

Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Analisi di Bilancio e Contabilità dei Costi

La contabilità dei costi nelle imprese che operano su
commessa: il caso Astaldi.

RELATORE

Prof. Eugenio Pinto

CANDIDATO

Emanuela Stagno

Matr. 159581

ANNO ACCADEMICO 2012/2013

INDICE

Introduzione	p. 3
PRIMO CAPITOLO	
1. Il sistema informativo aziendale	p. 5
2. Gli strumenti del controllo	p. 7
3. Le imprese che operano su commessa	p. 10
3.1 Il ciclo produttivo	p. 11
3.2 La struttura organizzativa	p. 13
3.3 L'oggetto del controllo	p. 15
3.4 La dinamica dei flussi finanziari	p. 18
SECONDO CAPITOLO	
1. Le componenti di costo della commessa	p. 20
2. Le fasi di gestione	p. 23
3. Il controllo economico	p. 25
3.1 WBS	p. 27
3.2 Il preventivo	p. 29
3.3 L'analisi degli scostamenti	p. 33
3.4 Il budget	p. 36
TERZO CAPITOLO	
1. Il Gruppo Astaldi	p. 39
2. L'attività di General Contractor	p. 42
3. Il processo di controllo costi di una commessa	p. 43
4. Il budget annuale: un esempio	p. 49
Conclusioni	p. 59
Bibliografia	p. 61
Ringraziamenti	p. 64

Introduzione

La realtà in cui le imprese si trovano oggi ad operare è molto complessa. La variabilità dei mercati, la concorrenza sempre più agguerrita e copiosa, la frenetica evoluzione tecnologica, la crisi economica che ha colpito i mercati globali sono solo alcuni degli aspetti che le aziende si trovano a fronteggiare. Le imprese cercano di ottenere un vantaggio competitivo maggiore gestendo e prevedendo in anticipo i cambiamenti del mercato, valutando e soppesando i rischi e le opportunità. La customer satisfaction diviene l'obiettivo primario delle aziende, le quali pongono il cliente e la soddisfazione delle sue attività al centro di tutto il sistema operativo, cercando di realizzare prodotti/servizi sempre più personalizzati. La soddisfazione del cliente fornisce un vantaggio competitivo se bilanciata con la capacità di creare valore per la propria azienda. Per fare ciò l'impresa deve essere in grado di implementare sistemi interni caratterizzati da una chiara strategia, processi efficaci ed efficienti, strutture organizzative flessibili e proattive. Le relazioni che intercorrono tra il sistema impresa e il sistema ambiente ha amplificato l'importanza della funzione di controllo gestionale e del relativo sistema strumentale. Si rende necessario in molti casi realizzare un sistema di controllo di gestione formalizzato, in grado di produrre un determinato flusso di informazioni destinato all'interno necessario alla realizzazione dei processi decisionali e all'economicità dell'impresa. In questo contesto s'inseriscono le imprese che operano su commessa, imprese caratterizzate da un completo orientamento al cliente e ai suoi bisogni in grado di muoversi con flessibilità dallo standard alla specificità di prodotto/servizio. Nelle imprese che operano su commessa le problematiche relative alla rendicontazione di fine esercizio sono strettamente correlate alla tipicità della gestione, che si caratterizza per la realizzazione di opere, normalmente di durata pluriennale, ed alla possibilità di reperire dati contabili e tecnici all'interno di un sistema integrato di contabilità. La necessità informativa si manifesta non solo ai fini della redazione del bilancio, ma anche per sviluppare un efficace sistema di controllo di gestione idoneo a monitorare l'andamento della commessa dal momento in cui viene formulata la proposta al committente, durante la sua realizzazione, fino al suo completamento. In questo elaborato dunque si vuole analizzare come avvenga la contabilità dei costi all'interno di queste particolari imprese, focalizzando maggiormente l'attenzione non tanto su quelle che sono le informazioni contabili che portano alla redazione del bilancio d'impresa, quanto piuttosto sui documenti fondamentali nel processo di controllo della singola commessa. Bisogna sottolineare che i due tipi di contabilità non si escludono, anzi è proprio il controllo a livello di singola commessa la base da cui partire per redigere il bilancio d'impresa. Le constatazioni effettuate e il processo descritto sono validi soprattutto per le imprese di grandi dimensioni e che presentano una produzione che richiede un periodo medio-lungo di realizzazione.

Nel primo capitolo si eseguirà una breve introduzione su cosa s'intende per sistema informativo aziendale ritenendo che non si possa parlare di contabilità senza essere consapevoli che all'interno delle organizzazioni l'informazione diviene un elemento unificatore di tutto il sistema. Con il termine sistema informativo si vuole intendere l'insieme di persone, procedure e strumenti informatici finalizzato alla raccolta dei dati relativi ad eventi interni ed esterni all'azienda ed alla loro trasformazione in informazioni utili come supporto per i processi decisionali. Proprio all'interno dei processi decisionali il controllo assume una funzione fondamentale poiché consente al management di monitorare l'andamento dell'impresa e di assicurare che l'impiego delle risorse sia in linea con gli obiettivi generali e funzionali definiti in sede di pianificazione strategica. I principali strumenti di contabilità gestionale sono la contabilità generale, la contabilità analitica, il budget e il reporting gestionale. Fatta questa breve introduzione, l'attenzione sarà focalizzata sulle imprese che operano su commessa, descrivendo la loro diversità rispetto alle imprese che producono per il magazzino. Una volta descritte le principali categorie di commesse che si possono presentare in queste aziende, si passerà alla descrizione delle altre peculiarità che caratterizzano queste imprese: il ciclo produttivo, che è avviato dalla richiesta del cliente; la struttura organizzativa, tipicamente a matrice; l'oggetto del controllo, la commessa in quanto tale; la dinamica dei flussi finanziari, influenzata dalle caratteristiche della commessa.

Nel secondo capitolo si focalizzerà maggiormente l'attenzione su come avviene il controllo di commessa, partendo da una distinzione tra le varie componenti di costo che possono caratterizzarla. In seguito si descriverà brevemente quali sono le fasi di gestione della commessa, ad iniziare dalla predisposizione dell'offerta fino alla chiusura dei lavori e alla consegna. Proprio per le particolarità gestionali s'individuano tre modalità di controllo: antecedente, concomitante e susseguente. La restante parte del capitolo si focalizzerà sulla descrizione di alcuni degli strumenti ritenuti di maggiore importanza nel processo di controllo quali la work break down structure, i vari tipi di preventivo, l'analisi degli scostamenti e il budget.

Il terzo capitolo conterrà informazioni inerenti ad un caso aziendale preso in esame per supportare quanto sostenuto nei due capitoli precedenti. In particolare oggetto del terzo capitolo è lo studio di come avviene la contabilizzazione e il controllo di una commessa generica nella società Astaldi S.p.A. In seguito ad una breve introduzione sulla storia della società e alle attività svolte da un general contractor, si descriverà come avviene il processo di controllo di una commessa e su quali sono i principali documenti che sono utilizzati per effettuare al meglio queste operazioni. Si riporterà infine una documentazione inerente a com'è redatto il budget annuale nella società.

Sulla base delle considerazioni elaborate nei precedenti capitoli, il lavoro si concluderà con delle considerazioni inerenti al processo di contabilità dei costi in queste aziende.

1. Il sistema informativo aziendale

Nella celebre opera di Aldo Amaduzzi, l'azienda è definita come *“un sistema di forze economiche che sviluppa, nell'ambiente di cui è parte complementare, un processo di produzione o di consumo, o di produzione e di consumo insieme, a favore del soggetto economico, e altresì degli individui che vi cooperano¹”*. Quando parliamo di azienda dunque intendiamo un insieme di parti interdipendenti, collegate e mosse verso un fine comune, soggette all'azione di variabili la cui influenza può avere delle ripercussioni su una o più parti del sistema o addirittura sull'intero sistema stesso. L'organizzazione per funzionare ha bisogno di un linguaggio comune a tutti coloro che ne fanno parte per permettere lo svolgimento delle attività². L'informazione ha la funzione fondamentale di garantire l'efficienza interna dell'organizzazione, divenendo un elemento unificatore di tutto il sistema. Il sistema informativo aziendale, nella sua accezione più generale, è formato dall'insieme organico delle informazioni, quantitative e qualitative, interne ed esterne, riguardanti il sistema aziendale. I fatti che sono rilevati all'interno di un'azienda possono essere interni, esterni o di relazione tra l'organizzazione e il sistema economico esterno. Tramite un processo di rilevazione antecedente, concomitante e susseguente dei fatti, l'elaborazione e la sintesi delle informazioni permette di esaminare i fenomeni aziendali, di risolvere problemi organizzativi e gestionali. Il sistema informativo ha una triplice valenza, quale strumento di comunicazione fra la direzione e l'organizzazione; come strumento di motivazione e come strumento di valutazione dei risultati. Le finalità di un sistema informativo aziendale sono molteplici e possono essere così schematizzate:

- Memoria e documentazione, possiamo considerarla la più tradizionale funzione di un sistema informativo. Si tratta di una rilevazione con il duplice scopo sia di comprovare e rappresentare un fatto accaduto sia di stabilire la fonte originaria delle informazioni elementari che vanno a elaborarsi in scritte più complesse.
- Operatività, le informazioni diventano lo strumento da cui traggono origine le decisioni operative che s'intrecciano nel divenire della gestione aziendale³.
- Direzione, le informazioni sono alla base delle scelte strategiche e delle politiche aziendali.
- Rendiconto, il sistema informativo è chiamato a dare un supporto all'atto amministrativo della rendicontazione fornendo le informazioni affidabili per la costituzione del bilancio d'esercizio.

¹ Cfr. A. AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rivelazioni*, UTET, Torino.

² “La natura della comunicazione consiste nella trasmissione di informazioni da una o più persone ad una o più altra” cfr C. ALBERTARIO, *Piani, strutture, sistema informativo*, Buffetti editore, Roma, 1991 p. 153.

³ Cfr. G. BRUNI, *Contabilità per l'Alta direzione*, ETAS, Milano.

Il sistema informativo può essere definito un meccanismo operativo⁴, in quanto consente di prendere decisioni in modo razionale e coordinato,svolgendo una:

- a) funzione di programmazione, fornendo informazioni prima che siano prese le decisioni strategiche e prima che siano formulati i programmi operativi.
- b) funzione di controllo, consentendo di valutare l'adeguatezza delle attività svolte rispetto agli obiettivi aziendali.

Tra le varie funzioni di un sistema informativo quella che maggiormente s'intende approfondire riguarda il suo utilizzo nella pianificazione e nel controllo della gestione da parte del management. La dinamicità dell'ambiente, la maggiore competitività dei mercati e le nuove sfide imposte dal progredire della tecnologia ha amplificato l'importanza di un'amministrazione capace di rinnovarsi, sensibile ai mutamenti esterni e alle necessità interne di un'organizzazione. La conoscenza approfondita da parte dell'alta direzione si deve tradurre in una specifica capacità di previsione, di programmazione, di organizzazione della gestione aziendale cui deve far seguito una pari capacità di valutazione e controllo sia operativo sia strategico⁵.

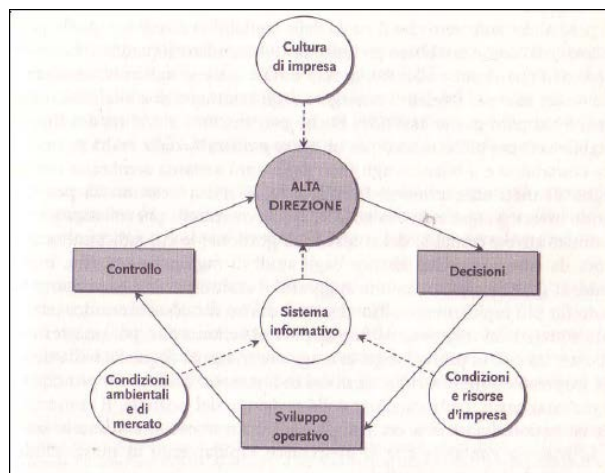


Figura 1: L'interazione tra sistema informativa e alta direzione

Come evidenziato nella Fig. 1 il sistema informativo e il processo decisionale sono fortemente interconnessi tra loro. In un'ottica di sistema aperto, le decisioni sono prese non solo tenendo in considerazione la cultura organizzativa⁶ ma alla luce anche delle informazioni fornite dall'ambiente in cui l'impresa opera e dalle risorse disponibili.

⁴ Cfr. U. BOCCHINO, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano.

⁵ Cfr. G. BRUNI, *Contabilità per l'Alta direzione*, ETAS, Milano.

⁶ Come viene affermato da G. JONES, *Organizzazione*, Egea, 2012, p. 9: "La cultura organizzativa è l'insieme di norme e valori condivisi che controlla le interazioni dei membri dell'organizzazione con i soggetti esterni all'organizzazione."

Gli strumenti necessari a supportare le decisioni devono tenere in considerazione le nuove esigenze del management in modo tale da rendere le informazioni funzionali agli obiettivi strategici che si vogliono perseguire all'interno di ciascun'azienda.

2. Gli strumenti del controllo

All'interno del processo decisionale aziendale, il controllo assume per il management una funzione fondamentale. Come si può evincere dalla Figura 2, il processo decisionale, partendo dalla pianificazione, fase in cui si indirizza la gestione strategica dell'impresa verso determinati obiettivi, coerenti con le risorse disponibili, si procede con l'organizzazione delle risorse e con la realizzazione di attività per tentare di soddisfare gli obiettivi assunti in precedenza. La fase finale del processo di decisionale è il controllo⁷.

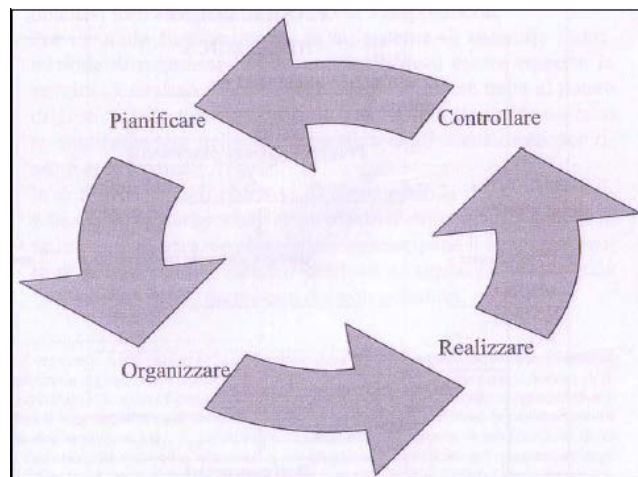


Figura 2: Il processo decisionale

Il controllo di gestione è un processo che consente al management di monitorare l'andamento dell'impresa e di assicurare che l'impiego delle risorse sia in linea con gli obiettivi generali e funzionali definiti in sede di pianificazione strategica⁸. Le informazioni contabili sono usate nel processo di controllo come strumento per comunicare, per motivare, per attirare l'attenzione, tramite un processo di feed-back, e per valutare. I principali strumenti di contabilità gestionale sono:

⁷ "La parola controllo ha vari significati a seconda che ci si riferisce agli azionisti di una società, alla valvola di un motoscafo o all'influenza psicologica. Tuttavia si concentrerà l'attenzione sul controllo di gestione, cioè su quella serie di passi che un manager compie per assicurarsi che i risultati effettivi si avvicinino il più possibile a quelli programmati" cfr W. NEWMAN, *Direzione e sistemi di controllo*, Etaslibri, Milano, 1981.

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

a. Contabilità Generale

La contabilità generale è l'insieme di rilevazioni attraverso cui si rappresentano con logica contabile le operazioni di gestione per determinare il risultato d'esercizio. Si conclude con la stesura del bilancio di esercizio, tramite il quale l'azienda risponde agli obblighi di legge.

b. Contabilità Analitica

La contabilità analitica si collega alle esigenze di conoscenza che l'Alta direzione deve acquistare allo scopo di avviare e sviluppare il processo delle decisioni. Essa rileva in particolare i "fatti interni" di gestione, elevandosi a strumento più idoneo a fornire i risultati più aggiornati e più dettagliati per le scelte del management. Nella tabella seguente, elaborata da R. ANTHONY, D. HAWKINS, D. MACRI', K. MECHANT, sono messe in evidenza le principali differenze tra la contabilità analitica e la contabilità generale.

Caratteristiche	Contabilità direzionale	Contabilità generale
1. Necessità d'uso	Facoltativa	Obbligatoria
2. Finalità	Strumento per assistere il management	Produrre informazioni per l'esterno
3. Utilizzatori	Gruppi relativamente ristretti di persone dall'identità nota	Gruppi relativamente ampi di persone in maggior parte dall'identità ignota
4. Struttura sottostante	Cambia in funzione dell'utilizzo dell'informazione	Equazione fondamentale del bilancio
5. Fonte di principi	Qualunque essa sia purché ritenuta utile	Codice civile e principi contabili
6. Prospettiva temporale	Storica e prospettica	Storica
7. Tipo di informazione	Monetaria e non monetaria	Prevalentemente monetaria
8. Precisione	Livello di precisione	Livello di precisione

dell'informazione	relativamente basso	relativamente alto
9. Frequenza del <i>reporting</i>	Cambia con lo scopo: comuni sono le frequenze settimanali e mensili	Trimestrale e annuale
10. Tempestività del <i>reporting</i>	Report prodotti tempestivamente al termine del periodo di misurazione	Ritardi di settimane e anche di mesi rispetto al periodo esaminato
11. Oggetto del <i>reporting</i>	Unità organizzativa (centri di responsabilità)	L'intera impresa
12. Responsabilità	Virtualmente nessuna	Teoricamente sempre presenti

c. *Budget*

Il budget è il documento che definisce gli obiettivi da perseguire in funzione dei risultati globali che l'azienda intende raggiungere. Esso rappresenta un utile strumento di controllo dal momento che impegna il manager nel raggiungimento di risultati verificabili a posteriori, motivando e coordinando la gestione tramite la scomposizione di obiettivi generali in specifici.

d. *Reporting* gestionale

Il reporting è il documento che riassume l'attività di controllo a consuntivo, formalizzando in prospetti le differenze che si sono manifestate tra il dato previsto e quello effettivo.

