UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA "GIORGIO FUÀ"

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

Sistema di programmazione e controllo: differenze tra un'azienda che lavora per il magazzino e un'azienda che lavora su commessa

Management control systems: differences between make-to order and make-to-stock organizations

Relatore:
Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:
Renda Giulia

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

Introduzione 1

1. Sistema di programmazione e controllo
1.1 Definizione e caratteristiche 3
1.2 Storia ed evoluzione 6
1.3 Obiettivi e finalità 9

2. Il controllo di gestione nelle aziende che producono "per il magazzino"
2.1 Caratteristiche e generalità 11
2.2 Sistema di programmazione e controllo 13
2.2.1 Modalità di funzionamento 13
2.2.2 Analisi dei costi 16

3. Il controllo di gestione nelle aziende che lavorano su commessa
3.1 Caratteristiche e generalità 20
3.2 Sistema di programmazione e controllo 22
3.2.1 Modalità di funzionamento 22
3.2.2 Analisi dei costi 25

4. Confronto tra i due sistemi di controllo di gestione
4.1 Differenze tra i due sistemi 28

Conclusioni 32

Bibliografia 33

Sitografia 34

Introduzione

Il sistema di programmazione e controllo è un importante strumento di governo dell'impresa, soprattutto nelle fasi di crescita dimensionale e di maggiore competizione sul mercato.
Un efficace sistema di programmazione e controllo consente alle imprese di migliorare la propria gestione, indirizzando in ogni momento l'azione del personale verso gli obiettivi decisi dalla direzione aziendale, aumentandone il coinvolgimento e la motivazione.

Trovo questa materia molto interessante e importante poiché credo sia fondamentale per un'impresa capire e approcciarsi il prima possibile a questo sistema per avere una migliore e chiara organizzazione e finalizzazione del lavoro.

In questa tesi, andrò ad analizzare nel primo capito le generalità del sistema di programmazione e controllo: nel primo paragrafo darò una definizione della materia e spiegherò tutte le caratteristiche che possiede; in seguito, nel secondo paragrafo, darò un cenno storico e illustrerò l'evoluzione che questo sistema ha avuto negli anni nelle imprese. Infine, nel terzo paragrafo del primo capitolo, parlerò degli obiettivi e delle finalità del sistema di programmazione e controllo e concluderò il capitolo esplicitando i vantaggi che comporta avere questo sistema in azienda.

Il secondo capitolo sarà dedicato alla tipologia di azienda che lavora per il magazzino: in questo capitolo andrò prima a definire e spiegare le caratteristiche e generalità di questo tipo di azienda poi entrerò nello specifico, analizzando come si sviluppa il sistema di programmazione e controllo all'interno di questa azienda, dedicando anche un paragrafo all'analisi dei costi.

Il terzo capito riguarderà, invece, un'altra tipologia di azienda che è quella che lavora su commessa: anche per questo tipo di azienda, inizierò il capitolo esplicitando le caratteristiche e le generalità per poi analizzare nello specifico il sistema di programmazione e controllo che ha questo tipo di impresa, concludendo anche in questo capitolo con un'analisi dei costi.

Infine, il quarto capitolo, confronterà i sistemi di programmazione e controllo analizzati nei capitoli precedenti delle diverse aziende, per evidenziare ed esaminare le differenze sostanziali tra i due diversi sistemi per dimostrare che ogni azienda, in base alla sua personalità e al suo modo di lavorare, ha un suo proprio e unico sistema di programmazione e controllo.

Le aziende che metterò a confronto sono: un'azienda che lavora per il magazzino e un'azienda che lavora su commessa; ho scelto queste due tipologie di impresa poiché sono molto diverse tra loro in termini di gestione del lavoro per cui analizzerò come si differenziano al loro interno i sistemi di programmazione e controllo, esaminando dettagliatamente le caratteristiche e l'analisi dei costi.

CAPITOLO 1
Sistema di programmazione e controllo

1.1 Definizione e caratteristiche

L'azienda è un organismo complesso che ha bisogno di una funzione che coordini tutti le sue attività: il sistema di programmazione e controllo permette di identificare gli obiettivi e valutarne i risultati. Questo sistema si suddivide in *tre importantissime fasi*:
- Pianificazione
- Programmazione
- Controllo

L'attività di *pianificazione* è un'attività creativa di lungo termine in cui si delineano gli obiettivi (quantitativi e qualitativi) e le strategie per raggiungerli. Si parte dall'analisi del contesto interno ed esterno di rifermento per comprendere i punti di forza e di debolezza aziendali e le minacce ed opportunità provenienti dall'ambiente esterno. La pianificazione strategica ha il ruolo centrale perché determina le linee d'azione alle quali dovrà essere ispirata la gestione aziendale nel lungo periodo, solitamente 3 anni.
L'attività di *programmazione* è il passo successivo poiché consiste nel tradurre la pianificazione strategica in obiettivi e linee guida di breve periodo, ovvero definisce in dettaglio quali sono le finalità specifiche di breve periodo coerenti con quelle di lungo periodo. E' un'attività molto complessa poiché nel breve termine si ragiona in termini di politiche e non di indicatori, quindi si elaborano le linee guida riferite al complesso aziendale ma anche a particolari aree aziendali.
Infine, l'attività di *controllo* è un'attività critica molto utile che garantisce l'efficacia delle fasi sopra spiegate e si divide in tre momenti: controllo ex ante, il quale si svolge prima che l'azione cominci e valuta la coerenza dell'obiettivo di breve periodo con quello di lungo periodo; controllo in itinere, il quale avviene durante lo svolgimento dell'azione e verifica la coerenza tra gli obiettivi programmati e le proiezioni a finire (previsioni su quelli che potranno essere i risultati); controllo ex post, il quale si svolge dopo che l'azione è stata svolta e rileva i risultati effettivi.

Programmazione e controllo, pertanto, rappresenta un sistema più ampio di pianificazione, programmazione e controllo, il cui funzionamento è essenziale per garantire il perseguimento degli obiettivi strategici aziendali definiti in fase di pianificazione ed il conseguimento di un vantaggio competitivo, duraturo e difendibile nel tempo.

Le caratteristiche fondamentali che un sistema di programmazione e controllo dovrebbe possedere sono le seguenti (Chiucchi, 2018):
- attendibilità;
- coerenza;
- completezza;
- comprensibilità;
- flessibilità;
- reattività;
- rilevanza;
- responsabilizzazione formale;
- orientamento;
- selettività;
- tempestività.

L'attendibilità non va confusa con l'affidabilità, difatti l'attendibilità fa riferimento all'efficacia ed al grado di accettazione delle metodologie di misurazione dei flussi informativi, da parte dell'organizzazione dell'impresa, nonché della simbologia prescelta. Questa qualità è vitale per il sistema, infatti solo se questo è giudicato attendibile, l'utente utilizza gli strumenti e le informazioni ai fini decisionali, considera i valori rappresentativi della propria prestazione e li condivide.
Affinché il sistema sia accettato, secondo Marchi, sono necessarie due condizioni:

1. comprensione profonda del funzionamento sia del sistema impresa sia della struttura organizzativa, formale ed informale;
2. coinvolgimento degli individui sia nella progettazione che nella revisione delle procedure, cosicché si possano conciliare i loro interessi con quelli dell'organizzazione.

La coerenza del sistema di programmazione e controllo può avere diverse connotazioni: un sistema di programmazione e controllo è coerente se è in linea con la strategia aziendale, con il concetto di razionalità produttiva e con le variabili organizzative; la coerenza, inoltre, può essere intesa anche nel senso di congruenza tra i vari strumenti del sistema stesso.

La completezza è intesa come "la capacità del sistema di catturare tutte le dimensioni dell'azione strategica dell'azienda" (Chiucchi, 2018, pag 13). Questo concetto è strettamente legato alla coerenza: il sistema di programmazione e controllo, infatti, per eseguire tutte le sue funzioni, oltre ad essere in linea con la strategia aziendale, deve misurare tutti i fattori critici per la sua realizzazione ed evidenziare le relazioni causa-effetto tra le decisioni.

La comprensibilità è essenziale, difatti il sistema di programmazione e controllo deve "parlare lo stesso linguaggio" degli utilizzatori dei suoi output; le informazioni devono essere capite e comprese, in modo tale che le stesse vengono utilizzate in modo efficace ed efficiente.

La flessibilità*:* questa caratteristica tiene conto dei costi che il sistema di programmazione e controllo produce in quanto permette al governo dell'impresa di adattarsi rapidamente ad ogni variazione; di conseguenza, almeno in parte, questi sistemi vengono fatti con procedure predefinite che permettono di risolvere i problemi routinari. Assume quindi rilevanza la scelta del grado di rigidità procedurale poiché è vero che i sistemi altamente strutturati sono poco costosi, ma essi non permettono l'adattamento situazionale. Quando si deve scegliere il grado di flessibilità è quindi essenziale tener conto della complessità interna ed ambientale ma anche delle turbolenze del mercato, difatti più sono alti questi due fattori più è necessario avere sistemi che possano essere modificati ed adattati a basso costo.

La reattività è la capacità del sistema di far emergere i cambiamenti ambientali ed aziendali, quindi nuove opportunità o nuovi problemi, indipendentemente dal fatto che siano stati già definiti in sede di progettazione del sistema stesso. Difatti il sistema di programmazione e controllo deve evitare che il processo decisionale si irrigidisca: deve, perciò, stimolare i responsabili a sorvegliare costantemente la validità degli obiettivi e consentire loro una rapida identificazione e valutazione di nuove alternative strategiche.

La rilevanza consiste nel grado di rilevanza che ha il sistema di programmazione e controllo ed è tanto più alto quanto è maggiore la capacità delle informazioni da esso fornite di supportare i processi decisionali e di valutare le alternative. La rilevanza delle informazioni, quindi, va valutata in funzione della tipologia delle decisioni e della frequenza con cui debbono essere prese.

La responsabilizzazione formale è un attributo che caratterizza i sistemi di programmazione e controllo delle imprese in cui è in atto un processo di delega: il compito da svolgere, in queste realtà, viene suddiviso in sotto-compiti specialistici, posti sotto la responsabilità e l'autorità degli individui. Se il processo di delega è sostanziale, ai soggetti non viene detto come svolgere il lavoro bensì gli vengono affidati degli obiettivi da raggiungere; la definizione degli obiettivi ha lo scopo di coordinare i comportamenti degli operatori d'impresa e di valutarne poi le prestazioni. Possiamo distinguere obiettivi sintetici, ovvero se lasciano all'operatore un ampio grado di libertà nel decidere come raggiungerli, ed obiettivi analitici, cioè opposti a sopra.

L'orientamento di un sistema non è mai unico ma è sempre una combinazione di vari fattori; in un sistema di programmazione e controllo può essere valutato in relazione a diverse dimensioni, tra le più significative troviamo:

- orientamento alla gestione caratteristica o all'assolvimento degli obblighi di legge;
- orientamento alla finanza o al reddito;
- orientamento all'accentramento o alla diffusione;
- orientamento al passato o al futuro.

Quest'ultima dimensione è la più critica poiché nell'orientamento al passato, il futuro è visto come una deduzione del passato, mentre nell'orientamento al futuro, il futuro può avere sviluppi non prevedibili osservando gli accadimenti passati. Inoltre all'interno dell'orientamento al futuro possiamo distinguere l'orientamento al breve termine e l'orientamento al lungo termine: se l'azienda è orientata al breve termine sicuramente vuole raggiungere risultati nell'immediato ma così facendo si compromette la capacità di produrre reddito nel futuro; opposto invece è l'orientamento a lungo termine, il quale aderisce alla logica responsabile e del buon senso, volta a garantire la sopravvivenza dell'azienda.

La selettività riguarda l'importanza che assumono solo un determinato numero di fattori per raggiungere gli obiettivi aziendali; difatti è fondamentale, per non sprecare tempo e perdere risorse, focalizzare l'attenzione solo sui fattori rilevanti. Si fa quindi una scrematura, riducendo così la quantità di dati individuando solo quelli utilizzabili e significativi. Il sistema di programmazione e controllo è tanto più selettivo quando più fornisce solo dati realmente utili ed utilizzabili, tralasciando gli aspetti irrilevanti.

