



Dipartimento di
“Impresa & Management “

Cattedra di
“Analisi di Bilancio & Contabilità dei Costi”

**Il sistema di analisi dei costi e della congruità delle offerte
nel settore del procurement militare ex Dir. SGD-G-023:
il modello, i limiti e le proposte**

Relatore
Prof. Eugenio Pinto

Candidato
Marco Vacca matr. 162101

Anno Accademico 2012-2013

Sommario

ABBREVIAZIONI.....	iii
1. INTRODUZIONE.....	1
2. L'ATTIVITÀ NEGOZIALE DI AMMINISTRAZIONE DIFESA.....	3
2.1. Quadro normativo di riferimento.....	3
2.2. La rilevanza della SGD-G-023 nelle procedure di affidamento diretto.....	4
2.3. Inquadramento della SGD-G-023 secondo i principi di contabilità dei costi	6
2.4. La procedura di accertamento dei costi aziendali secondo la SGD-G-023	8
3. LA DETERMINAZIONE DEI COSTI AZIENDALI	11
3.1. Criteri generali.....	11
3.2. Il Costo del personale	12
3.2.1 Le ore produttive	12
3.2.2 Costo orario personale produttivo (COB).....	13
3.2.3 Il costo del personale improduttivo.....	14
3.2.4 Costo della struttura aziendale.....	14
3.3.1 Le spese di funzionamento aziendale	15
3.3.2 Le spese generali e amministrative.....	16
3.3.3 Gli ammortamenti.....	18
3.3. La determinazione del C.O.M.A.....	18
3.4. Il Costo orario per livelli di qualifica, per centri di costo, e di service	19
3.5. Costo dei Materiali	20
3.6.1 Il Material Handling.....	20
4. IL MARGINE INDUSTRIALE	22
4.1. Componente di Esposizione Finanziaria	23

4.2.	Componente di Rischio Industriale insito nel contratto	24
4.3.	Componente di struttura organizzativa della ditta	24
4.4.	Componente di struttura dei costi della ditta	24
5.	CONSIDERAZIONI & PROPOSTE.....	25
5.1.	Ore produttive.....	25
5.2.	Ammortamenti.....	28
5.3.	SFA e G&A	31
3.6.2	SFA	31
3.6.3	G&A.....	32
5.4.	Il margine industriale.....	33
3.7.1	Il rischio industriale.....	35
3.7.2	Il margine di esposizione finanziaria	38
3.7.3	I malus.....	39
6.	CONCLUSIONI.....	40
	BIBLIOGRAFIA	43

ABBREVIAZIONI¹

SIGLA	SIGNIFICATO
AD	Amministrazione Difesa
AMM	Ammortamenti
Aq	Costo Acquisto materiali
ASI	Agenzia Spaziale Italiana
CCNL	Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro
CdC	Centro di Costo
CIG	Cassa Integrazione Guadagni
CIGS	Cassa Integrazione Guadagni Speciale
CINT	Capitale Investito Tipico al netto delle fonti non onerose
Cob/CB	Costo orario base produttivi
CO	Costo Orario
COMA	Costo Orario Medio Aziendale
CS	Costo medio orario di Service
Ct	Costo totale risorse impiegate in MH
DGCAAS	Direzione Generale delle Costruzioni ed degli Armamenti Aeronautici e Spaziali
DD.TT	Direzioni Tecniche/ Reparti di SGD/DNA dedicati all'attività di procurement
G&A	Spese Generali & amministrative (General & Administration)
Gf	Giacenze finali
Gi	Giacenze iniziali
GMt	Giro Materiali totale
I.G&A	Incidenza oraria G&A

¹ Sono utilizzate alcune delle abbreviazioni indicate nella Direttiva analizzata a pp. VIII e IX.

I.ind	Incidenza oraria Indiretti (improduttivi)
Im	Ore Improduttive
IMP	Indice di Merito Produttivo
Inc.MH(€/h)	Incidenza MH in €/ora
I.SFA	Incidenza oraria SFA
MO	Manodopera
MH	Material Handling (spese per la gestione dei materiali)
MI	Margine Industriale
OMAPC	Ore Medie annue pro-capite
Op	Ore produttive
OpC	Ore produttive pro-capite annuo
Opn	Ore produttive pro-capite normalizzate
PA	Pubblica Amministrazione
Qcp	Quota costi del personale a MH
Qpca	Quota parte quote Ammortamento a MH
Qpc (SFA+G&A)	Quota parte costi SFA e G&A a MH
Rd	Rapporto Dirigenti
SGD/DNA	Segretariato Generale della Difesa e Direzione Nazionale degli Armamenti
SFA	Spese di Funzionamento Aziendale

1. INTRODUZIONE

Con *procurement* militare si intende l'approvvigionamento da parte della Amministrazione Difesa di "peculiari beni e servizi (sistemi d'arma terrestri, navali, aerospaziali e relative componenti)"². Il procurement può avvenire sia mediante l'esperimento di gare in cui il prezzo d'acquisto è determinato dall'impresa aggiudicataria, sia mediante una "trattativa privata"³ o procedura negoziata, in cui le due Parti (Committente e Contraente) addivengono, dopo una fase negoziale, al concordamento di un giusto prezzo. Nel caso della procedura negoziata, il personale dell'area tecnico amministrativa dell'AD impegnato nella determinazione del prezzo "equo, congruo e giusto" per l'Amministrazione svolge un ruolo abbastanza delicato: da una parte ha la responsabilità nei confronti dello Stato e dei contribuenti di efficientare le spese inerenti i contratti di approvvigionamento per garantire la Sicurezza Nazionale, dall'altra deve evitare di "vessare" le ditte, soprattutto quelle nazionali, riconoscendo un prezzo inadeguato per la prestazione pattuita. Infatti il non riconoscimento continuato di una soddisfacente remunerazione alla lunga potrebbe ridurre i margini di competitività della ditta in un settore con un particolare connotazione di forte concorrenza tra le industrie delle Nazioni tecnologicamente all'avanguardia, con il rischio di compromettere un assetto strategico per il sistema Paese. Pertanto, il personale dell'AD è chiamato ad operare con equilibrio, correttezza e trasparenza. Per raggiungere questi scopi il Segretariato Generale della Difesa, cui compete l'alta amministrazione, il coordinamento del funzionamento dell'area tecnico-amministrativa della Difesa ed il supporto all'industria italiana per la difesa, si è da tempo dotata di direttive il cui obiettivo è di rendere chiaro, certo e trasparente le modalità di analisi e computo dei costi e del calcolo dei margini di profitto. L'ultima direttiva in ordine di tempo è, appunto, la Dir. SGD-G-023 edita nel 2011, che combina le materie trattate precedentemente da due differenti direttive "*Metodologia per la Determinazione dei Costi Orari Aziendali per prestazioni e forniture militari*" e "*Guida per l'analisi tecnico-economica delle offerte e per l'elaborazione del Verbale di congruità*". Tale direttiva è comunque, pensata come un documento dinamico che, sulla base