La contabilità analitica, il *budget* e il *reporting* gestionale, sono gli elementi di base di quello che è definito *management accounting*⁹, poiché sono gli strumenti indispensabili per prendere decisioni strategiche razionali e decisioni operative in linea con le scelte di fondo aziendali.

La funzione del controllo è fortemente influenzata dalla tipologia di azienda, dal settore in cui essa opera e dalle specifiche esigenze di ogni impresa. In questo elaborato s'intende affrontare l'argomento del controllo con specifico riferimento alle imprese che operano su commessa.

⁹ Cfr. U. BOCCHINO, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano.

3. Le imprese che operano su commessa

Le aziende industriali possono essere divise in due grandi categorie: le aziende che producono per il magazzino e le aziende che producono su commessa¹⁰. Mentre le prime producono sulla base di una stima degli ordini futuri che potrebbero ricevere in un determinato periodo, le seconde producono in funzione esclusiva degli ordini che di volta in volta ricevono. Le aziende che producono per il magazzino hanno l'esigenza di standardizzare la produzione in modo da avere scorte di prodotti dalle specifiche tecniche ben definite; le imprese che producono su commessa invece possono variare le specifiche tecniche all'infinito al fine di incontrare al meglio le esigenze del potenziale cliente¹¹. "Lavorare su commessa" significa sviluppare e realizzare un singolo prodotto, un lotto di prodotti unici di dimensioni limitate o un progetto su specifica richiesta del cliente¹². Una commessa o un progetto possono essere definiti come un insieme di risorse, materiali e non, riunite per un determinato periodo allo scopo di raggiungere obiettivi, tenendo presenti quelli che possono essere dei vincoli economici e temporali.

Le aziende che producono su commessa s'identificano per alcune caratteristiche peculiari quali l'elevata complessità gestionale e organizzativa, una bassa standardizzazione, dal momento che esse realizzano beni altamente differenziati, durata di realizzazione di solito pluriennale ed una elevata esposizione al rischio. Esempi d'impresе che adottano questo modello produttivo sono le aziende costruttrici di grandi opere edili, cantieri navali, imprese di *engineering* e ancora produttori di grandi macchinari o impianti. All'interno delle aziende che operano su commessa è possibile effettuare delle distinzioni a seconda di tre elementi:

a) *il periodo di tempo necessario alla produzione del prodotto*; nel caso distinguiamo due tipologie di commessa:

- 1) di piccole dimensioni: quando il tempo necessario per la produzione di un singolo prodotto richiede un periodo di tempo breve; in termini relativi la commessa è di piccole dimensioni rispetto all'intera attività produttiva dell'impresa; le commesse di questo tipo presentano spesso un certo grado di standardizzazione dei processi produttivi e delle attività svolte da alcune funzioni aziendali;
- 2) di grandi dimensioni: si realizzano lungo più anni e tendono ad assumere obiettivi che coincidono con gli obiettivi dell'azienda. Le commesse di questo tipo tendono ad

¹⁰ Cfr. M. INNOCENTI, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, <<PMI>>, 10 (1997), pp. 19-22.

¹¹ Vedi nota 7.

¹² Cfr. P. DE BERNARDI, *Il controllo di gestione delle produzioni su commessa*, La guida del sole 24 ore al controllo di gestione, Il sole 24 ore, Milano.

assumere caratteri di unicità assoluta e comportano una maggiore complessità a livello organizzativo e gestionale.

b) *i soggetti che richiedono la produzione del prodotto*; in questo caso possiamo distinguere due tipologie di commesse:

- 1) interne: nel caso in cui è la stessa azienda che la richiede per la realizzazione d'innovazioni di prodotto o di processo; la commessa può essere in questo caso affidata ad un soggetto terzo o ad un reparto della stessa in seguito a delle valutazioni economiche;
- 2) esterne: il soggetto terzo richiede all'azienda la creazione del prodotto; queste commesse sono caratterizzate dalla realizzazione di lavori di lunga durata e unici, o, alternativamente, di durata limitata con elementi di ripetitività.

c) *le modalità di fissazione del prezzo*; possiamo distinguere tra commesse:

- 1) a prezzo predeterminato (*fixed price contract*): il prezzo viene predeterminato dall'appaltatore, con la possibilità di eventuali revisioni;
- 2) a margine garantito (*cost plus contract*)¹³: all'appaltatore sono rimborsati i costi concordati con l'aggiunta di una percentuale tale da garantire la copertura di costi non espressamente indicati e garantire un margine di profitto.

3.1 Il ciclo produttivo

Una delle peculiarità delle imprese che operano su commessa risiede nel processo produttivo¹⁴ che realizza. Ogni impresa sceglie il processo produttivo più conveniente sulla base delle condizioni di ambiente e delle informazioni a sua disposizione. La finalità che si vuole perseguire adottando un processo produttivo è di minimizzare i costi di produzione a parità di quantità e qualità, o, in alternativa, di massimizzare la produzione a parità di costo. Nelle aziende che producono per il magazzino il processo produttivo parte dalla definizione del prodotto e dalla scelta della dimensione operativa. Una volta effettuati gli approvvigionamenti, inizia la produzione, senza che vi sia un ordine da parte del cliente. Il processo si conclude con la vendita del prodotto e la consegna al consumatore.

¹³ Cfr. M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma.

¹⁴ Il processo produttivo è un procedimento tecnico per realizzare un determinato prodotto. La scelta di un processo produttivo è legata a vincoli economici e tecnici dell'impresa.

Nelle aziende che producono su commessa l'intero processo è orientato sul cliente del quale bisogna soddisfare le specifiche esigenze¹⁵. Il cliente stesso assume un ruolo centrale fin dall'inizio del processo perché è dell'ordine di quest'ultimo che partono le lavorazioni nell'azienda.

La Figura 3 mostra come avviene il ciclo produttivo nelle aziende che operano su commessa.

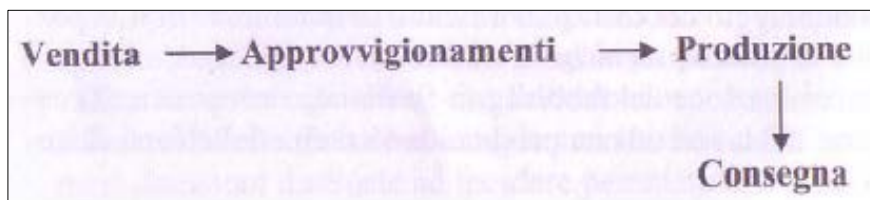


Figura 3: Il ciclo produttivo

L'offerta che si viene a formare all'interno di queste imprese è predisposta secondo le specifiche tecniche richieste dal cliente, che molto spesso identifica gli elementi tecnici con un team di persone interne all'impresa le quali hanno il compito di progettare l'opera. Ciò rende le lavorazioni pressoché uniche; laddove si dovessero presentare elementi di ripetitività non è comunque possibile prevedere con attendibilità né la qualità né il tempo. Il prodotto, inteso come risultato del ciclo di produzione, presenta delle caratteristiche che lo differenziano dai prodotti delle imprese che producono in serie quali la tipicità, l'identificabilità, l'unicità e la materialità derivante dall'impiego di notevoli risorse umane e tecniche.

Le aziende che producono su commessa per affermarsi devono essere in grado di venire incontro alle singole richieste del cliente, devono cercare di bilanciare la necessità di creare valore per i clienti, soddisfacendo le loro richieste, con la creazione di valore per l'impresa, attraverso la redditività delle lavorazioni. Più l'azienda riesce ad accrescere e a consolidare la propria immagine sul mercato, tanto più sono in grado di creare valore per gli azionisti in quanto è proprio nel mercato che vi sono i potenziali committenti, funzionali per l'avvio del processo produttivo. L'imprevedibilità dell'ordine può comportare delle conseguenze sull'organizzazione dei reparti di lavorazione e delle altre funzioni connesse alla produzione.

Accade infatti che¹⁶:

1. la mancata tempificazione della programmazione dell'attività produttiva in assenza di ordine, comporta la necessità di disporre di impianti con una capacità produttiva flessibile;
2. non è possibile programmare la quantità da produrre, definita di volta in volta dal cliente;

¹⁵ Cfr nota 11.

¹⁶ Cfr. M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma.

3. può essere svolta solo una selezione preliminare dei fornitori a cui rivolgersi, in quanto la programmazione degli approvvigionamenti, con la conseguente ordinazione dei materiali, può avvenire solo dopo aver ricevuto l'ordine;
4. la data di consegna è fissata solo dopo il ricevimento dell'ordine del cliente.

3.2 La struttura organizzativa

La struttura organizzativa, nella sua accezione più ampia, è il sistema formale di compiti e relazioni di autorità che controllano il modo in cui le persone coordinano le proprie azioni e utilizzano le risorse per conseguire gli obiettivi dell'organizzazione¹⁷. Le funzioni principali di una struttura organizzativa sono il controllo e il coordinamento. La struttura organizzativa è molto legata all'impresa stessa in quanto evolve e si differenzia a seconda della crescita e dei mutamenti di quest'ultima. Essa è una componente strutturale del controllo perché è rappresentata dall'insieme di centri di responsabilità individuati all'interno dell'azienda, ovvero dalle unità organizzative per le quali sia stato identificato il binomio autorità responsabilità e alle quali siano state effettivamente assegnate le opportune leve decisionali per perseguire gli obiettivi ricevuti¹⁸.

¹⁷ Cfr. G. JONES, *Organizzazione*, Egea, Milano, 2012

¹⁸ Cfr. P. DE BERNARDI, *Il controllo di gestione delle produzioni su commessa*, La guida del sole 24 ore al controllo di gestione, Il sole 24 ore, Milano.

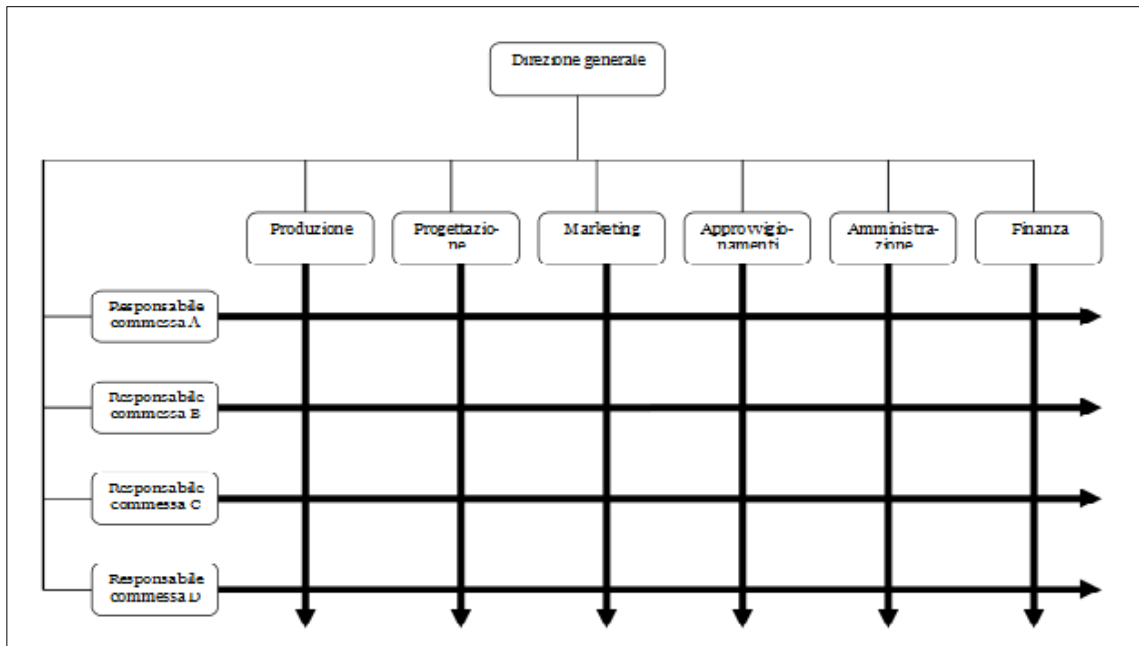


Figura 4: esempio di struttura a matrice

La struttura interna di un'impresa che opera su commessa è alquanto complessa. La necessità di gestire in maniera corretta ed efficiente i singoli progetti richiede la scomposizione dell'operatività aziendale in parti di minore rilevanza, per ciascuna delle quali sia possibile compiere un controllo dell'andamento operativo e dei costi a essi connessi¹⁹. Una scomposizione molto elevata permette all'impresa di avere un maggiore controllo ma allo stesso tempo aumenta la complessità della gestione dell'organizzazione aziendale nel suo complesso. La progettazione di un'efficiente organizzazione presuppone la definizione del settore in cui l'impresa opera e del tipo di produzione effettuato.

Le aziende che operano su commessa sono tipicamente caratterizzate da una struttura organizzativa denominata struttura a matrice.

Questo tipo di struttura utilizza contemporaneamente una divisione dei compiti per funzione e per commessa, collegando a ogni specializzazione una linea di autorità, cioè un capo-funzione e un capo-commessa²⁰.

I membri dei team sono chiamati dipendenti con "due capi" (two boss) in quanto riportano a due superiori, quello della funzione e quello della commessa. Dal punto di vista del controllo di gestione ai responsabili di funzione viene associato di norma un centro di costo²¹ o un centro di ricavo e

¹⁹ Cfr M. INNOCENTI, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, <<PMI>> n. 10, 1997, pp. 19-22

²⁰ Cfr A. MUCELLI, *Il processo di controllo nelle imprese che producono su commessa*, << Amministrazione e Finanza>>, n. 19, 1995, pp. 1048-1052

²¹ Cfr R. ANTHONY, D. HAWKINS, D. MACRI', K. MECHANT, *Analisi dei costi*, McGraw- Hill, Milano, 2008 che afferma

sono responsabilizzati sui costi della propria unità funzionale e sui preventivi in fase di offerta. Il capo commessa è coordinatore delle attività svolte dai diversi reparti e responsabile del rispetto dei tempi di realizzazione e del livello tecnico-qualitativo concordato con il cliente²².

La struttura a matrice consente elevati livelli di flessibilità, tali da recepire i continui cambiamenti; assicura una efficienza operativa, relativamente all'ottimizzazione del consumo delle risorse; ed infine, il doppio focus (funzionale e di commessa) concentra l'attenzione sui tempi, sui costi e sulla qualità del prodotto.

La struttura a matrice, d'altra parte, presenta anche dei punti critici quali ad esempio la mancanza di una gerarchia di potere chiaramente definita, la quale potrebbe divenire causa di conflitto fra le funzioni e i team di progetto riguardo l'uso delle risorse. Questa struttura potrebbe anche provocare complessità di bilanciamento di potere fra i due assi della matrice e ,ancora, maggiori complessità nelle decisioni. Sono proprio questi i punti che si devono chiarire nel momento in cui si progetta il sistema di controllo in quanto della soluzioni finali dipende la funzionalità del sistema nel contesto.

3.3 L'oggetto del controllo

Come già evidenziato nel secondo paragrafo di questo capitolo, esiste una stretta correlazione tra i sistemi di programmazione e controllo e la tipicità della gestione dell'azienda alla quale si applicano, poiché la particolarità dell'attività svolta determina necessità informative specifiche e qualifica il tipo di controllo²³. Vincolanti per un sistema di programmazione e controllo efficiente risultano anche la struttura organizzativa e le dimensioni del sistema informativo presente in azienda. Accanto al ruolo della contabilità direzionale, nelle imprese che operano su commessa, s'impone l'esigenza di seguire l'andamento dei singoli progetti in relazione a diversi aspetti (qualità, tempi di consegna, grado di soddisfazione del cliente, ecc) per cui la struttura informativa si avvale di rilevazioni quantitative non monetarie e qualitative²⁴. In queste aziende dunque si assiste ad una rivalutazione del ruolo della contabilità analitica, in grado di fornire informazioni capaci di produrre effetti diretti sui processi decisionali per micro-sistemi (le commesse).

“Un centro di costo è un oggetto del costo per il quale si accumulano i costi di una o più funzioni o attività correlate. I centri di costo sono di due tipi: centri di costo di produzione e centri di costo di servizio. Un centro di costo di produzione produce un prodotto o un componente di un prodotto oppure realizza una fase o svolge una attività di trasformazione. Gli altri centri di costo sono centri di costo di servizio.”

²² Cfr nota 18

²³ Cfr M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma, 2009

²⁴ A. Mucelli, *Gli strumenti di controllo per la produzione su commessa*, << Amministrazione e Finanza >>, n. 20, 1995, pp.1107-1110

Risulta chiaro a questo punto che l'oggetto di prioritario interesse, ai fini dei sistemi di controllo di queste imprese, è la singola commessa. Il calcolo del costo della commessa è l'aspetto peculiare al quale la direzione di impresa guarda con attenzione e sul quale attende, dalla contabilità analitica, le informazioni da utilizzare in sede decisionale.