La tempestività è la caratteristica legata al fattore tempo: la prontezza del sistema di programmazione e controllo permette un'azione rapida di fronte agli accadimenti interni ed esterni, quindi garantisce maggiori possibilità di sfruttare situazioni vantaggiose per l'azienda ma anche di arginare eventi negativi grazie ad opportune azioni correttive. Il grado di tempestività con cui deve essere fornita l'informazione va scelto in relazione alla natura dell'informazione, al livello decisionale interessato e alle caratteristiche dell'ambiente.

(Chiucchi, 2018)

1.2 Storia ed evoluzione

Fino agli anni ’50, soprattutto nel nostro Paese, l’ambiente esterno all’impresa si muoveva molto lentamente da apparire quasi statico, con la conseguente quasi assenza di variabili critiche (basso costo del denaro, assenza di problemi energetici e sindacali); per cui è normale che in tale contesto non vi erano stimoli per l’imprenditore a costruire sistemi formalizzati di programmazione e controllo. Negli anni seguenti, invece, diversi motivi esterni all’impresa hanno portato in maniera sempre più pressante la necessità di uno sviluppo dell’attività di programmazione; tali motivi sono (Bizzarro, 1988):

- crescente dinamismo dell’ambiente in cui l’impresa opera;
- aumento della competizione di mercato;
- crescita dei mercati per saturazione di prodotti e/o servizi;
- conseguente penetrazione nei mercati esteri o attuazione di diversificazioni produttive;
- necessità di sottrarsi ad influenze congiunturali;
- disponibilità di materie prime;
- vincoli di natura socio/politica;
- responsabilità dell’impresa verso la collettività nazionale.

Il padre dell’attività di pianificazione, programmazione e controllo si può considerare **Robert Newton Anthony**. Egli è stato un teorico americano, professore di controllo di gestione presso la Harvard Business School, ma è noto soprattutto per il suo lavoro nel campo dei sistemi di controllo di gestione. Anthony ha scritto, o ha avuto un ruolo nella scrittura, 27 libri sul controllo contabile e gestionale; il suo contributo fondamentale è: “Sistemi di pianificazione e controllo” del 1965.
Secondo Anthony, nelle imprese esistono i sistemi di programmazione e controllo per facilitare le attività di pianificazione, programmazione e controllo. Egli attraverso la spiegazione della differenza tra sistema e attività, spiega l’importanza del sistema di programmazione e controllo: le attività di pianificazione, programmazione e controllo sono presenti in qualsiasi azienda e sono svolte da imprenditori, manager o da chiunque prende le decisioni a livello mentale, mentre il sistema di programmazione e controllo è una soluzione informativa e organizzativa, un iter da seguire per svolgere al meglio le attività di pianificazione, programmazione e controllo.

Anthony suggerisce un’articolazione del sistema di controllo in tre grandi ripartizioni:

I. pianificazione strategica;
II. controllo direzionale;
III. controllo esecutivo.

La *pianificazione strategica* è il processo decisionale, l’attività attraverso la quale vengono definiti gli obiettivi di lungo termine dell’azienda (3-5 anni), vengono formulati i contenuti della strategia e le scelte di implementazione della stessa, ovvero quali risorse usare e quali politiche adottare.

Il *controllo direzionale* è il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento dei fini aziendali; l’attività che svolgono i singoli responsabili deve essere relazionata agli obiettivi comuni aziendali per cui i dirigenti si devono coordinare tra loro.

Il *controllo operativo* è il processo mediante il quale viene assicurata l’efficienza e l’efficacia nel portare avanti compiti specifici, cioè tutti coloro che operano in azienda svolgono questo tipo di attività per assicurare il raggiungimento degli obiettivi.

Attorno agli anni ’70 il modello di Anthony inizia a manifestare alcuni limiti, per lo più riconducibili ai considerevoli cambiamenti che i contesti di mercato stavano attraversando in quegli anni. Difatti proprio in quegli anni i mercati da statici divennero dinamici a causa soprattutto della concorrenza e della clientela sempre più esigente e meno disponibile ad accettare soluzioni standardizzate. Nonostante questo modello avesse due importanti e significativi punti di forza, quali l’elevato livello di pragmatismo e la particolare adattabilità alle organizzazioni-imprese, i rilevanti cambiamenti ambientali che hanno sconvolto i mercati hanno fatto sì che i limiti del modello venissero sempre più evidenziati portandolo così ad una graduale perdita di significato.
I punti di debolezza del modello che lo hanno portato alla crisi sono stati (Gatti, 2018):

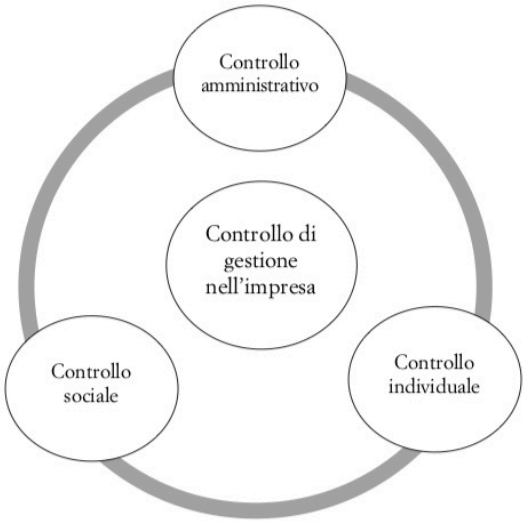
- rigida separazione gerarchica tra livelli; con il passare degli anni la gestione strategica e quella operativa diventarono sempre più legate da diventare l’una parte integrante dell’altra, per cui la netta ripartizione in livelli non andava più bene;
- eccessiva focalizzazione su informazioni di tipo quantitativo-monetario; queste misure hanno il pregio di riuscire a sintetizzare le attività ma non possono catturare le cause, non possono cioè esprimere il motivo che c’è dietro al valore, quindi prevedere o anticipare le mosse dei concorrenti o conoscere i gusti dei consumatori;
- manager avevano piena consapevolezza degli input e output del processo produttivo ma non delle loro relazioni causa-effetto, non erano quindi palesi i legami tra gli input impiegati nel processo e gli output scaturenti dallo stesso;
- assenza di attenzione all’aspetto comportamentale, Anthony si concentra sugli strumenti, si focalizza sull’obiettivo da raggiungere tralasciando aspetti come la formazione o la ricerca.

Nel momento in cui le condizioni ambientali e le modalità di competizione cambiano radicalmente, si sviluppa un nuovo processo di conduzione strategica nel quale la bontà delle idee strategiche deve prevalere sulla capacità di pianificare. Il controllo resta in ogni caso necessario, e anzi assume un ruolo del tutto centrale, dal momento che, da una parte, esso consente di monitorare le variabili critiche e, dall’altra, consente di monitorare la validità nel tempo delle assunzioni poste alla base della strategia intenzionale, al fine di adeguarle eventualmente alle nuove minacce ed opportunità che l’ambiente competitivo pone di fronte all’impresa (Paolini, 1993 - citato in “ERP e strumenti di Business Intelligence”).
Una volta compreso che la pianificazione, intesa in senso tradizionale, si fondava su ipotesi non coerenti col contesto ambientale attuale, le pratiche di controllo sono state slegate dalla pianificazione e si sono evolute per dimostrarsi sempre più attente alla strategia d’impresa e funzionali alla sua realizzazione. In altri termini, le pratiche di controllo si sono sviluppate con l’obiettivo di influenzare i comportamenti di chi opera ai vari livelli in un’organizzazione, attraverso gli obiettivi, le variabili e i dati della gestione operativa affinché la strategia realizzata fosse quanto più possibile allineata con la strategia intenzionale (Bubbio, 2000 - citato in “ERP e strumenti di Business Intelligence”).
Si realizzò quindi il passaggio dal controllo di gestione al controllo strategico, il quale deve focalizzarsi sulle performance aziendali di carattere strategico. Tale passaggio ha comportato uno spostamento del focus dai risultati di breve a quelli di lungo periodo, dai soli risultati di carattere economico-finanziario ad indicatori di performance multidimensionali (relativi, cioè, non solo alla tradizionale dimensione economico-finanziaria, ma anche a variabili non quantificabili in termini monetari come le relazioni con clienti e fornitori, con il personale interno e l’incremento del capitale intangibile)(Marchi, 1998 - citato in “ERP e strumenti di Business Intelligence”).

Questo nuovo controllo risulta profondamente diverso dal controllo di gestione tradizionale; per questo alcuni studiosi parlano di controllo strategico. Tuttavia la prassi aziendale ha continuato a definire controllo di gestione anche il nuovo approccio, evidenziando come, di fatto, si tratti pur sempre della "tradizionale" attività di controllo da svolgere, la quale si arricchisce tuttavia di nuovi strumenti e modalità di approccio. Il controllo di gestione diventa strategico quando richiama con sistematicità l'attenzione del management sulle conseguenze strategiche dell'operare quotidiano. Per tale motivo, si ha un valido controllo strategico quando esso consente di osservare l'impresa nel tempo, per comprenderne le dinamiche evolutive, e di posizionarla nello spazio competitivo. Questa nuova tipologia di controllo deve dunque cercare di traslare la strategia aziendale nella gestione operativa mantenendo tuttavia l'attenzione sulla mission aziendale.
Infine, affinché possa considerarsi strategico, il processo di controllo deve essere svolto il più possibile in anticipo rispetto al momento in cui si andrà a verificare il grado di conseguimento degli obiettivi prefissati. Si consegue il massimo grado di efficacia del controllo, infatti, quando si adotta una prospettiva di feedforward (controllo in itinere) rispetto ad una logica di feedback (controllo ex post), sebbene entrambi gli approcci risultino indispensabili. Se da un lato, infatti, il primo consente di gestire anticipando i problemi, il secondo, dall'altro, agisce sul processo di apprendimento dell'impresa, consentendole di comprendere le cause sottostanti di eventuali errori nel perseguimento degli obiettivi. (Bubbio, 2000 - citato in "ERP e strumenti di Business Intelligence")

Per garantire l'efficacia del nuovo sistema di direzione è comunque necessario, in primo luogo, definire i fabbisogni di controllo e, in secondo luogo, scegliere gli strumenti e le soluzioni di processo che meglio soddisfano i fabbisogni individuali dal momento che questi differiscono da impresa a impresa e, nella stessa impresa, si modificano nel tempo. Affinché un sistema di controllo possa essere effettivamente di supporto all'attività di direzione, esso va progettato su misura rispetto all'impresa; occorre, in altri termini, comprendere a fondo le logiche fondamentali del business in cui l'impresa opera attraverso l'identificazione dei fattori critici di successo, i quali sono specifici di ogni segmento competitivo ed influenzano il successo competitivo, economico e sociale di un'impresa.

Figura 1.1 - Le componenti del controllo di gestione



Fonte: De Santis Federica, 2016

1.3 Obiettivi e finalità

Il sistema di programmazione e controllo diviene quindi uno strumento di governo e guida dell'azienda e ad esso sono riconosciute diverse *finalità* (Gatti, 2018):

- apprendimento;
- coordinamento;
- diffusione di una cultura meritocratica;
- funzione motivazionale;
- monitoraggio e supporto dell'attività decisionale;
- orientamento (direzione di marcia);
- responsabilizzazione.

Apprendimento. Il sistema di programmazione e controllo offre importanti occasioni di apprendimento e stimoli al cambiamento, ad esempio: il confronto tra i risultati programmati con quelli effettivi, l'analisi degli scostamenti, la ricerca e la comprensione della cause che hanno determinato i risultati. Attraverso questi è possibile trarre indicazioni utili per migliorare e riequilibrare la gestione aziendale corrente.

Coordinamento. Lo scopo del sistema di programmazione e controllo è anche quello di coordinare le attività di gestione; ciò si realizza definendo obiettivi e operando controlli sul loro grado di raggiungimento. In questo modo si garantisce unitarietà alla gestione aziendale e coordinamento delle attività poste in essere per guidare l'azienda verso il perseguimento degli obiettivi.

Diffusione di una cultura meritocratica. Il sistema di programmazione e controllo favorisce la diffusione di una cultura meritocratica all'interno delle organizzazioni; difatti, grazie alla formalizzazione degli obiettivi e al monitoraggio del raggiungimento degli stessi tramite misurazioni, il sistema consente di attivare meccanismi di incentivazione finalizzati a premiare coloro che, attraverso le loro decisioni e azioni, hanno contribuito attivamente al perseguimento degli scopi dell'organizzazione.