² Cit. Direttiva SGD-G-023

³ Con il nuovo codice dei contratti pubblici (d.lgs. 163/2006) la trattativa privata ha assunto il nome di procedura negoziata

delle “verifiche sul campo”, ovvero i riscontri derivanti dall’applicazione della metodologia, subirà degli aggiornamenti e delle modifiche in linea con i principi di contabilità analitica ed industriale, anche mediante l’introduzione di indici e ratios aziendali standard. L’aggiornamento periodico della direttiva dovrà sempre mirare al conseguimento degli obiettivi di equità e congruità del prezzo confrontandosi anche con “i metodi adottati dalle principali nazioni europee comparabili, quali Francia Germania e Regno Unito”. In tal senso sono indirizzati anche le osservazioni e proposte del presente lavoro, che, laddove opportunamente confortate da informazioni tecnico-economiche raccolte da fonti governative e di istituti di ricerca internazionali, potrebbero offrire spunti interessanti per future revisioni della direttiva, al fine di promuovere nuovi meccanismi premianti per la valorizzazione di processi di gestione dei costi aziendali coinvolti nell’esecuzione e sviluppo di programmi strategici complessi. La raccolta e verifica di informazioni circa le metodologie utilizzate all’estero risulta necessaria al fine di consolidare le procedure analizzate nel presente lavoro per una futura implementazione delle considerazioni finali suggerite. Nella procedura di indagine, di analisi e di discussione al momento non è stato possibile un confronto in contraddittorio con l’AD e le ditte, né tantomeno la consultazione analitica delle autorevoli fonti individuate per motivi di confidenzialità dei dati con l’AD.

Vista l’importanza e la sensibilità della materia in un contesto socio-economico contraddistinto a livello internazionale da una costante e sempre maggiore esigenza di innovazione controbilanciata da una graduale ma costante riduzione delle risorse disponibili, tale studio rappresenta una base valida per successivi approfondimenti considerata la rilevanza che tale settore di mercato riveste nel contesto macro-economico come potenziale settore trainante per la crescita del nostro Paese.

2. L'ATTIVITÀ NEGOZIALE DI AMMINISTRAZIONE DIFESA

2.1. Quadro normativo di riferimento

L'attività di *procurement* del Ministero della Difesa s'informa ai principi generali richiamati dalle norme vigenti in materia di contratti pubblici (economicità, efficacia, tempestività e correttezza), validi indipendentemente dall'oggetto del *procurement*. A causa della specifica tipologia e connotazione tecnologica delle forniture, dei servizi e dei lavori contratti dall'AD, trovano applicazione due distinte normative in materia di affidamento ed esecuzione dei contratti:

- le forniture di materiale strettamente militare, i lavori ed i servizi direttamente correlati al predetto materiale nonché i lavori e servizi specificatamente militari sono disciplinati dal d.lgs. 208/2011 (vedasi art.2 del d.lgs.208/2011);
- le forniture, i servizi ed i lavori non rientranti nella precedente casistica sono disciplinati dal d.lgs. 163/2006 (cosiddetto "Codice dei contratti pubblici").

Giova anche citare che per ognuno dei decreti sopra citati sono stati emanati appositi regolamenti di attuazione:

- il DPR 49/2013 prescrive le disposizioni attuative per le norme di cui al d.lgs. 208/2011;
- il DPR 236/2012 prescrive specifiche disposizioni, valide solo il Ministero Difesa, attuative delle norme di cui al d.lgs. 163/2006, derogando a quelle che sono le disposizioni valide per altre Stazioni Appaltanti della Pubblica Amministrazione, stabilite con il DPR 207/2010⁴.

Tipologia fornitura di uso	specificatamente militare	non specificatamente militare
Riferimento normativo	militare	militare
Legge per i contratti	d.lgs. 208/2011	d.lgs. 163/2006
Regolamento associato	DPR 49/2013	DPR 236/2012 ¹

⁴ Per quanto non espressamente previsto dal DPR 236/2012, si applicano le disposizioni del codice dei contratti pubblici e del relativo regolamento di esecuzione e attuazione, di cui al DPR 207/2010.

2.2. La rilevanza della SGD-G-023 nelle procedure di affidamento diretto

Le procedure di affidamento del contratto, in accordo alle norme vigenti, sono essenzialmente di due tipi: concorsuali o di affidamento diretto al contraente. Nell'ambito del procurement militare, le ragioni di natura tecnica o di diritti esclusivi detenuti dal contraente, per le quali il contratto può essere affidato unicamente a un operatore determinato, sono spesso prevalenti e comportano quindi un ampio ricorso alla procedura negoziata, in conformità dell'art.18 D.Lgs.208/2011 per forniture, lavori e servizi militari o ai fini specificatamente militari, ovvero dell'art.57 D.Lgs.163/2006, negli altri casi.

A tale riguardo va peraltro rilevato che, mentre per le procedure concorsuali la determinazione del prezzo a porre a base di gara avviene attraverso la rilevazione dei valori correnti di mercato o mediante una valutazione di congruità del prezzo, che non tiene conto dell'incidenza su questo della struttura dei costi aziendali del possibile contraente, nella procedura negoziata la determinazione, in maniera rigorosa, dei costi aziendali del contraente (in particolare del costo orario) è una condizione imprescindibile (definita di fatti "*condicio sine qua non*" a pag.4 della direttiva SGD-G-023) per giungere alla congruità del prezzo ed alla stipula del contratto. In tale alveo s'inserisce la SGD-G-023 "*Analisi dei costi industriali e congruità delle offerte nel settore del procurement militare*".

La valenza di tale direttiva è sottolineata dal fatto che anche altre enti della Pubblica Amministrazione s'informano alla predetta metodologia ed in particolare si avvalgono degli accertamenti condotti dalla AD per la determinazione dei costi orari aziendali per le proprie esigenze contrattuali. Vi è anche da sottolineare che la direttiva in uso presso l'Agenzia Spaziale Italiana (ASI) "METODOLOGIA PER LA DETERMINAZIONE DEI COSTI ORARI NEI CONTRATTI PER ATTIVITA' SPAZIALI"; condivide con la direttiva in parola lo stesso approccio alla materia e simili criteri di analisi e valutazione dei costi aziendali.

