



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT

PROVA FINALE

**"LA CONTABILITA' ANALITICA APPLICATA ALLA PRODUZIONE
SU COMMESSA"**

RELATORE:

CH.MO PROF. SILVIA PILONATO

LAUREANDA: MONICA BALDON

MATRICOLA N. 1043556

ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015

Indice

Introduzione	1
1. Il controllo di gestione e la contabilità analitica	3
1.1 Il controllo di gestione	3
1.2 Contabilità analitica e contabilità generale a confronto	6
1.3 Il costo di produzione	8
1.4 Il costo di produzione: metodologie di determinazione a confronto	13
1.4.1 Contabilità semplificata	13
1.4.2 Contabilità per centri di costo	14
1.4.3 Activity Based Costing	17
2. Produzione su commessa	21
2.1 Sistemi di organizzazione della produzione	21
2.2 Le caratteristiche della produzione su commessa	23
2.3 La gestione di una commessa	25
2.3.1 Le fasi	25
2.3.2 I documenti	30
2.4 Calcolo dei costi di commessa	31
3. La produzione su commessa: un caso aziendale	37
3.1 L'azienda	37
3.2 La gestione di una commessa: fasi e documenti	38
3.3 Calcolo dei costi di commessa	41
Conclusioni	45
Riferimenti bibliografici	46

Introduzione

“La contabilità, in ogni sua articolazione, esiste nelle aziende principalmente per facilitare lo sviluppo e la realizzazione di strategie aziendali. La contabilità, quindi, non è un fine ma un mezzo per il raggiungimento del successo dell’azienda” (Facchinetti, I., 2007, p. 235).

Da tale affermazione emerge il ruolo dominante della contabilità all’interno del sistema informativo aziendale.

In particolare, la contabilità direzionale, articolata in contabilità generale, contabilità analitica, budget e rilevazioni extra-contabili, risulta indispensabile per il corretto operare dei managers. La contabilità direzionale si sviluppò alla fine del 1800; al suo interno la contabilità generale rivestiva il ruolo principale, mentre le altre componenti erano subordinate ad essa. In particolare, la contabilità analitica nacque con l’obiettivo di fornire alla contabilità generale le informazioni necessarie alle valutazioni di bilancio.

In seguito ai cambiamenti avvenuti nel contesto economico-produttivo, quali lo sviluppo tecnologico e l’automazione della produzione, la globalizzazione e l’aumento della competitività, l’evoluzione delle esigenze del cliente (attenzione alla qualità e personalizzazione del prodotto, brand equity, impatto ambientale e sociale della produzione), le funzioni della contabilità direzionale (e soprattutto del suo sottosistema rappresentato dalla contabilità analitica) si sono estese all’elaborazione non solo di informazioni per le valutazioni di bilancio ma anche di supporto decisionale, garantendo un miglioramento nella qualità dei dati forniti.

Essa è quindi uno strumento attualmente rilevante nella gestione aziendale, oggetto di continuo rinnovamento, con l’obiettivo di soddisfare una molteplicità di esigenze informative. Nella prima parte di questo lavoro tratterò principalmente la contabilità analitica, a partire dagli aspetti che la differenziano dalla contabilità generale: funzioni, destinatari, forme, tempistica e soprattutto analizzerò le diverse definizioni di costo sulle quali i due tipi di contabilità si fondano: il costo di produzione ed il costo d’acquisto. Con riferimento al costo di produzione, individuerò scopi, elementi e configurazioni che lo caratterizzano e confronterò tre metodologie di determinazione: contabilità per prodotto o semplificata, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing. Dal confronto emergeranno le specifiche caratteristiche che li rendono adatti ad aziende con fabbisogni informativi diversi.

In particolare, uno degli aspetti che differenzia le esigenze informative delle imprese è legato al tipo di produzione, che può essere organizzata in serie, su modello o su commessa.

Nella seconda parte dell'elaborato distinguerò i sistemi produttivi citati, concentrandomi sulla produzione su commessa, che risulta essere un sistema produttivo flessibile ed adatto a soddisfare le diverse esigenze dei clienti, fondamentali nell'attuale contesto produttivo caratterizzato sempre più dalla tendenza alla personalizzazione del prodotto.

Dopo aver descritto le caratteristiche principali del Make-to-Order, esporrò le fasi che caratterizzano la gestione di una commessa ed i documenti elaborati, comprendenti dati preventivi ed effettivi finalizzati al controllo dello stato di avanzamento e dell'andamento dal punto di vista economico della commessa, ed impiegati per il calcolo dei costi.

Infine, con riferimento a quanto argomentato nella seconda parte, descriverò brevemente la modalità di gestione delle commesse nell'azienda presso la quale ho svolto l'esperienza di stage.

1. Il controllo di gestione e la contabilità analitica

Questo capitolo si apre con una breve introduzione al controllo di gestione. In particolare verranno definiti i suoi obiettivi e come essi vengono perseguiti all'interno delle aziende, tramite l'individuazione dei soggetti e degli strumenti preposti a tal fine.

Tra gli strumenti del controllo di gestione analizzerò con particolare attenzione la contabilità analitica, individuando i caratteri che la differenziano dalla contabilità generale. Proseguirò nell'analisi della contabilità analitica facendo particolare riferimento al costo di produzione, sul quale essa si basa.

Infine tratterò le tre principali metodologie di determinazione del costo di produzione, illustrando le specifiche fasi e ambiti di applicazione di ognuno.

1.1 Il controllo di gestione

“Il controllo di gestione è un *sistema direzionale* con cui i manager ai vari livelli si accertano che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia tali da permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa, stabiliti in sede di pianificazione strategica”. “Per *sistema direzionale* si intende un insieme di principi, di regole e di strumenti a disposizione della direzione aziendale per consentirle di prendere decisioni corrette, in rapporto agli obiettivi da raggiungere” (Brusa, L., 2000, p. 2).

Per fare ciò, è indispensabile la disponibilità di informazioni tecnico-contabili appositamente elaborate; tale attività deve essere contestualizzata all'interno della più ampia funzione di guida dei soggetti verso gli obiettivi pianificati. Infatti, attraverso la diffusione di informazioni, il controllo di gestione influenza i comportamenti dei soggetti che le ricevono (Burch, G., J., 2000, p. 25). Perciò esso ricopre la funzione di responsabilizzazione dei managers su obiettivi che vengono scelti nella prospettiva della performance dell'intera azienda e non solo della singola Funzione. Essi sono perseguiti tenendo in considerazione i dati elaborati dai controllers (cioè dai soggetti che si occupano del controllo di gestione) e tramite l'applicazione di modalità di controllo adeguate alle specifiche situazioni, per esempio evitando una supervisione estremamente rigida nei casi in cui questa possa limitare la creatività, fondamentale nelle fasi iniziali di generazione dell'idea alla base del prodotto e della sua progettazione. Al contrario, l'orientamento dei comportamenti tramite l'introduzione di procedure dettagliate può rivelarsi efficace per mansioni in cui è necessaria la massima precisione.

I protagonisti del processo di controllo sono tutti i managers, a qualsiasi livello nell'organizzazione aziendale, aventi capacità e responsabilità decisionali nella gestione delle risorse. Si tratta quindi dell'Alta Direzione, dei responsabili di Funzione o Divisione e dei controllers, specialisti nel controllo di gestione con ruolo di supporto rispetto ai manager di line (L. Brusa 2000, p.3).

Essi analizzano la gestione dal punto di vista dell'efficienza e dell'efficacia, confrontando i risultati globali e di singole aree di risultato con gli obiettivi definiti in sede di pianificazione strategica.

L'efficienza rappresenta l'attitudine a raggiungere determinati obiettivi minimizzando gli input impiegati, si tratta quindi dell'ottimizzazione della gestione delle risorse, misurabile attraverso una dettagliata analisi dei costi.

L'efficacia è invece la capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati, ottimizzando i risultati della gestione. Essendo questi ultimi diversificati, non è possibile individuare un'unica misura di efficacia, che ad esempio può essere analizzata dal punto di vista della quantità, della qualità o della velocità della produzione.

Gli **strumenti** principali dei quali si avvale il controllo di gestione compongono la contabilità direzionale, nel dettaglio essi sono: la contabilità generale, la contabilità analitica, il budget e le rilevazioni extra-contabili.

La contabilità generale è definita da Arcari (2014, p. 170) come “il sistema di rilevazioni contabili teso alla determinazione del reddito di esercizio e del patrimonio netto contabile”.

Il budget è “un programma di gestione aziendale, tradotto in termini economico-finanziari, che guida e responsabilizza i manager verso obiettivi di breve periodo, definiti nell'ambito di un piano strategico o di lungo periodo”. Esso ha molteplici funzioni: è uno strumento di proiezione nel futuro delle decisioni attuali; guida il management nel corso del periodo di budget ad operare in conformità agli obiettivi prestabiliti; valuta, responsabilizza e motiva il management sui risultati conseguiti; coordina i responsabili delle varie funzioni nelle loro scelte ed educa il management alle logiche della gestione programmata (Brusa, L., 2000, p.84).

Le rilevazioni extra-contabili sono misurazioni quantitativo-fisiche non legate ad uno specifico metodo contabile, che forniscono informazioni sulla gestione passata, dalle quali è possibile prevedere anche quella futura. Esse assolvono la funzione di integrare le rilevazioni contabili con dati da esse non rilevati.

La contabilità analitica è invece il “complesso di rilevazioni sistematiche, a periodicità infrannuale, volte alla determinazione di costi, ricavi e risultati analitici della produzione aziendale” (Facchinetti, I., 2007, p. 13).

Con il termine “analitico” si evidenzia il riferimento dei valori a singoli oggetti della produzione aziendale.

La sua funzione principale è di determinare il costo del prodotto: tale valore non è unico, non esiste un’unica procedura implementabile con successo in tutte le aziende; spetta perciò ai responsabili del controllo direzionale il compito di selezionare la configurazione di costo ed il procedimento di calcolo che meglio riflettano il processo produttivo e soddisfino i fabbisogni conoscitivi del management. Le informazioni necessarie infatti si distinguono in funzione delle diverse aree aziendali dalle quali le richieste provengono: emergono quindi differenti finalità di calcolo del costo, che richiedono la determinazione di specifiche configurazioni di costo, con l’applicazione di metodi diversi. Per ridurre la complessità e migliorare l’efficacia dei dati forniti, i controllers possono optare per un sistema di contabilità analitica in grado di fornire informazioni di base, generali ma utilizzabili dalle diverse funzioni aziendali.

I principali motivi di calcolo del costo di prodotto identificati in letteratura sono: valutare l’impresa rispetto agli obiettivi di budget; attribuire un valore alle rimanenze e ad altre voci di bilancio; supportare la definizione del prezzo; valutare la profittabilità di linee di prodotti, mercati ed investimenti; supportare scelte di “make or buy” ed ottenere informazioni utili al miglioramento continuo (o “kaizen” secondo la filosofia della *lean production*) (J. G. Burch, 2000. p. 125). Per definire percorsi di miglioramento nelle operazioni quotidiane, Cinquini (2008, p. 4) evidenzia inoltre la necessità di informazioni diverse da quelle di costo, riguardanti il grado di innovazione e di soddisfazione del cliente, i tempi e la qualità di svolgimento delle attività aziendali.

Inoltre Cinquini (2008, p. 5) individua tra le funzioni fondamentali della contabilità analitica la misurazione dell’efficienza. A tal fine il costo è considerato come il “valore monetario stimato delle risorse consumate o impiegate per l’ottenimento (o il funzionamento) degli oggetti di costo considerati”, perciò costituisce “una misurazione stimata in termini monetari dell’efficienza del sistema o di una sua parte nell’ottenimento dell’oggetto, per il quale si richieda una specifica misurazione dei costi” (Cinquini, L., 2008, p. 6).

Tutte queste funzioni assolve tramite il calcolo del costo di prodotto rientrano nel più ampio obiettivo di migliorare l’analisi del processo produttivo, reso più complesso dall’introduzione di tecnologie che, attraverso un crescente grado di automazione, permettono di aumentare la produttività ma richiedono conoscenze specifiche per il loro utilizzo e per la loro valutazione.

Un esame attento del ciclo produttivo permette inoltre di individuare le attività generatrici di valore aggiunto per il cliente, e quindi da valorizzare rispetto alle altre per ottenere vantaggio competitivo nel mercato di riferimento.

Per soddisfare al meglio le specifiche esigenze informative, è importante che il costo sia calcolato in modo accurato: un'informazione di costo errata può infatti portare a decisioni sconvenienti per l'azienda. Da ciò deriva la crescente importanza della contabilità analitica, definita da Facchinetti (2007, pref.) come “strumento di management per razionalizzare la gestione”.

1.2 Contabilità analitica e contabilità generale a confronto

“La contabilità analitica (co.an.) costituisce un importante sottosistema della contabilità direzionale, che elabora informazioni relative a specifici oggetti della gestione (output interni ed esterni) od aree dell'organizzazione (sezioni dell'azienda quali divisioni, unità operative, linee di prodotto)” (Cinquini, L., 2008, p. 4).

La contabilità analitica viene spesso identificata in letteratura anche con l'espressione “contabilità dei costi”, avendo ad oggetto principalmente l'analisi di costi, o come “contabilità industriale”, data la sua iniziale applicazione in aziende industriali.

Si tratta di una contabilità interna, finalizzata ad organi operativi aziendali; infrannuale; di supporto a quella generale; sia preventiva che consuntiva; orientata a scopi prefissati, in funzione dei quali essa viene impostata; approssimativa, ma tempestiva e libera, non essendo obbligatoria (Facchinetti, I., 2007, p. 17).

Tali caratteristiche emergono confrontando la contabilità analitica con la contabilità generale. La contabilità generale ha come fine ultimo la redazione del bilancio, finalizzato a soggetti esterni all'azienda; ha periodicità annuale; riporta dati consuntivi elaborati a fine esercizio e si caratterizza inoltre per precisione ed obbligatorietà.

Nonostante entrambe analizzino la gestione aziendale, i fatti rilevati sono diversi: la contabilità analitica (o industriale) si concentra su fatti interni, quali costi, ricavi e risultati parziali la cui analisi è rilevante a fini direzionali; la contabilità generale invece rileva i fatti aziendali esterni che comportano variazioni economiche e finanziarie sul reddito o sul capitale. Le modalità di implementazione della co.an. variano in funzione degli scopi che l'azienda attribuisce a tale strumento; per la contabilità generale si utilizza invece la partita doppia, che permette la duplice rilevazione dei fatti aziendali sia dal punto di vista finanziario che economico, nel momento della manifestazione finanziaria.