Funzione motivazionale. Il fatto di responsabilizzare le persone in modo tale che facciano propri e che condividano gli obiettivi aziendali, aumenta le probabilità che il comportamento di tali persone sia in linea con quello strumentale al raggiungimento degli obiettivi stessi. E' importante dire che affinché questo meccanismo funzioni, il sistema di controllo deve essere strettamente collegato a quello premiante.

Monitoraggio e supporto dell'attività decisionale. I sistemi di programmazione e controllo si sostanziano in una serie di procedure e strumenti che forniscono informazioni atte a rendere il processo decisionale più efficace. Nell'interpretazione di questo sistema, la finalità di monitoraggio dei risultati non rappresenta più l'attività esclusiva riconosciuta al sistema; essa piuttosto diviene strumentale alla produzione di un flusso informativo indirizzato alla direzione aziendale che possa essere utilmente impiegato per assumere decisioni idonee a garantire il perseguimento degli obiettivi di breve e di lungo periodo.

Orientamento (direzione di marcia). Una volta fissati gli obiettivi ed esplicitate le priorità dell'attività aziendale, si finalizza il comportamento degli individui in modo tale che esso sia il più possibile coerente con la missione e gli obiettivi aziendali.

Responsabilizzazione. All'interno del sistema di programmazione e controllo ogni persona viene responsabilizzata al raggiungimento di certi obiettivi; allo stesso tempo, però, ad ogni persona debbono essere affidati i mezzi e le risorse per raggiungerli.

La spiegazione delle finalità evidenzia il fatto che oggi il sistema di programmazione e controllo è un'esigenza vera e propria per le imprese: attraverso questo sistema le aziende possono competere in contesti dinamici e con un alto grado di competizione, riescono ad ottenere informazioni tempestive per poter prendere decisioni efficaci. Tuttavia, è opportuno ricordare che ogni azienda deve avere ed progettare il proprio ed unico sistema di programmazione e controllo in base alle proprie caratteristiche e alla propria personalità. (Gatti, 2018)

Oltre alla spiegazione delle diverse finalità, possiamo elencare anche sei diversi motivi per cui è vantaggioso avere un sistema di programmazione e controllo (Salvato, 2012):

I. avere una modalità standardizzata e metodica di programmazione della propria attività consente di rendere più razionali e chiari i calcoli per stabilire il prezzo di vendita;
II. è possibile stimare quale sarà il risultato economico al variare di determinare condizioni; conoscere in anticipo significa avvantaggiarsi in caso di repentini mutamenti delle condizioni di mercato, sia sul fronte dei fornitori che dei clienti;
III. capire preventivamente le necessità finanziarie dell'azienda quindi consentire alla medesima di concordare con le banche le migliori condizioni;
IV. avere la figura del Controller è fondamentale per le scelte gestionali; egli rappresenta il consulente gestionale e finanziario dell'impresa per cui valuta il risultato in termini economici e di liquidità delle scelte operative dei tecnici e dell'imprenditore;
V. fare un'analisi dei costi idonea e dettagliata aiuta a non commettere errori ed a fare specifiche considerazioni;
VI. le informazioni tratte dalla contabilità generale non sono abbastanza, nessuno può dedurre dalla contabilità tutte le informazioni necessarie per la gestione quindi è opportuno avere un sistema per ottenere quante più informazioni possibili.

CAPITOLO 2
Il controllo di gestione nelle aziende che producono "per il magazzino"

2.1 Caratteristiche e generalità

Si possono definire imprese industriali quelle aziende che, combinando in modo opportuno uomini, macchine, scorte di materiali, energia, conoscenze tecniche e metodi organizzativi, trasformano materiali, energia e servizi in prodotti commercialmente competitivi. Le imprese industriali, quindi, sono aziende in cui l'attività caratteristica consiste nella trasformazione fisico-tecnica delle materie prime in prodotti finiti. La produzione può essere intesa sia in senso stretto, con la quale l'impresa fa tutte le fasi della trasformazione, sia in senso di assemblaggio con la quale l'impresa mette insieme pezzi di precedenti lavorazioni o acquistati. (Edizioni Simone)

Per ottenere guadagni, l'impresa deve tener conto dei clienti, cercando di capire quali siano i loro potenziali bisogni grazie ad adeguate ricerche di mercato. La scelta della localizzazione è molto rilevante: le imprese industriali tendono a localizzarsi vicino ai mercati di approvvigionamento oppure ai mercati di vendita. Nella scelta della localizzazione è importante tener conto di 4 fattori:
• disponibilità di personale qualificato;
• disponibilità delle fonti di energia;
• presenza di adeguate infrastrutture;
• possibili incentivi pubblici.

Le imprese industriali possono essere *classificate secondo 3 criteri* che sono (Edizioni Simone):

I. *settore merceologico;* qui è possibile, rifacendosi alla classificazione adottata dalla Unione Europea, individuare all'interno del comparto delle imprese industriali sei rami economici:
   1. agricoltura, silvicoltura e pesca;
   2. estrazione di minerali da cave e miniere;
   3. attività manifatturiere;
   4. fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata;
   5. fornitura di acqua, reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento;
   6. costruzioni.

   Ognuno di questi rami è composto a sua volta da classi che individuano quelle che nel linguaggio comune si chiamano industrie: alimentari, tessili, meccaniche, chimiche, siderurgiche, del legno, calzaturiere ecc;

II. *ritmo della produzione;* qui troviamo le imprese a produzione continua, ovvero le imprese che lavorano tutto l'anno, e le imprese stagionali, cioè quelle che hanno particolari prodotti e per questo sono aperte solo in certi periodi dell'anno. (es: azienda che produce i panettoni);

III. *modalità di produzione*, qui abbiamo tre diversi tipi di produzione:
   • produzioni a flusso continuo: lavorano 24h su 24 per diversi giorni consecutivi e grazie ai loro macchinari è possibile ottenere un certo tipo di prodotto;
   • produzioni a lotti: producono prodotti diversi in quantità già fissate;
   • produzioni a prodotti singoli: riguardano beni con caratteristiche individuali per le quali richiedono uno specifico progetto per essere costruiti. (es: casa, nave, aereo).

La gestione è l'insieme delle operazioni necessarie per raggiungere il fine aziendale che di norma è quello di fare un profitto oppure di mantenere una struttura finanziaria equilibrata.
Questo obbiettivo viene eseguito attraverso 4 processi che sono:

- processo di finanziamento con il quale l'impresa si procura i mezzi finanziari necessari per portare avanti la sua attività;
- processo di investimento con qui acquisisce i fattori produttivi;
- processo di trasformazione fisico tecnica quando produce i prodotti finiti;
- processo di disinvestimento quando li vende.

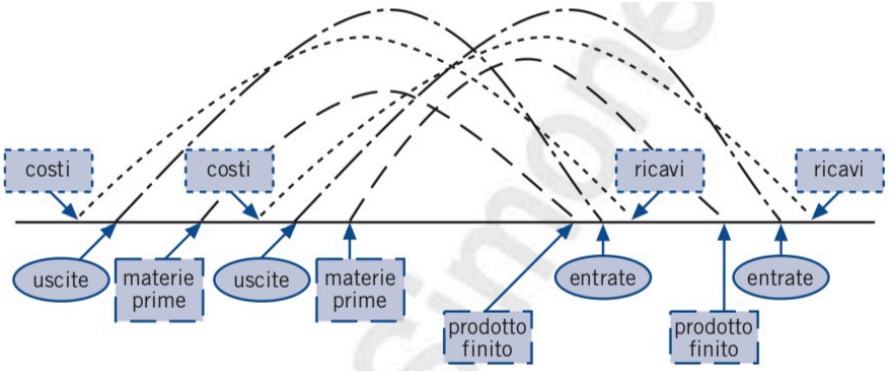
La gestione caratteristica comprende tutte quelle operazioni di acquisizione, trasformazione e di amministrazione e quelle relative ai processi di vendita e questa gestione da luogo a costi e ricavi tipici. La gestione finanziaria riguarda la remunerazione, negoziazione e rimborso dei finanziamenti ottenuti; rientrano in questo gruppo gli interessi. La gestione patrimoniale riguarda quelle operazione di investimento, amministrazione e disinvestimento che non vanno nella gestione tipica, come i costi di manutenzione, l'ammortamento i fitti. La gestione straordinaria riguarda componenti estranei all'esercizio in corso perché sono oneri o proventi di esercizi precedenti come le minusvalenze straordinarie. La gestione fiscale riguarda tutte le tasse e le imposte sul reddito.

La gestione delle imprese industriali si realizza attraverso il susseguirsi di operazioni all'interno di una molteplicità di cicli che possono essere distinti in (Edizioni Simone):

A. cicli economici (… in figura 2.1);
B. cicli monetari (-.-.-. in figura 2.1);
C. cicli tecnici (- - - in figura 2.1).

Il *ciclo economico* ha inizio con il sostenimento dei costi per l'acquisizione dei fattori produttivi a veloce ciclo di utilizzo e si estende fino al conseguimento dei ricavi connesso alla vendita dei prodotti finiti. Il sostenimento dei costi ed il conseguimento dei ricavi sono a loro volta accompagnati, rispettivamente, da uscite ed entrate monetarie.
Il *ciclo monetario* è l'intervallo di tempo che intercorre tra due operazioni: entrate e uscite.
Il *ciclo tecnico* assume un ruolo fondamentale all'interno delle imprese industriali e si sviluppa dall'immissione delle materie prime nei processi produttivi all'ottenimento di prodotti finiti.
La durata e la struttura del ciclo tecnico sono fortemente differenziate da impresa a impresa in relazione al tipo di produzione, alla modalità di lavorazione adottata, ai gradi e alle forme di meccanizzazione e di automazione dei processi produttivi.
È evidente che i vari cicli non si susseguono in modo consequenziale, ma si inseriscono uno nell'altro determinando la complessità dell'analisi dell'attività di un'impresa industriale.

Figura 2.1 - Sequenza dei cicli



Fonte: *Edizioni Simone*

2.2 Sistema di programmazione e controllo

Nel primo capitolo abbiamo trattato in linea generale le caratteristiche e le finalità del sistema di programmazione e controllo ed abbiamo chiarito il fatto che ogni azienda ha il proprio sistema in base alle caratteristiche e alla personalità aziendale. In questo capitolo, dopo aver spiegato le generalità delle aziende industriali che producono "per il magazzino" nel primo paragrafo, andremo ad analizzare come in questo tipo di azienda si sviluppa il sistema di programmazione e controllo.

2.2.1 Modalità di funzionamento

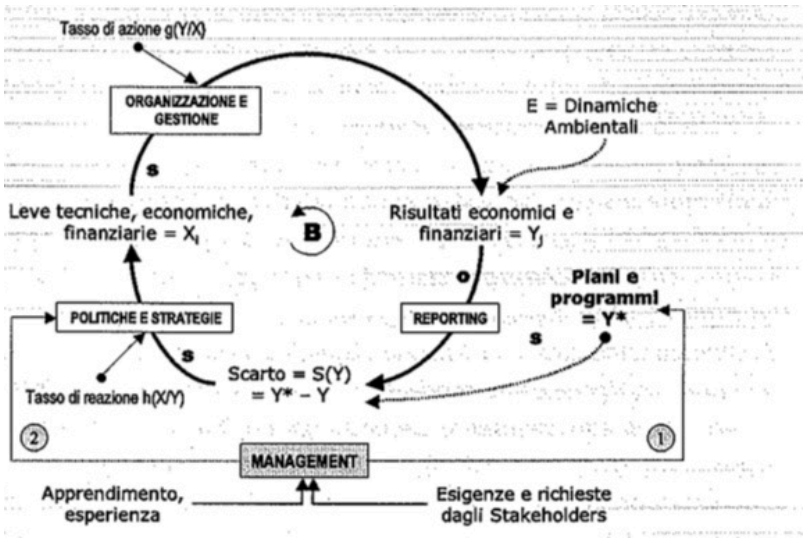
Le organizzazioni produttive possono svolgere la loro attività e mantenersi in vita durevolmente perché svolgono un costante lavoro di controllo, sia sul macro processo che esse svolgono in quanto unità, sia sui micro processi dei suoi organi, creando una rete di sistemi di controllo, a diversi livelli ma tra loro interconnessi, per regolare tutti gli aspetti della loro gestione .
Nelle aziende che producono in serie il sistema di controllo di gestione presenta, generalmente, le seguenti caratteristiche (Montemari, 2018):

- l'oggetto principale del controllo di gestione è il centro di responsabilità;
- i costi standard rivestono un'importanza fondamentale per la costruzione del budget e per l'analisi degli scostamenti;
- la distinzione tra costi variabili e costi fissi è quella principale per effettuare analisi dei costi;
- l'analisi degli scostamenti viene effettuata ad intervalli periodici regolari e prestabiliti;
- i confini tra un centro di responsabilità e un altro sono abbastanza chiari e questo facilita l'attribuzione di responsabilità per il raggiungimento dei risultati.