Come già affermato, la SGD-G-023 si propone come scopo quello di essere una "*Metodologia per la determinazione dei costi aziendali, per il calcolo dei tempi di lavoro diretti e per l'analisi di congruità dell'offerta, nell'ambito del procurement militare con procedure non concorsuali*" e a tal fine, fissa i criteri per:

- la determinazione dei costi aziendali, con una logica di attribuzione degli stessi del tipo "full costing", derivando i Costi Orari della Manodopera ed il mark-up sui materiali, cosiddetto Material Handling;

- il riconoscimento dell'utile d'impresa, cosiddetto Margine Industriale;
- il calcolo dei tempi di lavoro per l'esecuzione della specifica commessa e quant'altro necessario per il completamento delle prestazioni contrattuali (maggiorazioni sui materiali per scarti e sfridi, massimali per costi assicurativi, trasporti, dazi ed imposte, costi ammissibili per viaggi e trasferta).

In conformità agli obiettivi che la direttiva in parola si prefigge, il documento è strutturato in tre parti principali:

- la prima parte tratta la determinazione dei costi aziendali per forniture di beni e servizi ed i principi per la determinazione del Margine Industriale;
- la seconda parte tratta la determinazione dei tempi di lavoro diretti;
- la terza parte tratta l'analisi tecnico-economiche delle offerte presentate dalle ditte per la stipula di contratti a procedura negoziata.

La funzione d'indirizzo ed il coordinamento delle attività di accertamento dei costi aziendali per le ditte contraenti del Ministero Difesa, nonché l'emissione e la revisione periodica della Direttiva SGD-G-023, è in capo al Segretariato Generale della Difesa/Direzione Nazionale degli Armamenti – Il Reparto "Coordinamento Amministrativo e Controllo della Spesa".

L'attuale direttiva deriva da una prima Direttiva emessa dalla allora Direzione Generale delle Costruzioni e degli Armamenti Aeronautici e Spaziali (ora Direzione degli Armamenti Aeronautici) per la determinazione dei costi orari in campo aeronautico, e successivamente estesa a tutte le prestazioni e forniture per la Difesa:

AA-N-1	Costi Orari per le lavorazioni aerospaziali	DGCAAS	1967
	Metodologia per la Determinazione dei Costi Orari Aziendali per prestazioni e forniture militari	SGD	1988
	Metodologia per la Determinazione dei Costi Orari Aziendali per prestazioni e forniture militari	SGD	1997
	Metodologia per la Determinazione dei Costi Orari Aziendali per prestazioni e forniture militari	SGD	2000
SGD-023	Metodologia per la determinazione dei costi aziendali, per il calcolo dei tempi di lavoro diretti e per l'analisi di congruità dell'offerta, nell'ambito	SGD	2011

	del procurement militare con procedure non concorsuali		
--	--	--	--

Il presente elaborato si concentra sull'esame sull'approccio utilizzato dalla metodologia per la determinazione dei costi aziendali ed in particolare per quanto concerne i Costi Orari, il Costo per la gestione del Materiale, cosiddetto Material Handling, ed il Margine Industriale, fissati periodicamente e validi fino alla successiva revisione o aggiornamento, che sono utilizzati quali dati "ex lege" dalle commissioni di congruità incaricate dell'effettuazione delle analisi di congruità delle offerte, mediante determinazione delle ore di manodopera e del costo dei materiali/forniture esterne necessarie al completamento della prestazione contrattuale.

2.3. Inquadramento della SGD-G-023 secondo i principi di contabilità dei costi

La SGD –G-023 si conforma, per il riconoscimento dei costi di commessa, al sistema di contabilità dei costi cosiddetto del "**full costing**" con l'aggiunta della suddivisione dell'impresa in Centri di Costo diretti, di modo da evitare per la specifica commessa l'attribuzione di costi, derivanti da fattori/servizi produttivi della ditta, che non intervengono nella prestazione contrattuale. Con il sistema del "**full costing**" sono considerati da subito sia i costi diretti sia i costi indiretti, anche quelli non legati strettamente al bene/servizio oggetto della prestazione contrattuale. Il costo indiretto unitario è calcolato utilizzando come base di allocazione le ore produttive dirette. In tale modo, i costi della futura commessa cattureranno tutti i costi sostenuti dall'impresa, sia quelli direttamente legate alla produzione dei beni e servizi, che quelli a carattere più generale, nella misura che AD riconosce essere connesse con le proprie esigenze ed obiettivi (es. partecipazione a fiere/mostre internazionali delle industrie della difesa), per l'esecuzione della prestazione contrattuale. Giova aggiungere che a tali costi, ma non a tutti (tipicamente i costi di viaggio e trasferta del personale della ditta), sarà applicato un Margine Industriale, che costituisce l'utile netto della commessa; in sostanza quindi nell'ottica della Metodologia tutti i costi che l'impresa sosterrà saranno rimborsati pro-rata, mediante una valutazione analitica, sulla specifica commessa, anche se alcuni saranno esclusi dalla base per il calcolo dell'utile. Inoltre, mediante la creazione di Centri di Costo differenziati per tipologia di attività (ingegneria, produzione, revisione, assistenza e supporto, lavorazioni con macchine a controllo numerico, ecc) o per tipologia di qualifica professionale coinvolta

(Ingegnere, tecnico, operaio), saranno determinati più costi orari, di modo da determinare in modo più rigoroso ed economicamente preciso il costo della fornitura. Gli stessi criteri ed una simile ripartizione tra costi diretti, indiretti e Material Handling sono utilizzati dalla già citata metodologia dell’Agenzia Spaziale Italiana. Diversamente, altre metodologie diffuse nell’industria, soprattutto in quelle di stampo anglosassone, utilizzano il metodo contabile del “***direct costing***”, ed imputano alla commessa i soli costi variabili, connessi alle ore di lavoro diretto o quelle degli indiretti che sono “ausiliari” alla fornitura, mentre il resto dei costi cosiddetti “costi fissi di periodo” sono inglobati nel margine industriale lordo, cosiddetto “*gross profit*”, la cui incidenza, in termini percentuali, sul costo del bene/servizio oggetto della commessa, è definito dall’azienda sulla base d’indicatori finanziari. Un discorso a parte merita la metodologia “***Activity Base Costing*** - ABC” che, come il “*full costing*”, mira a determinare il costo pieno di prodotto, evitando tuttavia gli eventuali errori ed imprecisioni causati dalla ripartizione semplicistica dei costi indiretti su un’unica base di allocazione (es. il monte ore di lavoro diretto).

