



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ANALITICA
NELLE AZIENDE
CHE OPERANO SU COMMESSA**

MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS IN
MAKE-TO-ORDER COMPANIES

Relatore:
Prof. Gatti Marco

Rapporto Finale di:
Vallorani Giulia

Anno Accademico 2019/2020

Indice

INTRODUZIONE.....	2
1. CAPITOLO 1: IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE.....	4
1.1. IL CONTROLLO DI GESTIONE.....	4
1.2. IL SISTEMA DI CONTABILITA' GENERALE E ANALITICA.....	5
1.3. LE MODALITA' DI TENUTA DELLA CONTABILITA' ANALITICA.....	11
1.3.1. IL FULL COSTING A BASE UNICA E A BASE MULTIPLA.....	13
1.3.2. LA CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO.....	14
1.3.3. L' ACTIVITY BASED COSTING.....	16
2. CAPITOLO 2: IL SISTEMA DI CONTABILITA' ANALITICA NELLE AZIENDE OPERANTI SU COMMESSA.....	17
2.1. I DIVERSI METODI DI PRODUZIONE.....	18
2.2. LE CARATTERISTICHE DELLA PRODUZIONE SU COMMESSA.....	20
2.3. LA CONTABILITA' ANALITICA NELLE AZIENDE OPERANTI SU COMMESSA: CRITICITA' E OPPORTUNITA'.....	23
2.3.1. IL RISULTATO ECONOMICO DI COMMESSA: IL MARGINE DI COMMESSA.....	24
2.4. LE PROBLEMATICHE RELATIVE ALLA DETERMINAZIONE DEL RICAPO DI COMMESSA.....	28
CONCLUSIONI.....	31
BIBLIOGRAFIA.....	33

INTRODUZIONE

Negli anni, grazie al fenomeno della globalizzazione, tecnologie sempre più specializzate hanno garantito alle imprese forme di supporto sempre più puntuali. In questo contesto anche la contabilità analitica ha accresciuto la sua importanza; in particolare, essa si è rivelata fondamentale nel garantire il rispetto dei principi di efficienza e di efficacia all'interno delle organizzazioni aziendali. Tali principi devono essere predominanti all'interno del sistema impresa: essi rappresentano la capacità della stessa di raggiungere gli obiettivi prefissati in sede di pianificazione strategica (efficacia) con il minore utilizzo possibile di risorse (efficienza). In un sistema sempre più dinamico, caratterizzato da una elevata concorrenza, un sistema di supporto decisionale, come la contabilità analitica, ha permesso alle imprese di verificare in quali ambiti l'inefficienza delle risorse fosse predominante. Data tale rilevanza, si è deciso, nell'ambito di questo elaborato, di trattare il tema della contabilità analitica e la sua applicazione in un contesto ancora più complesso, dove gli elevati costi di produzione, se non osservati e ponderati in modo efficiente, rischiano di far lavorare le imprese in condizioni di perdita: quello delle aziende

che lavorano su commessa. L'elaborato, in particolare, è strutturato in due principali capitoli:

Nel primo capitolo sarà illustrato il sistema di controllo di gestione e, in particolare, il sistema di contabilità analitica operando anche un confronto con il sistema di contabilità generale. Saranno, inoltre, approfondite le varie modalità di tenuta della contabilità analitica: il direct costing e il full costing (a base unica e a base multipla, per centri di costo e secondo il metodo dell'Activity Based Costing).

Nel secondo capitolo, invece, si analizzerà come la contabilità analitica viene applicata alle aziende che operano su commessa. In particolare, dopo aver chiarito il significato del termine "commessa", sarà approfondito come la contabilità analitica possa supportare la direzione aziendale nell'assunzione delle proprie decisioni in fase di lavorazione delle commesse. Infine, è affrontata la problematica relativa alla determinazione del ricavo di competenza nelle imprese che operano su commesse pluriennali.

CAPITOLO I

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

1.1. IL CONTROLLO DI GESTIONE

Nelle realtà aziendali la direzione è un meccanismo basato su un processo circolare di pianificazione, programmazione e controllo. La pianificazione consiste nella definizione degli obiettivi e dei piani d'azione di lungo periodo, attraverso un'accurata analisi del contesto esterno in cui l'azienda opera e delle risorse interne a sua disposizione. Tale analisi è finalizzata alla comprensione e all'individuazione dei punti di forza e di debolezza aziendali, oltre che delle minacce e delle opportunità provenienti dall'ambiente esterno di riferimento¹. La pianificazione strategica rischia di rivelarsi poco efficace se non viene tradotta in obiettivi e linee d'azione di breve periodo. È per questo motivo che il sistema di programmazione assume rilevanza. Attraverso quest'ultimo, infatti, gli obiettivi di lungo periodo

¹ Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993.

sono coerentemente articolati in obiettivi specifici di breve periodo, il cui raggiungimento è affidato alle singole aree aziendali. Il controllo di gestione (o controllo direzionale), infine, rappresenta l'insieme delle attività attraverso le quali la direzione aziendale verifica che la gestione si stia svolgendo in modo coordinato e coerente con gli obiettivi formulati in sede di pianificazione². A tal fine, il sistema di controllo di gestione deve mettere a disposizione dei manager aziendali le informazioni necessarie per guidare il proprio comportamento, vale a dire per aiutarli ad assumere decisioni che permettano il conseguimento di obiettivi precedentemente individuati, impiegando le risorse disponibili in maniera efficiente³.