Il sistema di controllo nelle aziende che producono su commessa si differenzia da quello delle imprese che producono in serie per svariati motivi, che possono essere raggruppati nella tabella qui di seguito (figura 5)²⁵.

Produzione di serie	Produzione su commessa
• Enfasi sui centri di responsabilità	• Enfasi sulle commesse
• Impiego dei costi standard	• Impiego di preventivi di costo
• Rilevanza analisi dei costi fissi e variabili	• Rilevanza analisi dei costi diretti e indiretti
• Analisi scostamenti ad intervalli periodici regolari	• Analisi scostamenti a intervalli periodici irregolari
• Facilità nel confronto dati preventivi consuntivi	• Difficoltà nel confronto dati preventivi consuntivi
• Controllo dei costi relativamente indipendente da altre "dimensioni"	• Controllo integrato costi – tempi – qualità

Figura 5 Principi base del controllo nelle produzioni di serie e su commessa

Le variabili critiche da controllare in merito alla singola commessa sono molteplici: alcune legate al rispetto di condizioni contrattuali, altre alle condizioni di equilibrio economico-finanziario della gestione, quali, ad esempio, le specifiche tecniche del prodotto o del servizio oggetto della commessa; i tempi di realizzazione; i costi/ricavi risultanti e la dinamica finanziaria della commessa. L'obiettivo del controllo di commessa è che l'opera realizzata secondo le richieste del cliente, sia consegnata nei tempi previsti, utilizzando le risorse stimate. È proprio nella stima dei costi concernenti l'intera produzione della commessa che sorge la necessità di un sistema di contabilità analitica in grado di fornire con precisione e tempestività i calcoli necessari alla direzione per effettuare le opportune valutazioni economiche. Il momento più critico è quello in cui si presenta l'occasione di acquisire l'ordine; la decisione, se accettare o meno una commessa, può

²⁵ Cfr M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma, 2009

significativamente influenzare l'economicità complessiva d'impresa in quanto degli errori, in questa fase, comporterebbero la perdita di margini difficilmente recuperabili.

Nella determinazione dei costi di commessa possono essere utilizzate due diverse metodologie: il *direct costing* (principio del costo diretto) o il *full costing* (principio del costo pieno). La differenza tra le due alternative sta nel fatto che nella prima si ottiene un costo parziale poiché sono imputati solamente i costi diretti²⁶, nella seconda si aggiunge ai costi diretti anche una quota dei costi generali, opportunamente ripartiti.

Più che una vera e propria scelta tra le due configurazioni di costo, si assiste ad un utilizzo congiunto a seconda dei contesti, per soddisfare esigenze informative differenti; per scopi di controllo operativo sembra preferibile una configurazione di *direct costing*, mentre, quando si tratta di formulare il prezzo di vendita e determinare il livello minimo di costo al di sotto del quale non è economico acquisire una commessa, si utilizzano i costi pieni. La necessità di adottare un sistema contabile bidimensionale nasce dall'esigenza di controllare l'impiego delle risorse a livello di commessa e di verificare l'esigenza dei centri funzionali e di struttura.

Si adottano dunque due direttrici informative:

1. la contabilità per commessa, nella quale il controllo ha inizio con la predisposizione dell'offerta e prosegue con l'avanzamento dei lavori, attraverso la redazione di preventivi aggiornati, della produzione e dei consuntivi a chiusura dei lavori;
2. la contabilità tradizionale per centri di responsabilità, finalizzata al monitoraggio dei livelli di efficienza dei centri di costi individuati, attraverso il confronto tra i dati di budget e i dati relativi a consuntivo²⁷.

L'oggetto del controllo è costituito non solo dalla commessa a vita intera ma anche dai vari centri di responsabilità che sono preposti alla realizzazione della stessa. Ai vari centri che partecipano alla realizzazione della commessa sono imputati dei costi, quali materie prime, oneri di progettazione, mano d'opera diretta, considerati direttamente attribuibili. Gli altri costi non sono imputati in quanto considerati costi specifici della commessa, difficilmente associabili alla responsabilità di un particolare centro. Il controllo sui centri di responsabilità deriva dall'esigenza di realizzare il decentramento operativo necessario per un migliore raggiungimento degli obiettivi aziendali.

²⁶ Cfr R. ANTHONY, D. HAWKINS, D. MACRI', K. MECHANT, *Analisi dei costi*, McGraw-Hill, Milano, 2008

"I costi diretti relativi ad un oggetto del costo sono i costi riconducibili in maniera non ambigua all'oggetto del costo in quanto da esso causato. I costi indiretti sono elementi di costo causati congiuntamente da due o più oggetti del costo e come tali non riconducibili oggettivamente ad alcun singolo oggetto separatamente. Mentre i costi diretti sono attribuiti all'oggetto del costo, i costi indiretti sono allocati secondo dei coefficienti di allocazione."

²⁷ U. BOCCHINO, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano, 2008

3.4 La dinamica dei flussi finanziari

La gestione della dinamica finanziaria rappresenta una fase molto importante all'interno di qualunque organizzazione. Le modalità con cui l'impresa svolge un'attività produttiva impattano, infatti, sul fabbisogno finanziario, che, potremmo dire, rappresenta quell'intervallo temporale che vi è tra il momento in cui l'azienda ha sostenuto i costi e quello in cui ottiene i conseguenti realizzi. È importante dunque trovare delle forme di finanziamento, a breve, medio o lungo termine, a seconda degli investimenti posti in essere dall'azienda. Nelle imprese che operano su commessa una buona gestione dei flussi finanziari e del capitale circolante tende a divenire un elemento chiave per garantire il successo delle medesime imprese, data l'estrema variabilità con cui si producono i flussi di cassa, in modo particolare quelli in entrata. Occorre rilevare infatti che mentre le uscite monetarie sono distribuite lungo tutto il periodo della lavorazione, le entrate si concentrano su alcune date che, una volta previste in contratto, sono difficilmente modificabili²⁸.

I flussi positivi, corrispondenti alle entrate della commessa, vanno posti in relazione con i flussi negativi, connessi agli acquisti necessari per la realizzazione della stessa; considerando che alcune di queste spese potrebbero verificarsi prima della realizzazione delle corrispettive entrate, è frequente che si verifichi uno sfasamento temporale tra incassi/pagamenti che genererà un fabbisogno di mezzi finanziari. Il ricorso all'indebitamento esterno, per riequilibrare tali scompensi, diviene spesso causa di un appesantimento del conto economico aziendale in termini di maggiori oneri finanziari corrisposti²⁹, riducendo la redditività della commessa. In alternativa si può prevedere l'anticipazione da parte del committente prima dell'inizio dei lavori, causando in questo caso delle ripercussioni sul prezzo di vendita da proporre.

Nelle aziende che producono in serie il cash flow presenta un andamento abbastanza regolare caratterizzato da un periodo in cui le uscite prevalgono sulle entrate, fase che corrisponde agli investimenti per iniziare l'attività, a cui segue una fase opposta in cui le entrate prevalgono sulle uscite, poiché la società realizza degli incassi attraverso la vendita dei prodotti realizzati. Le aziende che operano su commessa non presentano questo tipo di regolarità; l'alternanza tra flussi positivi e negativi è molto elevata e irregolare.

Le entrate e le uscite monetarie connesse ad una commessa si legano a molteplici variabili, poiché derivano³⁰:

- a) dagli incassi della commessa previsti dalla stipula del contratto;

²⁸ Cfr M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma, 2009 pp 17 e ss.

²⁹ S. MASSIMO, *Quando accettare una commessa? Impatto e redditività per l'impresa*, <<Amministrazione e finanza>>, n.20, 2003, pp. 33-40

³⁰ Cfr nota 26

- b) dagli esborsi per il sostenimento dei costi variabili di esercizio legati alle dilazioni concesse dai vari fornitori;
- c) dagli esborsi relativi a costi fissi qualora si dovessero acquistare nuove strutture per la realizzazione della commessa;
- d) dagli esborsi necessari per la dotazione di capitale circolante;
- e) degli esborsi necessari per il pagamento delle imposte sul reddito attribuibili al progetto;

Nella maggior parte delle imprese l'analisi finanziaria non si limita alla singola commessa, ma ad una visione unitaria di tutte le commesse tramite l'esistenza di un "*portafoglio commesse*". Così facendo si creano strette relazioni tra le varie lavorazioni in termini non solo tecnico-economico, ma anche finanziario (i flussi di cassa di una commessa, ad esempio, con le opportune valutazioni, potrebbero fungere da fonte di finanziamento per altre commesse carenti di liquidità).

SECONDO CAPITOLO

1. Le componenti di costi di una commessa

Nella sua accezione più generale il costo è “la valorizzazione monetaria delle risorse utilizzate per qualche scopo³¹”. Questa definizione comprende al suo interno tre concetti di fondamentale importanza. Innanzitutto il fatto che il costo misura in termini monetari la quantità delle risorse impiegate; successivamente l’idea che la moneta costituisce un denominatore comune per sommare quantità di risorse diverse; e non da ultimo emerge l’assunzione che la rilevazione di un costo abbia sempre a riferimento un oggetto di costo (cost object)³². Nel caso delle aziende che operano su commessa, come già rilevato in precedenza, l’oggetto al quale far riferimento per l’attribuzione dei costi è dato dalla commessa stessa. Prima di scendere nel dettaglio delle componenti di costo di una singola commessa, sembra opportuno approssimare una classificazione generale dei costi a seconda degli scopi e in funzione di alcune caratteristiche prese in esame³³. Possiamo distinguere i costi in base a 3 criteri:

A. Momento di calcolo.

In base a questo criterio si distinguono due tipi di costo:

- *Costi preventivi*, determinati prima dello svolgimento dell’attività tramite i quali l’azienda fissa degli obiettivi che intende raggiungere;
- *Costi consuntivi*, determinati alla fine del periodo oggetto di osservazione, sono utilizzati in rapporto ai costi preventivi per valutare eventuali scostamenti e per adottare azioni correttive adeguate alle esigenze.

B. Volume di produzione³⁴.

Possiamo identificare in questo caso due macrocategorie di costo:

³¹ R. ANTHONY, D. HAWKINS, D. MACRI, K. MECHANT, *Analisi dei costi*, McGraw- Hill, Milano, 2008, p. 80 e ss.

³² “A **cost object** is a tangible input for a product manufactured/Service provided, like *labor or material*.” L’oggetto di costo deve essere specificato e compreso in modo chiaro in quanto è con riferimento a questo che si identificano i costi, diretti o indiretti, da imputare.

³³ La classificazione non risulta esaustiva, dato la vastità della materie e le diverse opinioni riportate dagli autori. In questa sede si menzionano solo le categorie funzionali allo svolgimento dell’elaborato.

³⁴ Secondo il criterio dei volumi di produzione i costi totali possono essere scissi nelle due categorie di costi fissi e variabili. La relazione tra costi e volumi può essere rappresentata tramite un diagramma costo-volume, in cui la funzione di costo totale può essere scritta nel seguente modo:

$$CT = CFT + (CVu * X)$$

dove:

CT indica l’ammontare totale dei costi sostenuti;

CFT il totale dei costi fissi;

CVu rappresenta il costo variabile unitario;

X è il volume prodotto di output.

- *Costi variabili*, il cui ammontare varia in maniera proporzionale al variare della quantità prodotta. Mentre il costo variabile totale aumenta all'aumentare dei volumi, il costo medio unitario, calcolato dividendo il costo totale per il volume di output, rimane costante;
- *Costi fissi*, il cui ammontare non varia in funzione della quantità prodotta, ma solo al variare della capacità produttiva. A differenza dei costi variabili, la quota unitaria dei costi fissi diminuisce al crescere dei volumi. Questo avviene perché i costi fissi totali sono ripartiti su un numero maggiore di unità prodotte, permettendo la realizzazione di economie di scala³⁵.

C. Modalità di attribuzione al singolo oggetto di costo.

In questo caso, come già richiamato nel capitolo precedente, si distinguono due classi di costo:

- *Costi diretti*, che si attribuiscono o imputano direttamente all'oggetto di costo, in seguito ad una misurazione oggettiva del fattore produttivo consumato dall'oggetto di costo stesso;
- *Costi indiretti*, che si attribuiscono o imputano indirettamente all'oggetto di costo, perché non è stata misurata in modo oggettivo la quantità di fattore produttivo consumata dall'oggetto di costo in esame. In questo caso la misurazione può essere tecnicamente impossibile, poiché i costi sono sostenuti congiuntamente per più oggetti di costo, oppure economicamente non conveniente.

Come qualunque processo di trasformazione, la realizzazione di una commessa comporta il sostenimento di una serie di costi, rappresentanti l'insieme dei fattori produttivi necessari per il suo completamento. Il costo della commessa include tutti gli elementi di costo indipendentemente dalla loro natura e dal loro regime di variabilità, non tenendo in considerazione il momento del loro sostenimento e i problemi che la loro imputazione comporta³⁶. Le classificazioni usate per distinguere a livello di contabilità industriale le varie tipologie di costi, sono applicabili anche alle produzioni su commessa, normalmente scomposte in fasi di lavorazione, ognuna delle quali implica l'utilizzo di risorse materiali, tecniche e umane. Come già precedentemente affermato, nelle aziende che producono su commessa, la contabilità analitica può essere tenuta secondo il metodo del *direct costing*³⁷, che rivela solo i costi direttamente attribuibili alla commessa, oppure secondo la logica del *full costing*, attribuendo oltre ai costi diretti una quota di costi indiretti.

³⁵ Altri fenomeni che possono contribuire alla creazione di economie di scala sono la maggiore efficienza degli impianti di grandi dimensioni, i minori costi unitari di acquisto e la più alta produttività grazie alla specializzazione.

³⁶ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma, 2009 p. 28.

³⁷ Mentre il *direct costing* è più indicato per fare il controllo operativo, in quanto misura oggettivamente l'efficienza dei responsabili di reparto o di commessa, il *full costing* permette di stimare meglio il prezzo di vendita e di influire sul comportamento dei manager.

Tramite la configurazione del direct costing si possono identificare vari tipi di costi diretti attribuibili alla commessa.

In particolare distinguiamo:

- costi di progettazione (stipendi, prestazioni di terzi, materiali vari);
- costi di produzione (materie dirette, mano d'opera diretta, ammortamenti specifici, lavorazioni esterne, leasing);
- costi commerciali (stipendi/provvigioni, trasporti, collaudi);
- altri costi (assicurazioni, diritti di licenza, oneri finanziari, oneri fidejussioni richieste).

Per ottenere il costo pieno di commessa è necessario sommare tutti i costi diretti sopra elencati con la quota parte di costi indiretti. I due tipi di configurazioni si utilizzano a seconda degli scopi che si vogliono perseguire³⁸.

Nelle aziende che operano su commessa è possibile effettuare un'altra classificazione dei costi, ricollegabile alla struttura organizzativa dell'impresa, che può prevedere i "centri di responsabilità" che intervengono nella realizzazione di una commessa. In questo caso una voce di costo potrà trovare riferimento alla commessa, alla cui realizzazione contribuisce, ed al centro di responsabilità cui compete la sua utilizzazione. Dal punto di vista del loro sostenimento i costi di commessa coprono un arco temporale più ampio rispetto a quello riferito alla realizzazione tecnica delle opere. Dunque, è possibile individuare i costi rispetto al ciclo di vita della commessa.

In tal caso distinguiamo:

- *costi sostenuti prima dell'acquisizione della commessa*: costi sostenuti per l'acquisizione di un nuovo ordine;
- *costi pre-operativi*: costi sostenuti dopo l'acquisizione della commessa, prima dell'inizio delle attività. Esempi di questo tipo di costo sono i costi di progettazione, i costi per l'impianto di del cantiere e l'avvio della produzione;
- *costi sostenuti nel corso dell'esecuzione della commessa*: costi delle risorse la cui utilizzazione è finalizzata alla realizzazione dell'opera;
- *costi sostenuti successivamente al completamento della commessa*: costi sostenuti per la consegna al cliente, per il collaudo e l'eventuale attività di assistenza post-vendita.

³⁸ In settori maturi, dove non è possibile manovrare liberamente la variabile prezzo, l'analisi dei costi diretti diventa essenziale per ottenere un vantaggio competitivo. Come affermato da COLOMBO, *Il direct costing valuta le commesse esterne*, "Il settore in cui opera la Tools Spa è da considerarsi ormai maturo e la variabile prezzo è il fattore critico più rilevante (...). La Tools ha adottato la metodologia del direct costing, secondo la quale vengono imputati al prodotto esclusivamente i costi sostenuti direttamente attribuibili alla sua realizzazione, mentre quelli comuni vengono globalmente detratti, senza alcuna imputazione al prodotto, dal margine di contribuzione totale". In tal caso utilizzare il costo pieno avrebbe causato un forte aumento del costo di produzione e una riduzione della redditività dei prodotti.

2. Le fasi di gestione

Per gestire al meglio la realizzazione di una commessa, si suole prevedere, all'interno del suo ciclo di vita, la suddivisione in varie fasi della commessa stessa al fine di garantire un controllo più efficiente dell'intero processo.