A tale riguardo i costi indiretti sono classificabili in:

- a) costi indiretti connessi allo svolgimento di attività produttive (tipicamente, costo della manodopera indiretta come il personale della qualità di linea, ammortamenti e consumi elettrici degli utensili/macchinari impiegati per la produzione);
- b) costi indiretti connessi allo svolgimento di attività ausiliarie o di servizio o di supporto alla produzione (p.es. costo della manutenzione apparecchiature e macchinari, gestione magazzino);
- c) costi indiretti relativi ad attività di direzione/gestione nell'area della produzione (ammortamento fabbricati, spese per riscaldamento, illuminazione e forza motrice);
- d) costi indiretti relativi ad attività esterne all’area della produzione (tipicamente costi generali ed amministrativi);

a seconda della diversa classificazione, la base di allocazione può essere diversa.

L’ABC, per la sua implementazione, pone tuttavia il problema della corretta individuazione e classificazione delle attività indirette ed i driver dei corrispondenti costi e richiede la presenza di un sistema informativo idoneo di misurazione dei driver per le eventuali correzioni al modello ipotizzato. Conseguentemente seppure i vantaggi teorici dell’ABC consistono nella possibilità di determinare in modo più attendibile il costo della fornitura o del prodotto. Per il

momento la metodologia più agevole per la determinazione dei costi aziendali, mantenendo una certa rigorosità e correttezza dal punto di vista della valutazione economica, rimane per l'appunto quella cui si conforma la SGD-G-023, ovvero la contabilità per centri di costo, utilizzando la tipologia di analisi "full costing".

2.4. La procedura di accertamento dei costi aziendali secondo la SGD-G-023

Per l'accertamento della struttura dei costi aziendali delle ditte contraenti, SGD/DNA istituisce delle apposite commissioni di esperti in analisi dei costi aziendali, segnalati dalle Direzioni degli Armamenti Terrestri, Navali, Aeronautici e delle Telecomunicazioni, Telematica e Tecnologie Avanzate (Terrarm, Navarm, Armaereo e Teledife), cosiddette Direzioni Tecniche – DD.TT.

Ogni DT, in base al settore tecnico-industriale di appartenenza e/o di "tradizionali" competenze maturate negli anni, funge da "pilota" per le aziende della difesa del proprio settore e cura l'accertamento periodico dei costi di queste. Per effettuare l'accertamento la DT pilota nomina la commissione incaricata che sarà formata da due o più membri⁵, a seconda delle dimensioni dell'azienda. E' consigliabile che, se l'azienda oggetto di accertamento ha commesse da più DD.TT, la commissione componga elementi proveniente anche dalle altre DD.TT. oltre a quella pilota.

L'accertamento analitico è valido per un periodo massimo di due anni, salvo che non vi siano stati cambiamenti significativi nelle poste usate per calcolare il costo orario.

In ogni caso saranno effettuati aggiornamenti intermedi trimestralmente, avendo come riferimento appositi indici ISTAT. Qualora l'impresa dichiari che la sua struttura organizzativa non abbia subito modifiche sostanziali, e l'AD in base alle proprie conoscenze non abbia da dubitarne, allora il procedimento di aggiornamento trimestrale potrà essere ripetuto per periodo massimo di quattro anni solari, al termine del quale dovrà comunque essere effettuato un nuovo accertamento.

Le ditte oggetto di accertamento devono rendere disponibile alla commissione per le verifiche e proprie valutazioni una serie di documenti interni tra i quali:

- copia dell'ultimo bilancio d'esercizio,
- descrizione sommaria dell'attività dell'azienda e organigramma aziendale,

⁵ Se l'accertamento è il primo in assoluto, la commissione è composta da tre membri.

- organico complessivo iscritto a libro matricola nell'Esercizio Finanziario in valutazione⁶,
- mansionario delle operazioni considerate produttive e improduttive⁷,
- suddivisione dei dipendenti tra produttivi e improduttivi con conseguente allocazione degli stessi nei rispettivi centri di costo,
- ore lavorate per ciascun dipendente ed ore totali lavorate (esclusi i dirigenti),
- costo del lavoro diviso tra Dirigenti, Impiegati e Operatori diretti⁸,
- piano ammortamenti.

Sulla base della succitata documentazione e di ogni ulteriore documentazione richiesta a supporto (fatture, statini personale, DURC, ecc.) la commissione provvederà ad elaborare il costo orario. La ditta può predisporre già un elaborato dei costi orari sulla base della documentazione sopracitata. In tal caso la commissione provvederà a verificare la correttezza delle rilevazioni e la giusta imputazione delle voci di costo. Per accertamenti successivi al primo, i risultati dell'accertamento, depurati del tasso d'inflazione nazionale e di settore, così da identificare eventuali distorsioni congiunturali o meno, andranno confrontati con i valori precedenti ed esaminati eventuali picchi di scostamento sia in negativo (numero di ore maggiore o costo orario minore, sintomo di maggiore efficienza) o in positivo. I picchi negativi sono auspicabili in quanto diminuisce il costo del lavoro, diversamente per i picchi positivi la ditta accertata dovrà fornire adeguate giustificazioni (e potrà essere penalizzata con un minore valore di utile).

Il confronto dei risultati sarà inoltre esteso a quelli disponibili di altre imprese dello stesso settore e di analoghe dimensioni e/o obiettivamente paragonabili, per una comparazione dei valori, con lo scopo di verificare se questi sono nello stesso ordine di grandezza.

Terminato l'accertamento, sarà redatto dalla commissione un verbale che sarà discusso in contraddittorio con la ditta. Se la discussione avrà esito favorevole, il verbale, detto concordato, sarà inviato alla DT pilota insieme al mansionario per essere approvato. Se questo

⁶ Con indicazione di livello di qualifica, indicazione di Part Time, aspettative, ecc. per tutto il personale impiegato, e limitatamente al personale neoassunto e/o licenziato nel periodo di riferimento, della data di assunzione e/o licenziamento.

⁷ Nella metodologia SGD-G-023 si utilizza la dizione "diretto" in luogo di "produttivo" e "indiretto" in luogo di "improduttivo", anche se le ore produttive sono maggiori di quelle dirette.

⁸ Con ripartizione tra Salari e Stipendi, Contributi, Accantonamento TFR.

è approvato, è numerato, datato e inviato a SGD che ne valuterà la conformità alla metodologia. Passato positivamente questo ennesimo test, sarà inoltrato a tutte le stazioni appaltanti e alla ditta stessa. Qualora invece non si giungesse a concordato, la commissione elabora comunque una relazione tecnico-economica con le proprie osservazioni da inviare alla DT pilota. Questa, formulato un proprio parere e allegatolo, la invierà a SGD/DNA perché effettui le proprie valutazioni.