Il controllo di gestione rappresenta l'essenza stessa dell'attività con la quale le imprese conseguono i loro obiettivi di economicità e di redditività, rispettando i vincoli posti dall'organizzazione e dal mercato; riguarda difatti ogni aspetto dell'attività aziendale e possiamo distinguere (Mella, 2008):

- **macro controllo;**
- **micro controllo.**

Figura 2.2 - Modello generale di controllo della gestione nelle organizzazioni produttive



Fonte *- Piero Mella, 2008, "Sistemi di controllo nelle imprese. Il ruolo della programmazione" p.18*

I due aspetti di distinguono non tanto per la logica quanto per gli strumenti utilizzati e per scala temporale su cui si sviluppano.
Per **macro controllo** si intende il controllo strategico, il quale considera l'impresa stessa come il sistema di controllo tramite il quale gli stakeholders cercano di conseguire le proprie finalità istituzionali; il management agisce stabilendo i piani, i programmi e gli obiettivi da raggiungere e, se la gestione svolta dall'organizzazione produce uno scarto tra obiettivi e risultati, deve individuare le politiche e le strategie per regolare le leve tecniche, economiche e finanziarie a sua disposizione. (Mella, 2008)

La variabile di massimo livello strategico è la *redditività*, intesa in senso stretto come la capacità dell'impresa di remunerare l'equity, in quanto dalla redditività dipende la produzione di valore per gli shareholders. Il controllo della redditività richiede un sistema di controllo nel quale si possano attivare le due rilevanti leve dei costi e dei ricavi che, congiuntamente, consentono di tenere sotto controllo il risultato economico; queste due leve, però, richiedono a loro volta la fissazione di obiettivi, il cui raggiungimento implica l'attivazione di sistemi di controllo molto sofisticati (Roberts, 1999 - citato in "Sistemi di controllo nelle imprese. Il ruolo della programmazione").

Il *sistema di controllo dei costi* di produzione è articolato su vari livelli: il primo livello è quello del controllo operativo, il quale si fonda su due variabili sulle quali si può agire nel breve periodo, cioè i prezzi d'acquisto dei fattori e il fabbisogni unitario degli stessi. In presenza di uno scostamento positivo, ovvero quando i costi sono maggiori di quelli desiderati, il management cerca, da un lato, di ottimizzare gli approvvigionamenti riducendo quanto possibile i prezzi unitari e, dall'altro, di eliminare gli sprechi e ridisegnare il prodotto per ridurre i fabbisogni unitari di materie, mano d'opera, servizi ed altri fattori. Gli altri livelli sono di più lungo termine e strutturali: gli investimenti in tecnologia e quelli di ristrutturazione dei processi producono un risparmio di fattori di produzione, la modifica del mix dei fornitori invece incide sul livello dei prezzi di approvvigionamento; questi interventi strutturali incidono sul budget.

Il *sistema di controllo dei ricavi*, indicati come fatturato di vendita, come quello dei costi, ha vari livelli di intervento: il controllo operativo di articola sulle variabili prezzi e volumi di vendita, mentre le altre variabili d'azione consentono un controllo strutturale di medio lungo periodo.
Ad esempio, il potenziamento delle forze di vendita e l'elaborazione di strategie monopolistiche (in grado di rafforzare il vantaggio di dimensione) incidono sui volumi di vendita, mentre le azioni di marketing incidono sui prezzi di vendita.

E' impressionante l'affinità e la similarità tra il modello di controllo dei costi e quello dei ricavi, ma non c'è da stupirsi poiché il sistema logico con il quale si controllano i costi è lo stesso di quello di controllo dei ricavi, mutano solamente le variabili che contraddistinguono i sistemi.
Se consideriamo che la redditività dipende dai volumi di risultato economico, in rapporto con l'ammontare del capitale investito, allora dobbiamo considerare anche una terza leva: il cash flow, poiché da esse dipende la quantità di mezzi di terzi e di mezzi propri necessari per formare il capitale investito. (Mella, 2008)

Il sistema di controllo del cash flow è di breve periodo e si origina dai cash inflow connessi ai ricavi, cioè gli incassi, detratti i cash outflows derivati dai costi. Il controllo operativo interviene sulle variabili costi e ricavi d'esercizio, se la ristrutturazione di queste variabili non fosse sufficiente a produrre il volume desiderato di cash flow, sarebbero necessari interventi strutturali di più lungo periodo che agiscano su altre variabili.

Il controllo della redditività implica una rete di sistemi di controllo a vari livelli, i quali devono agire in modo coordinato e continuativo: in un sistema di controllo pluriobiettivo, il management cerca di conseguire contemporaneamente gli obiettivi di costo, di ricavo e di cash flow.
Il macro controllo di gestione, in particolare della redditività, ha come strumento fondamentale la pianificazione, con la quale si fissano gli obiettivi di lungo periodo di redditività e di economicità dai quali dipende la produzione di valore aziendale e si specificano i macro flussi di valori economici (ricavi e costi) e finanziari necessari per conseguirli.
Inoltre, il macro controllo di gestione, implica un processo di rilevazione delle performance e la loro valutazione per individuare gli scostamenti e decidere le leve strategiche per contenerli; lo strumento di rilevazione delle performance più avanzato è il *reporting strategico*.
Viene poi integrato con la programmazione ed il budgeting, ovvero livelli più dettagliati del controllo strategico che hanno il fine di specifiche gli obiettivi strategici in obiettivi operativi e di completare la strategia per attivare le leve necessarie per conseguirli; lo strumento di rilevazione e valutazione degli scostamenti è il *reporting direzionale*. (Mella, 2008)

Il **micro controllo** di gestione, detto anche controllo operativo, riguarda le diverse funzioni, quali approvvigionamento, produzione, vendita, logistica, personale, finanza, e le diverse aree, come stabilimenti, divisioni, reparti, ed agisce attivando leve operative di primo e di secondo livello. Il controllo operativo considera obiettivi di breve termine e si avvale di strumenti vari ed articolati per rilevare gli scostamenti ed individuare le leve di controllo da attivare, ad esempio i budget funzionali (annuali e infrannuali) con i relativi reporting, l'Activity Based Costing e l'Activity Based Management, la rilevazione dei tempi e dei metodi, ed altri ancora.
La logica del micro controllo di gestione si può inquadrare correttamente grazie alla teoria dei sistemi di controllo, quali il modello generale del sistema di controllo del magazzino e il sistema di controllo nell'ambito della produzione, che consente di realizzare dati obiettivi di produzione manovrando la leva della quantità di mano d'opera.

Al di là del livello di controllo, strategico ed operativo, è importante esaminare due variabili fondamentali: la *produttività* e la *qualità,* variabili tecniche che richiedono strumenti di rilevazione e leve di controllo di natura tecnica.
Per produttività si intende la misura dell'efficienza del processo produttivo, data dal rapporto tra output e input; per rilevare i livelli di produttività e per cercare di aumentarli per raggiungere obiettivi compatibili con gli obiettivi strategici, sono stati elaborati numerosi indicatori di rendimento e di fabbisogno fisico di fattori, come la value Analysis, le prove di laboratorio, la programmazione dei tempi di processo ed i programmi di manutenzione.
Il controllo della qualità è fondamentale in ogni impresa e le tecniche da utilizzare per rilevare i livelli di qualità e le leve per tenere sotto controllo questa variabile sono numerose e complesse. La qualità deve essere assicurata al cliente come condizione di sopravvivenza dell'impresa, poiché influisce notevolmente sul livello di economicità sia dal lato dei ricavi sia dal lato dei costi; al raggiungimento di elevati livelli di qualità contribuiscono tutte le funzioni aziendali che devono tendere alla Quality assurance da cui dipende la customer satisfaction. (Mella, 2008)

2.2.2. Analisi dei costi

L'introduzione di un sistema di programmazione e controllo (o la revisione di uno già esistente) è un momento molto delicato nella vita dell'impresa per almeno due motivi:

- assorbe un volume di risorse organizzative e finanziare non indifferente, determinando l'aumento del carico di lavoro delle persone e creando la necessità di rivedere il modo in cui vengono rilevate le informazioni o il modo on cui vengono svolte alcune operazioni;
- fa sorgere l'esigenza di rilevare informazioni non raccolte in precedenza, rendendo necessario l'acquisto di nuovi pacchetti software o l'integrazione di quelli già esistenti.

Dunque, sono indiscutibili i vantaggi dell'introduzione del sistema di programmazione e controllo, però bisogna trovare il giusto equilibrio tra benefici i costi, anche perché non esiste un modello universale del sistema di programmazione e controllo anzi il modello da preferire dipende dalla specifica realtà aziendale e da alcune variabili come l'ambiente esterno, il profilo strategico dell'impresa e la struttura aziendale. (Cappuzzello, 2004)

La gestione aziendale si realizza attraverso un sistema di decisioni di vario contenuto ed importanza volte al perseguimento dell'equilibrio economico durevole. Le *decisioni aziendali* sono generalmente distinte in due categorie fondamentali (Marasca e Pettinari, 2018):

- le decisioni di lungo periodo;
- le decisioni di breve periodo.

E' opportuno che l'analisi delle due tipologie di decisioni sia condotta avvalendosi di informazioni di natura quantitativo-monetaria diverse, anche se, è opportuno sottolineare, le informazioni di natura quantitativo-monetaria costituiscono solo una parte degli elementi da considerare ai fini delle decisioni aziendali: nella realtà aziendale le decisioni derivano da una valutazione congiunta delle conseguenze quantitative e qualitative dei corsi d'azione alternativi messi a confronto.

Le *decisioni di lungo periodo* solitamente sono l'acquisizione o sostituzione di impianti, lo sviluppo di nuovi prodotti e l'entrata in nuovi mercati; è attraverso queste scelte che l'azienda predispone una data capacità e struttura produttiva destinata ad un utilizzo in un arco di tempo lungo. In questa tipologia di decisioni, sono confrontati progetti di investimento alternativi i cui effetti si estendono per una molteplicità di esercizi futuri. Generalmente, tali progetti richiedono, nella fase iniziale, rilevanti impieghi di denaro, inoltre generano risultati incerti se consideriamo un orizzonte temporale ampio e, infine, si caratterizzano per una bassa reversibilità. Proprio per questo, infatti, risulta estremamente difficile interrompere progetti di investimento senza sostenere enormi perdite. Le decisioni di lungo periodo, poiché producono effetti in un intervallo temporale medio-lungo, richiedono l'utilizzo di grandezze di tipo finanziario, nello specifico flussi di cassa attualizzati, che consentano di tener conto del valore finanziario del tempo. Per orientare correttamente tali tipi di scelte è necessario ricorrere a metodi di valutazione degli investimenti: un esempio è il metodo del Valore Attuale Netto, conosciuto anche come VAN.

Le *decisioni di breve periodo* riguardano invece il volume di produzione, la scelta product mix o l'accettazione di un ordine speciale; si inseriscono nel quadro delineato dalle decisioni di lungo periodo e hanno ad oggetto il confronto tra linee d'azione alternative riguardanti l'utilizzo ottimale della capacità e della struttura produttiva disponibili. Questa tipologia di decisioni si differenzia sotto due aspetti con le decisioni di lungo periodo: in primo luogo riguardano un periodo di tempo breve, che corrisponde solitamente all'anno di budget; in secondo luogo, presentano un maggior grado di reversibilità. Inoltre, possono esser assunte sulla base di grandezze di tipo economico, nello specifico costi e ricavi, ignorando il valore finanziario del tempo e il rischio ad esso connesso.