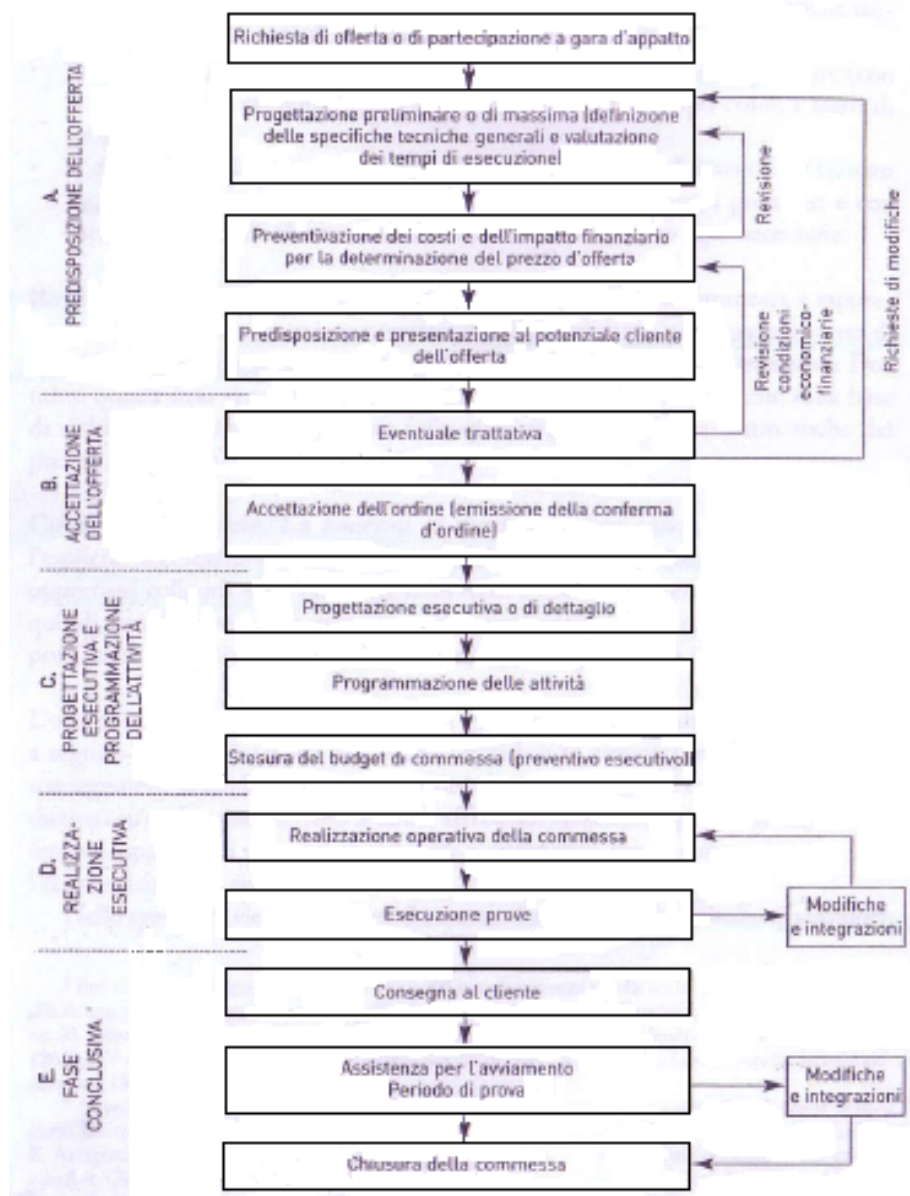


Figura 6 Le fasi di gestione di una commessa

Nella figura 6 vengono riportate le diverse fasi attraverso le quali viene realizzata la gestione di una commessa.

La gestione di una commessa ha inizio con la predisposizione dell'offerta da parte dell'ufficio commerciale e della direzione di produzione (quando necessario), con lo scopo di rispondere non solo alle richieste tecnico-qualitative del cliente ma per realizzare una proposta che risulti redditizia

sul piano economico³⁹. La progettazione preliminare delle specifiche tecniche generali e la valutazione dei tempi di esecuzione è successiva comunque alla richiesta di offerta da parte del cliente o, nelle realtà che utilizzano lo strumento dell'appalto, all'indizione di una gara d'appalto. Questa fase iniziale è molto critica poiché si stabilisce il prezzo di vendita della commessa, previa preventivazione dei costi, dei ricavi e dei margini ottenibili dall'eventuale accettazione dell'offerta da parte del cliente⁴⁰. Molti analisti d'investimento determinano il prezzo di offerta di una prestazione in modo da garantire non solo la realizzazione di un margine di commessa, ma anche una remunerazione per l'impresa adeguata con il costo del capitale investito o con le aspettative degli azionisti. In tal modo si collegano le politiche d'investimento del capitale con il processo di creazione di valore per gli investitori⁴¹. Le analisi preventive non si limitano a preventivi economici, ma comprendono delle valutazioni il più possibile accurate quali, ad esempio, i tempi di realizzazione, i flussi finanziari generati o assorbiti durante la vita della commessa, i possibili rischi legati ai processi fondamentali del ciclo di vita della commessa o legati a criticità del sistema ambientale di riferimento (variazioni dei tassi, dei prezzi, ecc...). Dopo l'accettazione dell'ordine da parte del cliente, che può eventualmente essere preceduta da una fase di contrattazione, la commessa è inserita nel portafoglio ordini. Da questo momento inizia la fase di progettazione esecutiva e programmazione dell'attività con la stesura di un piano operativo. La prima attività che viene svolta consiste nell'individuazione di un capocommessa o project manager, investito della responsabilità di coordinare e armonizzare le attività programmate. La figura del project manager è fondamentale per la realizzazione della commessa in quanto è proprio a questa persona che spetta il compito di disporre le risorse in modo da essere coerente con i dati economici, le tempistiche e le caratteristiche tecniche definite in sede di progettazione. In questa fase inoltre sono assegnate le responsabilità ai singoli soggetti/unità organizzative, con la creazione di eventuali unità temporanee create per l'occasione, come i team di progetto. La struttura a matrice, citata nel primo capitolo, favorisce la creazione di unità organizzative con persone che fanno parte delle diverse aree funzionali e con persone che fanno parte di singoli progetti; a progetto ultimato, questa unità si scioglie e i suoi componenti possono essere designati per altre attività. Nella fase di progettazione si definisce, inoltre, la sequenza delle fasi e delle attività di lavoro che ciascun soggetto/unità organizzativa è tenuto a svolgere.

³⁹ Secondo V. SILVIO, *Creare valore nelle imprese che operano su commessa*, "il prezzo di offerta di una prestazione deve essere infatti in grado di coprire i costi previsti dall'impresa per la sua realizzazione e deve inoltre garantire un'adeguata remunerazione."

⁴⁰ Cfr P. DE BERNARDI, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano, 2008, p. 535 e ss.

⁴¹ Il valore di una commessa è determinato tramite una stima dei flussi di cassa attesi, generati dalla commessa stessa, opportunamente scontati a un tasso che riflette un livello sistemico coerente con la natura dell'operazione. Per fare ciò si utilizza il metodo del VAN (Valore attuale netto).

La fase centrale di gestione della commessa è rappresentata dalla realizzazione esecutiva⁴² che sarà tanto più lineare e scevra da criticità quanto più accurata sarà stata la fase di progettazione. La realizzazione operativa della commessa è seguita dall'esecuzione di prove. Questa parte è molto importante perché, dall'esito dei test, possono scaturire eventuali modifiche alla realizzazione originaria della commessa. I feed-back⁴³, sia positivi che negativi, hanno come obiettivo la soddisfazione del cliente. Quando è possibile viene prevista la realizzazione di prototipi che permettono al cliente stesso di utilizzare il prodotto prima della consegna, in modo tale da facilitare determinate modifiche sulle specifiche di chi poi dovrà utilizzare il prodotto stesso.

La fase conclusiva del processo è la consegna al cliente, accompagnata dall'assistenza per l'avviamento durante un determinato periodo di prova. La commessa si chiude, quindi, con l'accettazione da parte del committente e con la regolazione dei rapporti amministrativo-finanziari (fatturazione e pagamento a saldo dell'opera).

3. Il controllo economico

Definiti i caratteri delle fasi di gestione di una commessa, ci si vuole soffermare sul processo di controllo che caratterizza queste particolari imprese. Questo è definito come l'insieme di attività attuate dai vari manager aziendali, finalizzate al perseguimento degli obiettivi di efficacia e di efficienza che sono stati assegnati⁴⁴. Nelle imprese che operano su commessa il controllo economico può essere distinto in tre tipi di controllo, ugualmente importanti:

- a. *Il controllo antecedente.* È il controllo che si realizza nella fase precedente all'inizio della gestione vera e propria della commessa. Esso si manifesta nella determinazione degli obiettivi di breve periodo per ogni singola commessa e per ogni posizione organizzativa dotata di responsabilità e autorità. Si valuta, in questa fase, la convenienza potenziale della commessa. Il documento utilizzato per il controllo antecedente è il preventivo d'offerta, che sarà analizzato in seguito.
- b. *Il controllo concomitante.* Si realizza con la verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi esplicitati nel corso della gestione. Lo scopo del controllo concomitante è quello di confrontare periodicamente gli obiettivi ed i risultati, in modo tale da avere un feedback su quello che è stato l'avanzamento dei lavori e l'andamento della gestione complessiva e di

⁴² Cfr P. DE BERNARDI, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano, 2008, p. 535 e ss.

⁴³ In A. MUCELLI, *Il processo di controllo nelle imprese che producono su commessa*, si afferma che " nelle imprese la cui produzione avviene su commessa, e ancor più in quelle dove le commesse non sono ripetitive, la relazione circolare, definita meccanismo di feed-back loop, risulta particolarmente utile a livello di valutazioni di sintesi sull'economicità dei processi e sugli aspetti organizzativi interni."

⁴⁴ Cfr nota 12.

porre in essere i meccanismi correttivi che si rendono opportuni⁴⁵. Per un corretto monitoraggio della commessa non è sufficiente questo meccanismo, perché l'informazione si rende disponibile a commessa definitivamente chiusa e le variazioni intervenute rispetto al programmato non possono che essere utilizzate come supporto per una migliore programmazione futura.

Insieme al meccanismo di feedback, nel controllo delle commesse ha un impatto molto positivo il meccanismo di feed-forward. Questo permette un controllo dei costi e dei risultati economici riferibili dalla data di analisi alla fine della vita della commessa⁴⁶.

- c. *Il controllo susseguente.* Al termine del periodo di gestione si esegue la verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi esplicitati in sede di programmazione annua, tramite un confronto tra budget di commessa-vita intera e consuntivo finale della stessa⁴⁷. Il controllo in questa fase ha una doppia finalità: da un lato si vuole valutare l'operato del manager durante l'esercizio, dall'altro ha una funzione informativa relativa alla creazione di una base dati utile per la riprogrammazione annua dell'esercizio seguente.

Controllo antecedente, concomitante e susseguente possono essere tra loro collegati come illustrato nella figura 7 che mostra la sequenza, in termini temporali, delle varie tipologie di controllo che si susseguono nelle fasi di gestione di una commessa. A questo punto, ponendo al centro dell'attenzione la singola commessa, possiamo parlare di controllo di progetto da un punto di vista economico.

⁴⁵ Cfr P. DE BERNARDI, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano, 2008, p. 542 e ss.

⁴⁶ In A. MUCELLI, *Il processo di controllo nelle imprese che producono su commessa*, si afferma che " le informazioni disponibili consentono infatti una chiara visione dei problemi e la valutazione delle alternative decisionali in progress, con riferimento a quella particolare commessa non ancora conclusa. (...) Il processo di apprendimento derivante dal meccanismo di feed-forward può consentire una più efficace gestione della commessa in termini economici, di qualità, di tempestività nella consegna ecc...".

⁴⁷ Cfr L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1991, p.229 e ss.

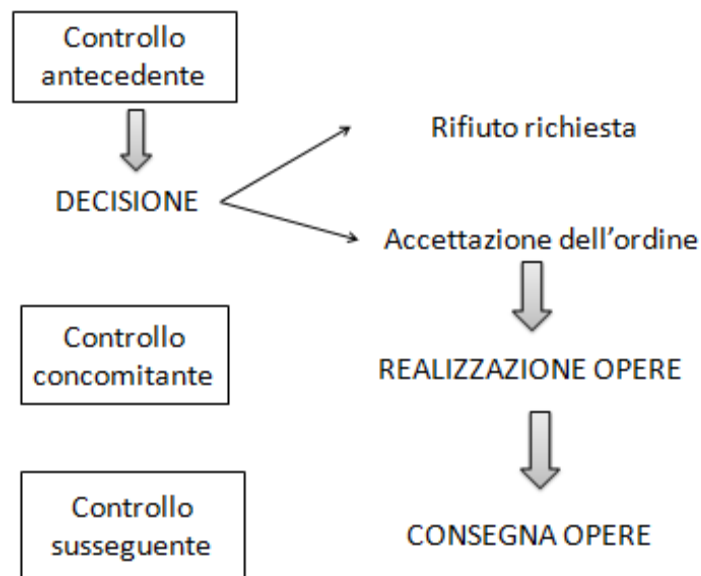
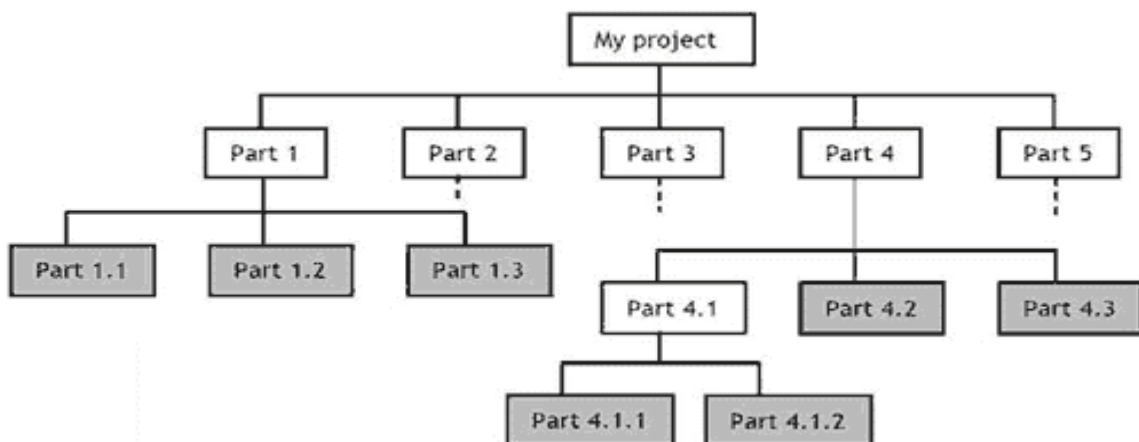


Figura 7 Sequenza delle varie tipologie di controllo

3.1. Work Breakdown Structure

Per quanto attiene più nel dettaglio il processo di controllo, esso può essere suddiviso in 3 macrofasi, la prima delle quali è la scomposizione del progetto in parti elementari. Questa suddivisione del progetto è chiamata “*work breakdown structure*” (WBS) e consiste nella suddivisione della commessa in parti o attività elementari con le quali l’azienda ha familiarità in quanto svolte anche per altri progetti⁴⁸. Consiste in un diagramma gerarchico la cui radice indica la totalità del progetto; ogni nodo dell’albero indica un’attività scomponibile ed ogni foglia un’attività che ha raggiunto il livello massimo di dettaglio stabilito (per la descrizione di quel progetto). Le attività di scomposizione prescindono in generale dall’intervallo temporale di esecuzione dell’attività stessa, da rapporti di causa effetto o di precedenza fra le attività.



⁴⁸ Cfr. A. COMBATTENTE A. COMBATTENTE, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, <<Amministrazione & Finanza>>, n. 6, 2001, pp. 33-3

La metodologia seguita in tale processo di scomposizione è definita “analisi mezzi-fini”⁴⁹, che permette di segmentare il processo produttivo attraverso l’individuazione di pacchetti di attività (work packages), parti elementari o singole fasi per le quali si dispone di una maggiore conoscenza rispetto al progetto globale. Tale analisi consente di ovviare a uno dei principi base del controllo nelle produzioni su commessa, che consiste nell’impossibilità di utilizzo dei costi standard, ovvero di costi pre-calcolati che permettono di stimare la quantità delle risorse necessarie al fine di conseguire gli obiettivi di commessa⁵⁰. Le parti elementari che s’individuano tramite il processo di scomposizione hanno delle caratteristiche comuni:

- ogni attività elementare è distinguibile dall’altra e il lavoro da compiere è descritto in maniera puntuale per ogni work package;
- ogni attività deve essere programmabile sia in termini temporali (fissazione di data di inizio e di fine attività) sia in termini economici e di risorse (umane e tecniche);
- le attività sono collegate con i centri responsabili della sua esecuzione⁵¹;
- le attività sono suddivise in unità temporali predefinite per facilitare il processo di controllo.

La scomposizione del progetto in parti elementari è legato ad un problema di grande importanza per il corretto funzionamento del sistema di controllo: permette di collegare le parti elementari alla struttura organizzativa dell’impresa, ossia alle unità o centri di responsabilità della commessa. Il collegamento si esplicita tramite l’utilizzo di una matrice, in cui alle righe corrispondono i vari elementi del progetto, contraddistinti da un proprio codice, mentre alle colonne corrispondono i vari centri di responsabilità. La formulazione delle relazioni tra elementi del progetto e centri di responsabilità è un utile presupposto affinché il controllo della commessa avvenga correttamente⁵²; il processo di assegnazione delle responsabilità dei diversi elementi ai vari centri consente un efficace controllo incrociato dei costi e delle altre grandezze economico-finanziarie, dove per controllo incrociato si intende un processo riguardante entrambe le dimensioni del problema (progetti e centri).