Sono identificati degli indici organizzativi per i quali l'accertamento comunque non è approvabile allorché la Ditta non rientri in almeno due di tre sottoelencati parametri:

- Indice di Merito Produttivo $IMP = \frac{\text{ore totali produttive}}{\text{ore totali improduttive}} \leq 1,5$
- Indice percentuale dei dirigenti/indiretti $Rd = \frac{\text{numero dirigenti improduttivi}}{\text{numero medio dipendenti}} \geq 2\%$
- Ore annue pro capite $Opc \leq 1620$.

Successivamente, durante la fase negoziale che precede l'affidamento della specifica commessa, la commissione di congruità nominata all'uopo, definirà sia le ore di manodopera sia il costo dei materiali necessari all'esecuzione della prestazione contrattuale, sulla base del relativo Capitolato Tecnico, ed applicherà a tali valori, i costi orari per la Manodopera ed il Material Handling per materiali e subforniture esterne in vigore e quindi il Margine industriale secondo i criteri stabiliti dalla direttiva in parola. L'importo così determinato costituirà, quando accettato dal contraente, l'importo contrattuale riconosciuto dall'AD, per la specifica commessa.

3. LA DETERMINAZIONE DEI COSTI AZIENDALI

3.1. Criteri generali

Il punto di partenza per il calcolo dei costi orari è costituito dalla determinazione delle ore produttive svolte nel periodo di osservazione (normalmente un anno) e del costo del lavoro associato alle ore produttive; il rapporto tra costo del lavoro del personale produttivo e monte delle ore produttive lavorate costituisce il Costo Orario Base – COB. Attraverso i successivi ribaltamenti delle spese di struttura sulla base di allocazione delle ore produttive lavorate, e sommandone l'incidenza al COB si determina il Costo Orario Medio Aziendale – COMA e, se del caso, a partire dal COMA i costi orari distinti per Centro di Costo CdC (progettazione, costruzione, revisione, ecc) o per qualifica professionale (ingegnere, tecnico, operaio).

Innanzitutto i costi devono essere distinti tra:

- costi diretti (o produttivi) che sono elementi fisici soggetti a trasformazione, ovvero materie prime, semilavorati, subforniture, attrezzature e gli impianti specifici il cui costo è riferibile totalmente e oggettivamente al bene, e le operazioni previste dal ciclo di lavorazione. Soltanto però le operazioni concorrono a formare il costo orario;
- costi indiretti (o improduttivi), che costituiscono i costi dell'impresa non oggettivamente imputabili al bene o alla prestazione fornita, e sono calcolati preventivamente per essere allocati sotto forma di aliquota come incidenza sul costo orario.

La commissione, per stabilire il numero di ore produttive, effettua un'analisi del mansionario aziendale o dei sistemi informativi di contabilità industriale (es. SAP). Sono ritenute attività produttive, ovvero le operazioni contenute nel ciclo di lavorazione, le seguenti attività:

- Progettazione, studi specifici, engineering⁹;
- Costruzione, assemblaggio e test dei componenti/sottosistemi/sistemi;
- Addestramento;
- Manutenzione, riparazione, retrofit e service prestato ai clienti;
- Direzione di programma;

⁹Per calcolare questi valori bisogna prendere in considerazione sia le attività di progettazione in senso stretto che le attività di R&S, ma di queste bisogna tenere in considerazione, quali produttive, solo le attività di ricerche che poi potranno trovare utilizzo in commesse

- Collaudo e controllo qualità di linea¹⁰;
- Analisi, produzione, sviluppo e modifica di software;
- Redazione pubblicazioni tecniche per i prodotti;
- Programmazione macchine a controllo numerico e similari.

Anche il personale considerato indiretto a volte svolge attività dirette, pertanto, una volta individuata la quota di ora di lavoro in attività dirette e quelli in attività indirette, le ore in attività dirette verranno aggiunte a quelle degli altri operatori produttivi.

3.2. Il Costo del personale

3.2.1 Le ore produttive

Per la determinazione delle ore produttive, bisogna per prima cosa definire la consistenza del personale produttivo, per differenza fra il personale totale previsto dal libro paga e dai registri personale e quello improduttivo, considerando una consistenza media annua. Sono considerati improduttivi tutti coloro che non sono impiegati nelle attività indicate come produttive (quindi indipendentemente dalle qualifiche).

Sulla base dell'elenco precedente, è determinato il numero di ore produttive annue che sarà utilizzata per la determinazione del COB e come base di allocazione per i costi indiretti. Per l'identificazione delle ore totali annue effettuate, la Commissione consulta le scritture contabili dell'azienda e/o le denunce INAIL (Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro). Dividendo questo valore per il numero totale dei dipendenti è possibile ricavare le ore medie pro-capite, valore che va confrontato con gli accordi sindacali e di categoria e dal CCNL¹¹.

Per determinare il numero di ore pro-capite normalizzate dei diretti, necessarie per calcolare le varie incidenze, normalmente:

¹⁰ Con "qualità di linea" s'intendono "le prove periodiche della linea di lavorazione e dei prodotti in fabbricazione". Si differenzia dal controllo di qualità strutturale, ovvero la garanzia di qualità, che sono di carattere generale e sono trattate come attività improduttive.

¹¹Eventuali valori inferiori andranno giustificati a livello congiunturale. Qualora impossibile si adopererà un numero attendibile di ore medie annue fattibili.

- si aggiungono le quote di ore straordinarie e le ore produttive “potenziali” per il personale in Cassa Integrazione Guadagni (solo se questo evento ha interessato in particolare il personale produttivo);
- si sottraggono le ore di sciopero per problematiche proprie dell’azienda e le ore di lavorazione esterna.

Sia per il personale produttivo che improduttivo, in caso di differenti qualifiche e livelli retributivi, bisogna rapportare la remunerazione per ciascun livello di qualifica alle relative ore produttive. Per fare questa analisi è necessario che le qualifiche e le competenze risultino tutte nel Mansionario, per qualsiasi figura professionale.

3.2.2 Costo orario personale produttivo (COB)

Per stabilire il costo orario base produttivi (COB), la Commissione determinerà il costo del personale produttivo la cui consistenza è stata accertata con i criteri esposti ai paragrafi precedenti. Il costo del personale produttivo è costituito dalla somma di:

- Salari e stipendi (sia da retribuzione diretta che indiretta),
- Oneri previdenziali, assistenziali e assicurativi¹²,
- TFR¹³,

A questi valori facilmente reperibili dai libri contabili dell’impresa sono da applicare le seguenti variazioni:

- Le maggiorazioni dovute agli straordinari,
- Il minor costo orario dovuto alle esternalizzazioni.