La struttura informativa del controllo è composta dall'insieme degli strumenti con cui si raccolgono, elaborano e presentano le informazioni che consentono lo svolgimento del controllo di gestione. In base alla natura delle informazioni, la struttura informativa del controllo può essere distinta in (Marasca e Pettinari, 2018):

- struttura informativa tecnico-contabile: è l'insieme degli strumenti per raccogliere, elaborare e presentare le informazioni di natura quantitativo-monetaria; ne fanno parte la contabilità generale, la contabilità analitica, il sistema di budget e degli standard e il sistema delle varianze;
- struttura informativa extra-contabile: è l'insieme delle informazioni di natura fisico-tecnica e qualitativa che esprimono le cause delle prestazioni economico-finanziarie; ad esempio si considerano gli indicatori che misurano la tempestività delle consegne, la soddisfazione dei clienti e la percentuale dei prodotti rilavorati.

La contabilità analitica è uno strumento della struttura informativa tecnico-contabile che consente di raccogliere ed elaborare informazioni di tipo quantitativo-monetario di supporto alle decisioni del management. Molto spesso si usa l'espressione "analisi e contabilità dei costi" per identificare la contabilità analitica, visto che elabora prevalentemente informazioni quantitativo-monetarie relative al consumo dei fattori produttivi (costi). In realtà, gli output informativi della contabilità analitica sono più ampi, poiché comprendono sia informazioni di costo che informazioni relative ai ricavi e ai conseguenti risultati economici differenziali.
Le informazioni prodotte dalla contabilità analitica riguardano in particolare: costi, ricavi e risultati economici differenziali di particolari oggetti individuabili nell'ambito del sistema aziendale, che solitamente sono prodotti o linee di prodotti, ma anche reparti, clienti, aree geografiche, canali distributivi, processi gestionali, ecc. La contabilità analitica è libera da vincoli di legge per cui le aziende possono scegliere se adottare metodologie contabili o extra-contabili di rilevazione dei dati e, soprattutto, sono libere di elaborare le informazioni che ritengono più adatte, in termini di quantità, qualità e tempi, per il supporto ai propri processi decisionali.

Il ruolo svolto dalla contabilità analitica nell'ambito del sistema di controllo può essere compreso analizzando come, attraverso le informazioni che produce, influenza i *diversi momenti* in cui il controllo di gestione può essere articolato (Marasca e Pettinari, 2018):

1. controllo antecedente o preventivo;
2. controllo concomitante;
3. controllo susseguente o consuntivo.

Il *controllo antecedente* si realizza durante il processo di budgeting ed è finalizzato ad accertare la coerenza del budget rispetto agli obiettivi di fondo della gestione contenuti nel piano strategico dell'azienda. Per la realizzazione del controllo antecedente, le informazioni prodotte dalla contabilità analitica risultano indispensabili per la valorizzazione del budget aziendale e, in particolare, per la determinazione dei costi standard. Inoltre, la contabilità analitica fornisce informazioni utili per supportare molte delle decisioni assunte durante la predisposizione del budget come: le scelte riguardanti la linea di prodotto di cui spingere le vendite e l'estemalizzazione di determinate fasi del processo produttivo. Le informazioni prodotte dalla contabilità analitica costituiscono, pertanto, un supporto importante sulla base del quale il management può formulare decisioni in grado di garantire la coerenza tra gli obiettivi di breve termine dei diversi centri di responsabilità e tra questi e gli obiettivi di fondo della gestione.

Il *controllo concomitante* si esercita in corso d'anno, ad intervalli prestabiliti, ed è finalizzato a monitorare l'andamento della gestione attraverso i risultati intermedi che via via si manifestano.

In tale momento del controllo, la contabilità analitica elabora i dati provenienti dalla contabilità generale e fornisce le informazioni quantitativo-monetarie necessarie per effettuare periodicamente i confronti tra gli obiettivi intermedi di budget e i risultati intermedi oppure tra gli obiettivi finali di budget e i risultati finali attesi. Sulla base di tali confronti, il management aziendale è in grado di individuare gli eventuali interventi correttivi da svolgere, tenendo sempre conto delle azioni da compiere e soprattutto degli obiettivi da perseguire. Durante l'anno di budget, inoltre, la contabilità analitica produce informazioni che consentono di supportare il management nelle scelte operative; ad esempio le decisioni relative all'accettazione o meno di ordini aggiuntivi che richiedono particolare lavorazioni.

Il *controllo susseguente,* infine, si realizza a consuntivo, cioè al termine del periodo di budget, quindi quando i risultati finali si sono già manifestati. Nel momento conclusivo del controllo, la contabilità analitica elabora i dati derivanti dalla contabilità generale e fornisce le informazioni necessarie per effettuare il confronto tra obiettivi programmati e risultati effettivamente conseguiti. In tale momento del controllo, non vi è alcuna possibilità di intervenire per incidere sui risultati della gestione poiché si sono già realizzati, ma le informazioni prodotte dalla contabilità analitica sono comunque utili per migliorare la programmazione futura e per valutare le performance dei manager posti a capo dei diversi centri di responsabilità. Alla fine dell'esercizio, inoltre, le informazioni prodotte dalla contabilità analitica sono utilizzate per la valutazione di alcune poste di bilancio, come ad esempio rimanenze e lavori in corso, quindi risultano rilevanti in sede di redazione del bilancio d'esercizio.

In tutti i momenti del controllo, le relazioni tra i vari strumenti della struttura informativa tecnico-contabile sono numerose e complesse. (Marasca e Pettinari, 2018)

Le informazioni prodotte dalla contabilità analitica contribuiscono a supportare numerose decisioni manageriali e alimentano il processo di controllo in tutti i momenti in cui esso si realizza.
La contabilità analitica è ispirata al principio del relativismo: le determinazioni economiche sono grandezze che vanno configurate secondo criteri e procedimenti logicamente diversi in relazione agli scopi conoscitivi perseguiti e al grado di dettaglio, accuratezza e tempestività che si ritiene opportuno garantire. Le informazioni quantitativo-monetarie possono, pertanto, avere carattere consuntivo, quindi essere riferite alla gestione passata, o avere carattere preventivo, quindi essere relative alla gestione futura. Esse, inoltre, possono essere prodotte con riferimento ad oggetti di costo differenti (es prodotto, reparto/ufficio, divisione, cliente, canale distributivo, area geografica). (Marasca e Pettinari, 2018)

Gli 'ambiti' del sistema aziendale per i quali può essere necessario procedere facendo una specifica misurazione dei costi, cioè analizzare nel dettaglio i fattori produttivi impiegati, possono essere infatti molto numerosi dato che decisioni che il management aziendale è chiamato ad assumere in maniera costante sono considerevoli. E' importante specificare che, con riferimento ad uno stesso oggetto di costo, ma in relazione ad esigenze conoscitive diverse, possono essere elaborate informazioni di costo differenti; per uno stesso oggetto, quindi, può essere individuata una pluralità di configurazioni di costo a seconda degli elementi di costo considerati.
(Marasca e Pettinari, 2018)

Le diverse tipologie di informazioni quantitativo-monetarie della contabilità analitica sono tutte elaborate rispettando dei principi di base comuni (Marasca e Pettinari, 2018):

1. i costi dei diversi oggetti manifestano il consumo dei fattori produttivi, quindi, in contabilità analitica, il riferimento è al costo di utilizzo delle risorse nell'ambito dei processi produttivi aziendali e non al costo di acquisto delle risorse;
2. il costo di acquisto del fattore produttivo è misurato dall'uscita monetaria, la quale può essere immediata o differita, che è generata da uno scambio di mercato per acquisire la disponibilità di specifiche risorse. In contabilità analitica è rilevante valorizzare il consumo dei fattori produttivi necessari all'ottenimento o al funzionamento dei diversi oggetti;
3. può essere opportuno considerare, al fine di sopportare le decisioni manageriali, elementi di costo che contribuiscono in modo determinante all'ottenimento e al funzionamento dell'oggetto, ma che soprattutto hanno la caratteristica di non comportare alcuna uscita monetaria. Un esempio possono essere i cosiddetti costi figurativi, ossia oneri relativi a risorse messe a disposizione dall'imprenditore che in realtà rappresentano dei mancati ricavi, infatti, sono espressione del valore che l'imprenditore avrebbe potuto ottenere da un impiego alternativo delle risorse rispetto al loro utilizzo in azienda;
4. infine, un altro importante punto fermo della contabilità analitica è da ricercare nell'ampiezza della rilevazione: i costi e i ricavi considerati sono quelli della gestione caratteristica, quindi sono relativi all'attività che costituisce la ragion d'essere dell'azienda ossia il suo processo caratteristico di trasformazione per l'ottenimento di un prodotto o di un servizio. Da ciò deriva il fatto che alcune grandezze economiche che si generano al di fuori della gestione tipica, come costi e ricavi di natura straordinaria, non sono considerate nella contabilità analitica.

CAPITOLO 3
Il controllo di gestione nelle aziende che lavorano su commessa

3.1 Caratteristiche e generalità

L'espressione "lavorazione su commessa" indica una modalità produttiva che prevede la preparazione di un "oggetto" originale, secondo le indicazioni fornite dal cliente che lo ha commissionato. Tale "oggetto" può essere un singolo bene o servizio, un insieme di beni omogenei o un pacchetto organizzato di più beni o servizi; alcuni esempi possono essere la costruzione di treni, aerei, la realizzazione di impianti e macchinari personalizzati, oppure la stampa di dépliant pubblicitari, la realizzazione di software ad hoc o l'organizzazione di eventi. (Montemari, 2018)
I soggetti coinvolti nel contratto di commessa sono due:

A. il cliente, detto anche committente, che ordina la realizzazione della commessa;
B. il produttore, che esegue la commessa secondo le richieste avanzate dal cliente.

Una commessa, per definirsi tale, deve presentare i seguenti elementi fondanti (Montemari, 2018):

- il cliente definisce con precisione le caratteristiche del prodotto o servizio, dette "specifiche", alle quali l'azienda produttrice dovrà attenersi e che conferiscono originalità alla commessa. Le specifiche sono delle personalizzazioni richieste dal cliente che rendono ciascuna commessa differente dalle altre; fanno riferimento a dimensione, forma e funzionalità nel caso di commesse aventi ad oggetto prodotti e a fruibilità nel caso di commesse aventi ad oggetto servizi;
- le tempistiche di esecuzione e consegna, sono stabilite prima di cominciare la lavorazione e questo consente all'azienda produttrice di stimare con un certo grado di precisione la quantità e la qualità dei fattori produttivi necessari all'esecuzione della commessa e, di conseguenza, di determinarne in anticipo anche il costo complessivo;
- il prezzo viene contattato e definito in via preliminare, sulla base delle stime dei costi complessivi.

Possiamo già evidenziare, dopo questa breve analisi, che la produzione su commessa presenta dei vantaggi sia a livello operativo sia a livello economico, legati soprattutto al fatto di poter lavorare per un cliente già acquisito.

Esistono *diverse categorie di commesse* che possono essere classificate in relazione: al soggetto ordinante, al tipo di prodotto, alla durata, alla localizzazione delle strutture che realizzano le commesse e al valore. (Montemari, 2018)
Esaminiamole nel dettaglio:

- *al soggetto ordinante:* si distinguono commesse interne ed esterne, in base a se committente è un soggetto interno o esterno all'azienda. Nel primo caso un reparto aziendale commissiona la produzione di parti di un prodotto ad un altro reparto, come se fosse un fornitore esterno; nel secondo caso, invece, viene consegnata direttamente al committente;
- *al tipo di prodotto:* si possono avere commesse di beni e di servizi. Nel primo caso, l'oggetto può essere un bene mobile o immobile, materiale o immateriale, mentre nel secondo caso l'oggetto è immateriale e non immagazzinabile. Inoltre, per quanto riguarda le commesse di servizi, si possono ulteriormente distinguere prestazioni continuative, come pulizie e manutenzioni, e prestazioni non ripetibili, ad esempio organizzazione di convegni, mostre, cerimonie;
- *alla durata:* le commesse possono essere infrannuali o pluriennali, a seconda che i tempi di esecuzione superino o meno la durata di un esercizio. In particolare, le commesse pluriennali comportano maggiori difficoltà a livello di programmazione vista la lunga durata dei tempi di esecuzione;

- *alla natura del committente:* le commesse possono essere pubbliche, se il committente è lo Stato o un ente pubblico, o private, se il committente è un soggetto privato. La legislazione cambia da un caso all'altro poiché nel primo caso i beneficiari della commessa sono i cittadini, quindi l'interesse pubblico è tutelato attraverso una normativa specifica, molto articolata e complessa, che disciplina le procedure da applicare e i controlli da effettuare durante l'esecuzione della commessa;
- *alla localizzazione delle strutture che realizzano le commesse:* si possono avere commesse accentrate o decentrate. Le commesse accentate sono eseguite nella struttura dell'azienda produttrice, mentre nel secondo caso la commessa è eseguita presso il committente, un esempio sono i beni inamovibili (tipo i complessi residenziali) o servizi prestati a domicilio;
- *al valore:* possono esserci commesse di piccole, medie e grandi dimensioni a seconda della loro rilevanza economica, non solo in senso assoluto ma anche in senso relativo, rispetto al fatturato complessivo dell'azienda. La complessità organizzativa, gestionale e i rischi da assumere sono fattori direttamente proporzionali al valore di una commessa.