Per la rilevazione in contabilità analitica si fa invece riferimento al momento di consumo. I dati utilizzati possono essere sia preventivi e funzionali a particolari decisioni, o consuntivi e quindi rilevati per verificare l'effettivo raggiungimento degli obiettivi, valutare i risultati e prevedere l'andamento futuro. La contabilità analitica è infatti orientata al futuro, a partire dai dati della performance passata e presente.

Al contrario, la contabilità generale analizza informazioni relative alla performance passata, avendo come fine ultimo l'elaborazione del bilancio, che, secondo l'art. 2423 c.c., "deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio." E' quindi di fondamentale importanza la precisione nella rilevazione dei valori, imposta dalla legislazione (art. 2423 bis c.c.) con il fine di proteggere l'interesse dei destinatari del bilancio: si tratta di soggetti prevalentemente esterni all'impresa (Amministrazione Finanziaria, clienti, fornitori, investitori), interessati al suo andamento economico-finanziario per diverse ragioni.

La contabilità generale deve quindi fornire informazioni complessive sull'intera azienda, con particolare riferimento a reddito, capitale di funzionamento e movimenti finanziari.

Questi ultimi aspetti della contabilità generale costituiscono dei limiti per il suo utilizzo a fini direzionali, in particolare non è auspicabile che le decisioni all'interno dell'azienda vengano prese con riferimento ad informazioni sulla performance aziendale poco dettagliate e riguardanti esclusivamente il passato.

A tal fine risulta indispensabile integrare la contabilità generale con le contabilità "speciali" (Facchinetti, I., 2007): la contabilità analitica, di magazzino, del personale, delle immobilizzazioni e la contabilità IVA.

La contabilità analitica emerge per la sua importanza tra le contabilità "speciali" perché fornisce informazioni utili per prendere decisioni strategiche ed operative, per valutare il contributo di singole aree, prodotti e attività al risultato aziendale, per controllare i prezzi di vendita, per valutare le rimanenze di prodotti e semilavorati, per calcoli di convenienza economica comparata (per esempio "make or buy"), per il controllo di gestione e per valutare e fissare le politiche aziendali.

La contabilità analitica è quindi uno strumento non obbligatorio, destinato esclusivamente ad organi interni di gestione aziendale; a tal fine fornisce informazioni di dettaglio riguardanti costi, ricavi e risultati di singole operazioni.

E' fondamentale che i dati forniti rispondano in modo esaustivo ma rapido alle esigenze informative del decisore cui sono destinate, in modo che il management possa decidere sulla base di informazioni aggiornate.

Figura 1: Differenze tra contabilità generale ed analitica

	<i>Contabilità generale</i>	<i>Contabilità analitica</i>
Scopo	Misurazione del reddito e del capitale di funzionamento	Rielaborazione di dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale e di controllo
Momento di rilevazione	Manifestazione di variazione numeraria	Utilizzazione dei fattori produttivi (costi)
Ampiezza delle rilevazioni	Tutti i costi e i ricavi	Solo costi e ricavi relativi alla gestione caratteristica
Classificazione	Costi e ricavi per natura	Costi e ricavi per natura, per destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni
Destinatari	Principalmente soggetti esterni (bilancio civilistico e fiscale)	Management (informativa interna)
Metodologia di rilevazione	Contabile in partita doppia	Contabile o extracontabile

Fonte: Cinquini, 2008, p. 5

1.3 Il costo di produzione

Tra le differenze emerse dal confronto tra contabilità generale e contabilità analitica, risultano determinanti le specifiche definizioni di costo considerate.

La contabilità generale, avendo ad oggetto la rilevazione di fatti economici esterni nel momento della loro manifestazione finanziaria, considera il costo d'acquisto, cioè “la quantità che ha origine in uno scambio monetario posto in essere per acquisire un fattore produttivo a date condizioni di negoziazione” (Coda, 1968, p.2. In: Arcari, 2014).

Inoltre essa rileva anche altri valori considerati come voci di costo all'interno del Conto Economico, nonostante essi non siano relativi ad operazioni svolte con l'esterno. Tali rilevazioni hanno la finalità di garantire una rappresentazione della situazione economica aziendale veritiera e rispettosa dei principi di prudenza e competenza posti alla base del bilancio dall'art. 2423 bis c.c.. In particolare, il principio di competenza impone di rilevare gli oneri e i proventi di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o pagamento; perciò esso determina la necessità di effettuare, una volta concluso l'esercizio ma prima della redazione del bilancio, le scritture di assestamento, che portano alla determinazione di ammortamenti di cespiti, svalutazioni di crediti, accantonamenti a fondi per rischi e manutenzioni, calcolo di ratei e risconti.

La contabilità analitica analizza invece il costo di produzione, cioè “il valore monetario delle risorse impiegate per la realizzazione dei processi di produzione economica messi in atto dalle aziende” (Ceccherelli, 1936. In: Arcari, A., 2014, p. 9). Esso viene determinato sommando i valori (costi elementari) attribuiti ai fattori consumati in una determinata operazione; si caratterizza perciò per l'incertezza conseguente alla valutazione anche di consumi non

misurabili con precisione. Al contrario, il costo di acquisto è un valore oggettivo definito in sede di scambio.

Il costo viene quindi rilevato in contabilità generale al momento del suo sostenimento in occasione dell'acquisto, ma non è considerato dalla contabilità analitica fino all'avvenuto consumo all'interno del ciclo produttivo.

L'oggetto di calcolo del costo di produzione è "l'entità cui viene riferito il calcolo del costo, può essere costituito da un'attività produttiva o da un risultato fisico-tecnico parziale di un'attività produttiva" (Coda, 1968 In: Arcari, A., 2014, p. 11); esso deriva quindi da una scomposizione del processo produttivo aziendale in combinazioni parziali, quali le unità produttive, le fasi del processo di trasformazione, le funzioni aziendali o le classi di clienti o mercati serviti. Essi rappresentano degli oggetti intermedi o alternativi al prodotto, quest'ultimo è invece l'oggetto finale usualmente considerato per il calcolo del costo.

La determinazione del costo di produzione all'interno dell'azienda può essere influenzata da differenti scopi. In particolare, il costo può essere calcolato per finalità conoscitive e per finalità decisionali (Facchinetti, I., 2007, p. 76).

Le finalità conoscitive relative ai processi produttivi portano alla determinazione dei costi necessari alla corretta valutazione delle rimanenze finali di prodotti finiti e semilavorati e di altre voci di bilancio, quali le costruzioni in economia. Inoltre, la conoscenza del costo di produzione è importante per l'orientamento della politica di vendita. Esso non è però sufficiente per decisioni relative al prezzo, che non può essere determinato con esclusivo riferimento al costo di produzione; attualmente la definizione del prezzo è fortemente influenzata da altre variabili, quali la concorrenza, il marchio ed il valore per il cliente. Le finalità conoscitive del calcolo del costo puntano anche alla valutazione dell'efficienza nell'impiego dei fattori produttivi, misurabile dal rapporto tra output (ricavi) ed input (il costo di produzione).

Le finalità decisionali riguardano invece la necessità di calcolare il costo di produzione per supportare decisioni. Esse possono essere strategiche, se nel lungo periodo incidono sulla capacità produttiva e di conseguenza sulla struttura dei costi di produzione, od operative, se determinano il cambiamento solo di alcuni elementi di costo.

Le diverse finalità di calcolo, assieme all'oggetto di costo e ai criteri adottati, determinano l'utilizzo di differenti configurazioni di costo.

Selleri (1999. In: Cinquini, 2008, p. 10 e segg.) illustra il processo di formazione dei costi in contabilità analitica come segue. A partire da un programma di produzione, l'esigenza di acquisire, per poi combinare, diversi fattori produttivi, comporta la generazione di *costi*

elementari (o elementi o componenti di costo). Questi ultimi sono costi rilevati in contabilità generale in seguito all'acquisto di fattori produttivi, essi possono essere determinati tramite: osservazione quantitativa, moltiplicando il costo unitario per la quantità acquistata (è questo il caso dei costi diretti, quali la manodopera diretta e le materie prime); stima, cioè una valutazione verosimile, essendo il costo noto solo in parte nel momento della valutazione, ma con effettività riscontrabile in futuro (per esempio ratei e accantonamenti) e congettura, quando la valutazione si fonda su ipotesi relative alla probabilità di determinati fatti. Quest'ultima si applica per valutare consumi relativi a costi comuni nel tempo (ad esempio l'ammortamento) e nello spazio (tipicamente costi indiretti rispetto ad un oggetto di costo).

A partire dai costi elementari è possibile giungere alle *sintesi di costo* tramite procedimenti di elaborazione fondati su specifici scopi conoscitivi (fissazione di prezzi, decisioni di produzione, valutazione di performance, ecc.) e con riferimento a diversi oggetti di costo (quali prodotti, processi, unità organizzative, clienti, ecc.). I procedimenti di elaborazione sono: la classificazione dei costi elementari, riuniti sulla base di criteri coerenti con lo scopo di determinazione delle sintesi di costo, e il raggruppamento, cioè l'addensamento progressivo di classi di elementi di costo, in base all'oggetto e allo scopo di calcolo. Le *configurazioni di costo* ottenute attraverso il raggruppamento sono calcolate per supportare le scelte gestionali. Si differenziano quindi in funzione degli oggetti di costo prescelti.

La configurazione di costo è dunque espressione degli elementi di costo in essa contenuta; può essere piena o completa, se il costo di produzione comprende i costi di tutti i fattori produttivi utilizzati, o, altrimenti, parziale.

Con riferimento al costo di produzione avente ad oggetto il prodotto, si distinguono la configurazione direct costing e quella di costo pieno o full costing.

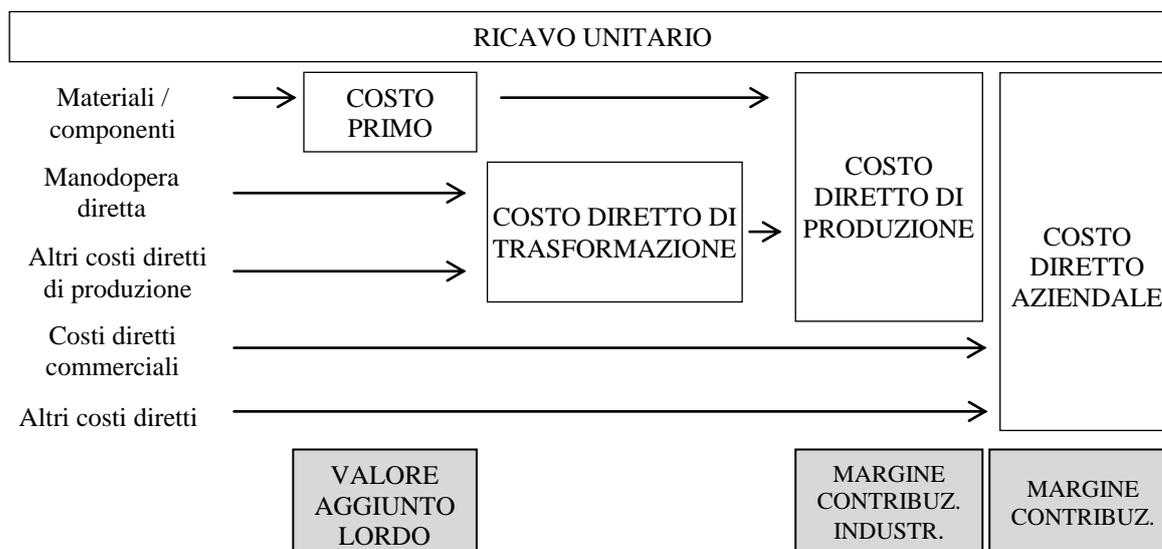
La prima imputa all'unità di prodotto esclusivamente i costi diretti, cioè riferibili con certezza ad esso, essendo stati sostenuti per l'ottenimento di fattori produttivi utilizzati esclusivamente per il determinato prodotto. L'imputazione avviene moltiplicando il costo unitario per la quantità acquistata.

Le configurazioni direct costing più diffuse sono (Arcari, A., 2014, p. 12):

- **costo primo**, dato dal valore delle materie prime e componenti impiegate nella produzione;
- **costo diretto di trasformazione**, comprendente il valore dei fattori diretti di trasformazione, quali la manodopera diretta;
- **costo diretto di produzione** (o fabbricazione), dato dagli elementi compresi nel costo primo e nel costo diretto di trasformazione;

- **costo diretto aziendale**, comprendente tutti i costi diretti precedenti ed anche i costi diretti commerciali.

Figura 2: La configurazione di costo *direct cost*



Fonte: Arcari, A., 2014, p. 36

Cinquini (2008, p. 183) evidenzia come “la rilevanza del Direct Costing (DC) risieda innanzitutto nel fatto che *tale approccio affonda teoricamente le proprie radici nell’economia politica*, più precisamente nell’analisi microeconomica: il DC si fonda infatti sull’analisi marginale.” Nell’ambito della microeconomia, per determinare il livello di produzione ottimale in ipotesi di concorrenza perfetta, si valuta il punto in cui la curva dei ricavi marginali incrocia quella dei costi marginali: in questo punto la quantità prodotta è tale che il ricavo ottenibile da una vendita addizionale eguaglia il costo aggiuntivo da sostenere per l’incremento unitario della produzione. E’ quindi una configurazione adatta per un’analisi di breve periodo, che non considera la possibilità di modifiche strutturali del processo produttivo, ma che si limita a considerare la capacità produttiva esistente.

Il direct costing si distingue dal full costing per la semplicità e l’oggettività del calcolo, infatti, tramite l’imputazione dei soli costi diretti, non si rende necessaria la definizione di criteri di allocazione di costi indiretti.

Nei casi in cui siano necessarie informazioni a supporto di decisioni strategiche, riguardanti quindi cambiamenti della struttura produttiva nel medio/lungo periodo, è consigliabile l’impiego di una configurazione full costing, che consideri tutti gli elementi di costo che potranno variare in seguito alla decisione. Tale configurazione è inoltre utile per la determinazione dei prezzi di vendita, che dovrebbero far fronte all’intera somma dei costi sostenuti, e per la corretta valorizzazione delle rimanenze.