⁴⁹ In L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, si dice che “la suddetta analisi mezzi-fini consiste nel suddividere il progetto globale, solitamente molto complesso, in blocchi più piccoli; ciascun blocco viene scomposto a sua volta in blocchi minori e così via finché si perviene al grado di familiarità prestabilito.”

⁵⁰ Cfr. U. BOCCHINO, *Controllo di gestione e budget*, Giuffrè editore, Milano, 1994, p. 545 e ss.

⁵¹ In particolare, si dovrebbe disporre di un organigramma del progetto (Obs, organization breakdown structure) con il quale assegnare al personale specifiche responsabilità per l’esecuzione dei singoli work packages.

⁵² Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè editore, Milano, 2000, p. 206 e ss.

3.2. Il preventivo

La seconda fase del processo di controllo è la stesura del *preventivo*. Come affermato da C. Cremonesi, in *Il controllo di gestione nella produzione su commessa e nelle organizzazioni per progetto*, “il preventivo ideale è quello che partendo da un certo numero di costi elementari, numero che, a seconda del tipo di azienda, può anche essere molto elevato e di quantità di lavoro da eseguire spaccato in attività elementari, ottiene dei prezzi unitari o dei prezzi a corpo come somma di tante quantità moltiplicate per i singoli costi elementari”. Bisogna tenere in considerazione il fatto che il preventivo ideale non esiste perché i costi elementari possono essere scomposti a loro volta in sottocosti; di conseguenza la prima cosa da fare è decidere il massimo dell’analisi che ogni azienda intende realizzare, cercando di trovare un equilibrio tra il livello di analisi e le necessità dell’impresa⁵³. Il preventivo dei costi è il documento base del controllo di uno specifico progetto, perché svolge il ruolo di definizione e verifica costante dello stato di avanzamento dei lavori (il cosiddetto SAL).

Nel preventivo dei costi sono accolti tutti i costi programmati per l’esecuzione della commessa, suddivisi tra i blocchi in cui la medesima è stata scomposta. Date le caratteristiche delle diverse fasi di gestione di una commessa, enunciate nei paragrafi precedenti, e dei tempi richiesti per l’esecuzione (le commesse spesso hanno una durata pluriennale), si rende necessario, per un controllo efficace, predisporre più di un preventivo. L’esigenza di un controllo sullo stato di avanzamento dei lavori si manifesta in maniera maggiore a seconda dell’estensione della durata del processo produttivo. Normalmente si distinguono tre tipi di preventivi di commessa, differenziati in base al tempo di redazione e al grado di analiticità:

1) *Preventivo iniziale di offerta.*

Il preventivo iniziale di offerta è redatto prima della stipulazione del contratto con il cliente, nella fase di predisposizione dell’offerta e, funge da base per la formulazione del prezzo di vendita e la convenienza economica per l’accettazione della commessa. Qualora la commessa non dovesse essere accettata i costi sostenuti fino a quel momento dovrebbero confluire tra i costi comuni o indiretti da ripartire sul complesso delle commesse già acquisite e in esecuzione⁵⁴. La stesura del preventivo iniziale presuppone, dunque, che sia avvenuto un contatto con il cliente potenziale, durante il quale quest’ultimo ha manifestato le sue specifiche, in modo da permettere all’azienda una previsione sommaria dei costi necessari per la realizzazione dell’opera; si presuppone inoltre

⁵³Al riguardo CREMONESI, in *Il controllo di gestione nella produzione su commessa e nelle organizzazioni per progetto*, p. 72 osserva: “ Non è sempre vero che un preventivo tanto più è analizzato in dettaglio tanto più è corretto(...). Ogni azienda è dinamica e sarebbe un grave errore instaurare sistemi troppo rigidi che non permettono di adattarli alle sopravvenute modifiche strutturali e di attività.”

⁵⁴ Cfr. U. BOCCHINO, *Controllo di gestione e budget*, Giuffrè editore, Milano, 1994, p. 546 e ss.

l'emissione di un avaprogetto⁵⁵ della commessa da parte della direzione tecnica o di qualche altro ente designato. Il grado di analisi e di un preventivo di offerta è necessariamente limitato, poiché vi è una carenza d'informazioni in questa fase iniziale della vita di una commessa. Tuttavia il preventivo iniziale deve cercare di prevedere possibili eventi incerti futuri, sia interni sia esterni, come ad esempio la variazione dei tassi di finanziamento o dei prezzi delle risorse, in modo tale da non compromettere la redditività della commessa a causa di un prezzo che risulterebbe solo apparentemente remunerativo. La previsione dei costi e dei ricavi di commessa consente di effettuare una valutazione della convenienza⁵⁶ della commessa stessa, in modo tale da contemperare le esigenze del conseguimento degli obiettivi di redditività con la probabilità di accettazione del cliente. A tale scopo occorre verificare se il risultato economico dello specifico progetto è compatibile con gli obiettivi prestabiliti a budget, con riferimento alle commesse nella loro globalità⁵⁷.

2) *Preventivo esecutivo.*

Il preventivo esecutivo è redatto dopo l'acquisizione dell'ordine da parte del cliente e presenta un grado di analiticità maggiore rispetto al primo preventivo, grazie alla disponibilità di maggiori informazioni più dettagliate e precise, acquisite tramite gli strumenti contrattuali. Date le numerose informazioni disponibili nel momento della realizzazione del preventivo esecutivo è possibile affermare che i costi di commessa in esso contenuti devono rappresentare un obiettivo economico da rispettare nella realizzazione del progetto stesso e, per certi versi, possono svolgere le stesse funzioni che i costi standard assolvono nelle imprese con produzioni ripetitive⁵⁸. I costi contenuti nel preventivo sono il termine di confronto "fisso" nei controlli periodici di avanzamento della commessa, oltre che lo strumento di guida dei vari soggetti responsabili dei centri coinvolti e delle attività da svolgere. Nella realizzazione del preventivo esecutivo si esegue, sulla base della scomposizione delle attività trattate nel paragrafo precedente, la programmazione dei costi per parti elementari del progetto. La stesura del preventivo esecutivo richiede un certo periodo di tempo, in quanto, solitamente la sua redazione avviene dapprima, in momenti diversi, all'interno dei vari centri di responsabilità coinvolti nel progetto, per poi in seguito essere redatto in forma

⁵⁵ In *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, BRUSA afferma: "Tale avaprogetto non è un progetto vero e proprio, in quanto la commessa non è stata ancora acquistata. In relazione a tal avaprogetto, i diversi centri coinvolti nella realizzazione della commessa, formulano un preventivo di massima dei costi di loro competenza."

⁵⁶ Sull'argomento si vedano: M. SIMONE, *Quando accettare una commessa? Impatto e redditività per l'impresa*, pp. 33-38; C. COLOMBO, V. RAVARELLI, *Il direct costing valuta le commesse esterne*, pp. 31-34

⁵⁷ Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè editore, Milano, 2000

⁵⁸ Cfr. A. MUCELLI, *Gli strumenti di controllo per la produzione su commessa*, << Amministrazione e Finanza >>, n. 20, 1995, pp.1107-1110

consolidata, dopo la fase di condivisione e negoziazione. I costi all'interno del preventivo esecutivo sono preventivati secondo criteri analoghi a quelli usati nelle produzioni di serie, cioè:

- Quantità fisica di risorsa x Prezzo unitario di risorsa
- Il prezzo unitario e la quantità fisica delle varie risorse sono preventivati separatamente, in modo da facilitare il controllo dei costi in sede di analisi degli scostamenti.

3) *Il preventivo aggiornato*

Una delle caratteristiche delle imprese che producono su commessa è il fatto di poter apportare delle varianti rispetto al progetto iniziale. Proprio in quest'ottica è redatto il preventivo aggiornato, così chiamato poiché ha la funzione di aggiornare periodicamente le previsioni di costo accolte nel preventivo esecutivo. Operativamente il preventivo aggiornato è redatto secondo delle scadenze prestabilite o al termine di una fase critica dell'esecuzione della commessa (milestone). Esso svolge una funzione fondamentale nell'ottica del controllo orientato al futuro⁵⁹ delle singole commesse, perché permette di riformulare continuamente le previsioni a finire durante lo stato di avanzamento dei lavori.

$$\text{PREVENTIVO AGGIORNATO} = \text{COSTI CONSUNTIVI} + \text{PREVISIONE "A FINIRE"}$$

Il preventivo aggiornato unisce i costi consuntivi a una certa data con la previsione dei costi ancora da sostenere, individuando le variazioni che molto probabilmente si verificheranno, permettendo un intervento, laddove possibile, durante la fase di realizzazione della commessa.

Il tipo di preventivo che è redatto influenza i costi che devono essere considerati dal momento che i tre preventivi hanno delle finalità diverse. Nella formulazione del preventivo esecutivo e di quello aggiornato risulta più appropriato l'utilizzo dei costi diretti, perché si vogliono considerare i costi riferiti alla singola commessa; caso diverso è quello della stesura del preventivo iniziale d'offerta, dove, con l'obiettivo di orientare la fissazione di un prezzo di vendita, può risultare più appropriato l'impiego dei costi pieni. Nella stesura dei preventivi non bisogna però tenere in considerazione solo i costi poiché il controllo economico di gestione riguarda anche i ricavi e il risultato economico di commessa. Su quest'aspetto si può osservare quanto segue:

- a. dal confronto tra i ricavi globali di commessa, noti a contratto acquisito, e i costi diretti di commessa, si ottiene il margine di commessa.

$$\text{MARGINE DI COMMESSA} = \text{RICAVI DI COMMESSA} - \text{COSTI DIRETTI DI COMMESSA.}$$

⁵⁹ In *La gestione delle grandi commesse industriali*, M. Salvioni osserva: " Con il preventivo aggiornato è possibile, da una parte determinare gli scostamenti in termini di tempi e costi di lavorazione intervenuti a seguito dello svolgimento di definite operazioni attinenti il processo produttivo; dall'altra parte di consentire interventi modificativi degli obiettivi e dei comportamenti successivi e l'aggiornamento dei preventivi esecutivi della commessa."

Il margine di commessa si differenzia dal margine di contribuzione, perché quest'ultimo è il risultato della differenza tra i ricavi e i costi variabili (non i costi diretti);

- b. il prezzo della commessa può essere fisso o, in contratti con revisione di prezzo, può variare per tener conto delle cause sopravvenute durante l'esecuzione della commessa. In questo caso l'aggiornamento coinvolge non solo i costi ma anche i ricavi.

Nella figura 8 si può osservare un esempio di preventivo di commessa, comprendente tutti i dati economici rilevanti⁶⁰.

ESEMPIO DI PREVENTIVO DI COMMESSA	
Voci di costo e di ricavo	Importi
<i>Costi diretti di commessa</i>	
- Costi di progettazione	
• Stipendi	
• Prestazioni di terzi	
• Materiali vari	
• ...	
- Costi di produzione	
• Materie dirette	
• Mano d'opera diretta	
• Ammortamenti specifici	
• Lavorazioni esterne	
• ...	
- Costi commerciali	
• Stipendi	
• Provvigioni	
• Trasporti	
• ...	
- Altri costi diretti	
• Assicurazioni	
• Diritti di licenza	
• Oneri finanziari	
• ...	
Totale costi diretti	
<i>Ricavi di commessa</i>	
<i>Margine di commessa</i>	

Figura 8 Esempio di preventivo di commessa

Mentre i costi diretti totali di commessa possono essere desunti dal preventivo esecutivo o dal preventivo aggiornato, a seconda che mutuino o no a seguito degli aggiornamenti, qualche problema s'incontra nel calcolo dei ricavi di competenza⁶¹. Questi sono calcolati a seconda degli

⁶⁰ Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè editore, Milano, 2000, p. 213

⁶¹ A questo proposito BRUSA, in *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, osserva: "la liquidazione o accertamento dei ricavi e il relativo incasso possono avvenire:

scopi del controllo. In un dato periodo il ricavo di competenza è calcolato come frazione del ricavo totale, correlato alle operazioni di esecuzione della commessa compiute nel periodo.

$$\text{RICA VO DI COMPETENZA} = \text{COSTI DIRETTI DI COMPETENZA} \times \frac{\text{RICA VI TOTALI}}{\text{COSTI DIRETTI TOTALI}}$$

3.3. L'analisi degli scostamenti

La rilevazione a consuntivo dei costi e dei ricavi di commessa permette la periodica effettuazione di confronti con i preventivi e rende possibile l'analisi degli scostamenti⁶² (variance analysis). Il meccanismo di controllo delle commesse, come già detto prima, di tipo feed-forward, trova una sua esemplificazione proprio in questo procedimento di confronto che ha lo scopo di fornire informazioni al management sullo svolgimento della commessa, informazioni tali da permettere eventuali interventi correttivi necessari al recupero delle varienze rilevate. L'analisi degli scostamenti tipicamente è effettuata confrontando un preventivo con un consuntivo durante la vita della commessa. Il confronto, che deve avvenire tra due valori omogenei, cioè riferiti allo stesso stato di avanzamento, può avvenire in date prestabilite o allorché si raggiunge un determinato SAL. Mentre nel secondo caso non dovrebbero esistere problemi di confrontabilità, perché il preventivo di costo dovrebbe coincidere con lo stato di avanzamento prescelto per il controllo; nel caso in cui il confronto avvenga in date prestabilite bisogna rendere il confronto tra preventivo e consuntivo omogeneo. Il confronto tra preventivo e consuntivo può causare il rischio di non percepire in tempo disfunzioni o diseconomie. Per questo motivo le imprese applicano un controllo integrativo al precedente, basato sul confronto tra due preventivi.

In modo particolare sono tre i confronti che possono essere fatti tra preventivi:

- *Preventivo iniziale – Preventivo esecutivo*

Questo confronto è volto ad evidenziare delle variazioni rispetto ai costi inizialmente previsti, differenza che deriva da una carenza d'informazioni al momento della preventivazione iniziale o da una negligenza da parte di chi è addetto a tale previsione. Una correzione in questa fase può essere molto importante ai fini della redditività dell'impresa, nel caso in cui si siano ritenuti economici dei prezzi che, riformulando le previsioni di costo, non lo sarebbero più stati.

- *Preventivo esecutivo – Preventivo aggiornato*

1) alla fine della commessa;

2) prima della fine, cioè durante l'avanzamento dei lavori, con la modalità principali seguenti:

- senza una relazione diretta con le operazioni eseguite ed i costi sostenuti (si tratta di anticipi sul prezzo di commessa);
- in base allo stato di avanzamento dei lavori, riferito ad una ben precisa fase già ultimata."

⁶² Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè editore, Milano, 2000, p. 215

Questo confronto permette di evidenziare scostamenti in parte già avvenuti e in parte ancora da manifestarsi, consentendo un intervento correttivo durante la vita della commessa. Esso si configura come:

COSTI DIRETTI DEL PREVENTIVO ESECUTIVO – (COSTI DIRETTI CONSUNTIVO FINO ALL'AGGIORNAMENTO + COSTI DIRETTI PREVENTIVI A FINIRE)

L'aggiornamento del preventivo tramite quest'approccio è un principio guida del controllo di commessa orientato al futuro⁶³.

- *Preventivo iniziale – Preventivo aggiornato*

Questo scostamento evidenzia, nel corso della vita della commessa, il livello di realizzazione del risultato economico programmato al momento dell'offerta al committente. Esso è la somma dei due scostamenti precedenti:

(PREVENTIVO INIZIALE – PREVENTIVO ESECUTIVO) + (PREVENTIVO ESECUTIVO – PREVENTIVO AGGIORNATO)

L'analisi degli scostamenti deve essere fatta non solo tenendo conto dei costi di commessa, anche considerando i tempi e la qualità. L'analisi congiunta delle performance di costo e di avanzamento di una commessa può essere condotta con il modello dell'*earned value*⁶⁴. È possibile risalire al valore imputabile alla parte di commessa completata attraverso la definizione dei seguenti valori:

- il costo previsto a budget delle attività programmate (PV- planned value);
- il costo a valori di budget relativo alle attività di commessa completate (EV- earned value);
- il costo consuntivo relativo alle attività di commessa effettivamente completate (AC- actual cost).

Le tipologie di scostamento che si possono ottenere con i valori descritti sono:

- a) *scostamento di costo*, dato dalla differenza tra i costi preventivati e i costi consuntivi (PV – AC);
- b) *scostamento di avanzamento o di performance dei tempi*, dato dalla differenza tra costi delle attività completate e il costo previsto (EV – PV);

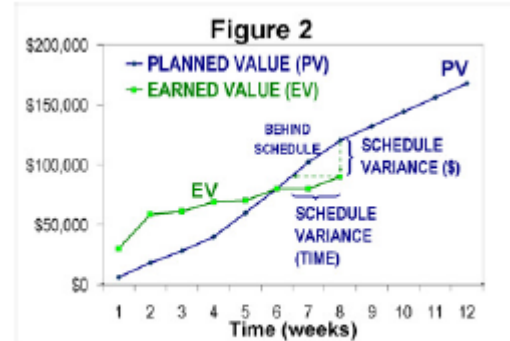
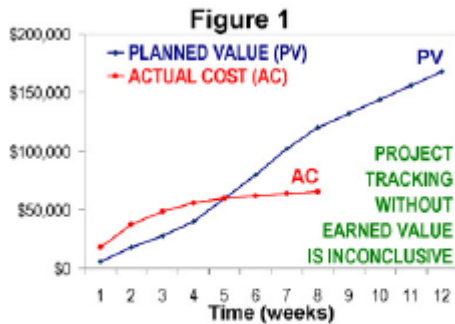
⁶³ In *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, BRUSA afferma: "In effetti esso evita il rischio di considerare già automaticamente risolti certi problemi che stanno per presentarsi nella gestione dei progetti, e quindi agevolmente raggiungibili gli obiettivi economici accolti nel preventivo esecutivo, anche quando ciò non è vero."