A tali costi si aggiungono i costi sostenuti dalle ditte per la reperibilità del personale produttivo, ovvero la disponibilità del personale specializzato a far fronte ad esigenze immediate e specifiche anche al di fuori dell’orario di lavoro (a questa voce non si applica alcun mark-up, ma viene semplicemente rimborsata in sede di congruità). Determinato in siffatto modo il Costo totale normalizzato del personale produttivo, per rapporto con le ore

¹²Bisognerà tener conto degli sgravi fiscali per le imprese, e considerare solo la Cassa integrazione guadagni straordinaria (CIGS) che è a carico dell’azienda.

¹³ Qualora l’accantonamento TFR continui ad essere utilizzato in tutto o in parte dalle aziende quale fonte di autofinanziamento, la Commissione di analisi dovrà detrarre dal valore accantonato a bilancio l’aliquota finanziaria pari al *prime rate* più due punti.

produttive, definite con la metodologia di cui al paragrafo precedente, si ottiene il COB ovvero il Costo Orario Base del personale produttivo.

$$C. O. B. = \frac{\text{Costo Personale Produttivo}}{\text{Ore produttive annue}}$$

3.2.3 Il costo del personale improduttivo

Per il successivo calcolo del COMA è necessario determinare l'incidenza degli improduttivi (I.ind), ovvero il rapporto tra il costo del personale improduttivo e le ore produttive. Non tutto il personale improduttivo viene considerato però ai fini di tale calcolo; infatti, rifacendosi al mansionario e alla restante documentazione, la Commissione deve escludere da tale computo:

- il costo del personale impegnato per la gestione del magazzino (in quanto il costo di tale personale è calcolato in maggiorazione del costo delle materie prime sotto forma di Material Handling - MH);
- il costo dei dirigenti non produttivi, che invece viene imputato a G&A

Per calcolare il costo degli improduttivi si applica lo stesso sistema dei produttivi. A tal proposito bisogna notare che, il costo del personale, al netto del costo del personale impegnato in MH e dei dirigenti non produttivi, è la somma del costo del personale produttivo e improduttivo, e quindi rapportando la somma alle ore produttive, è possibile ottenere per altra via COB+I.Ind, senza bisogno di calcolarli separatamente.

$$I. ind. = \frac{\text{Costo Personale Improduttivo normalizzato}}{\text{Ore produttive annue}}$$

3.2.4 Costo della struttura aziendale

I costi di struttura (SFA e G&A) sono costi che l'impresa deve sopportare per essere funzionante, indipendentemente dall'essere produttiva o no. Vanno accertati attraverso la consultazione dei libri contabili affinché:

- siano verificati nell'esistenza;
- siano detratti costi imputabili a commessa (come spese assicurative specifiche per prestazioni che sono oggetto di un altro contratto con AD);
- siano eliminate le spese inaccettabili in quanto irrazionali e antieconomiche e che non interessino AD.

Proprio perché spese eccessive riscontrate in SFA e G&A possono essere sintomo di inefficienza della ditta, qualora la somma accertata delle incidenze percentuali dell'impresa fosse maggiore di quella media (pari al 30%) riconoscibile alle imprese del settore, la ditta vedrà decurtata la quota standard di margine industriale afferente i costi di struttura e pari al 2,5% , significando che la decurtazione sarà lineare dal 30% al 40% che è il valore massimo accettabile. Questi costi vanno rimborsati e remunerati considerandoli al netto delle imposte.

3.3.1 Le spese di funzionamento aziendale

Sono, come dice la direttiva, sostanzialmente i costi fissi aziendali e ricomprendono:

- a) Manutenzione ordinaria
- b) Consumi e materiali di consumo¹⁴
- c) Ammortamenti
- d) Leasing¹⁵
- e) Affitti¹⁶
- f) Trasporti interni¹⁷

La direttiva è molto precisa nel definire i costi riconoscibili e la loro allocazione per evitare una duplicazione delle spese. In merito agli ammortamenti è presta particolare attenzione, in quanto, essendo dei valori prettamente contabili piuttosto che finanziari, sono facilmente alterabili dal punto di vista contabile e per tanto sono regolati per legge. Nel calcolo del COMA infatti la SFA è calcolata al netto degli ammortamenti, mentre gli ammortamenti partecipano con un'incidenza percentuale a se stante. Questo in quanto le SFA presentano criteri di aggiornamento statistico diverso dagli ammortamenti, ed è così possibile individuare eventuali inefficienze.

¹⁴ I carburanti e lubrificanti utilizzati per i mezzi di proprietà della ditta vanno inclusi nella voce trasporti interni; si riconoscono solo i costi sostenuti per materiali di consumo utilizzati per la commessa e non a magazzino (i cui costi vanno a incidere sul Material Handling).

¹⁵ Si riconosce solo il costo della quota capitale del contratto di leasing (ovvero il valore di mercato del bene) e non la maggiorazione di prezzo a titolo d'interesse.

¹⁶ Naturalmente sono riconosciuti solo gli affitti riguardanti le attività produttive, al netto del recupero tramite subaffitti.

¹⁷ Non devono includere il trasporto di materiali previsti dal contratto in quanto già rimborsati a prescindere e quindi non vanno a formare il costo orario.

3.3.2 Le spese generali e amministrative

Rientrano in quest'ambito numerose voci di costo. L'accertamento dei costi G&A è critica in quanto sono vari i costi non riconosciuti, quindi l'analisi sarà molto specifica per evitare di riconoscere costi che sono del tutto estranei alla razionalità economica oppure alcune voci potrebbero essere già incluse nel costo orario, o essere correlate a specifiche commesse:

- a) Costi direzionali: ovvero la remunerazione dei dirigenti non produttivi; bisogna valutarne l'accettabilità in accordo con le dimensioni dell'azienda;
- b) Spese postelegrafoniche¹⁸;
- c) Cancelleria e stampanti¹⁹;
- d) Assistenza al personale²⁰;
- e) Mensa aziendale²¹;
- f) Prestazioni di terzi: questa voce merita parecchia attenzione per il valore elevato della voce; rientrano nella voce tutti quei subappalti e lavorazioni esterne che non sono oggetto di specifica commessa; sono riconoscibili solo se il valore medio del costo orario delle subfornitrici sia inferiore al costo orario (COB+ I.Ind) della ditta appaltatrice; i servizi generali (pulizie e sorveglianza) sono trattati a parte;
- g) Consulenze²²;
- h) Viaggi e trasferte: innanzitutto non si riconoscono le spese per trasferte e viaggi previste per particolari servizi o a titolo di assistenza previste in contratti in essere; si riconoscono la diaria giornaliera e l'indennità di trasferita previste dalla contrattazione interna (purchè comparabile con le aliquote previste dal CCNL); le spese di viaggio sono riconosciute solo entro determinati parametri²³; a questa categoria non si applica il Margine Industriale;

¹⁸Nel particolare caso in cui l'impresa accertata produca software che vendano l'accesso telematico queste vanno escluse in quanto recuperate dalla specifica commessa.