Le fasi di svolgimento di una Commessa

Ciascuna commessa ha delle caratteristiche specifiche per cui è difficile identificare delle fasi di svolgimento standard applicabili a tutte le tipologie di commessa. E' però possibile individuare in linea generale delle macro-fasi che sono solitamente necessarie per eseguire una commessa (Montemari, 2018):

- predisposizione dell'offerta;
- accettazione dell'offerta;
- progettazione esecutiva e programmazione delle attività;
- realizzazione esecutiva;
- consegna al cliente e fase conclusiva.

La prima fase si avvia con la richiesta di una commessa da parte del cliente o con la convocazione di una gara d'appalto. A questo punto, la direzione commerciale e la direzione di produzione predispongono un'offerta che deve conciliare due esigenze: da un lato, l'offerta deve soddisfare le necessità del cliente a livello tecnico-qualitativo, dall'altro, deve essere profittevole per l'azienda da un punto di vista economico. È in questa fase che si effettua una stima di massima dei costi che serve per determinare il prezzo di vendita da proporre al cliente e l'eventuale risultato economico conseguibile se il cliente accetterà l'offerta. In questa fase, inoltre, è importante valutare anche il contributo che l'eventuale risultato economico fornisce al raggiungimento degli obiettivi complessivi di redditività a livello aziendale, ossia gli obiettivi che ci si prefigge di raggiungere attraverso la totalità delle commesse in portafoglio.

Una volta che l'offerta viene accettata dal cliente e quindi la commessa viene acquisita, si effettua la progettazione esecutiva e la programmazione delle attività che devono essere svolte per eseguire la commessa stessa. In questa fase si procede con la redazione di un piano operativo in cui viene identificato un capo-commessa, cioè una figura responsabile per il coordinamento delle attività programmate e per il rispetto delle tempistiche, delle caratteristiche tecnico-qualitative e dei vincoli economici stabiliti in sede di progettazione; successivamente, vengono assegnate specifiche responsabilità a ogni unità organizzativa, si individua la sequenza delle fasi e delle attività che ciascuna di esse deve eseguire, rispettando i tempi programmati e attribuendo le risorse fisico-tecniche e finanziarie necessarie.

Si passa poi alla fase della realizzazione esecutiva che può confermare quanto definito in sede di progettazione esecutiva o può comportare una revisione ai lavori, anche a seguito di particolari richieste del cliente. Infine, la fase conclusiva consiste nella consegna al cliente che, dopo eventuali collaudi e/o interventi correttivi, accetta l'opera e si procede quindi al pagamento a saldo dell'opera.

Recentemente, si è assistito ad una maggiore diffusione di questa modalità produttiva: se fino a qualche tempo fa la produzione su commessa interessava quasi esclusivamente prodotti unici, con un elevato valore e con tempi di lavorazione lunghi, come ad esempio aerei e navi, attualmente questa modalità produttiva viene utilizzata anche per prodotti relativamente più standardizzati, quelli che prevedono personalizzazioni solo in alcune parti, con valore più contenuto e con tempi di realizzazione più brevi.

3.2 Sistema di programmazione e controllo

In questo capitolo, dopo aver analizzato le caratteristiche e le generalità delle aziende che lavorano su commessa nel paragrafo precedente, esamineremo come si sviluppa il sistema di programmazione e controllo in questo tipo di azienda per poi fare un confronto con il capitolo precedente, ovvero con le aziende che producono per il magazzino.

3.2.1 Modalità di funzionamento

Le produzioni su commessa hanno delle caratteristiche che le rendono particolarmente adatte all'applicazione del controllo di gestione, più precisamente: la possibilità di conoscere in anticipo i ricavi generati dalla commessa; la possibilità di progettare la commessa in tutti i suoi aspetti fondamentali, cioè caratteristiche, funzionalità e livello di qualità; la possibilità di conoscere in anticipo sia la durata complessiva della commessa che delle singole fasi di lavorazione; infine, la possibilità di programmare i costi complessivi da sostenere.

Il sistema di controllo di gestione, nelle aziende che producono su commessa, possiede le seguenti particolarità (Montemari, 2018):

- l'oggetto prioritario del controllo è la singola commessa, mentre i centri di responsabilità ne sono l'oggetto secondario;
- nelle analisi dei costi per finalità di controllo è cruciale la distinzione tra costi diretti (di commessa) e costi indiretti;
- la lunga durata e la non ripetitività delle commesse rendono necessario un meccanismo di controllo orientato al futuro, come quello di feedforward;
- vista l'elevata originalità del prodotto, l'utilizzo dei costi standard è limitato a fasi di esecuzione della commessa che si ripetono con una certa frequenza, mentre più spesso si ricorre a preventivi di costo "ad hoc" redatti sulla base delle caratteristiche della singola commessa;
- la corresponsabilizzazione è piuttosto spinta in quanto la struttura organizzativa a matrice comporta che, per il raggiungimento degli obiettivi, siano coinvolti sia i responsabili di funzione sia i responsabili per l'esecuzione della commessa;
- l'analisi degli scostamenti può essere difficile e poco significativa se non si è in possesso di analitici preventivi di costo da confrontare con i costi effettivi sostenuti fino a quella precisa fase di esecuzione della commessa.

Tutto il lavoro di programmazione e preventivazione che viene svolto a monte delle operazioni future, rende la produzione su commessa un terreno molto fertile per l'applicazione del controllo di gestione: tutte queste informazioni, infatti, vengono utilizzate per monitorare l'allineamento dei risultati ottenuti con quelli programmati, sia durante l'esecuzione attraverso il controllo in itinere, che serve per correggere la direzione se necessario, sia al termine della commessa attraverso il controllo ex post.

Il processo di controllo delle aziende che producono su commessa prevede generalmente 4 fasi (Montemari, 2018):

1. scomposizione della commessa in blocchi elementari;
2. formulazione dei preventivi economici di commessa per ciascuno dei blocchi elementari identificati;
3. misurazione dei dati economici consuntivi di commessa, confronto con i preventivi e analisi degli scostamenti;
4. definizione di eventuali azioni correttive.

La scomposizione della commessa in blocchi elementari, la prima fase, ha lo scopo di scomporre progressivamente la commessa in sottosistemi di dimensioni sempre più piccole, fino ad individuare pacchetti di attività dettagliati, detti work packges.
Ogni work package deve essere (Montemari, 2018):

- programmabile in termini temporali, ossia deve sussistere la possibilità di fissare una data di inizio e una data di fine delle attività. Inoltre, la durata totale del work package può essere suddivisa in unità temporali elementari per favorire il processo di controllo, ossia la rilevazione dei costi e l'analisi degli scostamenti;
- programmabile in termini economici e di risorse umane e tecniche necessarie;
- distinguibile da ogni altro work package e deve sussistere la possibilità di descrivere precisamente il lavoro da compiere la sua esecuzione;
- collegabile ai centri di responsabilità coinvolti nell'esecuzione.

Tutti i work packages vengono individuati attraverso la work breakdown structure, cioè uno strumento attraverso il quale la commessa viene suddivisa in blocchi più piccoli; ciascun blocco viene poi scomposto in blocchi minori, fino a che non si perviene al grado di "familiarità" desiderato. Questa scomposizione della commessa in work packages presenta un triplice vantaggio dal punto di vista della programmazione e del controllo (Montemari, 2018):

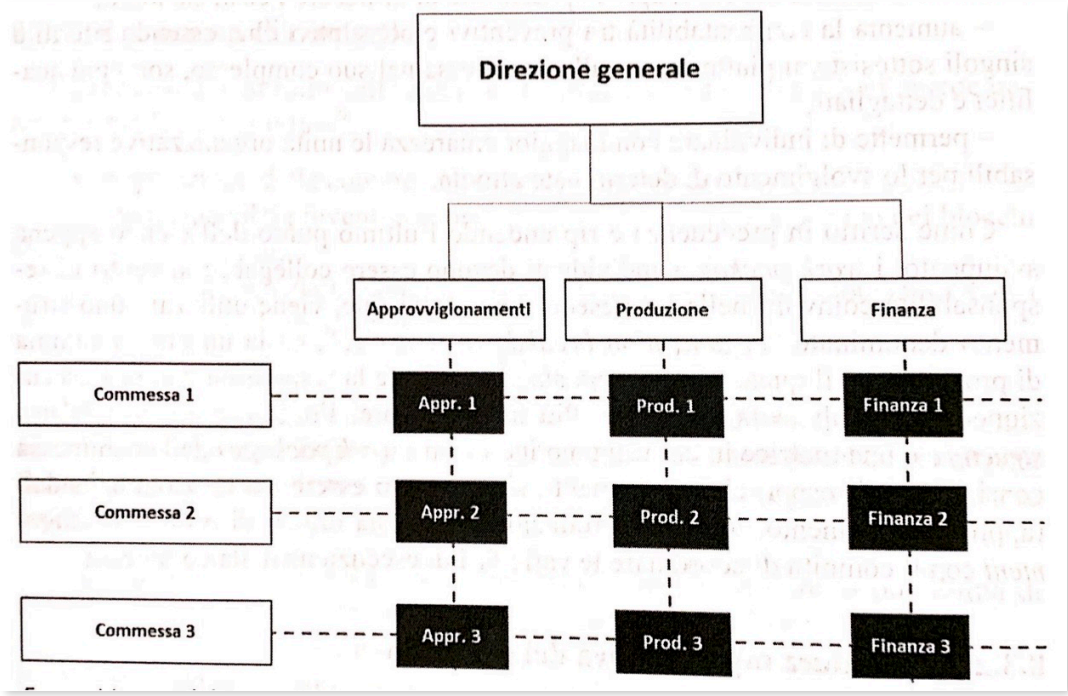
I. aumenta la confrontabilità tra preventivi e consuntivi, i quali, essendo riferiti a singoli sottosistemi piuttosto che alla commessa nel suo complesso, sono più analitici e dettagliati;
II. consente di quantificare e programmare in maniera più attendibile i costi di ciascuna fase, blocco elementare o work package. L'azienda, infatti, ha una conoscenza e "familiarità" maggiore di questi sottosistemi rispetto alla commessa nel suo complesso, poiché molto spesso tali sottosistemi sono stati già utilizzati per la realizzazione di commesse precedenti e questo apre la possibilità di utilizzare i costi standard;
III. permette di individuare con maggior chiarezza le unità organizzative responsabili per lo svolgimento di determinate attività.

Le aziende che producono su commessa adottano solitamente una *struttura organizzativa a matrice*, poiché questa tipologia di struttura consente di incrociare due prospettive critiche di queste aziende:

A. la prospettiva delle funzioni;
B. la prospettiva delle commesse.

Come possiamo vedere nella figura 3.1, nella dimensione orizzontale della matrice si trova l'orientamento all'output, quindi tutte le risorse impiegate per l'esecuzione di ciascuna commessa, mentre nella dimensione verticale si colloca l'orientamento all'input, ovvero tutte le risorse che sono disponibili in ciascuna funzione e che vengono ripartite tra le varie commesse.