Oggi, il sistema di controllo di gestione non si limita più a garantire esclusivamente un'attività di monitoraggio e supporto all'attività decisionale. Anzi, essa è divenuta funzionale alla produzione di informazioni indirizzate alla direzione aziendale, con lo scopo di responsabilizzare, allineare il comportamento dei singoli agli obiettivi aziendali e favorire la diffusione di una cultura meritocratica⁴.

² Antony R., *Planning and Control Systems: A Framework for analysis*, Harvard Business School Press, Boston, 1965

³ Mussari R., *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubbettino Editore, Catanzaro, 2001, p.27

⁴ Gatti M., Chiucchi M., Il sistema di controllo di gestione, in Marchi L., Marasca S., Chiucchi M., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, pp. 11-12

L'insieme degli strumenti con cui i dati sono raccolti ed elaborati in informazioni che consentono lo svolgimento del controllo è chiamato struttura informativa, la quale comprende:

- soluzioni tecnico-contabili, cioè l'insieme degli strumenti attraverso i quali sono raccolti ed elaborati i dati di natura quantitativo-monetaria;
- soluzioni extra contabili, cioè le informazioni di natura fisico-tecnica e qualitativa che esprimono le cause della performance economico-monetaria;
- soluzioni di *information and communication technology* (ICT) che rappresentano l'insieme dei supporti tecnici e tecnologici che consentono la raccolta e la gestione dei dati, con cui è garantita la distribuzione delle informazioni attraverso le soluzioni contabili ed extra-contabili.

1.2. IL SISTEMA DI CONTABILITA' GENERALE E ANALITICA

L'intera struttura informativa del controllo deve rispondere a requisiti di efficienza e di efficacia. Affinché risulti efficace, il sistema informativo del controllo deve soddisfare diverse condizioni, garantite dalla presenza, tra gli altri strumenti, della contabilità generale e analitica all'interno di uno stesso sistema, oltre che dall'utilizzo delle già citate soluzioni extra-contabili. In particolare, i sistemi di contabilità generale e analitica devono garantire, da un lato, la tempestività, ovvero

devono rendere disponibile l'informazione all'utente finale in tempi coerenti con le esigenze informative dell'utilizzatore. La tempestività viene considerata un requisito essenziale per ogni informazione: le informazioni sono tempestive solo se consentono di avere un'immediata percezione degli accadimenti aziendali. La durata del processo di elaborazione e la periodicità con la quale vengono fornite le informazioni devono essere tali da consentire una efficace attività decisionale, di pianificazione e di controllo⁵.

Allo stesso tempo, i sistemi di contabilità generale e analitica devono essere accurati, in quanto i dati devono essere il più aderenti possibili alla realtà e, qualora non fossero accuratamente verificabili attraverso documenti, dovrebbero comunque rientrare entro limiti accettabili di approssimazione per evitare distorsioni informative che potrebbero compromettere importanti decisioni.

Inerentemente all'accuratezza, va sottolineato che è proprio il sistema di contabilità analitica a fornire al management dati più analitici, seppur meno precisi, rispetto a quelli prodotti attraverso il sistema di contabilità generale, per cui i responsabili devono ricorrere all'approssimazione, se necessario. Nello specifico, la contabilità analitica *“è uno strumento della struttura informativa tecnico-contabile che consente di raccogliere ed elaborare informazioni di tipo quantitativo-monetario*

⁵ Candiotta R., *Il sistema informativo dell'azienda nell'ambiente digitale*, Giappichelli Editore, 2016, p.2

*di supporto alle decisioni del management*⁶” e differisce dalla contabilità generale sotto diversi aspetti:

- **scopo:** lo scopo della contabilità generale è la misurazione del reddito di esercizio e la determinazione del patrimonio aziendale. Ciò implica l’obbligatorietà della tenuta della stessa, diversamente dalla contabilità analitica che, invece, non è obbligatoria ed ha lo scopo di rielaborare i dati di costo e di ricavo al fine di individuare risultati settoriali della gestione aziendale, in base alle necessità informative dei manager aziendali. Inoltre, mentre la contabilità generale, attraverso il bilancio, assolve alle esigenze informative degli stakeholders, sia interni sia esterni all’azienda, la contabilità analitica, proprio per la peculiarità degli oggetti di rilevazione, fornisce risultati destinati a soggetti interni all’azienda, direttamente coinvolti nella gestione;
- **oggetto:** la contabilità generale fa riferimento esclusivamente a fatti di gestione conclusi con soggetti esterni mentre la contabilità analitica analizza l’utilizzo dei fattori produttivi nei processi interni alla gestione;
- **epoca di riferimento:** la contabilità generale produce informazioni certe e fa riferimento ad eventi già passati; la contabilità analitica, al contrario, si avvale della possibilità di fornire dati riferiti sia al passato sia al futuro;

⁶ Marasca S., Pettinari G., Il sistema di contabilità analitica, in Marchi L., Marasca S, Chiucchi M., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, p. 128.

- classificazione dei costi: in contabilità generale i costi sono classificati esclusivamente per natura, ovvero in base alla causa economica dell'evento che li ha prodotti, mentre in contabilità analitica essi possono essere classificati per natura o secondo altri criteri utili alla determinazione di informazioni necessarie al management;
- metodologia di rilevazione: la contabilità generale fa riferimento esclusivamente alle rilevazioni contabili, mentre la contabilità analitica si avvale anche di soluzioni extra-contabili;
- precisione e tempestività: la contabilità generale fornisce dati esatti, oggettivi e documentati, mentre la contabilità analitica si basa su dati stimati che, seppur tempestivi e presumibilmente attendibili, sono molto spesso frutto di valutazioni soggettive.

