate al suo interno. Nella parte centrale del capitolo sono stati evidenziati tutti i concetti chiave delle aziende adottanti una tipologia di produzione di commessa, dalle generalità del concetto di commessa stessa fino alle nozioni sulla struttura del processo di controllo generalmente impiegato. Per quanto riguarda il contesto dell'elaborato, l'analisi dei costi per il controllo di gestione, si evince che sia una

componente cruciale per il successo e la sostenibilità di qualsiasi tipologia di impresa, non solo di quelle che producono su commessa. Quest'ultima deve essere strettamente integrata con la strategia aziendale e guidata da una prospettiva orientata alla creazione del valore che non sia esclusivamente incentrata sulla riduzione dei costi ma bensì impiegata come filo guida per l'identificazione e la preservazione di ciò che aggiunge valore ai prodotti o servizi offerti dall'azienda. In sintesi, l'analisi dei costi nel contesto del controllo di gestione è una disciplina dinamica che richiede un approccio strategico, la collaborazione interfunzionale e l'adattabilità alle mutevoli condizioni aziendali. Quando ben eseguita, può svolgere un ruolo cruciale nel migliorare l'efficienza operativa, supportare la crescita aziendale e promuovere la sostenibilità finanziaria. Concludo con la mia esperienza di stage nonché lavorativa, nel periodo di novembre e dicembre 2022 ho avuto la grande occasione di svolgere il mio tirocinio formativo all'interno dell'azienda Flux S.r.l di Sambucheto per un totale di 225 ore mentre ad oggi, giorno di stesura dell'elaborato, sono entrata a far parte del suo organico, più precisamente nell'area amministrazione. Mi sono trovata fin da subito in un ambiente molto piacevole in cui stare, soprattutto sotto il punto di vista umano e ritrovo molte delle caratteristiche poste alla base della teoria trattante le aziende di questo tipo. Sono fiduciosa nel dire che le aziende come la Flux, data l'evoluzione dei mercati degli ultimi anni, saranno sempre più presenti nei settori innovativi e ad alto contenuto tecnologico, non solo perché più in linea con le richieste di mercato che diventano via via sempre più caratterizzate da una ricerca inesorabile di 'personalità' ma anche perché l'ambiente lavorativo dei dipendenti stessi è reso più dinamico e meno alienante, altro grande tema chiave in contesti in cui i trend di occupazione giovanile pongono sempre più attenzione.

RINGRAZIAMENTI

BIBLIOGRAFIA

- BRUSA L. (2009), *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano.
- AMODEO D. (1976), *Le gestioni industriali produttrici di beni*, UTET università.
- CINQUINI L. (2013), *Strumenti per l'analisi dei costi*, Vol. 1, Giappichelli Editore, Torino.
- CHIUCCHI M.S., MARASCA S., MARCHI L. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli editore, Torino.
- MOSCONI A., (2022) *full costing, cos'è questo metodo contabile e quali sono i suoi vantaggi per le aziende*, articolo disponibile sul seguente sito web: www.alessandromosconi.com, versione aggiornata al 27 dicembre 2022.
- FLUX SRL, (2023) *Catalogo prodotti*, disponibile sul seguente sito web: www.fluxitalia.com, aggiornato al 31 dicembre 2023.