¹⁹ Va esclusa le spese per la documentazione tecnica, già remunerata dalla commessa.

²⁰ Non sono riconosciute naturalmente liberalità quali pacchi dono, feste ecc.

²¹ Al netto del contributo dei dipendenti.

²² Si intendo tutti i tipi di commessa eccetto quelle produttive (già imputate a commessa) però di carattere non continuativo.

²³ Costo biglietto ferroviario (a seconda della qualifica è associata una classe), costo viaggio aereo in turistica, costo chilometrico per le autovetture.

- i) Assicurazioni: sono riconosciute le assicurazioni proprie di stabilimento, mentre quelle per le lavorazioni e per i beni materiali di proprietà di terzi no in quanto spese a commessa; quelle “ad personam” sono riconosciute solo se previste da CCNL; i costi assicurativi per autovetture usate per attività di commessa sono recuperate tramite i rimborsi chilometrici;
- j) Spese legali e notarili²⁴
- k) Costi bancari: sono esclusi i costi specifici di commessa; rientrano gli oneri finanziari per investimenti in beni ad utilità pluriennale “finalizzati al potenziamento della struttura aziendale”²⁵. Nel caso di finanziamenti a breve termine la quota interessi (da calcolare a parte dagli oneri finanziari iscritti a bilancio e da ricondurre a costo orario) sarà commisurata agli oneri calcolati al tasso EURIBOR a metà dell’anno di bilancio calcolati sugli investimenti in beni strumentali;
- l) Rappresentanze²⁶;
- m) Pubblicità, fiere e mostre²⁷;
- n) Spese centralizzate: sono costituite dai i costi di controllo e coordinamento dell’attività infragruppo o intraaziendale se formata dai più stabilimenti e/o divisioni. E’ oggetto di attenta analisi per la valutazione e ripartizione dei costi proporzionalmente all’organizzazione/struttura aziendale;
- o) Amministratori e Sindaci²⁸;
- p) Imposte e tasse²⁹;
- q) Penalità: non riconosciute.

Fatta quindi la somma di tutte queste componenti (al netto quindi dei costi per specifiche commesse e per i costi non riconosciuti) abbiamo il costo che, rapportato alle ore produttive,

²⁴Includono le consulenze legali se non conteggiate nella voce “Consulenze”; riconosciute solo se hanno carattere generale e non di atti di straordinaria amministrazione.

²⁵ Salvo che non siano inseriti nelle quote di ammortamento.

²⁶Riconosciute solo se contenute e non di specifica commessa, sono escluse liberalità.

²⁷Riconosciute (“nell’ottica di corretta oculata gestione”) in quanto, aumentando la presenza sul mercato dell’impresa, aumentano anche le ore produttive.

²⁸ Sono emolumenti che sono riconosciuti se allineati a quelli di aziende comparabili, non sono considerate stock-options o pagamenti non in denaro.

²⁹Si considerano solo quelle comunali.

ci da l'Incidenza orara delle spese G&A (I.G&A), ovvero la percentuale di spese G&A allocata ad ogni ora di produzione.

3.3.3 Gli ammortamenti

Come abbiamo detto gli ammortamenti sono scorporati dalla SFA per rendere più identificabili le inefficienze: SFA e AMM hanno differenti meccanismi di aggiornamento statistico, particolare di fondamentale importanza per gli accertamenti e gli aggiornamenti trimestrali. Anche per gli ammortamenti si calcolerà l'incidenza (I.AMM) rapportandoli alle ore produttive. E' riconosciuto l'ammortamento di tutti i beni materiali ad uso generale³⁰ e dei beni immateriali fatta eccezione per:

- a) costi di impianto e ampliamento;
- b) costi di ricerca e sviluppo derivanti da acquisti da ditte esterne, se non imputabili a commessa;
- c) concessioni, licenze, marchi e diritti simili³¹;
- d) l'avviamento, registrato in seguito a vendite e fusioni, tra società facenti capo allo stesso soggetto economico e nel caso di società che redigono il bilancio consolidato (che quindi non ammortizzano l'avviamento);
- e) Immobilizzazioni in corso d'opera: si applicano gli stessi criteri dei costi ricerca e sviluppo;
- f) Altri costi: si indicano i diritti di superficie e usufrutto bene di terzi e le modificazioni di avalore apportate a questi. Sono riconosciuti solo se la spesa comporta miglioramenti produttivi e non si presenti come una risultanza di operazioni prettamente finanziarie.

3.3. La determinazione del C.O.M.A.

Per determinare il costo dell'ora medio aziendale, e quindi il COMA, sono fondamentali tre elementi da stabilire con precisione:

- i costi che vanno ricompresi nel COMA;

³⁰Non sono riconosciute le rivalutazioni dei cespiti secondo l.19.03.83n.72-Visentini bis; il cespite è ammortizzabile se non già riconosciuto a commessa (quindi finanziati grazie ad altri programmi da AD o dal Ministero per lo Sviluppo Economico);

³¹Eccetto quelli per l'acquisto di licenze per poter eseguire specifiche prestazioni per AD ed il cui costo non sia già stato imputato a commessa.

- il monte ore sul quale il COMA è calcolato, ovvero il limite di ore per il quale il COMA è valido;
- le ore, i materiali e gli altri oneri ausiliari che saranno addebitati a commessa.

I criteri generali prevedono:

- l'esplicitazione di tutti i costi diretti, che poi saranno analizzati e quantificati, in sede di congruità, per ciascuna specifica commessa,
- nel COMA devono essere comprese la totalità del costo orario base più le incidenze (aliquote) dei vari costi indiretti,
- il costo orario globale è calcolato moltiplicando il COMA solo ed unicamente per il numero delle ore dei dipendenti produttivi impiegati per la data commessa
- non si applicano i principi di sintesi e semplificazione della contabilità della ditta ma proprio di AD

La formula del COMA è la seguente:

$$COMA = COB + I.ind + I.SFA + I.G\&A + I.AMM$$

3.4. Il Costo orario per livelli di qualifica, per centri di costo, e di service

Analogamente al COMA, o partendo da questo è possibile calcolare diversi elementi:

Costo Orario per Livelli di Qualifica: una volta calcolate le varie incidenze, le si sommano alla COB di ciascun Livello in quote fisse.