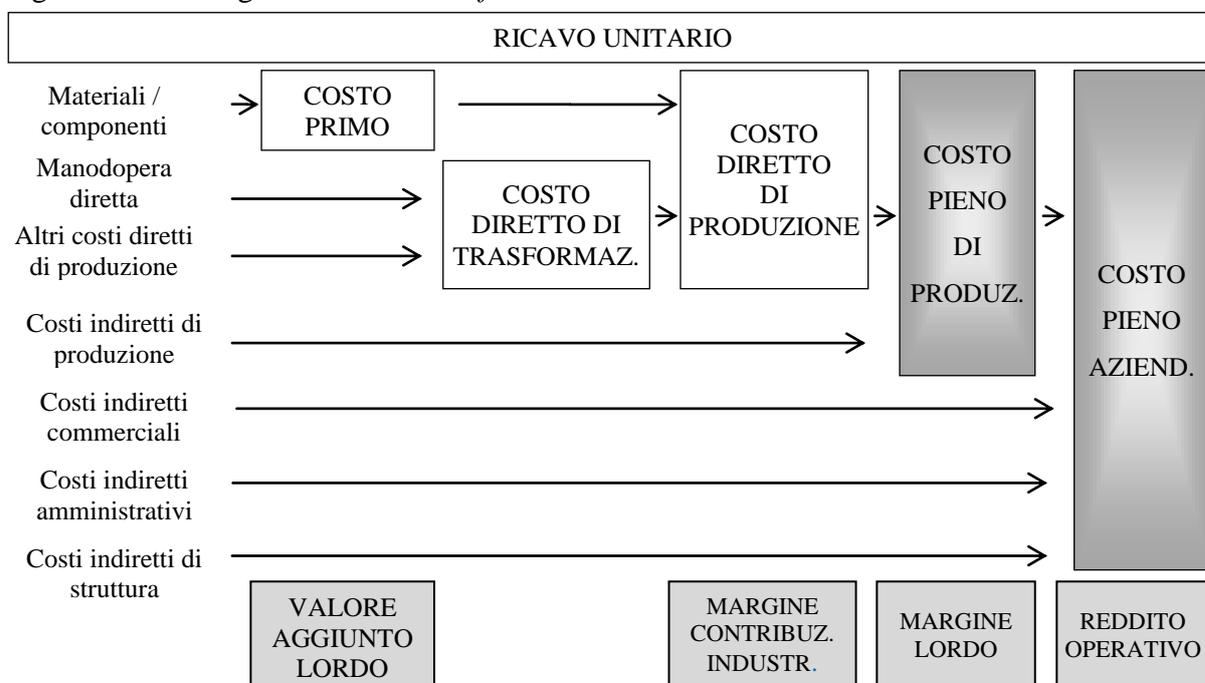
Secondo la configurazione full costing “il costo di prodotto è composto dai costi diretti e da quote di costi indiretti, attribuiti utilizzando delle basi di ripartizione; tutti i costi di produzione sono considerati costi di prodotto, e come tali attribuiti all’unità di prodotto in quanto concorrono al valore della produzione” (Arcari, A., 2014, p. 36).

Per l’attribuzione dei costi indiretti, cioè relativi a fattori per i quali non è identificabile una relazione diretta con l’oggetto di costo, la configurazione full costing richiede l’elaborazione di ipotesi basate sul principio di causalità tra costo ed oggetto di calcolo. Grazie a queste ipotesi è possibile determinare il coefficiente di attribuzione, calcolato ripartendo il costo indiretto, noto solo nel suo ammontare complessivo, per una base di ripartizione che esprima al meglio il legame causale tra costo indiretto e oggetto di calcolo del costo di produzione. Il coefficiente di attribuzione così ottenuto viene moltiplicato per la quota della base di ripartizione consumata dall’unità di prodotto.

Attraverso la metodologia full costing sono individuabili, oltre alle configurazioni di costo precedentemente esposte, le seguenti (Arcari, A., 2014, p. 13):

- **costo pieno di produzione** (o fabbricazione), dato dai costi di produzione diretti ed indiretti;
- **costo pieno aziendale**, rappresentativo di tutti i fattori produttivi diretti e indiretti, di produzione, commerciali, amministrativi e generali.

Figura 3: La configurazione di costo *full cost*



Fonte: Arcari, A., 2014, p. 37

Ulteriori configurazioni di costo sono individuabili con riferimento alla distinzione tra costi fissi e variabili.

Sono costi fissi quelli che, nel loro ammontare totale, non variano oltre determinati valori significativi, al variare di uno specifico cost driver (quale il volume produttivo o di vendita). I costi sono invece variabili quando è possibile individuare un cost driver all'origine delle loro variazioni.

In base a questa classificazione, sono calcolabili le seguenti configurazioni di costo di prodotto:

- **costo variabile di produzione** (o di fabbricazione) che, rispetto al costo diretto di produzione, comprende anche altri elementi di costo variabile, ad esempio l'energia elettrica;
- **costo variabile aziendale**, che include oltre al costo variabile di produzione anche altri costi variabili aziendali, quali le provvigioni di vendita.

Continuando a considerare come oggetto del costo di produzione il prodotto, è possibile notare una parziale sovrapposizione: tutti i costi diretti sono anche variabili, mentre all'interno dei costi indiretti si rilevano sia costi variabili che fissi.

1.4 Il costo di produzione: metodologie di determinazione a confronto

Dal precedente confronto tra direct e full cost, emergono la semplicità e l'oggettività del primo; il procedimento full costing è invece più complesso, ma offre un potenziale informativo maggiore.

Generalmente si individuano i seguenti sistemi per calcolare il costo pieno di prodotto, i quali si differenziano per le modalità di imputazione dei costi indiretti:

- contabilità "semplificata" o metodo "orientato alle risorse" (Arcari, 2014, p. 36);
- contabilità per centri di costo;
- Activity Based Costing.

Dopo aver brevemente illustrato i principi alla base del funzionamento di ognuno, si procede ad un'analisi per individuare i diversi obiettivi ed ambiti di applicazione.

1.4.1 Contabilità semplificata

Con il metodo semplificato (o tradizionale) i costi indiretti vengono imputati al prodotto senza che questi vengano precedentemente allocati ad oggetti intermedi. L'imputazione si fonda esclusivamente sulla scelta della base di ripartizione, che deve esprimere in modo verosimile il consumo dei fattori produttivi da parte dell'unità di prodotto.

Grazie alla sua immediatezza, la contabilità semplificata risulta applicabile a processi produttivi caratterizzati dalla prevalenza dei costi legati alla manodopera diretta o ad altri fattori diretti. Questo è appunto il contesto nel quale nacque la contabilità direzionale come strumento al servizio della contabilità generale per la valutazione delle rimanenze e per la determinazione del prezzo di vendita, tramite il ricarico di un margine sul costo unitario di prodotto (approccio *cost plus pricing*).

Per quanto riguarda l'imputazione dei costi indiretti, l'impresa può decidere di attribuirli tutti tramite un'unica base di ripartizione aziendale o utilizzare basi differenziate per i vari gruppi di costi indiretti individuati, con lo scopo di aumentare l'attendibilità dell'imputazione.

Con riferimento al criterio di classificazione dei costi indiretti utilizzato per l'introduzione di basi di ripartizione multiple, Arcari (2014) individua due orientamenti: un orientamento ai fattori produttivi ed uno funzionale.

Il primo propone una scomposizione dei costi indiretti in funzione dei fattori produttivi, suddividendo ad esempio i costi del lavoro indiretto, gli ammortamenti industriali e non industriali, i costi amministrativi e quelli di struttura; ogni categoria di costo verrà successivamente imputata al prodotto in funzione di diverse basi di ripartizione, che rappresentano le diverse modalità di assorbimento dei costi da parte dell'unità di prodotto.

Secondo l'orientamento funzionale invece i costi indiretti vengono raggruppati con riferimento alle attività svolte nel processo produttivo, distinguendo dunque i costi indiretti di produzione, commerciali, amministrativi e generali. Le basi di ripartizione applicate alle diverse categorie esprimono il costo sostenuto per la produzione di un'unità nell'ambito delle diverse funzioni aziendali.

Quest'ultimo orientamento è di più immediata applicazione rispetto al primo, perché richiede il calcolo di un numero minore di basi di ripartizione, corrispondente al numero di funzioni aziendali. Il metodo orientato ai fattori produttivi è invece utilizzabile in contesti aziendali caratterizzati da limitata complessità per quanto riguarda l'articolazione della struttura organizzativa e la gamma di prodotti offerti, e dalla prevalenza dei costi diretti su quelli indiretti. In questo tipo di azienda, i costi indiretti possono essere distinti in un numero esiguo di categorie, con la conseguente determinazione di poche basi di ripartizione.

1.4.2 Contabilità per centri di costo

La contabilità per centri di costo rappresenta un'evoluzione rispetto al metodo semplificato di imputazione dei costi indiretti, resasi necessaria in seguito ai cambiamenti produttivi che hanno interessato quasi tutte le aziende.

In particolare, il progresso tecnologico applicato alla produzione ha portato alla riduzione dell'impatto dei costi di manodopera diretta e ad un contemporaneo aumento della frazione dei costi indiretti sul totale dei costi. Si è quindi accentuato il problema della loro corretta imputazione all'unità di prodotto, risolvibile concentrando maggiore attenzione allo svolgimento del processo produttivo, individuando i fattori che nella realtà determinano l'insorgere dei costi.

In tale contesto è nata l'esigenza di individuare dei centri di costo, definiti da Arcari (2014, p. 41) come "unità organizzative funzionalmente organizzate per lo svolgimento di un ciclo di operazioni omogenee, caratterizzate da un certo ammontare di risorse assegnate, una data tecnologia e un insieme omogeneo di risultati". Nelle imprese manifatturiere, spesso i centri di costo corrispondono ai reparti.

Una volta individuati i centri di costo, si procede alla loro **gerarchizzazione**, cioè alla definizione dei legami causali esistenti tra di essi, considerando la distinzione tra centri di costo intermedi, che non hanno un legame diretto con il prodotto ma solamente con altri centri, e centri di costi finali, che hanno invece una relazione diretta con il prodotto.

I costi indiretti vengono quindi **localizzati** nei centri di costo nei quali hanno avuto origine. In alcuni casi è possibile che anche costi diretti vengano imputati al prodotto tramite la localizzazione nei centri di costo e non secondo l'osservazione quantitativa: in tal modo si punta ad un maggiore controllo sull'efficienza nell'impiego dei fattori produttivi, utile soprattutto nei casi in cui essi abbiano un valore economico rilevante.

In seguito alle fasi di gerarchizzazione e localizzazione, i costi sono allocati dai centri di costo intermedi a quelli finali, per essere infine imputati ai prodotti.

L'**allocazione** deve essere impostata tenendo conto delle relazioni tra centri di costo, individuando quali centri finali abbiano effettivamente usufruito di servizi offerti dai singoli centri intermedi. A tal fine è importante distinguere: i centri di produzione, dove avviene il processo di trasformazione degli input in prodotti; i centri ausiliari, rientranti nell'area di produzione ma posti al servizio di altri centri e non direttamente del prodotto; i centri di servizi, che non riguardano la produzione ma fanno parte delle aree commerciali o amministrative e i centri virtuali o residuali, che accolgono voci di costo che non potrebbero essere altrimenti collocate in altri centri.

Per rappresentare le relazioni tra i suddetti centri, in letteratura sono stati proposti tre metodi.

Il metodo diretto ipotizza un legame diretto tra centri di servizi e centri di produzione, senza considerare le relazioni tra centri di servizi.

Il metodo per passaggi invece tiene conto delle relazioni tra centri di servizi, imponendo un susseguirsi di imputazioni univoche dal centro che eroga maggiori servizi agli altri che ne erogano in via decrescente.

Per considerare a pieno le relazioni tra centri di servizi, è necessario però ricorrere al metodo reciproco, che, attraverso la definizione di un sistema di equazioni, permette allocazioni bidirezionali tra centri di costo.

Oltre alla corretta rappresentazione dei legami tra centri, per garantire un'efficace allocazione dei costi ai centri finali è fondamentale calcolare una base di ripartizione che esprima in modo veritiero il legame causale nell'assorbimento dei costi, localizzati nei centri intermedi, da parte dei centri finali.

Infine, una volta allocati i costi ai centri finali, si procede alla loro **imputazione** ai prodotti, individuando ancora una volta delle basi di ripartizione adeguate.

La contabilità per centri di costo è adatta a sistemi produttivi più complessi e con più alta incidenza dei costi indiretti rispetto a quelli nei quali può essere utilizzato il metodo semplificato. Tali processi produttivi caratterizzano la maggior parte delle imprese industriali a partire dalla seconda rivoluzione industriale (1850 circa); in essi gran parte del processo di trasformazione è svolto tramite l'impiego della tecnologia, che ha permesso l'aumento della produttività e la riduzione dei costi di produzione, ponendo le basi del mercato di massa. In tale contesto le aziende si focalizzano soprattutto sui volumi prodotti e sulle economie di scala, trattando l'innovazione e la qualità come qualifying factors o fattori igienici (da sviluppare solo fino al livello minimo necessario per essere alla pari con i concorrenti).

L'individuazione dei centri di costo permette infatti di localizzare i costi nelle fasi produttive dalle quali essi originano, determinando un'attribuzione dei costi più precisa rispetto alla contabilità semplificata.

L'imputazione dei costi ai prodotti tramite centri di costo avviene però in maniera proporzionale ai volumi di produzione. Questo comporta la sopravvalutazione dei costi di oggetti prodotti in elevati volumi e alla contemporanea sottovalutazione dei costi di beni prodotti in volumi minori. Tale effetto può essere indicato con il termine di "finanziamenti incrociati" e può essere evitato tramite l'implementazione dell'Activity Based Costing.

Quest'ultimo è inoltre consigliabile quando i prezzi dell'azienda evidenziano un'allocazione errata, non essendo in linea con quelli dei concorrenti. In questa situazione infatti il metodo di allocazione utilizzato non riflette l'effettivo consumo.

1.4.3 Activity Based Costing

L'approccio ABC nacque a metà degli anni Ottanta del Novecento negli Stati Uniti, con l'obiettivo di offrire una nuova visione dell'ambiente aziendale per quanto attiene l'analisi dei costi. Tale necessità venne avvertita in un contesto economico e sociale in rapida evoluzione, nel quale le aziende iniziavano a confrontarsi con una maggiore complessità. In particolare, Abdallah e Wei Li (2008, p.7) evidenziano come la popolarità dell'ABC sia stata favorita dall'aumento dei costi indiretti, dovuta all'implementazione di macchinari più tecnologici; dallo sviluppo dell'*information technology*, capace di elaborare la complessità di dati necessari all'ABC e dall'approfondimento degli studi sulla contabilità analitica.