⁶⁴ "Earned value management (EVM), or Earned value project/performance management (EVPM) is a project management technique for measuring project performance and progress in an objective manner.

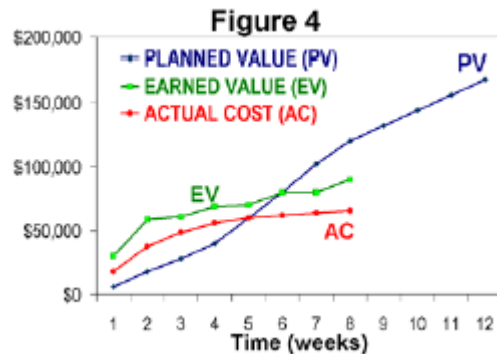
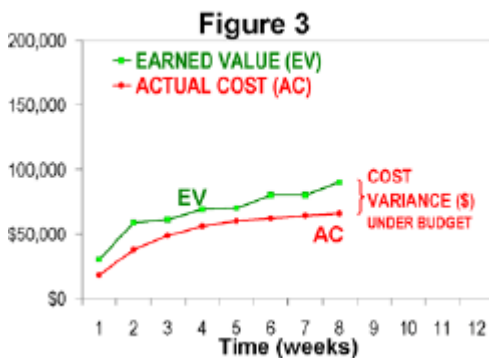
Because EVM has the ability to combine measurements of :scope, schedule and cost,in a single integrated system, Earned Value Management is able to provide accurate forecasts of project performance problems, which is an important contribution for project management." (http://en.wikipedia.org/wiki/Earned_value_management)

c) *scostamento globale*, dato dalla differenza tra i costi effettivi e i costi previsti a budget (AC-PV).

Nei grafici seguenti sono rappresentati i possibili scostamenti sopra indicati.



$$EV = \sum_{\text{Start}}^{\text{Current}} PV(\text{Completed})$$



I meccanismi dell'*earned value* consentono al management di effettuare valutazioni di economicità della commessa sotto il punto di vista delle prestazioni di tempo e costo, oltre che formulare previsioni aggiornate circa il futuro svolgimento del progetto⁶⁵. Lo stesso significato degli scostamenti si ha dal calcolo d'indicatori sintetici che mostrano se si stanno rispettando i parametri di tempo e i costi stabiliti in una precedente programmazione:

- cost performance index (CPI) = EV/AC; se il risultato è maggiore di 1 la commessa è nei costi, al contrario se è minore di 1;
- schedule performance index (SPI) = EV/PV; la commessa è nei tempi se l'indicatore è maggiore di 1, il contrario se è minore.

⁶⁵Cfr. U. BOCCHINO, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano, 2008, p.554

3.4. Il budget

Fino a questo momento si è parlato di controllo di gestione ponendo l'enfasi sulla singola commessa. Si ritiene necessario dare al problema un'impostazione più globale prendendo in considerazione i criteri di formazione del budget⁶⁶ dell'impresa e quelli relativi al periodico confronto di quest'ultimo con i risultati effettivi della gestione. Nell'ottica globale della redazione del budget i preventivi di costo, analizzati in precedenza, rappresentano il punto di partenza. Dall'elaborazione dei dati provenienti da questi ultimi, si elaborano tre tipi di budget:

- 1) il budget economico
- 2) il budget finanziario
- 3) il budget patrimoniale

Il budget economico evidenzia il risultato economico previsto e riepiloga i costi (commerciali, industriali, di struttura) ed i ricavi di vendita previsti per l'anno di budget espressi dai budget analitici già elaborati dai vari responsabili funzionali ed integrati con la stima degli oneri finanziari e di quelli fiscali⁶⁷. Nella figura seguente si può osservare un esempio di budget economico.

⁶⁶ U. BOCCHINO, in *Controllo di gestione e budget*, osserva: "Il budget è un documento contabile amministrativo che individua il programma di gestione, attraverso la determinazione dei risultati economico-finanziari che l'azienda intende raggiungere nel successivo esercizio e che si sintetizza nella formulazione di un bilancio preventivo. (...) Le caratteristiche principali del budget sono:

- deriva dal piano;
- è un programma globale;
- è suddiviso in programmi settoriali cioè per centri di responsabilità per business o linee di prodotto e per progetti;
- è articolabile per prodotti o per aree strategiche d'affari o linee di prodotto e per progetti;
- è un programma tradotto in termini economico-finanziari."

⁶⁷ Cfr. M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma, 2009, p. 92 e ss.

Voci di costo e di ricavo	Commesse acquisite	Commesse in trattativa		Da saturare	Totale
		Certe	Probabili		
Ricavi di vendita - costi diretti: ▪ materiali ▪ MOD ▪ Altri costi diretti					
Margine di commessa					
- costi indiretti operativi					
Reddito operativo					
+/- oneri e proventi finanziari, atipici e straordinari					
Reddito prima delle imposte					
- imposte sul reddito					
Reddito netto					

Figura 9 Esempio di budget economico

L'aggregazione dei vari preventivi di commessa è resa complicata dal fatto che le produzioni non sono, se non in minima parte, ripetitive e che solo alcune delle commesse che cadranno nell'anno di budget risultano già acquisite al momento della redazione dei programmi di gestione. Nella stesura del budget dunque si dovrebbe seguire un particolare iter logico. Il primo passo è la realizzazione di un inventario dei contratti in essere (commesse già acquisite) con conseguente determinazione dei costi da sostenere e dei ricavi di competenza relativamente al periodo di budget. Nel caso in cui la commessa abbia una durata residua superiore al suddetto periodo, i costi e i ricavi programmati vanno riferiti a quella frazione di vita della commessa che ricade nell'anno di budget; quest'operazione coinvolge tutti gli enti interessati nella realizzazione della commessa e consiste in una riformulazione di previsioni già fatte⁶⁸. In seguito devono essere esaminate le commesse in trattativa, ovvero le commesse di cui ancora non si è stipulato il contratto, ma per le quali il cliente ha avanzato una proposta. I costi e i ricavi di questa commessa, conoscibili almeno a livello di preventivo iniziale d'offerta, sono inseriti nel budget globale solo dopo una valutazione del grado di probabilità che la trattativa vada a buon fine. Le commesse possono infatti distinguersi tra *certe*, *probabili* e *improbabili*. Una volta stabilito il livello di probabilità al di sotto del quale si ritiene non acquisibile una commessa, si prevede la data di inizio e si inseriscono i costi e i ricavi, adeguatamente preventivati, nel budget. Infine si devono formulare degli obiettivi per coprire la quota di capacità produttiva ancora libera tramite commesse non ancora in trattativa. Quest'ultima

⁶⁸ Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè editore, Milano, 2000, p. 226 e ss.

fase del budget è la più incerta e complessa poiché si riferisce ad attività pressoché sconosciute, di cui non si possono prevedere né i costi né i ricavi. In tale budget, dunque, vi sono alcuni obiettivi quantificabili di costi e ricavi (in merito alle commesse acquisite, in trattativa o, per certi costi, come la mano d'opera diretta, alle commesse sconosciute) e obiettivi non quantificabili (relativi alle commesse sconosciute).

Il budget finanziario permette l'analisi della fattibilità dei programmi operati sotto il profilo finanziario. Non svolge solamente una verifica della liquidità di breve periodo, traducendo le azioni programmate in entrate e uscite monetarie, ma individua il fabbisogno finanziario dell'impresa, generato dalle previsioni di costi e ricavi indicati dai vari budget operativi, nonché le sue fonti di copertura, consentendo di quantificare gli oneri finanziari relativi all'esercizio⁶⁹. Il processo di formazione del budget finanziario parte dalla redazione di un budget delle fonti e degli impieghi in cui si accerta la fattibilità finanziaria globale dei programmi. Viene redatto anche un budget di cassa, atto ad analizzare la fattibilità finanziaria dei programmi di gestione all'interno del periodo annuo. Infine sono scelte le alternative più valide per coprire eventuali fabbisogni in sintonia con gli obiettivi economico-finanziari generali e con i vincoli del mercato finanziario. Nel caso delle imprese che operano su commessa la particolarità nella redazione del budget finanziario è legata alle incertezze che gravano sulle commesse non acquisite o non in trattativa; difficoltà che coinvolgono principalmente la determinazione a priori di certi fabbisogni di capitale e certi fonti di finanziamento, i flussi di uscite e di entrata monetari. Anche in questo caso si è costretti talvolta a formulare dei programmi parziali.

Il budget patrimoniale rappresenta la sintesi finale delle operazioni di gestione previste che determinano una composizione quali -quantitativa dell'attivo e del passivo alla fine del periodo. Può essere considerato uno degli strumenti di maggiore rilevanza nell'ambito della pianificazione finanziaria perché contribuisce a determinare una quantificazione prospettica della gestione, comparabilmente alla sua fattibilità finanziaria⁷⁰. Il budget patrimoniale può essere ricavato come differenza algebrica tra i valori presenti nello stato patrimoniale iniziale e i valori inseriti nel budget finanziario delle fonti e degli impieghi.

⁶⁹ Cfr. M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne editrice, Roma, 2009, p. 93 e ss.

⁷⁰ Cfr. U. BOCCHINO, *Controllo di gestione e budget*, Giuffrè editore, Milano, 1994, p. 233 e ss.

TERZO CAPITOLO

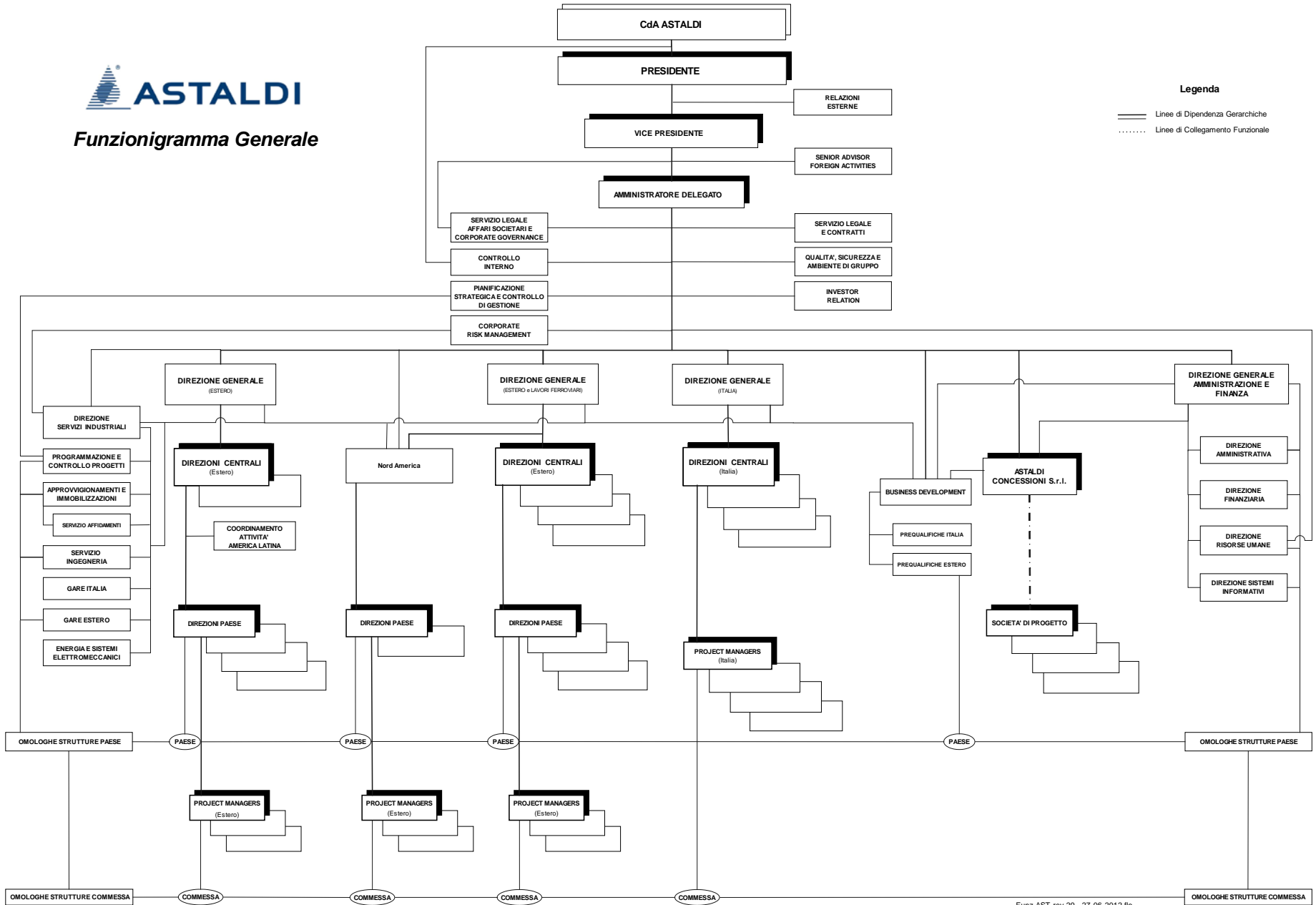
1. Il Gruppo Astaldi

Astaldi S.p.A. è un'azienda che opera nel settore delle costruzioni a livello mondiale, leader in Italia come General Contractor e come promotore di iniziative in project finance. Il suo modello di business fornisce la possibilità di approfondire quanto trattato nei capitoli precedenti in merito alla contabilità dei costi che si verifica nelle imprese che operano su commessa. Nella trattazione del caso di studio si focalizzerà l'attenzione su come avviene il controllo dei costi di una singola commessa, controllo che, integrato con quello delle altre commesse, diviene funzionale alla redazione del bilancio dell'impresa nel suo complesso. Il Gruppo Astaldi nasce negli anni '20, quando l'Ing. Sante Astaldi fonda l'omonima ditta individuale "Ing. Sante Astaldi", un'impresa edilizia che opera prevalentemente negli appalti di grandi opere civili in Italia e nelle colonie d'oltremare. Nel 1929 viene costituita l'Impresa Astaldi Costruzioni e Lavori Pubblici S.p.A.. Sin dall'inizio, la società ha realizzato opere non solo nel territorio italiano ma anche in territorio straniero, fino al secondo conflitto mondiale prevalentemente in alcuni Paesi africani, impegnandosi nella costruzione di ferrovie, acquedotti, porti ed edifici pubblici. Tra le prime realizzazioni, le direttissime Roma-Napoli (1926/1929) e Bologna-Firenze (1933/1935) in Italia, e la strada Addis Abeba-Grandi Laghi (1939/1940) in Etiopia. Nel periodo post bellico, l'azienda mantiene una rilevante presenza in Italia, concentrando l'attività nell'opera di ricostruzione del dopo guerra (in particolare nella realizzazione di impianti idraulici e ferrovie), ed estende il proprio raggio d'azione inizialmente nell'Africa orientale inglese (Kenia, Uganda) e successivamente in altre aree del continente (Zaire, Ghana, Sierra Leone, Nigeria, Burundi, Ruanda, Mozambico), dove, invece, l'attività si focalizza prevalentemente nella costruzione di strade. Nel 1950 viene costituita l'impresa Astaldi Estero S.p.A.. Tra la fine degli anni '50 e gli anni '70, la Astaldi, affianca alla realizzazione italiana della tratta Roma-Bologna dell'Autostrada del Sole (negli anni 60) e della Direttissima Roma-Firenze (1971-1976), una notevole espansione nei mercati esteri con nuove iniziative in Europa, in Medio Oriente, in America centrale e in Asia. Negli anni '80, attraverso un processo di riorganizzazione delle attività operative, avviene la fusione per incorporazione delle due società, Impresa Astaldi Estero e Impresa Astaldi Costruzioni e Lavori Pubblici, e la nascita nel 1986 dell'attuale Astaldi Spa, con sede a Roma. L'azienda negli anni '90 diviene il secondo gruppo italiano fra le imprese generali di costruzioni (con l'acquisizione di Italstrade e Dipenta). Un anno importante per la storia della società è il 2002, poiché nel mese di giugno Astaldi viene quotata alla Borsa Valori di Milano, nel segmento STAR. Il Gruppo si presenta sul mercato come una delle realtà più importanti a livello internazionale nel campo delle infrastrutture e dell'ingegneria civile. Nel 2011 Astaldi si è posizionata 93° nelle classifiche mondiali della *Engineering News Record* "2011

ENR Top Global Contractors” e ad oggi contribuisce allo sviluppo di 6 macro-aree nel mondo: Italia, Europa Centrale (Polonia, Romania, Russia) e Turchia, Middle East (Arabia Saudita, Emirati Arabi Uniti, Oman, Qatar), Maghreb (Algeria), America Latina (Venezuela, Perù, Cile, America Centrale) e America del Nord (Canada, USA). Astaldi Spa è attivo nelle infrastrutture di trasporto ferroviario, stradale e aeroportuale, degli impianti di produzione energetica e dell'edilizia civile ed industriale, oltre che nella gestione in regime di concessione di infrastrutture di trasporto, parcheggi e ospedali. La società presenta una struttura organizzativa a matrice che le consenta una maggiore flessibilità e la possibilità di operare su più progetti congiuntamente. Il Consiglio di Amministrazione riveste un ruolo centrale nell'ambito dell'organizzazione aziendale in quanto ad esso fanno capo la responsabilità degli indirizzi strategici ed organizzativi della Società, nonché la verifica dell'esistenza dei controlli necessari per monitorare l'andamento della Società e del Gruppo. Al consiglio di Amministrazione rispondono i capi delle tre direzioni in cui l'azienda si articola : Direzione Estero, Direzione Italia e Direzione Generale Amministrazione e Finanza.