Figura 3.1 - La struttura organizzativa a matrice



Fonte: *"Controllo di gestione" a cura di Marchi, Marasca e Chiucchi; pag 226*

Tale struttura organizzativa, favorisce un'equilibrata distribuzione delle risorse, anche se potrebbe comportare una scarsa chiarezza sulle responsabilità con una conseguente conflittualità relazionale.
L'adozione di una struttura organizzativa a matrice influenza anche alcuni aspetti della struttura organizzativa del controllo e comporta (Montemari, 2018):

- la creazione di un centro di profitto a cui capo è posto il responsabile di commessa: questo centro di profitto è fittizio in quanto il responsabile non dispone di tutte le leve decisionali necessarie per influenzarne il risultato, ma le condivide con i centri di responsabilità funzionali;
- il controllo incrociato sui costi diretti di commessa effettuato simultaneamente su entrambe le prospettive (quella delle funzioni e quella delle commesse). Se si facesse solo un controllo dei costi esercitato esclusivamente a livello di commessa, ciò comporterebbe: un controllo inefficace di come le risorse riferite ai costi diretti di commessa sono utilizzate a livello di funzione e anche un controllo inadeguato di quei costi che sono indiretti rispetto alla commessa, ma diretti rispetto alle funzioni come stipendi, ammortamenti e affitti;
- la corresponsabilizzazione dei responsabili di funzione e dei responsabili di commessa sulle stesse performance di costo, tempo e qualità.

3.2.2 Analisi dei costi

Il sistema di contabilità analitica permette di individuare i costi e i ricavi da attribuire ad una commessa e fornisce informazioni utili per supportare le decisioni della direzione aziendale e del responsabile di commessa. Nel dettaglio, la contabilità analitica permette di (Montemari, 2018):

- determinare il grado di convenienza e/o opportunità connesso all'acquisizione di una nuova commessa;
- definire il prezzo di vendita, sulla base del costo complessivo a preventivo, e il relativo margine di commessa;
- calcolare il costo complessivo della commessa a preventivo e a consuntivo, informazione utile per effettuare controlli ex ante, in itinere ed ex post;
- costruire indicatori di efficienza, mediante i quali verificare se sia stato raggiunto o meno un rapporto ottimale tra risorse impiegate e risultati ottenuti;
- individuare la redditività di commessa e il contributo che la commessa fornisce al raggiungimento degli obiettivi complessivi di redditività a livello aziendale, ossia gli obiettivi che ci si prefigge di raggiungere attraverso l'insieme delle commesse in portafoglio.

Se parliamo di costi, possiamo imputare alla singola commessa:

1. solo i costi diretti, attraverso un approccio *direct costing*;
2. anche i costi indiretti, utilizzando un approccio *full costing*.

Il *direct costing* considera solamente i costi che sono, o saranno, sostenuti esclusivamente per la realizzazione di quella specifica commessa o, comunque, solo i costi che possiamo riferire alla stessa attraverso una "misurazione oggettiva ed economicamente conveniente delle quantità fisiche delle risorse consumate" (Montemari, 2018, pag 228). Alcuni esempi possono essere: i costi dei materiali diretti, i costi della manodopera diretta, i costi degli ammortamenti specifici e i costi dei trasporti. In questo approccio, si considerano anche agli oneri finanziari diretti, ossia quelli generati esclusivamente e in maniera specifica dai finanziamenti ottenuti per la realizzazione della commessa stessa. Il fatto di non imputare i costi indiretti, cioè quei costi sostenuti, o ancora da sostenere, per la realizzazione di più commesse, consente di giungere ad una configurazione di costo che possiamo definire parziale ma oggettiva, in quanto si evita che l'informazione di costo sia influenzata dall'utilizzo di basi di ripartizione la cui scelta comporta sempre dei margini di soggettività.

Il *full costing*, invece, prevede che vengano imputati alla commessa, oltre i costi diretti, anche i costi indiretti, cioè i costi comuni a più commesse, attraverso un processo che prevede la scelta di basi di ripartizione. Così facendo, si giunge ad una configurazione di costo pieno, non più parziale, sebbene, in questo caso, è influenzata da un certo margine di soggettività relativo alla scelta delle basi di ripartizione.

Come si sceglie tra i due approcci? La scelta deve essere fatta in seguito alle analisi sui costi preventivi e consuntivi. Si ritiene, però, che per scopi di controllo della commessa sia preferibile utilizzare l'approccio direct costing per due ragioni (Montemari, 2018):

- l'analisi degli scostamenti tra costi preventivi e costi consuntivi non verrebbe inquinata da una componente soggettiva, ossia dalla quota dei costi indiretti attribuiti;
- l'utilizzo del full costing non permetterebbe di applicare uno dei principi generali del controllo, ovvero la responsabilizzazione su parametri che possono essere influenzati in modo diretto e significativo dal responsabile con le leve decisionali a disposizione.

Invece, se si vuole determinare il prezzo di vendita e il livello massimo di costo al di sopra del quale risulta anti-economico acquisire la commessa, allora si preferisce l'approccio del full costing.

L'analisi dei *costi tipici* delle aziende che producono su commessa analizza e descrive tutti i costi diretti e indiretti. Iniziamo dai costi diretti, i quali si dividono in (Montemari, 2018):

- *costo delle materie prime*: sono i costi diretti tipici di commessa, dato che vengono sostenuti esclusivamente per la realizzazione di una commessa specifica e non possono essere confusi con altre lavorazioni;
- *costi di progettazione:* sono i costi sostenuti per sviluppare il progetto concordato con il committente. Tali costi, però, possono essere sia diretti che indiretti a seconda della possibilità e della convenienza economica a misurare in maniera oggettiva il costo delle risorse assorbite dall'attività di progettazione con riferimento ad una specifica commessa. Ovviamente, maggiore è il numero di progetti da redigere e più difficile diventa stabilire come le risorse siano state assorbite da una commessa piuttosto che da un'altra;
- *costi di acquisizione della commessa:* sono costi commerciali che vengono sostenuti per acquisire una specifica commessa, come ad esempio la ricerca del cliente, la predisposizione dell'offerta, la conduzione e la chiusura della trattativa;
- *costo del personale diretto:* si tratta di una delle voci di costo più rilevanti e si riferisce ai costi per la manodopera diretta, ma soprattutto, a seconda del settore e della tipologia di commessa, può comprendere anche il costo del personale tecnico, di artigiani e professionisti specializzati o di personale impiegatizio. L'attribuzione diretta di tali costi è difficile a volte perché le risorse umane sono un fattore produttivo definito "mobile", poiché possono spostarsi facilmente quindi possono lavorare su più commesse contemporaneamente, a seconda delle esigenze operative che di volta in volta si presentano. Per superare questa criticità, viene utilizzato uno strumento chiamato <u>scheda giornaliera di commessa</u>, in cui vengono annotate le ore che ciascuna risorsa umana ha dedicato all'esecuzione di una particolare commessa, cosicché è possibile attribuire in maniera diretta il costo del personale moltiplicando le ore lavorate in quella determinata commessa per il costo orario della specifica risorsa umana;
- *subappalti:* le sub-commissioni sono spesso relative a fasi specifiche della commessa, possono avere come oggetto la costruzione di un bene o la prestazione di un servizio e possono incidere in maniera notevole sulla tempistica e sugli aspetti tecnico-qualitativi della commessa nel suo complesso;
- *ammortamenti di beni strumentali:* comprende le quote di ammortamento annue relative ai beni strumentali utilizzati esclusivamente per la realizzazione di una specifica commessa;
- *prestazioni di terzi:* sono i costi dei servizi acquistati all'esterno e necessari per l'esecuzione di una specifica commessa. Ad esempio possono essere assicurazioni di vario genere, consulenze tecniche per specifiche fasi di lavorazione, noleggio di macchinari e attrezzature;
- *oneri finanziari diretti:* sono gli interessi passivi legati all'accensione di finanziamenti che hanno una correlazione diretta con la commessa, ossia i finanziamenti la cui concessione è subordinata allo svolgimento di una commessa ben definita.

I costi indiretti, invece, sono (Montemari, 2018):

- *costi commerciali:* sono costi sostenuti per la promozione di più commesse o addirittura dell'azienda nel suo complesso, per cui non è possibile stabilire un legame oggettivo con le singole commesse;
- *costi amministrativi e di sede:* sono riferiti al funzionamento e al mantenimento della sede dell'azienda e, quindi, non legati direttamente ad alcuna commessa. Sono tutti i costi dell'area amministrativa, quali, ad esempio, il personale, gli ammortamenti dei personal computer e dei software gestionali. Rientrano in questa categoria anche i costi delle assicurazioni, delle utenze, della vigilanza, della pulizia, degli ammortamenti dei mobili e delle attrezzature della sede dell'azienda;

- *costo del personale indiretto:* è il costo delle risorse umane che vengono utilizzate per la realizzazione di una pluralità di commesse, senza che sia possibile ed economicamente conveniente conoscere quanta parte del loro tempo sia stato impiegato in una o in un'altra;
- *oneri finanziari indiretti:* sono gli interessi passivi relativi a finanziamenti che non hanno un legame diretto con la commessa, ma che riguardano l'azienda nella sua globalità.

Inoltre, riguardo ai costi indiretti possiamo dire che alcune tipologie potrebbero essere le stesse dei costi diretti, nel caso in cui non vi è la possibilità o la convenienza economica di attribuirli in maniera oggettiva ad una specifica commessa, come ad esempio i costi di progettazione.

La contabilità analitica consente di esaminare anche i ricavi di commessa. A questo riguardo, il prezzo iniziale della commessa può essere fisso, ossia non modificabile nel corso della stessa, o può variare per tenere in considerazione alcuni eventi sopraggiunti durante l'esecuzione della commessa. I componenti più tipici per un'azienda che produce su commessa sono (Montemari, 2018):

- corrispettivi contrattualmente pattuiti: sono i ricavi concordati nel contratto di commessa;
- corrispettivi per prestazioni aggiuntive: sono corrispettivi derivanti da prestazioni aggiuntive rispetto alla lavorazione inizialmente pattuita. Tali prestazioni sono oggetto di un ordine separato e possono sorgere quando il cliente richiede un ulteriore lavoro con caratteristiche proprie, ma comunque collegato alla commessa in corso, come ad esempio variazioni o migliorie che rendono più fruibile il prodotto rispetto a quanto inizialmente pattuito;
- maggiorazioni per revisione prezzi: sono ulteriori corrispettivi rispetto a quelli pattuiti contrattualmente, richiesti dall'azienda al cliente per tenere conto di elementi sopraggiunti durante l'esecuzione della commessa e non prevedibili al momento della stipula del contratto, come accade ad esempio quando vi è un imprevisto che causa maggiori costi. Tali elementi devono essere oggetto di una trattativa a parte;
- altri proventi accessori: sono ricavi che possono sorgere a fine lavori, nel momento in cui vengono rivenduti beni di pertinenza specifica della commessa, come ad esempio le immobilizzazioni acquistate e le materie prime non utilizzate. Tali ricavi vengono tenuti separati rispetto a quelli legati alla realizzazione della commessa, visto che hanno una natura assai diversa.

CAPITOLO 4
Confronto tra i due sistemi di controllo di gestione

4.1 Differenze tra i due sistemi

Successivamente a quanto esplicitato ed analizzato nei capitoli precedenti, in questo capitolo andremo ad analizzare nel dettaglio le differenze che emergono dal confronto tra i due sistemi di programmazione e controllo. Le due tipologie di aziende prese in analisi hanno *molteplici differenze* che possiamo riassumere nel seguente elenco (Montemari, 2018):

1. andamento nel tempo del fabbisogno finanziario;
2. ciclo operativo;
3. caratteristiche del prodotto;
4. durata del ciclo produttivo;
5. grado di rischio economico;
6. modalità di commercializzazione del prodotto;
7. modalità di progettazione del prodotto;
8. numerosità dei prodotti;
9. struttura organizzativa;
10. valore dei prodotti.