Il sistema ABC si distacca dalla precedente visione gerarchica dell'impresa caratterizzante i sistemi di contabilità precedenti, proponendo un'interpretazione dell'azienda come un insieme di *attività generatrici di costi*; la sua implementazione presuppone quindi un ripensamento della struttura organizzativa, non più analizzata dal punto di vista dei reparti, coincidenti con i centri di costo, ma attraverso una visione più ampia sull'intera *catena del valore* (Porter, 1987). La catena del valore è "il modello logico che disaggrega un'azienda nelle sue attività strategicamente rilevanti, allo scopo di comprendere l'andamento dei costi e le fonti attuali e potenziali di differenziazione" (Porter, 1987. In: Arcari, A., 2014). Essa è diversa tra le varie imprese, essendo la base sulla quale si fonda il vantaggio competitivo di ognuna.

In quest'ottica, l'azienda ha la necessità di individuare le determinanti del valore per il cliente, misurabile dal prezzo che è disposto a pagare per esse, e di focalizzarsi quindi sulle attività a valore aggiunto e sui costi da esse generate.

L'ABC si fonda quindi su un'analisi delle **attività**, intese come le azioni che permettono la trasformazione degli input in output. Devono inoltre essere individuate le **risorse**, cioè gli input che vengono utilizzati per portare a termine le diverse attività, determinando l'insorgere di costi. Nel caso in cui una risorsa sia impiegata per lo svolgimento di diverse attività, si pone il problema di individuare i **resource drivers**, basi di ripartizione per l'assegnazione dei costi delle risorse ad aggregati omogenei di attività, gli **activity cost pools**. Per l'imputazione dei costi dagli activity cost pools all'oggetto di costo individuato (prodotti, servizi, lotti, commesse, clienti, aree geografiche di vendita) è necessario calcolare degli **activity drivers** rappresentativi del consumo di attività da parte dell'oggetto di costo.

Tutti i cost drivers (resource drivers e activity drivers) devono essere tali da evidenziare la correlazione esistente tra costo e quantità scelte come drivers, esprimendo la complessità caratterizzante la creazione del prodotto finale. E' inoltre importante considerare gli effetti che la scelta dei drivers ha sull'influenza dei comportamenti. I cost drivers devono quindi

essere scelti in modo da condurre ad atteggiamenti coerenti con gli obiettivi posti alla base del successo aziendale (Burch, J. G., 2000, cap. 10).

L'ABC assicura maggiore precisione nella determinazione del costo di produzione tramite la considerazione della dinamica di tutti i costi e costituisce inoltre uno strumento per il controllo dell'efficienza, permettendo l'individuazione delle attività non a valore aggiunto e per questo, se possibile, da eliminare.

Abdallah e Wei Li (2008, p. 9) individuano come l'accuratezza del calcolo dei costi tramite l'ABC ne abbia determinato il successo nelle attività di budgeting, riduzione e gestione dei costi, misurazione e miglioramento delle performance, valutazione della profittabilità di clienti e prodotti.

Nonostante gli aspetti positivi evidenziati in letteratura, ricerche svolte su aziende americane e britanniche rilevano la scarsa applicazione del metodo ABC nella realtà.

In particolare, S. B. Hughes e K. A. Paulson Gjerde riportano in un articolo pubblicato in *Management Accounting Quarterly (fall 2003, vol. 5, no.1)* i risultati di una ricerca su 130 aziende industriali americane: solamente il 20% di queste ha adottato l'ABC; nonostante ciò quasi tutti i managers delle aziende coinvolte ritengono che i sistemi di costo utilizzati (anche se diversi dall'ABC), siano adeguati al decision making.

L'articolo evidenzia come molte aziende riescano ad ottenere gli stessi vantaggi offerti dall'ABC grazie alla profonda conoscenza del sistema di costo adottato. Inoltre, il passaggio da un approccio tradizionale all'ABC comporterebbe cambiamenti anche in altre aree aziendali, richiedendo così un elevato impiego di risorse, spesso non disponibili.

In linea con quanto affermato, un articolo di John A. Brierley (*Journal of Management Accounting Research, vo. 20, 2008*) analizza la *sophistication* dei sistemi di calcolo del costo di prodotto, definita, tramite questionari e ricerche di mercato tra managers britannici, come l'attribuzione dei costi indiretti o di tutti i costi ai prodotti e la comprensibilità del costo del prodotto da parte dei "non-accountants".

Tra gli intervistati che hanno definito la *sophistication* come l'attribuzione dei costi indiretti, molti utilizzano configurazioni *direct costing* ma non sono soddisfatti dall'accuratezza del costo di prodotto ottenuto. Non desiderano però implementare un sistema ABC perché temono la perdita di tempo e di risorse derivanti dalla modifica del sistema e dal suo mantenimento; ritengono quindi che un metodo più sofisticato non sarebbe conveniente e preferiscono accettare i problemi derivanti da un sistema tradizionale.

I managers che avevano invece definito la *sophistication* come la comprensibilità del sistema di costo, enfatizzano la semplicità dei metodi adottati e non desiderano un sistema più

accurato ma più complesso, perché ritengono fondamentale la comprensibilità dei dati ottenuti.

Secondo Shields (In: Abdallah e Wei Li, 2008, p. 9), il successo nell'implementazione dell'ABC necessita del supporto da parte del top management, dell'integrazione dell'ABC con strategie competitive e con sistemi di valutazione della performance, di formazione e risorse adeguate. Tali fattori ridurrebbero la resistenza al cambiamento e le difficoltà nell'implementazione dell'ABC.

Le tre metodologie di calcolo del costo di produzione illustrate evidenziano l'evoluzione subita dalla contabilità analitica, determinata da cambiamenti intervenuti nel sistema economico-aziendale. Esse riflettono infatti diverse esigenze conoscitive percepite dalle aziende a partire dalla fine del 1800 fino ad oggi.

I cambiamenti nel contesto produttivo e competitivo non hanno però portato le aziende ad uniformarsi nell'applicazione dell'ABC, il sistema di calcolo dei costi proposto in letteratura come il più preciso ed efficace. Dagli articoli precedentemente analizzati infatti emerge che le caratteristiche di un sistema di calcolo dei costi considerate dalle imprese come imprescindibili non siano solo la precisione e l'orientamento all'efficienza presenti nell'ABC, ma anche la comprensibilità e la semplicità dell'informazione prodotta, che ne permettono un utilizzo diffuso all'interno dell'intera azienda.

Le informazioni di costo vengono infatti impiegate in diverse funzioni aziendali, è quindi importante che i dati siano chiari ed utilizzabili da tutti i decisori all'interno dell'impresa.

Inoltre, nella scelta del sistema di calcolo dei costi, è importante considerare come essi hanno avuto origine, e quindi lo specifico processo produttivo alla base della singola azienda.

Non esiste quindi un unico sistema di contabilità analitica utilizzabile con successo in ogni impresa, è necessario analizzare il contesto produttivo e competitivo di riferimento per l'azienda e strutturare il calcolo del costo di prodotto avendo ben chiare le finalità per le quali questo è calcolato.

2. Produzione su commessa

Questo capitolo ha l'obiettivo di approfondire l'influenza che il tipo di produzione ha sulla strutturazione del sistema di contabilità analitica dell'azienda. Dopo aver individuato tre tipi fondamentali di produzione ai quali possono essere ricondotte tutte le imprese industriali, mi concentrerò sulla produzione su commessa. Di essa analizzerò le caratteristiche che la differenziano dagli altri sistemi produttivi, con particolare attenzione alle fasi cruciali individuate in letteratura per quanto riguarda la gestione di una commessa.

Infine, con riferimento alle peculiarità e alle particolari esigenze informative caratterizzanti tale processo produttivo, illustrerò le modalità di calcolo del costo di commessa.

2.1 Sistemi di organizzazione della produzione

Il tipo di processo produttivo applicato in azienda ha un'influenza determinante sulla strutturazione del sistema di calcolo dei costi. "Non esiste quindi un unico sistema di contabilità analitica, ma più procedimenti in relazione anche alle caratteristiche della produzione attuata" (Brusa, L., 2000, pag. 28). I diversi sistemi produttivi necessitano infatti di diverse informazioni a fini decisionali, di valutazione e controllo.

I principali tipi di produzione individuati dalla letteratura economico-contabile sono (Facchinetti, I., 2007, p.25 e segg.):

- produzione su commessa;
- produzione su modello;
- produzione a flusso continuo.

La letteratura manageriale (Slack, N., Chambers, S., Johnson, R., 2010. P. 91), individua cinque tipologie di processi produttivi: project, jobbing, batch, mass/line e continuous process; con riferimento a due dimensioni della produzione (Volume e Varietà) delle quattro variabili (le altre sono Variabilità e Visibilità), sulle quali un'azienda può far leva per sviluppare il proprio vantaggio competitivo. In particolare, il Volume esprime il livello produttivo, la Varietà rappresenta l'ampiezza della gamma di prodotti offerti, la Variabilità è intesa come la capacità dell'azienda di adeguarsi ai cambiamenti del mercato e la Visibilità indica l'esposizione del processo produttivo e la possibilità per il cliente di prenderne parte (Slack, N., Chambers, S., Johnson, R., 2010). Project e jobbing processes, caratterizzati da minore volume e massima varietà, sono assimilabili alla produzione su commessa; batch e mass processes sono paragonabili alla produzione su modello, l'ultimo corrisponde alla produzione a flusso continuo.

Nella realtà si possono riscontrare contesti produttivi che presentano contemporaneamente caratteristiche di sistemi diversi.

Per **produzione su commessa** si intende un contesto produttivo incentrato sull'ordine ricevuto dal cliente e quindi su un determinato bene da produrre secondo disposizioni tecniche (per quanto riguarda risorse utilizzate, modalità di lavorazione, tempi) concordate tra l'azienda produttrice e il cliente. Si tratta quindi di imprese che producono beni "unici", con caratteristiche completamente diverse, o di prodotti composti da parti standardizzate, ma differenziati grazie a lavorazioni tipicizzate.

La **produzione su modello** od in lotti si differenzia dalla produzione su commessa per l'uniformità della produzione rispetto al modello e per l'intercambiabilità dei pezzi all'interno del lotto (Facchinetti, I., 2007. p. 26). Considerando i diversi lotti, è però possibile individuare due caratteristiche che accomunano la produzione su commessa e su modello: il basso grado di continuità dei flussi produttivi e l'elevata possibilità di distinzione tra prodotti (nella produzione su commessa) e tra prodotti appartenenti a diversi lotti (nella produzione su modello) (Arcari, A., 2014, p. 95).

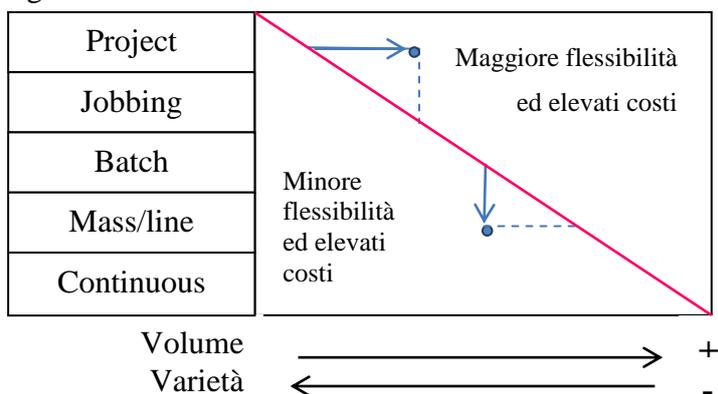
Essendo il livello produttivo definito anticipatamente e difficilmente modificabile in seguito, è fondamentale nella produzione su modello una corretta previsione della domanda di mercato o una sua creazione tramite azioni di marketing. La rigidità nella produzione deriva dall'impiego di macchinari specializzati e costosi; per garantire un'ampia gamma di prodotti offerti minimizzando i costi di produzione, le aziende puntano ad ottenere economie di scala dalla produzione di un numero limitato di tipologie di semilavorati (o SKU, Stock Keeping Unit), prodotte però ad elevati volumi. In tal modo l'impresa massimizza l'output ottenibile dagli ingenti investimenti sostenuti, garantendo comunque un certo livello di differenziazione del prodotto finale, essenziale per raggiungere diversi segmenti di clientela (Facchinetti, I., 2007). Nell'ottica delle quattro dimensioni della produzione precedentemente individuate, il vantaggio competitivo viene raggiunto facendo leva sul Volume, senza però limitare la Varietà.

La **produzione a flusso continuo o per processo** (Arcari, A., 2014, p. 103) si caratterizza per la scarsa possibilità di distinguere i singoli prodotti e per l'elevato grado di continuità dei flussi di produzione, è infatti difficile avviare e fermare il processo o eseguire *changeovers* (cambi nelle modalità di produzione). Questo tipo di azienda presenta una complessità e una rigidità maggiore rispetto alla precedente, essendo organizzata su processi *capital-intensive*, caratterizzati dall'impiego di impianti e macchinari di elevate dimensioni e fortemente automatizzati, per i quali sono necessari pesanti investimenti.

Anche in questo tipo di produzione è fondamentale quindi la Funzione Marketing, con il ruolo di prevedere la domanda di mercato e di indirizzarla verso i prodotti offerti dall'azienda, caratterizzata da limitata variabilità produttiva.

La letteratura manageriale evidenzia come il passaggio da un sistema organizzativo all'altro richieda un corrispondente cambiamento nella produzione, in particolare per quanto riguarda il volume e la varietà. Slack, Chambers e Johnson (2010, p. 96) propongono in tale contesto la matrice volume-varietà, dalla cui diagonale è sconsigliabile deviare, per evitare conseguenze negative sulla flessibilità produttiva e quindi sul costo.

Figura 4: Matrice Volume - Varietà



Fonte: Slack, Chambers e Johnson 2010, p. 96

Per esempio, adottando un sistema organizzativo incentrato sulla varietà del prodotto per una produzione ad elevati volumi, l'azienda ottiene maggiore flessibilità rispetto a quella necessaria, non può dunque sfruttare economie di scala, sostenendo perciò elevati costi. Al contrario, implementando un sistema organizzativo eccessivamente rigido, l'azienda dovrà sostenere elevati costi di *set-up* per ottenere la varietà produttiva richiesta dal mercato.

I vari tipi di produzione hanno esigenze informative diverse (Facchinetti, I., 2007. p. 28): le produzioni su commessa e su modello sono incentrate sul prodotto finale, del quale l'azienda necessita di conoscere il costo specifico, tramite l'imputazione anche di costi indiretti; la produzione a flusso continuo è incentrata sul processo, del quale viene calcolato il costo con riferimenti ai vari reparti, per poi ottenere indirettamente il costo medio di prodotto.