Avendo finalità differenti, risulta determinante la diversa concezione di costo cui le due contabilità fanno riferimento. Infatti, i costi di esercizio, pur essendo in larga parte presi in considerazione da entrambe le contabilità, presentano delle eccezioni dovute alle specifiche definizioni di costo considerate. La contabilità generale, avendo ad oggetto fatti di gestione conclusi con soggetti esterni, considera il costo d'acquisto per la rilevazione delle scritture contabili, e si occupa della registrazione di scritture necessarie per il rispetto dei principi contabili stabiliti dal Codice Civile. La contabilità analitica considera, invece, il costo di utilizzo dei fattori produttivi, ovvero quello delle risorse utilizzate all'interno dell'azienda per lo svolgimento del

processo di produzione. Allo stesso tempo, però, esistono costi che sono contemplati nell'ambito del sistema di contabilità analitica ma non nel sistema di contabilità generale e viceversa. Tra questi ultimi rientrano i cosiddetti oneri figurativi, i quali non comportano uscite monetarie ma rilevano un minor ricavo dell'imprenditore dovuto al fatto che egli investe le proprie risorse in attività di impresa piuttosto che in attività alternative. Si tratta di costi che non vengono considerati nell'ambito del sistema di contabilità generale in quanto non producono effetti finanziari ma risultano fondamentali in contabilità analitica a causa del loro elevato impatto decisionale. I principali oneri figurativi considerati in contabilità analitica sono: il compenso direzionale, gli interessi di computo e i fitti figurativi. Tra i costi che, invece, trovano collocazione nella contabilità generale ma non in quella analitica rientrano gli oneri e i proventi straordinari che, per via della loro natura, non possono contribuire alla formulazione di decisioni da parte del management perché relativi ad eventi sporadici nella vita dell'azienda che, se considerati, rischierebbero di compromettere i risultati futuri della gestione aziendale.

1.3. LE MODALITA' DI TENUTA DELLA CONTABILITA' ANALITICA

Come evidenziato precedentemente, pur offrendo dati relativi all'azienda nel suo complesso, il sistema di contabilità generale si caratterizza per un basso livello di analiticità e di tempestività. Tali limiti sono parzialmente superati attraverso il sistema di contabilità analitica che consente di focalizzare l'attenzione su singoli oggetti di costo (reparti, divisioni, linee di prodotto ecc.), misurando risultati a preventivo e a consuntivo e spiegando le cause relative ad eventuali scostamenti tra i due risultati. Essa permette, quindi, di calcolare il costo di prodotto il quale costituisce un'informazione fondamentale per le misurazioni relative all'efficienza del sistema produttivo, per le analisi di redditività e per la fissazione del prezzo che, nel rispetto del principio di economicità⁷ dell'azienda, non può risultare minore del costo di prodotto stesso. In relazione alle finalità per cui i dati vengono raccolti, la contabilità analitica può essere tenuta secondo due modalità.

La prima è quella del *direct costing*, utilizzato prevalentemente a supporto di analisi di breve periodo. Esso è ulteriormente distinguibile in: *direct costing* semplice, attraverso il quale sono attribuiti agli oggetti di costo esclusivamente i costi variabili, mentre i costi fissi (sia specifici che comuni) vengono imputati all'azienda nella sua globalità. Grazie a tale tecnica è possibile calcolare una grandezza

⁷ Il principio di economicità fa riferimento alla capacità dell'azienda di coprire tutti i costi legati all'attività di impresa per garantire la prosecuzione dell'attività stessa.

fondamentale, il margine lordo di contribuzione (RICA VI – COSTI VARIABILI), ossia la copertura che ciascun oggetto di costo garantisce ai costi fissi e alla successiva generazione di reddito operativo. Nell'ambito del direct costing, l'altra modalità di tenuta è quella definita direct costing evoluto, attraverso cui sono imputati all'oggetto di costo tutti i costi (variabili e fissi) specificamente attribuibili allo stesso attraverso un criterio di esclusività. In questo caso, oltre al calcolo del margine lordo di contribuzione, è possibile procedere al calcolo del margine semilordo di contribuzione (MARGINE DI CONTRIBUZIONE LORDO – COSTI FISSI SPECIFICI) che evidenzia il contributo che ciascun oggetto di costo garantisce alla copertura di costi fissi comuni e alla successiva generazione di reddito operativo.

La seconda modalità di tenuta della contabilità analitica è il *full costing*, utilizzato nel caso in cui siano necessarie informazioni a supporto di decisioni strategiche che hanno un impatto nel lungo periodo. Attraverso il full costing viene imputata agli oggetti di costo la totalità dei costi sostenuti dall'impresa. In questo caso, l'allocazione dei costi diretti non genera criticità dato che essi vengono assegnati ai prodotti in modo oggettivo a causa di un rapporto di specificità o in quanto possibile e conveniente determinare la quota di costo assorbita dal prodotto. Più critica risulta, invece, l'allocazione dei costi indiretti, ossia dei costi dei fattori produttivi impiegati per l'ottenimento di una molteplicità di prodotti e per i quali non è possibile, o non è economicamente conveniente, misurare oggettivamente la

quantità di risorsa consumata da ciascuno di essi⁸. Per l'allocazione di tali costi si può ricorrere all'utilizzo di tre differenti metodologie:

- Full costing a base unica e a base multipla;
- Contabilità per centri di costo;
- Activity Based Costing.