Andamento nel tempo del fabbisogno finanziario.
La produzione in serie è solitamente caratterizzata da un fabbisogno finanziario crescente in un primo stadio: per lo svolgimento delle fasi di approvvigionamento e produzione è necessario sostenere dei costi, i quali vengono prima rispetto all'ottenimento dei ricavi derivanti dalla fase di vendita. In questo primo stadio, quindi, i flussi in uscita, relativi ai costi, superano i flussi in entrata, derivanti dai ricavi; a contrario, nel secondo stadio, il fabbisogno finanziario decresce gradualmente grazie ai flussi di cassa in entrata legati ai ricavi che dovrebbero condurre progressivamente ad una situazione di surplus di liquidità.
Nelle aziende che producono su commessa, invece, il fabbisogno finanziario assume solitamente un andamento altalenante, dovuto al fatto che possono esserci dei flussi di cassa in entrata durante l'esecuzione della commessa e non solamente al completamento della stessa. In particolare, possono essere pattuiti dei pagamenti, detti acconti, che il committente deve corrispondere all'azienda durante la produzione della commessa, di solito in base allo stato di avanzamento della commessa stessa. Questo fa sì che, in corrispondenza della riscossione di un acconto, il fabbisogno finanziario diminuisca per poi aumentare di nuovo fino all'incasso di un nuovo acconto e così via'.
Il fabbisogno finanziario è strettamente collegato alle caratteristiche del ciclo operativo.

Ciclo operativo.
Il ciclo operativo nelle aziende che producono per il magazzino prevede il classico schema "approvvigionamento — produzione — vendita", in cui la quantità di prodotti da realizzare viene determinata sulla base della programmazione delle vendite e della politica delle rimanenze.
Al contrario, le aziende che producono su commessa ribaltano questa logica ed adottano un ciclo operativo impostato sulla sequenza "vendita prodotto — acquisto fattori — combinazione fattori". Le fasi di approvvigionamento e di produzione hanno luogo solamente dopo il perfezionamento della vendita, ossia dopo che la trattativa con il cliente, relativa a prezzo, specifiche della commessa da realizzare e tempi di consegna, è andata a buon fine. La fase di vendita, quindi, avviene all'inizio del ciclo operativo e solo a quel punto si avviano l'approvvigionamento dei fattori produttivi e la susseguente fase di produzione volta ad ottenere il prodotto/servizio richiesto dal cliente.

Caratteristiche del prodotto.
Nelle aziende che producono per il magazzino il grado di standardizzazione è elevato in quanto il prodotto è realizzato in serie, mentre le aziende che producono su commessa hanno a che fare con un elevato grado di originalità del prodotto: ogni commessa è unica ed è il frutto delle necessità e delle richieste specifiche del cliente.

Durata del ciclo produttivo.
Generalmente la durata del ciclo produttivo è più breve nelle aziende che producono in serie e più lungo, a volte anche pluriennale, nelle aziende che producono su commessa, vista la complessità del prodotto da realizzare.

Grado di rischio economico.
Le aziende che producono in serie devono affrontare i1 rischio di mercato, cioè l'eventualità che le quantità programmate di vendita non vengano assorbite dal mercato. Se questo rischio si verificasse, i ricavi conseguiti sarebbero inferiori rispetto a quelli programmati e potrebbero non essere sufficienti a coprire i costi sostenuti per le fasi di approvvigionamento e produzione, con la conseguente generazione di perdite.
Nelle aziende che producono su commessa, l'incertezza non riguarda l'ammontare dei ricavi bensì quello dei costi. Difatti, questa tipologie di aziende non sono soggette a rischio di mercato, in quanto la vendita è perfezionata all'inizio del ciclo operativo, però esse devono fronteggiare il rischio di esercizio, ovvero la possibilità che i costi effettivamente sostenuti siano di ammontare superiore rispetto a quelli programmati inizialmente e che, conseguentemente, il margine di commessa programmato si riduca o risulti addirittura negativo. Il rischio di esercizio si manifesta soprattutto nelle commesse che richiedono un arco temporale lungo, per le quali effettuare una programmazione precisa dei costi da sostenere risulta difficile, soprattutto per quelli da sostenere nelle fasi finali di esecuzione della commessa.

Modalità di commercializzazione del prodotto.
Per le aziende che producono in serie è essenziale riuscire a collocare sul mercato le quantità di vendita programmate, perciò assume un ruolo primario la capacità dell'impresa di promuovere i prodotti attraverso l'utilizzo di strumenti di marketing su larga scala, proprio per far sì che gli obiettivi di vendita programmati vengano raggiunti.
Nelle aziende che producono su commessa, invece, il prodotto ha un valore tendenzialmente elevato e non viene offerto ad un pubblico vasto, ma viene realizzato solo dietro specifica richiesta di un particolare compratore. Difatti, la relazione con il cliente è più diretta e personale ed è volta ad una profonda comprensione e interpretazione delle sue necessità.

Modalità di progettazione del prodotto.
Nelle aziende che producono in serie, la progettazione è svolta dall'azienda stessa, la quale la sviluppa sulla base delle proprie peculiarità, ispirandosi a criteri di razionalità ed efficienza economica. La produzione su commessa, invece, richiede un'attività di progettazione congiunta tra azienda e committente, visto che l'obiettivo di questa modalità produttiva è quello di realizzare un prodotto conforme alle specifiche richieste dal committente stesso.

Numerosità dei prodotti.
Nelle aziende che producono in serie i volumi di produzione sono elevati, soprattutto dove vi è la possibilità di sfruttare economie di scala e raggiungere un elevato livello di standardizzazione; al contrario, nelle produzioni su commessa i volumi di produzione sono, in generale, bassi.

Struttura organizzativa.
Le modalità operative delle aziende che producono in serie richiedono una forte specializzazione dei compiti e questo favorisce l'adozione della tradizionale struttura funzionale. Le aziende che producono su commessa, invece, adottano una struttura organizzativa a matrice che ben si adatta a questa modalità produttiva.
Due sono le dimensioni da considerare nelle produzioni su commessa:
- la prima è relativa alle funzioni attraverso le quali vengono monitorate le risorse utilizzate dall'azienda durante il processo produttivo;
- la seconda fa riferimento alle singole commesse che attraversano il processo produttivo.

Una tale struttura organizzativa prevede la presenza incrociata del responsabile di funzione, che presidia l'efficacia e l'efficienza della singola fase produttiva, e del responsabile di commessa, che monitora l'avanzamento e l'esecuzione della commessa stessa.

Valore dei prodotti.
Vista l'elevata standardizzazione e numerosità, il valore dei prodotti delle aziende che producono in serie è tendenzialmente modesto, anche se esistono delle eccezioni come ad esempio per le automobili o per gli elettrodomestici; nelle produzioni su commessa, invece, il valore del prodotto che costituisce la commessa è tendenzialmente elevato, vista l'originalità e la complessità del prodotto stesso.

Tutte queste differenze evidenziano il fatto che ogni sistema di programmazione e controllo è differente in base alla tipologia di azienda e a come l'azienda organizza il proprio lavoro.
Confrontando queste due tipologie di sistemi di programmazione e controllo così diversi, possiamo affermare che, se parliamo dal punto di vista della convenienza economica, il sistema produttivo ideale è quello basato sul "*just in time*" che consente di ridurre le quantità di merce in magazzino e permette di rispondere in tempi rapidi alle variazioni dal mercato (Montemari, 2018).

Conclusioni

Alla luce di quanto analizzato, possiamo affermare che il sistema di programmazione e controllo consente, se ben impostato, di indirizzare lo svolgimento del processo verso il raggiungimento degli obiettivi che sono stati in precedenza stabiliti; affinché questo avvenga, è indispensabile che siano puntualmente rispettati alcuni requisiti, quali:

- metodologia del sistema;
- strumenti contabili;
- struttura organizzativa.

Durante questa analisi si è potuto constatare che, nonostante il sistema di programmazione e controllo abbia delle proprie caratteristiche e generalità, come si è potuto osservare nel primo capitolo, esso si differenzia e diversifica in base alla tipologia d'azienda che lo utilizza e a come questa organizza il proprio lavoro.
Difatti, il secondo e il terzo capitolo hanno evidenziato nello specifico come si sviluppano i sistemi di programmazione e controllo all'interno di due differenti tipologie di azienda.
Le aziende che producono per il magazzino suddividono il controllo di gestione in macro controllo e micro controllo: il macro controllo riguarda principalmente il sistema di controllo dei costi e dei ricavi e possiamo definirlo controllo strategico; il micro controllo, invece, è detto anche controllo operativo e riguarda il sistema di controllo del magazzino e il sistema di controllo nell'ambito della produzione.
Le aziende che lavorano su commessa, a contrario di quelle che producono in serie, vedono il loro processo di controllo diviso in 4 fasi: scomposizione della commessa in blocchi elementari; formulazione dei preventivi economici di commessa per ciascuno dei blocchi elementari identificati; misurazione dei dati economici consuntivi di commessa, confronto con i preventivi e analisi degli scostamenti; definizione di eventuali azioni correttive.
Il quarto capitolo, infine, ha illustrato dettagliatamente tutte le numerose differenze che emergono dall'analisi e dal confronto dei due diversi sistemi di controllo di gestione.

Questo elaborato ha come fine quello di illustrare e spiegare tutti gli aspetti di un sistema di programmazione e controllo e soprattuto come questo cambia e si adatta al tipo di impresa.
Ogni azienda ha la sua personalità che la rende unica, così anche i sistemi di programmazione e controllo sono unici e indispensabili per pianificare ed organizzare il lavoro.

Bibliografia

ARENA MARIKA, AZZONE GIOVANNI, CAIMI NICOLE (2004) *I sistemi di controllo di gestione nelle imprese italiane: diffusione e determinanti*; *in "Budget: analisi, programmazione e controllo di gestione" (38) pp. 47-57*

BIZZARRO ANTONIO (1988) *Budget e controllo direzionale*, Milano, IPSOA

BRAMANTI ALBERTO (2002) *Dallo sviluppo strategico alla pianificazione strategica*; *in "Economia & management"(6) pp. 36-37*

CAPUZZELLO CARLO (2004) *L'analisi di bilancio a supporto dell'individuazione dei fattori critici di successo ai fini dell'introduzione del sistema di programmazione e controllo*; in "*Budget: analisi, programmazione e controllo di gestione"(37) pp. 58-78*

CARENZO PAOLO (2009) *Diffusione degli strumenti di controllo di gestione nelle aziende manifatturiere; in "Budget: analisi, programmazione e controllo di gestione" (57) pp. 5-41*

EDIZIONI SIMONE - *Le imprese industriali: aspetti strutturali, gestionali e contabili,* Gruppo editoriale Simone, materiale preso dal sito internet riportato in sitografia

FEDERICA DE SANTIS (2016) *ERP e strumenti di Business Intelligence: supporto gestionale e impatto organizzativo,* G. Giappichelli Editore

GATTI MARCO (2018) *La crisi del modello di Anthony - Il sistema di programmazione e controllo oggi,* in MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S. (2018) *Controllo di gestione*, Torino, G. Giappichelli Editore

MARASCA STEFANO, PETTINARI GIUSEPPINA (2018) *Il sistema di contabilità analitica - L'analisi dei costi per le decisioni di breve periodo,* in MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S. (2018) *Controllo di gestione*, Torino, G. Giappichelli Editore

MARCHI LUCIANO, MARASCA STEFANO, CHIUCCHI MARIA SERENA (2018) *Controllo di gestione*, Torino, G. Giappichelli Editore

MELLA PIERO (2008), *I sistemi di controllo nelle imprese. Il ruolo della programmazione, in "Budget: analisi, programmazione e controllo di gestione" (55) pp. 5-29*

MILGROM P., ROBERTS J. (1994) *Economia organizzazione e management,* edizione italiana a cura di Giulio Ecchia, Bologna, Il mulino Prentice Hall international

MONTEMARI MARCO (2018) *Il controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, in MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S. (2018) *Controllo di gestione*, Torino, G. Giappichelli Editore

SALVATO GIUSEPPE (2012) *Perché introdurre il controllo di gestione nella vostra azienda?* Articolo preso dal suo sito internet riportato in sitografia

TERZANI SERGIO (1999) *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Padova, CEDAM

Sitografia

https://www.studiortz.eu/ita/rtz-advisory/attivita-svolte-1/programmazione-e-controllo/

https://www.giappichelli.it/media/catalog/product/excerpt/9788892106574.pdf

https://www.skuola.net/economia-ragioneria/imprese-industriali-aspetti-strutturali.html

https://planconsulting.it/articoli/e-piu-conveniente-la-produzione-su-commessa-o-per-previsione-col-magazzino/

https://www.simone.it/catalogo/vpk14_3.pdf

https://www.giuseppesalvato.it/perche-introdurre-il-controllo-di-gestione-nella-vostra-azienda/