Funzionigramma Generale



2. L'attività di General Contractor

Il Gruppo Astaldi è il primo *General Contractor* in Italia, attivo nel campo della progettazione, realizzazione e gestione di infrastrutture pubbliche e di grandi opere di ingegneria civile, prevalentemente nei comparti delle infrastrutture di trasporto, degli impianti di produzione energetica, dell'edilizia civile ed industriale e dell'impiantistica. Il General Contractor è un sistema articolato e complesso di risorse professionali multi settoriali, che si costituisce come interlocutore unico delle amministrazioni e dei committenti in genere, garantendo tempi, costi e qualità della realizzazione delle grandi opere e delle grandi infrastrutture. La sua caratteristica peculiare quindi non è il "saper costruire", conoscenza di cui è comunque in possesso, ma la sua capacità di gestione o di "management" e cioè, in altre parole, la sua capacità di ideare, promuovere, pianificare ed organizzare, mobilitare, controllare e quindi gestire tutte le risorse con il cui contributo è possibile realizzare grandi opere.

Il contraente generale si occupa infatti di vari aspetti della realizzazione dell'opera tra cui lo sviluppo del progetto definitivo e le attività tecnico amministrative occorrenti al soggetto aggiudicatore per pervenire all'approvazione dello stesso. Il general contractor provvede, inoltre, alla progettazione esecutiva con l'esecuzione e direzione dei lavori, al prefinanziamento dell'opera da realizzare e all'individuazione delle modalità gestionali dell'opera e di selezione dei soggetti gestori.

In quanto general contractor, gli obiettivi principali del gruppo Astaldi sono: soddisfare in modo ottimale le esigenze dei committenti e raggiungere obiettivi di crescita per aumentare il valore dell'azienda e fornire sempre una risposta adeguata al mercato.

In relazione alla propria "mission" l'azienda ha l'esigenza di organizzarsi in maniera efficiente per raggiungere gli obiettivi che si intendono perseguire, conseguire tali obiettivi con risultati economici accettabili e sopravvivere in un mercato sempre più selettivo e che lascia pochi margini all'improvvisazione.

Per garantire il buon funzionamento delle attività di impresa è necessario che vi sia una partecipazione proficua dei vari soggetti. Per fare ciò è necessario disporre di strumenti che facilitino la comunicazione, la circolazione delle informazioni, l'integrazione tra le varie funzioni aziendali e la condivisione della conoscenza. Astaldi, proprio per adempiere al meglio a questa necessità di interazione tra le persone, si è dotata di un complesso sistema informativo, articolato nel seguente modo:

- *Sistema di Gestione Integrato Qualità Sicurezza e Ambiente* (cd. Procedure Gestionali);

- *Procedure Operative;*
- *Procedure Amministrativo–Contabili;*
- *Sistema ERP, quale soluzione applicativa concepita in modo da integrare su base aziendale i processi operativi ed amministrativi che regolano lo svolgersi delle varie attività aziendali;*
- *Sistema Integrato di “Performance Management” per la Pianificazione Strategica e il Controllo di Gestione, nonché per la redazione del Bilancio Individuale della Capogruppo e del Bilancio Consolidato;*
- *Altri sistemi che si interfacciano con l’ERP.*

Tra i sistemi di flussi informativi sopra indicati, nel prosieguo del seguente lavoro, l’attenzione si concentrerà sulle c.d. *Procedure Operative*, intendendosi con tale termine da un lato le metodologie, gli strumenti e la documentazione in carico al “*Project Control*” di commessa per controllare i costi ed i tempi di commessa, dall’altro l’insieme dei processi utili per una efficace ed efficiente gestione delle attività legate alla Programmazione e al Controllo dell’avanzamento fisico-produttivo della commessa.

3. Il processo di controllo costi di una commessa

Nella società Astaldi l’attività di *Project Control* si inserisce all’interno della pianificazione, del monitoraggio e del controllo dei processi operativi di una commessa, che concorrono cioè al raggiungimento degli obiettivi prefissati, e di controllo di gestione, al fine di supportare il responsabile di una commessa nella redazione del preventivo esecutivo e nel suo controllo. L’obiettivo delle suddette attività è quello di dotare il *Project Control* di una procedura in grado di consentirgli di svolgere al meglio il suo compito, segnalando eventuali criticità o scostamenti non solo sulle attività che si stanno svolgendo ma anche sulle attività ancora da svolgere.

Nella fase di avvio di una commessa la prima operazione che viene effettuata è la riclassificazione dei ricavi, dei costi e del margine della scheda di offerta (SCOI/E) secondo le voci del Piano triennale. Quest’ultimo è un documento articolato per natura di costo, in cui vengono riportati i ricavi e i costi, (dalla cui differenza si ottiene anche il risultato operativo di commessa), considerando con maggiore dettaglio le voci inerenti ai tre anni successivi a quello in cui viene redatto. La riclassificazione della scheda di offerta consente, durante il ciclo di vita della commessa, il confronto tra quanto pianificato nella fase di avvio e le successive modifiche della fase di lavorazione. Di seguito viene riportato un esempio di scheda SCOE riclassificata.

ASTALDI S.p.A.% -% -% - ..%	SCOE RICLASSIFICATA (valore d'Offerta ... = ...)			SCOE RICLASSIFICATA (valore PT 2012-1014 ... = ...)			Piano Industriale 2013 - 2017 (... = ...)			Delta (Piano Triennale - SCOE Riclassif.)		
	Valuta ... Condizioni Monetarie J.J...	Valuta EURO	EURO EQUIVALENTE	Valuta ... Condizioni Monetarie J.J...	Valuta EURO	EURO EQUIVALENTE	Valuta ... Condizioni Monetarie J.J...	Valuta EURO	EURO EQUIVALENTE	Valuta ... Condizioni Monetarie J.J...	Valuta EURO	EURO EQUIVALENTE
	A	B	C	A1	B1	C1	A2	B2	C2	(A2-A1)	(B2-B1)	(C2-C1)
Progetto: DATA : RICAVI : FORFAIT/MISURA VALUTA :	...	€ =	TOTALE	...	€ =	TOTALE	...	€ =	TOTALE	...	€ =	TOTALE
Produzione certificata												
Produzione certificata (SAI)												
Revisione prezzi certificata (SAI)												
Riserve certificate												
Lavori extracontrattuali certificati												
PRODUZIONE CERTIFICATA												
Produzione												
Produzione da contratto (SIL)												
Revisione prezzi												
Riserve riconosciute												
PRODUZIONE CONTRATTUALE												
Produzione di varianti da definire												
Claims da definire												
PRODUZIONE da DEFINIRE												
Lavori extracontrattuali												
VALORE DELLA PRODUZIONE												
Altri ricavi e proventi vari												
Altri ricavi												
Sponsoraggio												
Vendite												
Capitalizzazioni												
Utilizzo Fondi												
TOTALE RICAVI												
Mano d'opera locale												
Mano d'opera espatriata												
Consumo materiali/ricambi												
Materiali												
Carburanti												
Pneumatici												
Ricambi												
Svalutazione Ricambi in STOCK												
Fornitura e posa in opera												
Subappalti												
Costi Consorziati a ribaltamento												
Prestazioni da Terzi												
Prestazione di Terzi												
Altri Costi Diretti												
Trasporti												
Noleggi												
Leasing												
Noleggi interni Astaldi (x cantieri diretti)												
Ammortamenti												
Ammortamenti Immateriali												
Ammortamenti Materiali												
Ammortamenti Fiscali (per Consorzi)												
Impiegati e dirigenti locale												
Impiegati e dirigenti espatriati												
Spese di gestione Cantiere												
Spese di gestione Cantiere												
Spese generali												
Spese Generali												
Assicurazioni												
Progettazione e Consulenze Tecniche												
Indennizzi ed espropri												
Costo sponsoraggio e Prestazioni Casa Madre												
Fidjussioni												
Imposte indirette												
Sopravvenienze ed insussistenze												
Sopravvenienze ed insussistenze												
Utilizzi e Plusvalenze												
Ammortamento oneri pluriennali												
Accantonamenti												
Rischi ed Opportunità (comprende Oneri Revisionali)												
TOTALE COSTI												
1° RISULTATO OPERATIVO DELLA COMMESSA												
Partite ed oneri straordinari												
Oneri finanziari netti (Consortile)												
2° RISULTATO OPERATIVO DELLA COMMESSA												
Imposte (Consortile)												
MARGINE OPERATIVO LORDO "MOL"												
Oneri e Proventi Finanziari Netti												
Oneri Finanziari netti a Breve												
RISULTATO DOPO GESTIONE FINANZIARIA												
Imposte												
Imposte dirette												
Imposte Minori												
Risultato di Terzi												
RISULTATO NETTO (escluso Spese Sede Locale e Roma)												
Margine % (escluso Spese Sede Locale e Roma)												
Spese Sede Astaldi Roma												
Spese Sede Locale												
RISULTATO NETTO												
Margine % netto												

Valore di Gara = €
Valore P.Trien.2012-2014 = €

Vi sono poi altre due operazioni che vengono effettuate sempre nella fase di avvio di una commessa:

- a) *la scomposizione dello scopo del lavoro (strutture WBS); e*
- b) *la stesura del preventivo operativo iniziale.*

L'attività sub a) può essere a sua volta divisa in due sotto-attività:

- la realizzazione della WBSC (*work breakdown structure* di contratto). Si tratta di una rappresentazione ad albero, concordata con il cliente, dello scopo del lavoro da eseguire, utilizzata nel programma contrattuale, nei *report* di avanzamento per il cliente e nella redazione dei SAL attivi;
- la creazione di una struttura WBS interna, il cui ultimo livello è denominato Centro di Costo (CdC) e che rappresenta il "contenitore" della struttura dove si pianificano i costi ed i ricavi di commessa e dove si allocano gli stessi a consuntivo.

Nella pratica, le due strutture possono coincidere.

In seguito all'aggiudicazione del contratto e all'avvenuta riunione di lancio viene normalmente preparato il preventivo operativo iniziale, in cui si definiscono gli obiettivi di ricavo e di costo a vita intera e quindi il c.d. "K" di commessa (ovvero il rapporto tra ricavi a vita intera e costi a vita intera). Tali documenti vengono redatti nella fase di avvio della commessa, mentre gli altri documenti che verranno trattati in seguito, vengono redatti con tempistiche differenti a seconda degli obiettivi e delle informazioni che si vogliono ottenere.

Qui di seguito viene pertanto fornita una disamina dei documenti utilizzati nell'ambito della commessa distinti in funzione della loro frequenza di redazione:

- Documenti Mensili
 - a) Piano di committenza (PAC) e suoi aggiornamenti: è uno strumento indispensabile per la pianificazione degli acquisti, degli investimenti e degli affidamenti del Gruppo. È inoltre il documento principale per il controllo costi nella fase di approvvigionamento in quanto consente un controllo puntuale fra i costi unitari ipotizzati nel Preventivo Operativo e i valori offerti o contrattualizzati. All'avvio della commessa viene redatto un PAC in parallelo alle analisi e alla stesura del preventivo operativo di commessa. In seguito, il PAC viene aggiornato con cadenza mensile a seconda degli scostamenti che si sono verificati nelle varie voci. Le voci del PAC sono suddivise in: lavori, servizi, forniture in opera, noleggi a caldo, forniture, noleggi a freddo, immobilizzazioni. Il PAC si compone di 3 schede: affidamenti contrattuali, affidamenti da contrattualizzare e immobilizzazioni. Di seguito si riporta un esempio di scheda n. 1 riferita agli affidamenti contrattuali.

ASTALDI		COMMESSA:				PROGRAMMA APPROVVIGIONAMENTI DI COMMESSA - PAC		DATA DI AGGIORNAMENTO:			
SCHEDA I: AFFIDAMENTI CONTRATTUALIZZATI											
LAVORI											
Cod.	DESCRIZIONE AFFIDAMENTO	AFFIDAMENTO	%BS	RINTRACCIABILITA'			QUANTITA' E COSTI				
ammortamento				K. RDW	K. RDH	VERSIONE II C/URD/IMP PII DEI	Stato Piacere	Stato	PIV/PIW Tot	IMP/CON PIV/IMP	AVTE
									UTM Imposto	UC Imposto	AVTE
SERVIZI											
Cod.	DESCRIZIONE AFFIDAMENTO	AFFIDAMENTO	%BS	RINTRACCIABILITA'			QUANTITA' E COSTI				
ammortamento				K. RDW	K. RDH	VERSIONE II C/URD/IMP PII DEI	Stato Piacere	Stato	PIV/PIW Tot	IMP/CON PIV/IMP	AVTE
									UTM Imposto	UC Imposto	AVTE
FORNITURE IN OPERA											
Cod.	DESCRIZIONE AFFIDAMENTO	AFFIDAMENTO	%BS	RINTRACCIABILITA'			QUANTITA' E COSTI				
ammortamento				K. RDW	K. RDH	VERSIONE II C/URD/IMP PII DEI	Stato Piacere	Stato	PIV/PIW Tot	IMP/CON PIV/IMP	AVTE
									UTM Imposto	UC Imposto	AVTE
NOLEGGI A CALDO											
Cod.	DESCRIZIONE AFFIDAMENTO	AFFIDAMENTO	%BS	RINTRACCIABILITA'			QUANTITA' E COSTI				
ammortamento				K. RDW	K. RDH	VERSIONE II C/URD/IMP PII DEI	Stato Piacere	Stato	PIV/PIW Tot	IMP/CON PIV/IMP	AVTE
									UTM Imposto	UC Imposto	AVTE
FORNITURE											
Cod.	DESCRIZIONE AFFIDAMENTO	AFFIDAMENTO	%BS	RINTRACCIABILITA'			QUANTITA' E COSTI				
ammortamento				K. RDW	K. RDH	VERSIONE II C/URD/IMP PII DEI	Stato Piacere	Stato	PIV/PIW Tot	IMP/CON PIV/IMP	AVTE
									UTM Imposto	UC Imposto	AVTE
NOLEGGI A FREDDO											
Cod.	DESCRIZIONE AFFIDAMENTO	AFFIDAMENTO	%BS	RINTRACCIABILITA'			QUANTITA' E COSTI				
ammortamento				K. RDW	K. RDH	VERSIONE II C/URD/IMP PII DEI	Stato Piacere	Stato	PIV/PIW Tot	IMP/CON PIV/IMP	AVTE
									UTM Imposto	UC Imposto	AVTE
Da riempire e controllare in avanzamento nel report mensile di commessa							TOT imparti POI/POA				
							TOT imparti impegnati				

- b) Cont.Gest: mensilmente il *Project Control* provvede alla supervisione ed all'analisi della contabilità gestionale attraverso il consuntivo di quantità, allocando ricavi e costi ai Centri di Costo di rispettiva competenza. Il *Project Control*, entro il 15 del mese successivo, dovrà emettere il documento denominato Cont. Gest. che è un documento gestionale in cui viene rappresentata la complessiva situazione economica di una commessa per natura di costo (piano dei conti gestionale).
- c) Rapporto di commessa: il documento viene redatto entro il 20 di ogni mese e mostra l'avanzamento della commessa e le sue principali criticità. Il rapporto di commessa è un

documento abbastanza discorsivo che normalmente si articola in due sezioni. Nella prima viene analizzata la situazione contrattuale, con particolare riferimento alla scheda di commessa e alla situazione dei lavori, evidenziando le eventuali varianti necessarie, causate o da imprevisti nel corso d'opera o da ulteriori richieste da parte del cliente stesso. Nella seconda sezione viene invece rappresentata la situazione economica della commessa, riportando la scheda di Cont. Gest. e il conto economico della commessa con separata indicazione dei relativi ricavi e costi. Vengono inoltre fornite indicazioni con riguardo ai test effettuati per il controllo di efficienza ed il controllo degli impegni e vengono altresì rappresentate le curve di avanzamento fisico ed economico delle lavorazioni principali. Nella parte finale del rapporto di commessa vengono infine fornite informazioni inerenti al personale di commessa, nonché alla qualità, all'igiene, all'ambiente e alla sicurezza del lavoro.

- Documenti Trimestrali
 - a) Rapporto di controllo costi /Preventivo operativo aggiornato: è il principale strumento di controllo del rapporto tra costi e ricavi a vita intera della commessa (il c.d. k di commessa). In tale documento si fornisce, se del caso, una nuova previsione di chiusura evidenziando le ragioni degli scostamenti rispetto a quanto originariamente ipotizzato. Esso si articola in due sezioni: una sezione di sintesi, in cui sono contenute informazioni sintetiche sui ricavi e sui costi e sono descritte le principali variazioni intervenute evidenziando gli eventi che costituiscono rischi e opportunità, e una seconda sezione in cui viene indicato il vero e proprio preventivo operativo aggiornato.
 - b) Preconsuntivo: questo documento ha il duplice scopo di verificare il rispetto degli obiettivi di produzione e di costo del budget di esercizio e di qualificare gli eventuali scostamenti intervenuti. La finalità del documento è dunque quella di aggiornare la stima dei ricavi e dei costi nel corso dell'esercizio.
- Documenti Annuali
 - a) Piano Triennale di Commessa: è un documento articolato per natura di costo e riporta la distribuzione nel tempo dei valori di produzione e di costo definendo il Preconsuntivo dell'esercizio in corso, gli importi mensilizzati nel budget, quelli degli anni a seguire nonché l'importo complessivo dei costi a vita intera della commessa.