2.2 Le caratteristiche della produzione su commessa

La letteratura offre una definizione di commessa piuttosto ampia, identificandola come “un prodotto singolo, un lotto di prodotti unico e di dimensioni limitate, un progetto, un caso o un cliente” (Burch, J. G., 2000, p. 173). In questo tipo di produzione risultano fondamentali le esigenze del cliente, espresse nell'ordine di produzione.

Esempi di aziende che producono su commessa sono: imprese edili, cantieri navali, aziende produttrici di impianti industriali.

Le aziende che operano su commessa si caratterizzano per la spiccata capacità di *personalizzare l'offerta*. Essa consiste in una varietà di modalità di interazione con il consumatore, tutte accomunate dall'identificazione di quest'ultimo come risorsa attiva nei processi produttivi (Miniero, Addis, Ricotta, 2015, p. 47). Questa attitudine è molto richiesta nel contesto economico attuale, per esempio tale necessità può nascere da particolari caratteristiche produttive che il cliente intende implementare tramite l'utilizzo di un particolare impianto, che necessita quindi di essere costruito ad hoc. Anche per quanto riguarda i beni di consumo, la personalizzazione dei prodotti viene identificata come “il trend del consumo del futuro, grazie alle sue promesse di varietà dell'offerta e di capacità di rispondere alle esigenze del singolo individuo” (CapGemini Consulting 2010, in: Miniero, Addis, Ricotta, 2015, p. 50).

La produzione su commessa si fonda sull'*ordine* del cliente: l'impresa è quindi incentrata sul problema tecnico relativo alla soddisfazione delle richieste del cliente. Per garantire la variabilità nella produzione, necessaria a far fronte alle più svariate richieste, l'azienda si dota solitamente di impianti “universali”, utilizzabili per diverse produzioni. Il processo di trasformazione è infatti eterogeneo e discontinuo, adattato di volta in volta alla singola commessa da realizzare. L'investimento in impianti e macchinari non è quindi così pesante come nelle produzioni su modello e a flusso continuo; i costi variabili (quali manodopera diretta e materie prime), prevalgono su quelli fissi per impianti (ad esempio ammortamenti e manutenzioni) e di struttura (quali i costi amministrativi e commerciali) (Facchinetti, I., 2007, p. 25).

Il ciclo produttivo solitamente ha inizio solo dopo che si è ricevuto l'ordine ed è preceduto da una fase di progettazione, indispensabile per definire un prezzo che sia accettabile per il cliente ma anche per l'azienda, che punta ad evitare commesse non profittevoli. A questo stadio è quindi importante identificare correttamente il costo poiché questo andrà ad incidere sulla definizione del prezzo.

Oltre alla progettazione, un'ulteriore fase che caratterizza la produzione su commessa è la programmazione, intesa come la definizione delle attività necessarie e dei tempi di esecuzione. In questo specifico contesto produttivo, è importante infatti considerare le commesse in corso di produzione, il portafoglio ordini (cioè le commesse già acquisite) e le offerte in attesa di risposta. Per queste ultime è importante valutare la probabilità della loro

trasformazione in ordini definitivi, considerando anche le esigenze del particolare cliente e le potenzialità dei concorrenti (Facchinetti, I., 2007. p. 345).

La programmazione della produzione, effettuata considerando tutte le commesse sopra elencate, consente di evitare problemi legati alla capacità produttiva: si correrebbe infatti il rischio di accettare ordini che successivamente non potranno essere soddisfatti dall'azienda. Tale disagio determinerebbe un deterioramento del rapporto con il cliente, e di conseguenza, la perdita di successive commesse.

Avendo sempre come obiettivo la piena utilizzazione della capacità produttiva aziendale, l'impresa potrebbe optare per la presentazione di offerte a prezzi molto ridotti, in modo da sfruttare a pieno il proprio potenziale produttivo, in particolare nei casi in cui, dall'attività di programmazione, emerge invece un sottoutilizzo (Facchinetti, I., 2007. p. 345).

Attraverso questo tipo di offerte, l'impresa tenta di ottenere un margine tale da far fronte ai costi specifici sostenuti per la determinata commessa e soprattutto alla quota di costi fissi che verranno affrontati dall'impresa indipendentemente dall'accettazione o meno dell'offerta. Si punta quindi a raggiungere il punto di equilibrio tra ricavi e costi totali, che permette all'impresa di operare in una situazione di pareggio o, meglio, di profitto.

Un'ulteriore caratteristica che incide su questo tipo di processo produttivo è la durata della commessa: essa, soprattutto quando è lunga, è determinante non solo ai fini della programmazione della produzione, ma anche nella valutazione dell'equilibrio finanziario dell'impresa. In particolare, la considerazione della durata della commessa è fondamentale nella fase di predisposizione delle scadenze per i pagamenti. Questi possono essere concordati con riferimento a date precise o al raggiungimento di stati di avanzamento prefissati.

La durata spesso pluriennale e non prevedibile con certezza, la concentrazione di molte risorse per l'ottenimento di un'unica commessa, l'incertezza derivante dalla determinazione del prezzo *ex ante*, le probabili imprecisioni nelle fasi di progettazione e programmazione e l'imprevedibilità nell'ottenimento degli ordini rendono la produzione su commessa particolarmente rischiosa. E' dunque indispensabile un'attenta gestione di tutte le sue fasi.

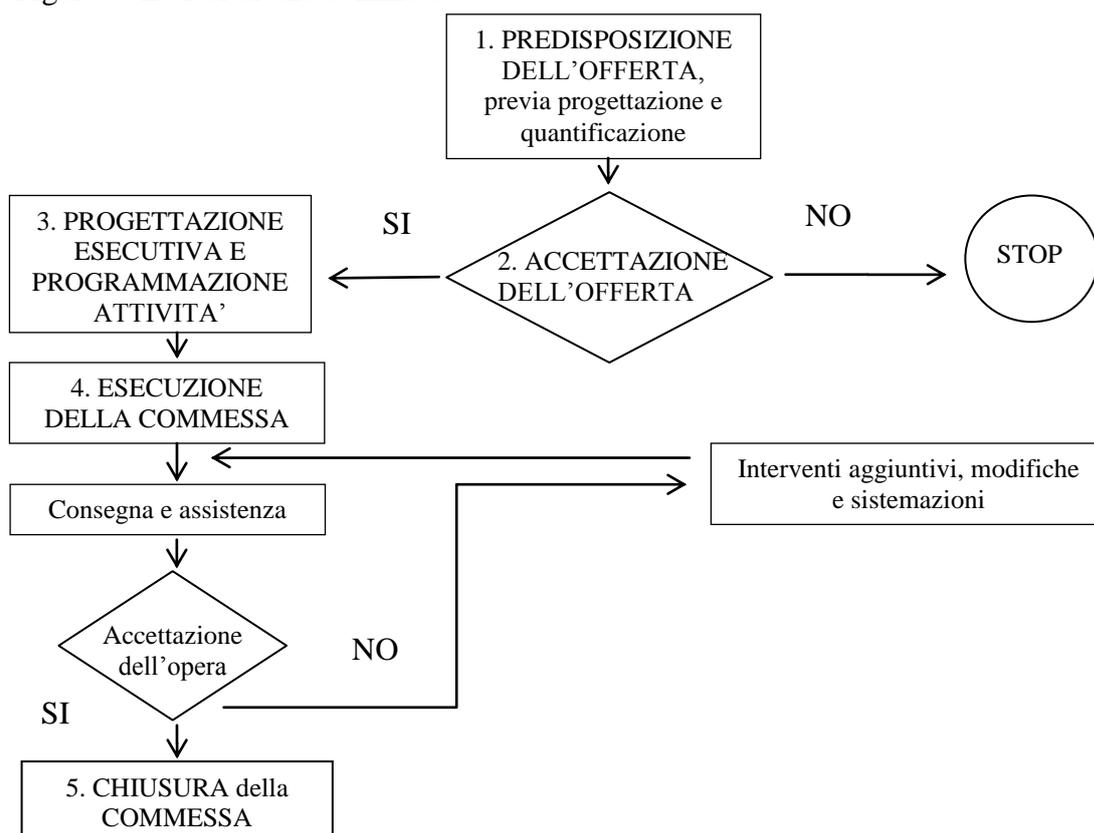
2.3 La gestione di una commessa

2.3.1 Le fasi

La gestione di una commessa si compone di vari passaggi, tutti finalizzati alla produzione di un prodotto conforme alle richieste del cliente.

Facchinetti (2007, p. 346) individua cinque momenti chiave, riassunti come segue:

Figura 5: Le fasi di una commessa



Fonte: Facchinetti, I., 2007. P. 346

La gestione di una commessa si apre con la **predisposizione di un'offerta** da parte dell'azienda produttrice, in seguito ad una richiesta da parte del cliente.

Per la buona riuscita di questa fase è fondamentale la comprensione delle esigenze del cliente, sulle quali si fonda la progettazione preliminare, avente ad oggetto la determinazione delle specifiche tecniche e dei tempi di esecuzione della commessa. Tale attività ha come obiettivo finale l'elaborazione di un prodotto soddisfacente per il cliente. La progettazione è inoltre funzionale alla determinazione preventiva dei costi, in base ai quali fissare il prezzo da proporre.

Il prezzo è una variabile critica della fase di predisposizione dell'offerta, esso viene infatti determinato a partire da dati presunti ed approssimativi riguardanti i costi, ma, nonostante tale grado di incertezza, deve essere fissato in modo tale da garantire all'azienda la copertura dei costi e la generazione di un margine di commessa. Per la determinazione del prezzo è indispensabile considerare, oltre all'equilibrio economico-finanziario dell'impresa, anche il punto di vista del cliente: egli infatti accetterà l'offerta e procederà all'invio dell'ordine solo se il prezzo richiesto sarà giudicato adeguato alle modalità di esecuzione del lavoro proposte.

Emerge dunque il principio del *value for money*: nelle politiche di prezzo è di fondamentale importanza la soddisfazione del cliente e, di conseguenza, la sua disponibilità a pagare per il prodotto offerto, indipendentemente dal suo valore intrinseco.

Facchinetti (2007, p. 347) individua quattro variabili chiave della gestione della commessa, da definire e controllare a partire dalla predisposizione dell'offerta fino alla fase finale di chiusura della commessa:

- la predisposizione delle *specifiche tecniche* della commessa;
- la valutazione dei *tempi di esecuzione*;
- la determinazione dei *costi* di commessa per la valutazione economica della stessa;
- la determinazione dei *tempi di incasso* e pagamento per la valutazione finanziaria della commessa.

I quattro punti individuati sono tra loro collegati, essendo i costi influenzati dalle modalità di incasso, dalla qualità e quindi dalle specifiche tecniche e dai tempi di esecuzione.

Per consentire un migliore coordinamento e controllo dei fattori sopra elencati, la responsabilità delle attività relative alla specifica commessa viene affidata ad un capo o responsabile di commessa, con il compito di programmare e controllare nel dettaglio la realizzazione del progetto.

Con la finalità di gestire nel modo più efficiente la complessità di commessa, Brusa (2000, p. 204) propone una “*work breakdown structure*” (*WBS*), cioè la scomposizione del progetto in parti elementari o “*work packages*”. In particolare, tale suddivisione è finalizzata ad individuare fasi ed attività della commessa con cui l'impresa ha già un elevato grado di “familiarità” (Brusa, L., 2000, p. 204), avendole eseguite ripetutamente per altri progetti. Questo permette di preventivare i costi con una certa attendibilità, anche per le commesse meno ripetitive, e di confrontare in modo analitico, con riferimento preciso alle singole parti, i dati consuntivi con i preventivi (Brusa, L., 2000, p.206).

I documenti predisposti durante la fase di presentazione dell'offerta sono il *preventivo provvisorio (o iniziale, di offerta)* di commessa e il *documento di offerta*.

Il primo raccoglie i valori di costo stimati prima della ricezione dell'ordine e sui quali quest'ultimo si fonda. Soprattutto nel caso di applicazione della logica “*work breakdown structure*”, il preventivo sarà articolato nelle specifiche parti elementari.

Il *documento di offerta* viene redatto per illustrare al cliente il progetto offerto con indicazione del prezzo, determinato a partire dai dati del preventivo provvisorio.

Tutte le caratteristiche riportate possono essere oggetto di trattative tra il produttore e l'acquirente, determinando la revisione della progettazione e quindi di costi e prezzo finale.

In seguito alla modifica del progetto preliminare nella prospettiva di esaudire le richieste del cliente, quest'ultimo, se soddisfatto, procede con **l'accettazione dell'offerta** ed il conseguente invio dell'*ordine*, al quale l'azienda esecutrice risponde con il documento denominato *conferma d'ordine*.

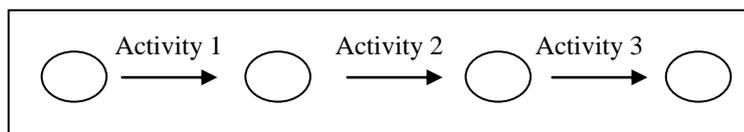
Nel caso in cui non sia possibile pervenire ad un accordo tra azienda produttrice e potenziale acquirente, l'offerta verrà rifiutata ed i costi sostenuti fino a quel momento per la sua predisposizione si tramuteranno in costi sommersi, completamente a carico dell'azienda. Per questo motivo è importante valutare fin dall'inizio la quantità di risorse da destinare alla specifica commessa e alla sua progettazione preliminare; nell'ipotesi in cui la probabilità di acquisire l'ordine sia limitata, non è dunque opportuno che l'azienda investa una quantità eccessiva di tempo e risorse.

Una volta ottenuto l'ordine, ha inizio la **progettazione esecutiva della commessa e la programmazione delle attività**. Si tratta di definire in modo più dettagliato le risorse, le attività ed i tempi necessari ad ultimare la commessa, nel rispetto delle caratteristiche concordate.

Per la determinazione dei tempi di esecuzione, le aziende ricorrono solitamente ai diagrammi di Gantt, che identificano i tempi delle varie attività e quelli che possono sovrapporsi, e alle tecniche reticolari quali il PERT (Program Evaluation and Review Technique) o il CPM (Critical Path Method) (Facchinetti, I., 2007, p. 351). Il primo rappresenta sull'asse orizzontale l'arco temporale del progetto e sull'asse verticale le varie attività, per ognuna di esse si estende una barra orizzontale ad indicare il periodo durante il quale la fase verrà svolta. Una rappresentazione del diagramma di Gantt verrà fornita nel terzo capitolo, con riferimento ad un caso aziendale (paragrafo 3.2).