1.3.1. Il full costing a base unica e a base multipla

Il full costing a base unica e multipla è una delle metodologie di attribuzione dei costi indiretti che permettono il calcolo del costo pieno di prodotto. La base unica e la base multipla di allocazione dei costi indiretti si basano su un concetto secondo cui i prodotti richiedono, per la loro realizzazione, il consumo di fattori produttivi, pertanto, attraverso tali metodologie, si evidenzia un rapporto diretto tra le risorse utilizzate e i prodotti realizzati.⁹ La relazione diretta fra le risorse e il prodotto risponde al principio causale-funzionale, secondo cui la scelta della base di riparto deve esprimere un legame tra la causa del consumo e il costo attribuito all'oggetto di costo. Tale principio vede la sua applicazione, in particolare, con riferimento al full costing a base multipla, in quanto il full costing a base unica è fondato sul

⁸ Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M., I metodi di calcolo del costo pieno di prodotto, in Marchi L., Marasca S., Chiucchi M., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, p. 153

⁹ Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M., op. cit., 2018

concetto che tra i costi indiretti non vi sia alcuna differenziazione e che la causa del sostenimento dei costi indiretti sia unica.

Attraverso il full costing a base unica, i costi indiretti confluiscono in un unico *pool* e vengono attribuiti ai prodotti attraverso l'utilizzo di una singola base di allocazione. Ovviamente, data la semplicità di calcolo essa può essere utilizzata solo all'interno di realtà aziendali caratterizzate da strutture dei costi e processi produttivi semplici. Al contrario, con il full costing a base multipla, si cerca di superare le criticità del full costing a base unica, attraverso l'utilizzo di una molteplicità di basi di riparto che consentano una migliore risposta al principio causale-funzionale. Con il sistema di calcolo considerato vengono formate diverse aggregazioni di costi indiretti e, per ognuna delle stesse, viene utilizzata una base di riparto (a valore o quantitativa) attraverso la quale determinare la quota dei costi da allocare ai prodotti.

1.3.2. La contabilità per centri di costo

La contabilità per centri di costo è la metodologia di ripartizione dei costi indiretti più utilizzata all'interno delle aziende in quanto si caratterizza per una sostanziale semplicità di utilizzo. La contabilità per centri di costo si fonda sull'assunto che le aziende possano essere articolate in centri di costo, normalmente corrispondenti alle unità organizzative aziendali, e che le risorse vengano sfruttate da tali unità,

attraverso le quali si procede alla lavorazione dei prodotti finiti. La contabilità per centri di costo si articola nelle seguenti fasi:

- Definizione del piano dei centri di costo. Si distinguono in particolare:
 - Centri produttivi, in cui i materiali vengono trasformati in prodotti finiti, per cui vi è una relazione diretta con il prodotto;
 - Centri ausiliari, che forniscono servizi di supporto alle attività svolte nei centri produttivi;
 - Centri funzionali, in cui non vengono svolte attività relative ai prodotti ma al funzionamento dell'azienda nel suo complesso;
 - Centri virtuali, in cui vengono accolti quei costi che non possono essere collocati negli altri centri.

Ai fini dell'allocazione è importante tener presente che, mentre i centri produttivi costituiscono centri finali in quanto scaricano i loro costi sui prodotti, i centri funzionali, ausiliari e virtuali, sono considerati centri intermedi, in quanto erogano la propria attività ad altri centri di costo sui quali scaricano i loro costi;

- localizzazione dei costi indiretti rispetto ai prodotti nei centri di costo. Tali costi possono essere, a loro volta, diretti o indiretti rispetto ai centri. Qualora fossero indiretti si procederebbe all'imputazione attraverso l'utilizzo di procedure di allocazione;
- chiusura dei centri intermedi su quelli finali, attraverso misurazioni dirette o proporzionali;

- chiusura dei centri finali sui prodotti, attraverso l'utilizzo di basi di allocazione inerenti specifici input utilizzati in ciascun centro.

1.3.3. L'Activity Based Costing

L'Activity Based Costing è un metodo di ripartizione dei costi indiretti attraverso il quale si è cercato di evitare il cosiddetto fenomeno del “sovvenzionamento incrociato” causato dall'utilizzo delle contabilità per centri di costo. Esso si manifesta quando l'imputazione dei costi indiretti avviene attraverso l'utilizzo esclusivo di basi volumetriche che comportano la sopravvalutazione dei costi di oggetti prodotti in elevati volumi e, viceversa, la sottovalutazione dei costi relativi ad oggetti prodotti in volumi minori che, invece, potrebbero risultare più complessi e comportare maggiori costi rispetto ai primi. Tale metodologia si sviluppa a fine Novecento negli Stati Uniti quando, in seguito allo shock petrolifero, i mercati diventano dinamici e la domanda inizia a subire delle fluttuazioni, divenendo maggiore dell'offerta. In questo contesto, per riuscire a trovare una collocazione all'interno del mercato, non è più sufficiente un esclusivo orientamento delle aziende alla produzione, ma diviene fondamentale attribuire rilevanza a funzioni ausiliari e, conseguentemente, si rileva un aumento dei costi indiretti. L'ABC si distacca dalla precedente visione gerarchica dell'impresa proponendo un'interpretazione dell'azienda come insieme di attività generatrici di costi. Le attività sono aggregati di operazioni elementari tecnicamente omogenee attraverso