Preventivo Operativo di Commessa (*Budget Operativo*): rappresenta la pianificazione e programmazione tecnico-operativa della produzione e dei costi a livello di Cdc/work Packages/risorse. Tale documento costituisce il riferimento per la gestione, il monitoraggio ed il controllo costi di commessa. Si tratta di un documento estremamente rilevante nell'ambito della gestione dei costi di commessa che pertanto verrà specificatamente commentato nel paragrafo seguente.

4. Il Budget Operativo: un esempio

Così come per il rapporto mensile di commessa, anche il *budget* operativo può essere articolato in diverse sezioni.

Nella prima parte del documento viene descritto il progetto e la sua organizzazione con riferimento alla scheda di contratto. In questa fase si effettua una rappresentazione grafica delle relazioni contrattuali intersocietarie fra committente, consorzio, direzione lavori, progettista, principali fornitori e appaltatori, ecc.. Vengono inoltre analiticamente descritti i lavori da eseguire, con separata indicazione degli ammontari stimati in termini di costi e di ricavi.

Di seguito si riporta un modello di scheda di contratto (primo allegato del *budget*) nella quale sono rappresentati l'oggetto del contratto, il cliente e i dati del contraente con le quote delle società consortili. Sono inoltre indicati tempi/scadenze contrattuali e dati del contratto, quali modalità di pagamento, termini di pagamento, revisione prezzi, anticipazioni e ritenute. La scheda di contratto è, dunque, un documento molto importante poiché da questo emerge lo scopo del lavoro.



SCHEDA CONTRATTO

TITOLO COMMESSA

CLIENTE

OGGETTO DEL CONTRATTO

TIPOLOGIA DI CONTRATTO

ENTE FINANZIATORE

DATI DEL CONTRAENTE

SOCIETA'

Gestione Diretta
Consorzio a gestione diretta
Consorzio gestito da terzi

QUOTE SOCIETA' CONSORTILE

Società	Quota
	%
	%
	%

Variazioni quote	
Data data	aa/mm/gg %
Data data	aa/mm/gg %
Data data	aa/mm/gg %

DIREZIONE LAVORI

DIRETTIVO DI COMMESSA

Direttore Delegato/Centrale
Direttore Area/Commissa
Project Manager/Direttore di cantiere

DATI DI CONTRATTO

	valute (.....)	valute (.....)	valute (.....)
IMPORTO ORIGINARIO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
ATTI AGGIUNTIVI	N°.....del aa/mm/gg <input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	N°.....del aa/mm/gg <input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	N°.....del aa/mm/gg <input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
IMPORTO CONTRATTUALE AGGIORNATO	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Modalità di pagamento:

Termini di pagamento:

Rivisione Prezzi:

Anticipazioni:

Ritenute e garanzie:

TEMPUSCADENZE CONTRATTUALI

Data assegnazione contratto: aa/mm/gg
Ordine inizio lavori: aa/mm/gg
Data di completamento: aa/mm/gg
Sospensione lavori dal: aa/mm/gg
Proroghe: gg
Nuova data di completamento: aa/mm/gg

RISERVE RICONOSCIUTE

N°.....del aa/mm/gg
N°.....del aa/mm/gg
N°.....del aa/mm/gg

Note:

Nella seconda parte del documento viene poi analizzata la situazione contrattuale in cui si descrivono gli argomenti oggetto di confronto con il committente con particolare riferimento alle varianti e ai *claims*, segnalando eventuali variazioni contrattuali nel rapporto modifica contratto.

La terza parte del documento riguarda invece il piano di realizzazione del progetto. In questo ambito vengono indicate le date contrattuali chiave (*milestones*) del progetto. Si rappresenta inoltre il *Programma Approvvigionamenti di Commessa*, descrivendo le scelte di piano di realizzazione ed evidenziando le modifiche nel frattempo intervenute rispetto alle scelte originarie rimanete effettuate in sede di offerta o precedentemente approvate in sede di redazione del piano industriale o del preventivo operativo.

L'elemento centrale di questo documento è proprio quella della definizione del *budget* da inserire nel piano industriale. Pertanto vengono analiticamente indicati:

- La Produzione Certificata, rappresentando lo stato di avanzamento del contratto (SAL) in termini di produzione eseguita e certificata;
- I Ricavi, riportando i ricavi pianificati;
- I Costi, rappresentando i costi unitari sostenuti e/o da sostenere per i materiali necessari alla realizzazione della commessa e delle principali lavorazioni, con riferimento a quelle affidate in subappalto e a quelle eseguite direttamente;
- I Rischi e le Opportunità, classificati in: operativi, finanziari, strategici e di *compliance*;
- La Pianificazioni ricavi e costi per centro di costo.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto viene riportato qui di seguito un esempio di *Pianificazione di ricavi e costi per centro di costo* (allegato n. 8).

Infine si rappresentano, anche in termini qualitativi, gli scostamenti intervenuti rispetto al *budget* precedente approvato. In questa sezione sono pertanto contenute tre tabelle:

- PRECONSUNTIVO

Budget 20.. (1)			Preconsuntivo 20.. (2)			Scostamento (2 - 1)		
Produzione	Costi	Risultato	Produzione	Costi	Risultato	Produzione	Costi	Risultato
		0			0	0	0	0

- BUDGET ANNUO

Budget 20..			
SAL certificato	Produzione	Costi	Risultato
			0

- VITA INTERA


	Piano Industriale 2012-2016 (1) SCOE RIC./POI	Piano Industriale 2013-2017 (2)	scostamento (2 - 1)
Produzione contrattuale			0
Revisione prezzi			0
Riserve riconosciute			0
Varianti da definire			0
Claims da definire			0
lavori extracontrattuali			0
Totale Produzione	0	0	0
Ricavi diversi			0
Costi			0
Risultato	0	0	0
K % (Risultato/Produzione)	0,0%	0,0%	0,0%

In tale sezione vengono anche riportati gli allegati:

- 1) Scheda Commessa
- 2) Budget – Piano industriale
- 3) SCOE – SCOI riclassificato
- 4) Evoluzione vita intera
- 5) Scheda rischi ed opportunità

- 6) Programma Operativo
- 7) Curve di controllo avanzamento fisico
- 8) Pianificazione ricavi e costi per Cdc
- 9) Programma Approvvigionamenti per Commessa
- 10) Piano Investimenti
- 11) Pianificazione Risorse

12) Scheda RAMC (Rapporto Modifica Contratto)

		RAPPORTO MODIFICA CONTRATTO		N°:
Cliente:		Commessa:		Pag. ___/ ___
13)				
Data notifica modifica:				
Origine:		Committente [] Astaldi S.p.A. []		
14)				
Natura della modifica:				
Lavori aggiuntivi [] Variazione Progettuale [] Nuove Specifiche Tecniche [] Altro []				
Descrizione della modifica:				
15)				
Tasso di cambio del Contratto: (1€.....X); (1€.....Y)		Valuta 1 (X)	Valuta 2 (Y)	Valuta (€eq.)
Importo originale del parte Contratto:				
parte Astaldi:				
parte Socio:				
Ultimo importo aggiornato del Contratto:				

parte Astaldi:			
parte Socio:			
Importo della modifica Contratto:			
parte Astaldi:			
parte Socio:			
Nuovo Importo del Contratto:			
parte Astaldi:			
parte Socio:			
Condizioni di Pagamento:			
Data ultima di completamento lavori:			
Estensione temporale:			
Nuova data di completamento lavori:			
16)			
Altro:			
Allegati	SI []	NO []	
PM/ DCI (Nome Completo e Firma)			Data

17) Scheda SCH – CL (Scheda Informativa Claims)

Conclusioni

Da quanto evidenziato nei capitoli precedenti, risulta evidente come il processo di controllo nelle imprese che operano su commessa è più articolato rispetto a quello delle imprese che producono per il magazzino. Tale processo infatti utilizza una serie alquanto ampia di strumenti operativi per controllare al meglio il particolare ciclo produttivo della commessa, che inizia solo quando avviene l'ordine da parte del cliente. Il motivo per cui queste imprese richiedono un processo di controllo differente è riscontrabile anche nel prodotto che queste offrono. Le commesse infatti sono prodotti quasi sempre unici in quanto si devono di volta in volta adattare alle particolari esigenze della clientela. È opportuno monitorare ogni fase della lavorazione delle commesse ed intervenire tempestivamente attraverso delle azioni mirate e decise che saranno più efficaci tanto più sarà l'esperienza – accumulata sul campo nel corso delle lavorazioni precedente – e la professionalità del controller.

È importante dunque la distinzione tra i tre tipi di controllo che coesistono in queste imprese: controllo antecedente, concomitante e susseguente. Il controllo antecedente è importante per valutare la convenienza potenziale della commessa. Questa fase si caratterizza per la redazione del preventivo d'offerta, in cui si ipotizzano i costi che saranno successivamente sostenuti. Questa operazione può risultare critica poiché errori in questa fase potrebbero causare dei risultati negativi per l'impresa. Una volta che il cliente ha accettato l'offerta, l'impresa redige il preventivo esecutivo, basandosi sulla scomposizione delle attività effettuata nella creazione della work break down structure. Nella fase di produzione vi è dunque un controllo concomitante, tramite il confronto tra preventivo esecutivo e preventivo aggiornato, allo scopo di verificare l'avanzamento dei lavori, intervenendo in maniera celere nel caso in cui si debbano apportare delle modifiche dal progetto iniziale. Accanto alla tradizionale analisi di feed-back, volta a valutare quanto effettuato in precedenza, nelle imprese che operano su commessa un ruolo essenziale riveste l'analisi feed-forward poiché analizzare ciò che accadrà in futuro permette di indicare le cause che potrebbero determinare delle inefficienze ed individuare le opportune azioni correttive da porre in atto. Infine, in queste imprese, vi è anche un controllo susseguente con la duplice finalità di valutare quanto realizzato e di creare una base di dati utile per la riprogrammazione annua dell'esercizio seguente. Questo tipo di controllo non comporta particolari difficoltà in quanto è caratterizzato da costi consuntivi.

Il processo di controllo descritto non è uguale per tutte le imprese che operano su commessa nel senso che ogni azienda adotterà il sistema di controllo che le consentirà di soddisfare al meglio le esigenze del proprio business e della propria clientela. Ciò emerge sicuramente dalle informazioni riportate nel terzo capitolo sul gruppo Astaldi. Sebbene a grandi linee il processo di controllo

descritto teoricamente si adatta abbastanza bene al gruppo Astaldi, in quanto tipico di una media-grande impresa, l'analisi effettuata risulta insufficiente per spiegare la complessità e le difficoltà che caratterizzano le imprese reali. Così, analizzando i documenti del gruppo Astaldi, si può notare come i documenti richiesti durante il ciclo di vita della commessa sono molto più numerosi di quelli trattati nei capitoli precedenti poiché vi è una esigenza di informazione maggiore. Insieme ai preventivi tradizionali, dunque, per essere sempre pronti a risolvere eventuali criticità ed ottenere nei margini superiori, l'azienda utilizza anche altri strumenti di controllo come ad esempio il rapporto mensile di commessa, il piano industriale e il budget annuale.

Concludendo, sembra opportuno affermare che l'ambiente mutevole e instabile che caratterizza il mondo delle imprese rende necessario un continuo monitoraggio dei sistemi di controllo. Questi infatti, anche nel caso in cui si dimostrino efficienti, devono costantemente essere sottoposti ad analisi per rispondere al meglio alle pressioni provenienti sia dall'interno che dall'esterno. L'impresa dovrà dunque valutare punti di forza e di debolezza del proprio sistema di controllo ed apportare modifiche, ove necessarie, per cercare di essere il più competitiva possibile nel mercato in cui opera.

Bibliografia

- http://en.wikipedia.org/wiki/Earned_value_management
- http://it.wikipedia.org/wiki/Controllo_di_gestione.
- <http://www.b2corporate.com>
- http://www.okpedia.it/processo_produttivo
- <http://www.phedro.it/site/articoli/archivio/il-budget-economico-finanziario-patrimoniale>
- http://www.studenti.it/materie/economia/articoli/classificazione_costi.php
- <http://www.unibg.it/dati/corsi/90002/35566-LEZIONE%2010%20%28aziende%20operanti%20su%20commessa%29.pdf>
- http://www.urbinoelaprospettiva.uniurb.it/materiale/5060_3_1_costi_nelle_aziende_su_commissa.pdf
- C. ALBERTARIO, *Piani, strutture, sistema informativo*, Buffetti editore, Roma, 1991.
- A. AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1953
- R. ANTHONY, D. HAWKINS, D. MACRI', K. MECHANT, *Analisi dei costi*, McGraw- Hill, Milano, 2008
- ID, *Sistemi di controllo: analisi economiche per le decisioni aziendali*, McGraw- Hill, Milano, 2012
- U. BOCCHINO, *Controllo di gestione e budget*, Giuffrè editore, Milano, 1994
- ID, *La guida del sole 24 ore al controllo di gestione*, Il sole 24 ore, Milano, 2008
- L. BOVO, E. ROCCO, *Pianificazione e controllo del cash-flow e del capitale investitori commessa*, <<Contabilità finanza e controllo>>, n. 8/9, 2006, pp. 710-720.
- P. BREWER, E. NORREN, R. GARRISON, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill Irwin, New York, 2011
- G. BRUNI, *Contabilità per l'Alta Direzione*, Etas libri, Milano, 1999
- L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè editore, Milano, 2000
- L. BRUSA, M. FOCHI, *Contabilità dei costi: contabilità per centri di costo e "activity based costing"*, Giuffrè editore, Milano, 1995
- L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1991
- M. CHATFIELD, D. NEILSON, *Cost accounting*, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1983

- C. COLOMBO, V. RAVARELLI, *Il direct costing valuta le commesse esterne*, <<Amministrazione & finanza>>, n. 7, 2002, pp. 31-34
- A. COMBATTENTE, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, <<Amministrazione & Finanza>>, n. 6, 2001, pp. 33-39
- C. CREMONESI, *Il controllo di gestione nella produzione su commessa e nelle organizzazioni per progetto*, Franco Angeli, Milano, 1989
- M. GIOVETTI, C. GUERRA, *Il cash flow di commessa*, <<PMI>>, n.11, 2001, pp.15-33
- M. INNOCENTI, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, <<PMI>> n. 10, 1997, pp. 19-22
- ID., *Calcolo dei costi e dei preventivi: come controllare le produzioni su commessa*, <<PMI>> n. 12, 1997, pp. 19-22
- G. JONES, *Organizzazione*, Egea, Milano, 2012
- A. LOMBARDO, M. T. SPEZIALE, *Le imprese che operano su commessa. Classificazioni, tipologie: il caso Magic Plastic S.p.A.*, <<Amministrazione & Finanza. I corsi>> n. 9, 2003, pp. 7-33
- S. MASSIMO, *Quando accettare una commessa? Impatto e redditività per l'impresa*, <<Amministrazione & finanza>>, n.20, 2003, pp. 33-40
- A. M. MOISELLO, *I costi di produzione*, Egea, Milano, 2000
- A. MUCELLI, *Il processo di controllo nelle imprese che producono su commessa*, << Amministrazione & Finanza>>, n. 19, 1995, pp. 1048-1052
- ID, *Gli strumenti di controllo per la produzione su commessa*, << Amministrazione e Finanza>>, n. 20, 1995, pp.1107-1110
- ID, *Il sistema di reporting per la produzione su commessa*, << Amministrazione e Finanza>>, n. 21, 1995, pp. 1171-1176
- W. NEWMAN, *Direzione e sistemi di controllo*, Etaslibri, Milano, 1981
- U. RUBELLO, G. FLORICA, *Controllo di gestione nelle aziende operanti su commessa*, << Amministrazione & finanza>>, n.9, 2003, pp. 31-35
- D. SALVIONI, *La gestione delle grandi commesse industriali*, Giuffré editore, Milano, 1985
- V. SILVIO, *Creare valore nelle imprese che operano su commessa*, <<Amministrazione e finanza>>, n. 4, 1998, pp. 48- 57
- M. SIMONE, *Quando accettare una commessa? Impatto e redditività per l'impresa*, <<Amministrazione e finanza>> n. 20, 2003, pp. 33-38

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

Ringraziamenti

Ci terrei, come prima cosa, a ringraziare la mia famiglia, in modo particolare mia mamma e mio papà, per i loro sacrifici che mi hanno permesso di compiere questo percorso di studi, per avermi sempre appoggiata in tutte le mie scelte e per essermi stati vicini con il loro amore.

Vorrei ringraziare Enrico per avermi sostenuta, anche nei momenti più difficili, e per aver contribuito a rendermi la persona che sono oggi.

Un ringraziamento particolare meritano anche il professor Pinto e la dottoressa De Martino per la loro disponibilità e cortesia durante la stesura di questo elaborato.

Infine vorrei ringraziare il Rag. Bonfigli, Ing. Barbati e Ing. Canaccini per la gentilezza dimostrata e per il materiale fornito.