La tecnica PERT porta, tramite l'utilizzo di metodi statistici, ad una rappresentazione grafica della sequenza temporale di eventi, rappresentati da cerchi, e di attività da portare a termine, rappresentate da frecce. L'evento ha luogo quando tutte le attività precedenti saranno state completate, solo successivamente altre attività potranno avere inizio.

Figura 6: PERT Network



Fonte: M., Hajdu, 2013, p. 399

Il CPM permette di programmare la realizzazione della commessa, individuando le attività critiche e la sequenza che minimizza la durata del progetto. Possono essere definiti vari tipi di vincoli di precedenza tra le attività, che possono essere svolte in sequenza (è necessario che la prima fase sia conclusa per poter iniziare la successiva), oppure possono iniziare o finire contemporaneamente. La programmazione tramite il *Critical Path Method* può essere posta alla base della *delay analysis*, finalizzata alla riduzione di ritardi nell'esecuzione del progetto tramite un attento studio dell'intero processo (J. Trauner Jr., Manginelli, Lowe, Furniss, 2009. Publisher Summary).

Per la gestione della complessità derivante dal coordinamento delle varie attività, risulta essenziale il ruolo del responsabile di commessa.

La progettazione di dettaglio e la programmazione dell'attività sono cruciali per il corretto svolgimento del lavoro successivo. Affinché i dati elaborati in tale fase siano utilizzabili nello svolgimento delle attività successive, è fondamentale la redazione del *budget di commessa*. Tale documento rappresenta “la traccia economica-finanziaria dell'esecuzione della commessa” (Facchinetti, I., 2007, p. 351).

Un'attenta progettazione e programmazione delle attività influenza positivamente le modalità di **realizzazione esecutiva** della commessa, soprattutto per quanto riguarda la semplicità e l'efficacia delle singole attività.

La produzione può aver luogo sia all'interno degli stabilimenti dell'azienda produttrice che presso la sede del cliente, e, per soddisfare al meglio le esigenze di quest'ultimo, possono essere concordate delle prove e apportate alcune modifiche.

Una volta completata la commessa, si apre la **fase conclusiva**. L'opera ultimata viene consegnata al cliente, il quale può eseguire prove e collaudi ed eventualmente richiedere ulteriori interventi correttivi. Infine, dopo l'accettazione del lavoro da parte del cliente, la commessa può essere chiusa, previa fatturazione e pagamento. Le parti possono concordare il saldo del pagamento, oltre che al momento dell'accettazione, anche in data successiva (per esempio dopo qualche mese).

2.3.2 I documenti

I documenti precedentemente individuati con riferimento alle specifiche fasi sono:

- preventivo provvisorio (o iniziale di offerta);
- documento di offerta;
- ordine;
- conferma d'ordine;
- budget di commessa o preventivo esecutivo.

A ragione della loro complessità e particolare rilevanza nella gestione interna della commessa, approfondirò con maggiore attenzione i preventivi ed il budget di commessa. L'offerta, l'ordine e la conferma sono documenti altrettanto importanti per le aziende che producono su commessa, ma relativi prevalentemente ai rapporti con il cliente e non alla realizzazione operativa e all'imputazione dei costi alle specifiche commesse.

Il **preventivo** è un documento essenziale per l'intera gestione della commessa. Per assicurare un controllo continuo ed efficace esso viene aggiornato periodicamente, durante l'intero arco di esecuzione della commessa. Di conseguenza, i tipi di preventivo individuati in letteratura (Brusa, L., 2000, p. 208) sono:

- ✓ il preventivo iniziale d'offerta;
- ✓ il preventivo esecutivo o budget di commessa;
- ✓ il preventivo aggiornato.

“Il *preventivo iniziale d'offerta* viene redatto prima della stipulazione del contratto con il cliente e serve come base per la formulazione del prezzo di vendita” (Brusa, L., 2000, p. 208).

I dati necessari alla sua stesura provengono dalle richieste esplicitate dal cliente e dall'“*avanprogetto*” (o progetto iniziale, provvisorio) predisposto in base ad esse.

Come già illustrato in precedenza, il preventivo iniziale si caratterizza per un grado di precisione limitato, che caratterizza l'intera fase iniziale di predisposizione dell'offerta, a causa della carenza di informazioni. Nonostante ciò, il preventivo provvisorio è fondamentale per la “*valutazione della convenienza economica della specifica commessa*” (Brusa, L., 2000, p. 208), in particolare esso è uno strumento per la formazione del prezzo di vendita (assieme ad analisi riguardanti il contesto competitivo ed il valore per il cliente) e per la valutazione della convenienza ad accettare l'ordine, compatibilmente agli obiettivi di budget aziendale, comprendenti tutte le commesse.

Il *preventivo esecutivo o budget di commessa* viene redatto subito dopo l'acquisizione dell'ordine e rappresenta il punto di partenza per lo svolgimento delle attività successive, finalizzate alla realizzazione dell'opera. Grazie alla disponibilità di informazioni

maggiormente dettagliate, definite in seguito alle trattative con il cliente e concordate tra le parti attraverso la stipulazione dell'ordine, il preventivo esecutivo si caratterizza per una maggiore precisione ed analiticità (è infatti organizzato in parti elementari, con l'obiettivo di facilitare il controllo) rispetto a quello iniziale, del quale rappresenta un aggiornamento.

Il budget di commessa rappresenta un "obiettivo economico" ed un "termine di confronto" (Brusa, L., 2000, p. 209) prefissato e funzionale al controllo costante dei costi lungo l'intera esecuzione del lavoro. Esso viene redatto dalle varie aree funzionali competenti per le specifiche attività e può richiedere quindi tempi medio-lunghi per la sua compilazione. Può inoltre essere oggetto di modifiche successive all'apertura della commessa, per questo si distingue il preventivo esecutivo "originario" da quello esecutivo "ultimo" (Brusa, L., 2000, p. 210).

Il *preventivo aggiornato* rappresenta un aggiornamento periodico del preventivo esecutivo, ottenuto sommando ai costi consuntivi sostenuti fino a quel momento una stima di costi preventivi da sostenere da quell'istante fino alla conclusione della commessa, calcolati sulla base dei consuntivi e di informazioni sempre più attendibili sull'andamento futuro della commessa. Il preventivo aggiornato permette quindi un controllo "orientato al futuro" (Brusa, L., 2000, p. 210).

2.4 Calcolo dei costi di commessa

"Un sistema di calcolo dei costi per commessa ha come duplice obiettivo il controllo e la responsabilizzazione organizzativa ed il calcolo del costo di prodotto" (Horngren, C., T., Foster, G., Datar, S., M., 1998, p. 102).

Il procedimento impiegato per il calcolo di costo è denominato da Facchinetti (2007, p. 136) procedimento diretto o *job costing*: l'oggetto di costo è individuato nella specifica commessa, alla quale vengono attribuiti i costi diretti ed una quota di costi indiretti.

Le voci rientranti nel calcolo del costo di commessa attengono a costi effettivi e preventivi, cioè stimati in relazione alle specifiche caratteristiche della commessa.

Per la rilevazione dei costi consuntivi risulta fondamentale la precisa compilazione del **cartellino tempi**, per quanto riguarda i costi di manodopera, e della **scheda di prelievo materiali**. I costi rilevati devono successivamente essere imputati alla specifica commessa e raccolti nella **scheda di costo di commessa**.

In sede di imputazione di costi l'impresa può optare per configurazioni di costi diretti o di costi pieni, precedentemente illustrati nel primo capitolo.

Nel primo caso il costo di commessa è interamente determinato da **costi diretti**, che non richiedono ripartizioni su basi soggettive (Brusa, L., 2000, p. 210). Sono tali i materiali diretti, la manodopera diretta, la progettazione, gli ammortamenti specifici e i trasporti che saranno sostenuti esclusivamente per uno specifico progetto o riferibili al medesimo secondo una misurazione oggettiva della quantità di risorse impiegate (Brusa, L., 2000, p. 211).

Il costo di commessa così determinato si caratterizza per precisione, certezza ed oggettività.

Il **costo pieno** invece comprende, oltre ai costi diretti, anche una quota di spese generali (quali i costi indiretti industriali, amministrativi e commerciali). Quest'ultima viene determinata attraverso una ripartizione, nella quale è fondamentale la considerazione di una base di allocazione rappresentativa del legame di causalità intercorrente tra il consumo del fattore indiretto e l'oggetto di costo (in questo caso la commessa). Tale fase si caratterizza per un elevato grado di soggettività, che si riflette sull'attendibilità del costo pieno.

La scelta tra le due figure di costo è funzionale allo scopo posto alla base del calcolo di costo. Le finalità individuate da Brusa (2000, p. 211) per il calcolo di costo di commessa sono: il controllo del progetto, l'orientamento del comportamento dei managers e la formulazione dei preventivi (iniziale, esecutivo ed aggiornato).

Per il controllo del progetto è necessario disporre unicamente dei costi "controllabili" e confrontabili a livello dell'oggetto di costo (la commessa). Si tratta perciò di costi diretti, riferibili oggettivamente ad essa. Le quote di costi generali eventualmente attribuite non permetterebbero un confronto attendibile tra valori preventivi e consuntivi, essendo state determinate tramite ripartizioni soggettive.

Per quanto riguarda l'orientamento dei comportamenti, il calcolo di un costo pieno è finalizzato a fornire ai managers una visione più ampia sulla situazione economica dell'intera impresa, alla quale ogni commessa deve contribuire. Il capo commessa non deve focalizzarsi sul risultato della singola opera di cui è responsabile, ma deve prendere coscienza del fatto che non è sufficiente che la somma dei margini prodotti dalle singole commesse sia positiva, ma essa deve essere tale da far fronte anche ai costi generali, realizzando così un margine positivo a livello aziendale. Il calcolo di un costo diretto è invece funzionale ad evidenziare le voci di costo realmente controllabili dal responsabile di commessa, permettendo così un controllo sull'efficienza del suo operato.

Il preventivo iniziale d'offerta ha la funzione di orientare la fissazione del prezzo, per questo è necessario che sia preso a riferimento il costo pieno, in modo che il prezzo proposto possa garantire la copertura di tutti i costi riferibili (anche in modo non oggettivo) alla singola commessa.

I preventivi esecutivo ed aggiornato sono invece riconducibili al controllo del progetto, quindi, come sopra illustrato, è consigliabile la loro redazione con riferimento a costi diretti.

Come precedentemente affermato, il controllo nella produzione su commessa è prevalentemente orientato al futuro: il preventivo aggiornato rappresenta infatti una continua e sempre più attendibile revisione delle previsioni, finalizzata al controllo dello stato di avanzamento dei lavori. Il controllo ha infatti per oggetto non solo i costi, ma anche la qualità e i tempi di esecuzione, per questo si individuano solitamente delle corresponsabilità, cioè responsabilità comuni a più aree aziendali, coordinate dal capo commessa (o project manager) con riferimento al singolo lavoro di cui è responsabile (Facchinetti, I., 2007, p. 356).

Per un adeguato controllo dei costi, è necessario determinare periodicamente, con riferimento alla specifica commessa, i costi diretti sostenuti, i ricavi di competenza e, per differenza, il margine di commessa.

“Il ricavo di competenza è una frazione del ricavo totale, correlata alle operazioni di esecuzione della commessa compiute in quel periodo” (Brusa, L., 2000, p. 214).

Il suo calcolo è indispensabile, con finalità di controllo, soprattutto quando il pagamento avviene alla consegna o è dilazionato, ma senza alcun riferimento allo stato di avanzamento. Nel caso di riscossione correlata allo stato di avanzamento dei lavori, l'importo da pagare corrisponderà al ricavo di competenza, così calcolato:

$$\text{Ricavo di competenza} = \text{Ricavi totali di commessa} \times \frac{\text{Costi diretti consuntivi di competenza}}{\text{Costi diretti tot. di commessa}}$$

Grado di avanzamento:

I costi diretti consuntivi impiegati possono essere estratti dal preventivo esecutivo o da quello aggiornato; per garantire maggiore precisione è consigliabile fare riferimento a quest'ultimo, periodicamente adeguato in base ad informazioni recenti.

Il controllo dei costi si attua tramite l'analisi degli scostamenti tra i costi preventivi e consuntivi, con riferimento a costi diretti, imputabili oggettivamente alla specifica commessa. Se il confronto viene svolto durante l'esecuzione della commessa, è importante che sia i costi preventivi che quelli consuntivi facciano riferimento al medesimo stato di avanzamento. La differenza tra i costi previsti e quelli effettivi può infatti essere suddivisa in (Brusa, L., 2000. p. 217):

- *scostamento di avanzamento di progetto*, determinato dalla differenza tra preventivi calcolati per stato di avanzamento prestabilito e costi preventivi relativi allo stato di avanzamento effettivo alla medesima data, indica uno scostamento nei tempi di realizzazione del progetto;

- *scostamento da differenze di efficienza e di prezzo*, calcolato come la differenza tra il preventivo per stato di avanzamento effettivo ed il dato consuntivo ad una certa data. Tale differenza in termini di spesa può essere scomposta in scostamenti elementari: lo scostamento di prezzo è causato dal sostenimento di costi diversi da quelli preventivati, lo scostamento di efficienza è invece determinato dall'impiego di quantità maggiori o minori di fattori produttivi rispetto a quelle previste. Le previsioni aventi ad oggetto il fabbisogno di materie prime si fondano su valutazioni soggettive, a causa della necessità di adattare le modalità e le richieste della produzione alla specifica commessa. Perciò lo scostamento di efficienza necessita di analisi approfondite, finalizzate alla ricerca delle reali cause.

Il controllo dei costi è molto importante per la valutazione della profittabilità e dell'efficienza con le quali la specifica commessa è stata eseguita. I dati relativi ad un singolo lavoro, assieme alle competenze sviluppate, possono essere successivamente impiegati come riferimento per l'azienda per la valutazione e l'ottenimento di ulteriori ordini. A tal fine, nella maggior parte delle imprese che lavorano su commessa, la precisa imputazione dei costi indiretti non risulta determinante, considerando il loro peso ridotto sul totale dei costi. In questo tipo di aziende, gli investimenti in immobilizzazioni (determinanti ammortamenti e manutenzioni) risultano inferiori rispetto a quelli sostenuti per la produzione su modello o a ciclo continuo; inoltre l'intero processo produttivo è rivolto alla realizzazione di un unico prodotto, risulta quindi piuttosto semplice individuare per la maggior parte dei costi la commessa di riferimento.