le quali si ottiene un output destinato ad uno specifico cliente, interno o esterno all'azienda, il cui svolgimento è necessario all'ottenimento dei prodotti¹⁰. Una volta definito l'insieme di tali attività, ad esse vengono imputati i costi sostenuti per il loro svolgimento. L'imputazione può avvenire in modo diretto o in modo indiretto, qualora il costo fosse sostenuto per lo svolgimento di molteplici attività. In questo caso è necessario determinare opportune basi di allocazione, chiamate *resource driver*, che permettono l'attribuzione dei costi, consentendo di misurare la quantità di risorse utilizzata da ciascuna attività. Successivamente, i costi imputati alle singole attività vengono, a loro volta, attribuiti ai prodotti finali attraverso l'utilizzo di *activity driver*, espressione dei fattori che determinano la domanda di attività, in termini di frequenza e di intensità di impiego, da parte dei diversi prodotti.¹¹

¹⁰ Brusa L., Contabilità per centri di costo e activity based costing, in *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 2009

¹¹ Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M., 2018, op. cit.

CAPITOLO II

IL SISTEMA DI CONTABILITA' ANALITICA NELLE AZIENDE OPERANTI SU COMMESSA

2.1. I METODI DI PRODUZIONE

La tipologia di processo produttivo influenza in modo determinante la struttura di calcolo dei costi. Infatti, non esiste un unico sistema di contabilità analitica ma più procedimenti in relazione anche alle caratteristiche della produzione attuata¹. I sistemi produttivi sono diversi e possono essere classificati in relazione a più variabili: metodo di realizzazione del volume produttivo (a prodotto singolo, a lotti o a flusso), modalità di risposta alla domanda di mercato (*Make To Stock, Assemble to Order, Make to Order, Purchase To Order, Engineer To Order*), grado di correlazione tra volume e varietà nel processo di produzione (a progetto, *jobbing, batch, mass/line* e *continuous process*) e metodo di realizzazione del prodotto (per processo, per parti). Negli anni, la letteratura economico-aziendale ha fatto

¹ Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè, 2000

riferimento a tre diverse tipologie di produzione che possiedono caratteristiche inerenti a ciascuna classificazione cui ho fatto riferimento. Esse sono:

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

La **produzione su commessa** è un metodo caratterizzato da un elevato livello di coinvolgimento dell'acquirente nella progettazione e nella realizzazione del prodotto, il quale presenta, per tale motivo, volumi di produzione generalmente molto bassi. L'elevato livello di personalizzazione rende l'organizzazione estremamente flessibile. Tale metodo di produzione prevede l'utilizzo del *layout a posto fisso*, attraverso cui le risorse vengono fatte convergere sul sito nel punto in cui avviene la fabbricazione del prodotto².

La **produzione su modello** si differenzia dalla produzione su commessa per l'uniformità della produzione rispetto al modello e per l'intercambiabilità dei pezzi all'interno del lotto. Il *layout* è generalmente *per reparti*, ossia le risorse devono essere raggruppate in relazione alle skill che possiedono.

La **produzione a flusso continuo** è utilizzata principalmente nell'ambito dell'industria di base. L'output del processo è standardizzato, per cui non vi è possibilità per il cliente di incidere sulle caratteristiche del prodotto. Questo metodo

² Nenni M., La gestione delle operations, in *Economia e gestione delle imprese*, Caroli M., Fontana F., Mc Graw Hill Education, Milano, 2017, p. 393

di produzione richiede scarso impiego di personale ma impianti altamente specializzati ed automatizzati che, per tale motivo, non possono essere utilizzati in lavorazioni alternative dall'impresa.

2.2. LE CARATTERISTICHE DELLA PRODUZIONE SU COMMESSA

Il termine “commessa” viene generalmente utilizzato per individuare produzioni nelle quali il processo produttivo si realizza su richiesta del cliente secondo specifiche tecniche da lui determinate. La produzione su commessa presenta diverse peculiarità date principalmente dall'elevato grado di coinvolgimento del cliente e dagli elevati costi di produzione che normalmente ad essa sono associati. In particolare:

- le aziende che producono su commessa utilizzano un modello di produzione noto come *Lean Production*, che sostituisce il tradizionale paradigma produttivo delle aziende che producono per il magazzino (produrre-consegnare-vendere) con una concezione fondata sul “vendere-produrre-consegnare”, in modo tale da rendere il processo più semplice, flessibile e adattabile alle esigenze del consumatore;
- esse devono far fronte al *rischio di esercizio*, che riguarda la possibilità che i costi effettivamente sostenuti siano di ammontare superiore rispetto a quelli

programmati inizialmente e che, di conseguenza, il margine di commessa³ si riduca o risulti addirittura negativo⁴;

- nella maggior parte dei casi queste imprese utilizzano una *struttura matriciale* come modello organizzativo, utilizzata per favorire una corretta distribuzione delle risorse. Essa prevede una duplice ripartizione delle responsabilità organizzative, attraverso una struttura funzionale di base permanente e una struttura temporanea per progetti che, nel complesso, devono garantire l'efficienza dell'intera struttura e la realizzazione del progetto nel rispetto delle specifiche richieste dal consumatore. La singola commessa viene gestita dal project manager, un soggetto che garantisce la salvaguardia degli obiettivi iniziali in termini di tempi e costi e il coordinamento tecnico. Egli risponde all'esigenza dell'impresa di mantenere il controllo economico-temporale e tecnico nelle grandi realizzazioni.