La flessibilità caratterizzante le aziende che lavorano su commessa permette una loro continua riorganizzazione, finalizzata all'adattamento a richieste sempre differenti. La personalizzazione è infatti una tendenza che si sta diffondendo attualmente in qualsiasi mercato e che soprattutto le aziende che lavorano su commesse devono saper affrontare al meglio.

Nell'ambito della differenziazione del prodotto, viene evidenziato da Mandurino (Il Sole 24 Ore, 22/04/2015) come “prenda sempre più piede nello scenario del manifatturiero italiano il cambio di approccio che vede le imprese ad alto contenuto tecnologico fornire non solo la fabbricazione ma anche la precedente fase di progettazione del prodotto finale, effettuata alla ricezione dell'ordine del cliente”, permettendo così di “realizzare un prodotto unico con una progettazione dedicata secondo le specifiche del cliente”, diventando “partner unici”. A tal

fine è essenziale l'utilizzo di un efficace sistema tecnologico o "toolkit", caratterizzato da semplicità di utilizzo e dalla capacità di stimolare la fantasia del cliente, fondamentali per la *co-creazione* del prodotto. Essa rappresenta l'evoluzione più recente della personalizzazione, che trasforma i clienti in designers e sviluppatori (Miniero, G., Addis, M., Ricotta, F., 2015, p. 51).

L'importanza della soddisfazione del cliente, l'evoluzione della personalizzazione del prodotto in co-creazione e l'impiego di specifiche tecnologie sono tutti fattori determinanti il vantaggio competitivo dell'azienda che mi ha ospitato in stage e di cui tratterò nel capitolo successivo.

3. La produzione su commessa: un caso aziendale

In questo capitolo approfondirò la trattazione sulla produzione su commessa tramite la descrizione di un caso aziendale. Procederò infatti con l'analisi delle modalità di organizzazione e produzione che caratterizzano l'azienda che mi ha ospitato in stage, la quale produce arredamenti su commessa.

3.1 L'azienda

L'azienda in questione rappresenta una tipica realtà economica del Nord-Est, si tratta infatti di un'impresa di medie dimensioni, a conduzione familiare, fondata quarant'anni fa nelle vicinanze di Padova e specializzata nella produzione su misura di arredamenti per negozi, showrooms, bar ed hotels.

Nonostante le modeste dimensioni (l'impresa impiega quindici dipendenti), essa soddisfa con successo le esigenze di rinomati brands, i quali hanno instaurato con essa una forte partnership. Essi infatti rinnovano la propria fedeltà all'azienda rivolgendosi ad essa ogniqualvolta si renda necessario arredare i propri stores, localizzati in tutto il mondo.

Dalla Nota Integrativa al bilancio relativo all'anno 2014, emerge infatti la varietà di aree geografiche servite: solamente il 14,46% dei ricavi di vendita ottenuti nel 2014 è stato conseguito in Italia, risultano quindi prevalenti i rapporti di vendita con l'estero, sia con Paesi europei (39%), sia con Paesi non appartenenti all'Unione Europea (47%).

Oltre alla varietà delle aree di destinazione spiccano anche la variabilità e la flessibilità nella soddisfazione delle

esigenze del mercato: dalla Nota Integrativa relativa all'anno 2013 emerge infatti come, solamente un anno prima, i ricavi fossero distribuiti in aree geografiche diverse (con la prevalenza dell'Italia, seguita dagli Emirati Arabi). Soprattutto si osserva come anche la produzione si sia modificata: nel 2013 risultava prevalente la fornitura di showrooms (34% della produzione), seguita da negozi, bar e ville, mentre nel 2014 il 90% dei ricavi è stato conseguito dall'arredamento di negozi, il 6% da bar, il 3% da showrooms e l'1% da hotels.

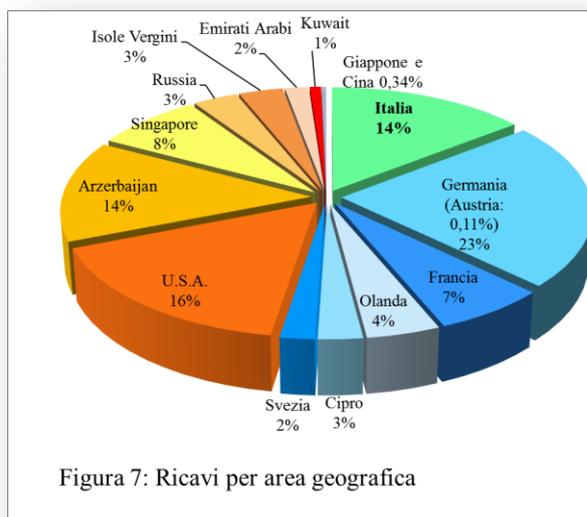


Figura 7: Ricavi per area geografica

La variabilità nella produzione sottolinea la capacità dell'azienda di adattarsi a richieste sempre nuove, alle quali riesce a rispondere in modo soddisfacente grazie alle capacità del personale e ad un'efficiente organizzazione interna.

L'impresa è composta da un Ufficio Tecnico, nel quale architetti ed ingegneri si occupano della progettazione degli arredamenti, della predisposizione di preventivi per i clienti, dell'invio degli ordini a fornitori e dell'organizzazione della produzione; un Reparto Produttivo, nel quale gli operai realizzano i prodotti con l'utilizzo di macchinari automatizzati; un Ufficio Commerciale, che cura i rapporti con clienti e fornitori, ed un Ufficio Amministrativo, che segue la gestione finanziaria, fiscale ed amministrativa dell'azienda.

La personalizzazione dell'offerta è garantita tramite l'organizzazione della produzione per commesse: la realizzazione del prodotto avviene solo in seguito al ricevimento dell'ordine, contenente tutte le richieste del cliente da soddisfare.

Trattandosi di arredamenti, i prodotti sono di dimensioni contenute e la durata della commessa è di alcuni mesi.

La gestione delle commesse avviene tramite l'impiego di un innovativo software gestionale, che permette di controllare tempi e costi in ogni fase di realizzazione del progetto. Con riferimento al particolare software in uso, analizzerò nel prossimo paragrafo i vari passaggi che portano alla realizzazione del prodotto.

3.2 La gestione di una commessa: fasi e documenti

La realizzazione di una commessa si apre con la fase di **predisposizione dell'offerta**. Per acquisire nuovi ordini l'azienda si avvale di alcuni agenti, che raccolgono le richieste del cliente e le comunicano all'Ufficio Tecnico. Quest'ultimo riceve un progetto iniziale realizzato da designers ed architetti incaricati dal cliente, e dovrà rielaborare tale progetto in modo che sia realizzabile dal reparto produttivo aziendale. Infine predispone un *preventivo d'offerta* che, se accettato dal cliente, si trasforma in ordine.

Una volta ricevuto l'*ordine*, l'Ufficio Commerciale provvede all'apertura della commessa all'interno del programma gestionale: da questo momento in poi sarà quindi possibile per le diverse aree funzionali prendere visione, controllare ed organizzare la gestione del lavoro. Le commesse aperte nell'arco di ogni anno vengono numerate progressivamente.

Viene inoltre nominato per ogni commessa un responsabile, che si occuperà del coordinamento delle varie attività.

In base alle condizioni di pagamento concordate e risultanti dal contratto, una volta ricevuto l'ordine l'Ufficio Commerciale provvede all'emissione del documento denominato *proforma*: esso ha la funzione di attestare al cliente l'assunzione dell'incarico e le scadenze di pagamento, solitamente rappresentate da un acconto al momento della conferma dell'ordine, un ulteriore pagamento alla consegna ed il pagamento a saldo in data successiva. Si tratta quindi di un documento equiparabile alla conferma d'ordine, citata nel capitolo precedente.

Tale tipo di documento è denominato proforma di acconto; la proforma di spedizione è invece necessaria per l'invio all'estero di beni senza valore di scambio (quali campioni o books fotografici), ma per i quali, a fini doganali, è obbligatorio attestare il valore, l'origine della merce e le finalità di spedizione (ad esempio pubblicitarie).

Dopo aver ricevuto l'acconto a conferma dell'ordine, ha inizio, all'interno dell'Ufficio Tecnico, la fase di **progettazione esecutiva**.

A questo stadio viene compilato il *piano di commessa*, documento essenziale per la gestione della produzione. In esso vengono elencati tutti gli elementi da produrre e, per ognuno di essi, i materiali necessari: per esempio, una commessa avente ad oggetto l'arredamento di uno store è composta da diversi pezzi, quali il banco cassa, gli armadi, gli espositori, i tavoli, i tendaggi, ecc.; ognuno di essi necessita di materiali diversi per essere prodotto.

Figura 8: Piano di commessa

102-2014																																																													
Rif.	Elemento	Descrizione attività	Lun.	Lar.	Fornitore	U.M.	Q.tà	Costo Unitario	Progettazione	Note lav.	Tipologia	N. Ordine	Data consegna	Consegnato	Conseg. Parziale																																														
2	Porte	SEMIBRESCIONE PIZZO CROMATO OPACO				Pz	4,00	13,00	Progettato		Ordine fornitore	41/99	12/01/2015	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																																														
Selezione da archivio Selezione da listino AR019			Seduta																																																										
3	Seduta	Seduta zona lounge/prova completa di imbottitura e rivestita con tessuto	45,0			pz	1,00				Ordine fornitore	010101		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																																														
Selezione da archivio Selezione da listino AR000			Insegna																																																										
4	Insegna	Insegna a parete realizzata con tubo a neon colore bianco 3500gradi	250,0	88,5		pz	1,00	710,00	Progettato		Ordine fornitore	5/99	16/01/2015	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																																														
Selezione da archivio Selezione da listino AR012			Banco cassa																																																										
5	Banco cassa	Banco cassa con struttura in nobilitato colore bianco completo di	130,0			Ore	10,00	25,00	Progettato		Lavorazione			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																																														
5	Banco cassa	N° 2 Truciolare melaminico bianco ignifugo cera sp. 18mm	425,0	212,0		mq	18,02	8,93	Progettato		Ordine fornitore	2061/99	19/12/2014	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																																														
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Avanzamento Commessa</th> <th>Progettazione</th> <th>Ordini fornitori</th> <th>Consegna Materiale</th> <th>Produzione</th> <th>Installazione</th> <th colspan="2">Variazioni al budget degli elementi a video</th> <th colspan="2">Variazioni ai costi degli elementi a video</th> <th colspan="2">Totali</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>73 %</td> <td>100 %</td> <td>99 %</td> <td>72 %</td> <td>93 %</td> <td></td> <td>Imposta nuovo budget</td> <td></td> <td>Imposta costo totale</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5">Ore produzione da piano commessa</td> <td>265,5</td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> </tr> <tr> <td colspan="5">Ore produzione previste inizialmente a budget</td> <td>1.000,0</td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> <td colspan="2"></td> </tr> </tbody> </table>														Avanzamento Commessa	Progettazione	Ordini fornitori	Consegna Materiale	Produzione	Installazione	Variazioni al budget degli elementi a video		Variazioni ai costi degli elementi a video		Totali		73 %	100 %	99 %	72 %	93 %		Imposta nuovo budget		Imposta costo totale				Ore produzione da piano commessa					265,5							Ore produzione previste inizialmente a budget					1.000,0						
Avanzamento Commessa	Progettazione	Ordini fornitori	Consegna Materiale	Produzione	Installazione	Variazioni al budget degli elementi a video		Variazioni ai costi degli elementi a video		Totali																																																			
73 %	100 %	99 %	72 %	93 %		Imposta nuovo budget		Imposta costo totale																																																					
Ore produzione da piano commessa					265,5																																																								
Ore produzione previste inizialmente a budget					1.000,0																																																								

La fase immediatamente successiva o contemporanea alla progettazione riguarda la predisposizione degli ordini ai fornitori.

L'ufficio Tecnico, dopo aver individuato in fase di progettazione le materie necessarie, richiede ai fornitori dei preventivi e, in base ad una valutazione congiunta di qualità, prezzi e

tempi di consegna offerti, procede ad ordinare ciò che ritiene più adeguato alle esigenze produttive. Gli ordini inviati contengono uno specifico riferimento alla commessa cui i materiali sono destinati, permettendo di citare nel piano di commessa il numero dell'ordine e la data di consegna di ogni elemento ordinato. Il collegamento tra ordine e commessa è indispensabile per il calcolo dei costi, di cui tratterò successivamente.

Al momento della consegna del materiale ordinato, l'Ufficio Commerciale procede, sempre tramite il software gestionale, all'aggiornamento del piano di commessa: tramite l'indicazione dell'avvenuta consegna è possibile individuare gli elementi che non sono stati ancora consegnati, gli ordini da preparare e quelli già inviati.

Il piano di commessa è dunque assimilabile al preventivo esecutivo o budget di commessa descritto nel capitolo precedente: a partire dall'ordine ricevuto, esso fornisce informazioni analitiche sui costi previsti inizialmente, che vengono confrontati con quelli effettivamente sostenuti nel corso dell'esecuzione della commessa.

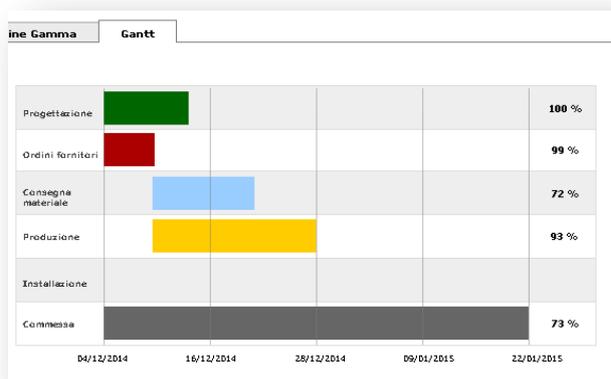
Per quanto riguarda la previsione dei tempi di esecuzione di ogni fase, il software permette la costruzione per ogni commessa di un diagramma di Gantt, che evidenzia le durate previste ed il contemporaneo svolgimento delle diverse attività.

L'Ufficio Tecnico si occupa inoltre della **programmazione** e del controllo delle modalità di produzione che vengono implementate nel Reparto Produttivo tramite un programma informatico.

La **produzione** avviene prevalentemente all'interno degli stabilimenti dell'azienda produttrice, essa ricorre a fornitori esterni solo per alcune lavorazioni. L'azienda è dotata di macchinari a controllo numerico per il taglio, la foratura, la bordatura e l'assemblaggio di pannelli in legno e di un reparto per la verniciatura.