Dall'insieme di caratteristiche evidenziate si evince quanto le imprese con produzione su commessa siano contraddistinte da un livello di complessità gestionale maggiore rispetto alle imprese tradizionali; ciò implica che le fasi di svolgimento della commessa siano più gravose delle suddette. È possibile evidenziare delle macro-fasi necessarie per eseguire e gestire una commessa:

³ Il margine di commessa, come vedremo successivamente, è dato dal differenziale tra i ricavi di commessa e i costi di commessa.

⁴ Montemari M., Il controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa, in Marchi L., Marasca S., Chiucchi M., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, p.219

- predisposizione dell'offerta da parte dell'impresa produttrice, volta a soddisfare le specifiche richieste del cliente, proponendo allo stesso una progettazione preliminare. In questa fase viene redatto il preventivo di offerta: l'impresa effettua una determinazione preventiva dei costi che dovranno essere sostenuti, in base alla quale stabilisce un prezzo da proporre al committente, fissato in modo tale da coprire i costi presunti e da garantire all'impresa un margine di commessa positivo. Normalmente, alla formazione del prezzo contribuisce anche un margine extra, attraverso cui le aziende si tutelano nei confronti di costi non preventivabili. Il preventivo di offerta permette, inoltre, all'impresa di comprendere se vi sia convenienza economica ad accettare la commessa in relazione alle competenze e alle risorse richieste per realizzarla;
- accettazione dell'offerta da parte del committente e conseguente invio dell'ordine. Se il cliente non fosse soddisfatto del preventivo d'offerta realizzato dall'impresa potrebbe rifiutare l'offerta. In tal caso, i costi sostenuti dall'impresa per lo svolgimento della prima fase sono completamente a suo carico;
- progettazione esecutiva e programmazione delle attività che devono essere svolte per eseguire la commessa. In questa fase viene identificato un capocommessa, responsabile per il coordinamento delle attività programmate e per il rispetto delle tempistiche, il quale si occupa dell'assegnazione delle specifiche

responsabilità alle singole unità organizzative, individuando l'insieme di fasi e attività che ciascuna di esse deve eseguire⁵;

- realizzazione esecutiva, in cui si realizza l'effettiva lavorazione della commessa;
- consegna al cliente e fase conclusiva, in cui il committente accetta l'opera e regola i rapporti amministrativo-finanziari.

2.3. LA CONTABILITA' ANALITICA NELLE AZIENDE OPERANTI SU COMMESSA: CRITICITA' E OPPORTUNITA'

La contabilità analitica nelle aziende che operano su commessa è fondamentale, in quanto sostiene la direzione aziendale nelle decisioni strumentali alla finalizzazione del rapporto con il committente. In particolare, la contabilità analitica, si occupa a livello preventivo di stimare i costi che saranno sostenuti per lo svolgimento della commessa; a livello consuntivo, invece, il sistema di contabilità analitica verifica che gli obiettivi a livello economico-finanziario siano stati realizzati coerentemente con quanto previsto inizialmente. Inoltre, attraverso l'utilizzo di meccanismi di *feed-forward*, essa permette la misurazione di risultati intermedi e la loro proiezione alla fine del periodo, consentendo alla direzione aziendale, e in particolare al project

⁵ Montemari M., op. cit., 2018

manager, di mettere in atto meccanismi volti a riallineare il sistema, evitando il realizzarsi di disfunzioni.

Come precedentemente analizzato, la contabilità analitica assume un ruolo fondamentale nella predisposizione di tutti i preventivi che vengono redatti durante la lavorazione della commessa. Il primo preventivo che essa produce è il preventivo di offerta, attraverso il quale si perviene al prezzo di vendita iniziale utilizzando una metodologia molto semplice, che consiste nell'aggiungere un adeguato mark-up al costo complessivo, nel rispetto dell'idea di fondo secondo cui il prezzo di vendita non debba essere in grado di coprire esclusivamente il costo pieno della commessa ma debba anche garantire un'adeguata remunerazione al capitale che viene investito. Per il calcolo del costo complessivo è chiaramente necessario l'utilizzo del metodo del full costing che permette di attribuire alla commessa i costi sostenuti in via esclusiva per la stessa e i costi indiretti che necessitano di una ripartizione per essere attribuiti. Tale documento presenta un'ampiezza informativa alquanto limitata, causata dalla mancanza di informazioni in merito all'intera fase iniziale. Per far fronte ad un preventivo d'offerta poco minuzioso, l'impresa predispone il cosiddetto preventivo esecutivo, redatto successivamente all'accettazione dell'offerta da parte del cliente. Esso presenta delle differenze rispetto al preventivo iniziale di offerta date dalle modifiche apportate in fase di accettazione e dalla maggiore accuratezza con cui viene redatto. È caratterizzato dalla presenza di un elevato grado di analiticità che viene raggiunto scomponendo la commessa in

attività elementari (*work breakdown structure*) e programmando i costi e i tempi di produzione relativi alle singole attività. Per tale motivo, può essere considerato un vero e proprio budget di commessa, il quale:

- costituisce un obiettivo economico da raggiungere nella realizzazione della stessa;
- rappresenta un termine di paragone per la verifica periodica dei costi di commessa e per i confronti con i consuntivi⁶.