Una volta completata la produzione dei vari componenti della commessa, l'ordine è pronto per essere imballato e consegnato. In questa fase, nel caso di esportazione verso Paesi non appartenenti all'Unione Europea, si rende necessaria la preparazione della *Packing List*. Tale documento indica i dati del cliente destinatario, dell'azienda produttrice e del trasportatore, il numero della fattura o del documento di trasporto che accompagna la merce e i dati relativi a dimensioni, peso e contenuto dell'imballo (spesso rappresentato da casse in legno).

Figura 9: Diagramma di Gantt



La Packing List può rendersi necessaria, assieme alla fattura, per la redazione del *Certificato d'Origine*. Questo documento viene redatto dall'azienda se richiesto dalla normativa del Paese destinatario, viene preparato tramite una procedura on-line gestita dalla Camera di Commercio ed attesta origine, quantità, tipologia, dimensioni e imballaggio della merce.

Oltre che della produzione, l'azienda si occupa anche della fase di **installazione** dell'arredamento, che può essere eseguita da personale interno o esterno.

Al momento della consegna dell'arredamento, l'Ufficio Commerciale provvede all'emissione della fattura, cui segue il pagamento secondo le condizioni pattuite e la **chiusura della commessa**. In seguito alla consegna dell'arredamento, il cliente può inoltrare all'azienda la *punchlist*, ovvero una lista di controllo finale. In essa sono riportate le eventuali osservazioni e ulteriori richieste, alle quali l'azienda provvederà per garantire la completa soddisfazione del cliente.

Nel corso dell'esecuzione della commessa, la Direzione può prendere visione dello stato di avanzamento delle singole fasi tramite la *scheda di commessa*: si tratta di un report predisposto dal software gestionale, contenente per ogni fase produttiva (progettazione, ordini a fornitori, consegna di materiali, produzione ed installazione) le date previste di inizio e fine, le ore di lavoro previste ed effettive (per quanto riguarda le fasi di progettazione, produzione ed installazione) ed il numero di ordini eseguiti, arrivati o in attesa (per quanto riguarda le fasi di ordine e consegna materiali), il costo e lo scostamento da quanto preventivato. In base al confronto tra previsioni e costi effettivi, il software calcola quotidianamente una percentuale di avanzamento per la singola attività. Tale procedura permette alla Direzione un controllo rapido ma costante sullo sviluppo di ogni commessa.

3.3 Calcolo dei costi di commessa

Come in tutte le aziende che operano su commessa, l'oggetto di costo è individuato nella specifica commessa.

I costi ed i tempi preventivi sono calcolati dall'Ufficio Tecnico ed inseriti nel piano di commessa.

La rilevazione dei costi effettivi avviene tramite il software gestionale. Per quanto riguarda la manodopera relativa a progettazione e produzione, ogni operatore è tenuto a compilare quotidianamente un'apposita schermata, nella quale dovrà indicare le ore impiegate per l'esecuzione di specifiche commesse. Ogni mese l'Ufficio Amministrativo procede alla creazione di un "ordine interno" riguardante la manodopera: in questo modo le ore lavorate ed

i conseguenti costi vengono imputati alle specifiche commesse e sono visibili nel piano di commessa come costi sostenuti.

I costi relativi ai materiali utilizzati sono invece rilevati a partire dagli ordini inviati ai fornitori tramite il software ed eventualmente aggiornati dall'Ufficio Commerciale per tener conto di modifiche successive. L'ordine fornisce, per ogni elemento richiesto, un riferimento preciso alla commessa cui è destinato, che permette di imputare il costo sostenuto alla specifica commessa.

Il piano di commessa indica inoltre gli eventuali costi di trasporto, trasferte ed installazione specificamente sostenuti per la commessa.

I costi relativi ai macchinari (ammortamenti, manutenzioni, energia), le spese generali di vendita (costi pubblicitari) e amministrative (stipendi del personale amministrativo) costituiscono invece *costi indiretti*, che vengono imputati alle singole commesse secondo un metodo semplificato: i costi indiretti vengono imputati alla commessa in proporzione al prezzo di vendita. L'applicazione di questo procedimento si fonda sulla stabilità e prevedibilità del livello di ricavi e delle spese generali, le quali risultano essere di importo limitato rispetto al totale dei costi. Il costo "pieno" è utilizzato per orientare la definizione del prezzo di vendita, mentre per il controllo dell'avanzamento della commessa si fa riferimento ai costi diretti sostenuti nelle varie fasi, come illustrato nel capitolo precedente (§2.4). L'azienda in questione opera nel mercato dei beni di lusso, il prezzo è dunque rappresentativo del valore complessivo che il cliente attribuisce al prodotto in funzione di variabili anche diverse dal costo di produzione, quali la qualità dei materiali, l'aspetto estetico, il servizio offerto, la coerenza del prodotto con le tendenze attuali; la corretta attribuzione dei costi indiretti non è quindi fondamentale per la predisposizione dell'offerta.

Gli scostamenti calcolati sono relativi a differenze di prezzo ed efficienza, le differenze nei tempi di avanzamento non sono significative, considerando che la breve durata delle commesse permette di valutare tempestivamente e costantemente l'andamento della commessa ed il rispetto dei tempi stabiliti.

Come evidenziato nel primo capitolo, le funzioni della contabilità analitica e del calcolo dei costi sono: valutare l'impresa rispetto agli obiettivi di budget; attribuire un valore alle rimanenze e ad altre voci di bilancio; supportare la definizione del prezzo; valutare la profittabilità di linee di prodotti, mercati ed investimenti; supportare scelte di "make or buy" ed ottenere informazioni utili al miglioramento continuo (J. G. Burch, 2000. P. 125).

Dall'analisi dell'azienda in questione, emerge come essa utilizzi le informazioni di costo per far fronte a tutte le finalità citate: all'interno del budget o piano di commessa i costi effettivi sostenuti vengono confrontati con quelli previsti e la profittabilità dell'ordine è valutata tramite il calcolo del margine di commessa a partire dal prezzo fissato e dai costi, fornendo informazioni utili per le previsioni di costo e la fissazione del prezzo di commesse successive. Anche per le scelte di "make or buy", relative soprattutto ad alcuni tipi di lavorazione, la comparazione dei costi, oltre che della qualità, risulta fondamentale affinché le decisioni prese risultino effettivamente convenienti.

Per quanto riguarda invece le valutazioni di voci di bilancio, i dati relativi ai costi sostenuti e raccolti nel software gestionale devono essere utilizzabili anche nel programma per la contabilità generale: questo avviene con il passaggio degli ordini emessi dal software per il project control verso il software per la contabilità, che viene effettuato contestualmente all'invio dell'ordine al fornitore.

Per la gestione delle commesse ed il calcolo dei relativi costi risulta dunque essenziale l'impiego di sistemi informatici adeguati, che permettono di rappresentare in modo semplice ed intuitivo fasi e dati anche complessi.

Il software gestionale risulta adeguato ai fabbisogni informativi dell'azienda e si evolve continuamente per soddisfarli al meglio, è stato infatti creato a partire da specifiche richieste dell'impresa ed è modificabile, con la possibilità di introdurre ulteriori funzionalità per soddisfare nuove esigenze dell'azienda.

Esso presenta dunque tutte le caratteristiche individuate da Burch (2000, p.197) per un software di gestione delle commesse: oltre ad essere di immediata comprensione, permette la scomposizione della commessa per aree di lavoro, al fine di migliorare il controllo dell'efficienza; è integrato alle attività contabili; fornisce report sull'avanzamento delle attività; permette la programmazione delle attività ed evidenzia la redditività di commessa.

Oltre alla gestione precisa ed efficiente di ogni commessa tramite il software in uso, i buoni risultati dell'azienda sono determinati dalla robotizzazione e dalla precisione tecnica caratterizzanti la fase produttiva.

L'informatizzazione, l'automazione e le capacità del personale consentono quindi ad un'azienda di modeste dimensioni di soddisfare le esigenze di clienti rinomati, che richiedono prodotti altamente personalizzati e coerenti con le tendenze del momento.

In particolare, la forma di personalizzazione sviluppata dall'azienda è assimilabile alla co-creazione, definita come la progettazione e lo sviluppo del prodotto personalizzato con il

diretto coinvolgimento attivo del consumatore, chiamato a interagire con l'impresa fin dalle prime fasi produttive per creare congiuntamente il prodotto (Miniero, G., Addis, M., Ricotta, F., 2015. P. 51).

Da questo caso emerge inoltre l'importanza della chiarezza e della semplicità del sistema di calcolo dei costi: trattandosi di un'azienda di piccole dimensioni è importante l'utilizzabilità dei dati di costo da parte delle diverse aree aziendali, ed, essendo ridotto il numero di dipendenti, non è percepito il bisogno di orientare i comportamenti tramite leve di costo.

Il sistema risulta comunque adeguato all'azienda, esso infatti permette un'imputazione precisa dei costi diretti, che risultano prevalenti, mentre per i costi indiretti, essendo essi ridotti e ampiamente coperti dai margini di commessa, non è sentita la necessità di ricorrere a complessi procedimenti di attribuzione, che potrebbero comportare svantaggi relativi a costi e tempi di implementazione.

Conclusioni

Il presente lavoro aveva l'obiettivo di individuare il ruolo della contabilità analitica all'interno di diversi contesti aziendali.

Dopo aver evidenziato le principali caratteristiche della co.an., sono stati illustrati tre metodi comunemente individuati in letteratura per la determinazione del costo pieno: la contabilità semplificata, i centri di costo e l'Activity Based Costing. Quest'ultimo è descritto da numerosi autori come il metodo più preciso ed efficiente per il calcolo del costo di produzione, dal quale trarre informazioni utili per la gestione aziendale. Nonostante ciò, gli studi analizzati hanno dimostrato come nella realtà molti managers non ritengano che l'ABC sia implementabile con successo nel proprio contesto aziendale. E' emerso infatti come i fattori considerati per l'adozione di un sistema di contabilità analitica non siano soltanto la precisione e l'affidabilità, ma anche i costi e tempi di implementazione, la complessità e l'utilizzabilità dei dati elaborati.

Ogni sistema di costo deve essere strutturato in funzione della realtà aziendale da rappresentare: emergono quindi una molteplicità di sistemi di contabilità analitica adattati alle diverse imprese, con riferimento anche ai diversi processi produttivi implementati.

In seguito ad un'attenta analisi della produzione su commessa, emerge come la determinazione dei costi in questo contesto sia funzionale alla valutazione della profittabilità dell'ordine, alla definizione del prezzo di offerta e al controllo dell'avanzamento del progetto. Solitamente in tale processo produttivo la frazione di costi indiretti sul totale dei costi risulta inferiore rispetto a processi produttivi *capital-intensive*, quali la produzione in lotti e a ciclo continuo. Il calcolo dei costi nella produzione su commessa deve quindi focalizzarsi sui costi diretti, prevalenti e di conseguenza determinanti di prezzo e profittabilità.

Il caso aziendale evidenzia questi aspetti: i costi indiretti sono attribuiti alle commesse tramite un procedimento semplificato, mentre l'analisi dei costi si concentra sui costi diretti.

L'azienda in questione è inoltre rappresentativa della situazione economica italiana: si tratta infatti di una piccola impresa a conduzione familiare che, grazie alla sua attenzione alla qualità e alla soddisfazione del cliente, fattori chiave del *made-in-Italy*, riesce ad operare profittevolmente con noti brands. Come molte altre PMI del territorio, essa necessita di chiarezza, semplicità ed immediatezza nell'elaborazione di informazioni di costo.

Da tale analisi emerge l'importanza della differenziazione dei sistemi di contabilità analitica, tale da riflettere le differenze operative alla base del vantaggio competitivo delle singole aziende: un sistema di calcolo dei costi adeguato a dimensioni, caratteristiche produttive ed esigenze informative aziendali permette all'impresa di operare con successo.

Riferimenti bibliografici

ABED AL-NASSER ABDALLAH, WEI LI, 2008. Why did ABC fail at the bank of China? *Management Accounting Quarterly*, vol.9, n.3.

ARCARI, A., 2014. *Programmazione e controllo*. 2° ed.. Milano: Mc Graw-Hill.

BRIERLEY, J. A., 2008. Toward an understanding of the sophistication of product costing systems. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 20.

BRUSA, L., 2000. *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*. Milano: Giuffrè.

BURCH, JOHN G., 2000. *Contabilità direzionale e controllo di gestione*. 2° ed.. Milano: Egea.

CATALANO, S., BARRACO, F., ANACLERIO, M., 2014. Flussi informativi tra le funzioni di controllo e gli organi sociali: dal sistema bancario alcuni spunti. *Amministrazione & Finanza*, vol. 10/2014, p. 65-69

CINQUINI, L., 2008. *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume I. Fondamenti di cost accounting*. 3° ed.. Torino: Giappichelli.

FACCHINETTI, I., 2007. *Manuale di contabilità analitica*. 6° ed..Milano: Il Sole 24 Ore.

HAJDU, M., 2013. Effects of the application of activity calendars on the distribution of project duration in PERT networks. *Automation in Construction*, vol. 35, p. 397-400, <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0926580513000927> (ultimo accesso: 07/06/2015).

HORNGREN C. T., G. FOSTER, S. M. DATAR, ed. italiana a cura di E. Santesso, L. Cinquini, 1998. *Contabilità per la direzione: strumenti e processi per l'impresa competitiva*. Prentice Hall International, Torino: ISEDI.

HUGHES, S. B., CPA, K.A. PAULSON GJERDE, PH. D., 2003. Do different cost systems make a difference? *Management Accounting Quarterly*, vol.5, n.1.

MANDURINO, K., 2015. Le imprese si evolvono: dalla produzione alla progettazione. *Il Sole 24 Ore*, 22 aprile 2015. <http://www.ilsole24ore.com/art/impresa-e-territori/2015-04-22/le-impresesi-evolvono-produzione-progettazione-140636.shtml?uuid=ABiz9UTD&fromSearch> (ultimo accesso: 07/06/2015)

MINIERO, G., ADDIS, M., RICOTTA, F., gennaio 2015. Personalizzare l'offerta con successo: il ruolo della fantasia. *Economia & management*, n° gennaio/2015.

PEACOCK, E., CMA, CPA, 2005. Cost Management by Customer Choice. *Management Accounting Quarterly*, vol. 6, no.3.

SLACK, N., CHAMBERS, S., JOHNSON, R., 2010. *Operations Management*. Sixth edition. Prentice Hall, Pearson.

TRAUNER J., MANGINELLI, W., A., J. SCOTT LOWE, NAGATA, M.,F., FURNISS, B.,J., 2009. *Construction Delays*. Second ed. Publisher Summary to Chapter 5: Delay Analysis using CPM Schedules.

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/B9781856176774000052> (ultimo accesso: 07/06/2015)