Nel preventivo esecutivo il sistema di contabilità analitica generalmente rileva esclusivamente i costi diretti evitando, in tal modo, di attribuire costi all'attività sui quali il responsabile di riferimento non possa intervenire. Il preventivo aggiornato, infine, viene redatto per supportare i meccanismi di feed forward precedentemente definiti. In particolare, esso rappresenta un aggiornamento del preventivo esecutivo, il quale durante l'esecuzione della commessa viene continuamente modificato e corretto. Può essere redatto a scadenze prestabilite o al termine di fasi ritenute critiche, sempre tenendo in considerazione le esigenze della direzione aziendale e dei responsabili di commessa. Esso viene calcolato come segue:

Preventivo aggiornato = Costi consuntivi fino ad una certa data + Costi preventivi
“a finire”

⁶ Capodaglio G., *I costi di commessa in condizioni di stabilità ed in periodi di fluttuazione monetaria*, Clueb, Bologna, 1992

Chiaramente, il preventivo aggiornato contiene dati più certi quando la lavorazione tende al completamento, in quanto i costi preventivi diminuiscono progressivamente, lasciando spazio ai costi consuntivi effettivamente sostenuti.

2.3.1. Il risultato economico di commessa: il margine di commessa

Nell'ambito delle imprese che operano su commessa uno dei compiti svolti dal sistema di contabilità analitica è la definizione della convenienza economica nell'accettazione di una determinata commessa. Essa concerne l'individuazione del livello di redditività della commessa e la determinazione del contributo che la commessa possa fornire al raggiungimento degli obiettivi complessivi di redditività aziendale predefiniti in fase di pianificazione, ossia gli obiettivi che l'azienda si prefigge di raggiungere attraverso l'insieme delle commesse in portafoglio⁷. Per definire la redditività della singola commessa l'impresa può procedere con il calcolo del risultato economico ad essa relativo: il margine di commessa. Esso viene determinato in questo modo:

$$\text{Margine di commessa} = \text{Ricavi di commessa} - \text{Costi di commessa}$$

I costi presi in considerazione sono, generalmente, esclusivamente i costi diretti (materie prime, costi di acquisizione della commessa, progettazione, manodopera diretta ecc.). Il motivo risiede nel non voler in alcun modo inficiare l'informazione

⁷ Manca F., *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Ipsoa, Milano, 2016

con l'utilizzo di basi di ripartizione scelte mediante criteri soggettivi. Il margine di commessa è evidenziato nel conto economico di commessa, che presenta la seguente struttura:

	Commessa 001
RICAVI DI COMMESSA - Costi diretti di progettazione: Stipendi Consulenze tecniche ... - Costi diretti di produzione: Materie prime Manodopera diretta Ammortamenti specifici Lavorazioni esterne Noleggio di macchinari Prestazioni di servizi Subappalti per costruzione beni ... - Costi diretti commerciali Stipendi commerciali Provvigioni Trasporti ... - Altri costi diretti Diritti di licenza Oneri finanziari ... TOTALE COSTI DIRETTI MARGINE DI COMMESSA	

È opportuno sottolineare che nel margine di commessa, a differenza del margine lordo di contribuzione, non vengono presi in considerazione i costi diretti esclusivamente variabili ma contribuiscono alla sua formazione anche i costi fissi

specifici, direttamente imputabili alla commessa. Esso evidenzia la capacità della commessa di contribuire alla copertura dei costi indiretti e al conseguimento di un determinato reddito netto aziendale.

2.4. LE PROBLEMATICHE RELATIVE ALLA DETERMINAZIONE DEL RICAVO DI COMMESSA

A livello contabile, la gestione della commessa presenta diverse problematiche, inerenti al rispetto del principio di competenza in relazione ai ricavi di esercizio. Nelle imprese che operano su commessa le problematiche sono strettamente correlate alla tipicità della gestione che si caratterizza per la realizzazione di opere, normalmente di durata pluriennale, e alla possibilità di reperire dati contabili e tecnici all'interno di un sistema integrato di contabilità (contabilità generale e analitica). Tale necessità informativa non si verifica solo ai fini dell'informativa di bilancio di esercizio, ma anche per sviluppare un efficace sistema di controllo di gestione idoneo a monitorare l'andamento della commessa fin dal momento iniziale della proposta da formulare al committente e, successivamente, durante la sua realizzazione e fino al completamento dell'opera⁸. Quando in un'impresa si procede alla lavorazione di commesse di durata pluriennale al termine dell'esercizio deve essere effettuato l'accertamento dei ricavi inerenti tali commesse, che vengono

⁸ Zito M., *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne Editrice, Roma, 2009

chiamate, contabilmente parlando, “lavori in corso su ordinazione”. Il principio OIC 23⁹ definisce i lavori in corso su ordinazione come “*quei contratti di durata normalmente ultrannuale per la realizzazione di un bene o di una combinazione di beni o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formano unico progetto ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale; tali lavori devono essere eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste*”. Le commesse pluriennali possono essere valutate, ai fini del bilancio di esercizio, secondo due diversi criteri:

- il criterio della percentuale di completamento, per il quale le rimanenze sono valorizzate, sulla base dei ricavi contrattualmente convenuti, in proporzione alla frazione di lavoro compiuto, risultante dallo stato di avanzamento dei lavori; l’utile è, quindi, ripartito tra i vari esercizi in cui la commessa viene realizzata. Lo stato di avanzamento dei valori permette di determinare il ricavo maturato al termine di ciascun esercizio. La determinazione del ricavo può essere effettuata in modo proporzionale con il metodo del *cost to cost*, il quale necessita di stime attendibili, oppure con il metodo delle ore lavorate, con il quale il valore aggiunto maturato ad una certa data si calcola in modo proporzionale rispetto al valore aggiunto totale,

⁹ L’ OIC è l’Organismo Italiano di Contabilità, il quale assicura uno standard riguardo le caratteristiche che deve avere il Bilancio d’esercizio aziendale elencando i principi contabili cui le aziende italiane devono far riferimento per la stesura del Bilancio stesso.

cui viene applicato il rapporto tra ore lavorate e ore totali necessarie per la lavorazione della commessa. La contabilità analitica gioca un ruolo fondamentale quando questo metodo viene utilizzato, in quanto, attraverso il preventivo esecutivo e il preventivo aggiornato, si possono avere informazioni inerenti ai costi sostenuti a consuntivo e a quelli che bisogna ancora sostenere;

- il criterio della commessa completata, secondo il quale le rimanenze sono valorizzate al costo di produzione; l'utile viene, perciò, rilevato solo all'atto del completamento della commessa.

Anche in questo ambito risulta, quindi, fondamentale l'utilizzo della contabilità analitica, che conferma la sua importanza a livello aziendale per garantire il funzionamento dei diversi sistemi insiti all'interno delle imprese, volti a garantire il raggiungimento degli obiettivi prefissati in fase di pianificazione e, successivamente, in fase di programmazione aziendale.

CONCLUSIONI

Ad oggi, il “nomadismo” dei consumatori, che tendono a modificare sempre più frequentemente le loro preferenze, ha spinto le imprese, in particolare in contesti sempre più digitalizzati e globalizzati, a cercare di rendere l’esperienza di acquisto e di consumo del cliente sempre più personalizzata, per cui le aziende che operano su commessa risultano una realtà in continua evoluzione e che, per tale motivo, necessita di strumenti informativi, contabili ed extra-contabili, sempre più aggiornati. Come illustrato nell’introduzione di questo elaborato, l’obiettivo del lavoro consisteva nel porre in evidenza l’importanza della contabilità analitica in realtà aziendali sempre più complesse, approfondendo, in particolare, quella delle imprese che operano su commesse, talvolta pluriennali, e che necessitano, per tale motivo, di un’attenzione maggiore rispetto alle imprese che non operano su commessa. In particolare, dopo aver illustrato l’importanza del controllo di gestione e, conseguentemente, di un approccio razionale all’attività aziendale, che implica il susseguirsi di attività correlate come la pianificazione, la programmazione e il

controllo, sono state evidenziate le peculiarità della contabilità analitica in relazione alla contabilità generale e come entrambe, contemporaneamente, possano garantire il raggiungimento dell'efficacia e dell'efficienza aziendale, fondamenti dell'attività stessa e condizioni necessarie (ma non sufficienti) per garantire continuità al sistema impresa. Successivamente, attraverso la descrizione delle principali metodologie di attribuzione dei costi, è stato posto in evidenza come esse perseguano obiettivi differenti e siano applicabili a contesti molto differenti tra loro. Tra questi contesti spicca la produzione su commessa che, data la complessità della gestione, rende necessaria una pianificazione, una programmazione e un'attività di controllo di gestione molto più approfonditi. A partire da ciò, è stato analizzato come la contabilità analitica rappresenti uno strumento fondamentale di supporto al management aziendale nella definizione dei differenti preventivi (preventivo di offerta, preventivo esecutivo e preventivo aggiornato) che potessero garantire, oltre al rispetto dei criteri di efficacia ed efficienza della gestione, una costante redditività aziendale strumentale a consentire all'azienda di perdurare nel tempo e una capacità dell'impresa di adattare la leva del prezzo a contesti sempre più competitivi, massimizzando però i propri margini di contribuzione attraverso la minimizzazione dei costi di produzione, nonostante l'impossibilità di perseguire economie di scala data dalla particolarità di questi sistemi aziendali.

Bibliografia

- Antony R., *Planning and Control Systems: A Framework for analysis*, Harvard Business School Press, Boston, 1965.
- Brusa L., *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 2009.
- Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè, 2000.
- Candiotta R., *Il sistema informativo dell'azienda nell'ambiente digitale*, Giappichelli Editore, 2016.
- Capodaglio G., *I costi di commessa in condizioni di stabilità ed in periodi di fluttuazione monetaria*, Clueb, Bologna, 1992.
- Caroli M., Fontana F., *Economia e gestione delle imprese*, Mc Graw Hill Education, Milano, 2017.
- Manca F., *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Ipsoa, Milano, 2016.
- Marasca S., Chiucchi M., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018.
- Mussari R., *Manuale operative per il controllo di gestione*, Rubbettino Editore, Catanzaro, 2001.
- Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993.

- Patrone P., Piras V., *Contract e Project Management. Strumenti di programmazione e controllo di commessa in edilizia*, Alinea Editrice, Firenze, 2007.
- Zito M., *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne Editrice, Roma, 2009.