Costi Orari relativi ai Centri di Costo: innanzitutto si fa riferimento ai criteri di ripartizione adottati dalla ditta. Le ore e i costi di commessa sono imputati direttamente ai centri di costo, mentre ore indirette e costi generali (Indiretti, SFA e G&A) si allocano tra i vari Centri secondo determinate basi di allocazione. Per essere equivalente il risultato della somma delle ore produttive e dei centri dei Costi dovrà essere uguale alle ore produttive e ai costi riconosciuti per l'intera azienda.

Costo orario di Service: con service ci si riferisce a interventi fuori sede da parte del personale tecnico della ditta per attività tecniche connesse alla commessa. Le ore di service sono considerate produttive e vanno quindi conteggiate nelle ore lavorate. In primis, se esiste un centro di service, bisogna calcolarne il costo orario. Se la ditta non ha un centro di service bisogna calcolarlo come aliquota dedotta dal COMA, in quanto, per definizione, essendo

attività esterne all'azienda non si avvale di spese generali dell'infrastruttura aziendale. Per calcolare il costo del service si applica la seguente formula empirica:

$$CS = COB + \frac{120}{140} \times (I. Ind + I. Amm + I. S\&A + I. G\&A)$$

Il metodo illustrato è applicabile solo se le ore di service sono entro il 10% delle ore produttive totali (altrimenti le incidenze orarie sarebbero eccessive). Qualora non fosse possibile anche questo approccio sarà la commissione a identificare il personale produttivo che confluisce nel service e ne calcolerà il costo come se fosse un centro di costo. A parte dal costo di service sono evidenziati i valori riconoscibili a titolo di diaria ed indennità di servizio per essere rimborsati.

3.5. Costo dei Materiali

Per quanto concerne il costo dei materiali il loro costo viene imputato alle specifiche commesse, identificato e valutato in sede di congruità dall'AD mediante l'esposizione da parte della ditta di preventivi, ordinativi e/o fatture. La ditta è intitolata ad aggiungere al costo di acquisto dei materiali a rimborso delle spese sostenute per approvvigionamento e spese cosiddette di gestione magazzino. Tale mark-up, denominato *Material Handling*, è determinato in sede di determinazione e accertamento del costo orari

3.6.1 Il Material Handling

In primis, per calcolare il "giro materiali", sono da escludere le lavorazioni esterne.

La percentuale di mark-up dovuta a MH è data dalla seguente formula:

$$MH = \frac{Qcp + Qpca + Qpc(SFA \text{ e } G\&A)}{Gi + Aq - Gf} \times 100$$

Dove:

Qcp è la quota del costo del personale indiretto deputato a MH;

Qpca è la quota di ammortamenti da attribuire a MH;

Qpc(SFA e G&A) è la quota di costo SFA (naturalmente al netto degli AMM.) e G&A;

(Gi+Aq-Gf) è il giro materiali consumato nell'anno finanziario calcolato come giacenze iniziali (Gi), acquisti (Aq) e giacenze finali (Gf). Il valore percentuale si applica alla tipologia di materiali appartenenti ad una sola classe³² o a più classi quando i relativi valori sono molto simili.

³²Le classi sono: grezzi e semilavorati; componenti e prodotti di base; macchinari/apparecchiature, sotto-assiemi e strumentazioni; apparati ed impianti.

Spesso però sono necessari da identificare più valori percentuali per classi e per tipologia materiale. Nel caso poi nella stessa classe fosse irrazionale attribuire lo stesso MH ad ogni tipologia di materiale, se ne calcola un secondo, così da avere un MH per materiali di basso valore, e un per quelli di alto valore. Quindi, il MH dell'azienda, necessario in sede di congruità, sarà calcolato come media ponderata dei MH delle singole tipologia di classe di materiali (e/o tipologie).

$$MH = \frac{\sum_1^n (MH_k \times GM_k)}{\sum_1^n GM_k} = \frac{Ct}{Gm_t}$$

Dove MH_k è il *Material Handling* della classe o tipologia k e GM_k è il giro materiali della stessa classe o tipologia. Quindi il MH è pari al rapporto tra il costo totale delle ore impiegate in MH e il giro materiali totale. Normalmente, quando non è possibile procedere all'analisi differenziata delle varie tipologie di materiali (grezzi e semilavorati, finiti a basso balore economico, e finiti ad alto valore economico), si restringe l'analisi ad uno solo valore percentuale di MH.

Fatto questo la Commissione di accertamento dovrà calcolare l'incidenza oraria del *Material Handling*, espressa in €/h, con lo stesso metodo usato per calcolare le incidenze del coma, ovveo rapportando il costo alle ore produttive normalizzate:

$$Inc. MH = \frac{Qcp + Qpca + Qpc(SFA e G\&A)}{Opn}$$

In sede di congruità, la commissione dovrà comparare il maggior costo dei materiali a commessa (dato dal valore percentuale di ricarico di MH) e quello della manopera³³ e applicare la condizione che da il costo del lotto contrattuale più basso³⁴.

³³ovvero $Inc. MH \times Ore di commessa$.

³⁴Ovviamente qualora l'azienda fosse organizzata per Centri di Costo, si può calcolare un MH e un'incidenza oraria per ciascun centro.

4. IL MARGINE INDUSTRIALE

La metodologia intende con “Margine Industriale” l’incremento percentuale a titolo di profitto sui costi sostenuti dalla ditta³⁵ (costo della manodopera e costo del materiale, maggiorato del *material handling*) necessario per calcolare il prezzo complessivo della commessa nei contratti a procedura negoziata.

Nelle precedenti edizioni della Metodologia il Margine Industriale era costituito da una percentuale indifferenziata pari al 12% (direttiva edita nel 1967), ridotta poi al 10% (direttiva del 1988). Tale Margine Industriale era inteso come una remunerazione del:

- Capitale di Investimento, speso per l’acquisto dei beni strumentali e di cui sono remunerati gli oneri di ammortamento,
- Capitale d’Esercizio, consistente “nello scoperto medio per l’esercizio dell’azienda”, dovuto alla esposizione e anticipo di somme per l’avvio del processo produttivo prima della remunerazione delle prestazioni contrattuali;
- Rischi vari (rischi di garanzia, penalità, perdite a seguito di scioperi o altri eventi naturali ,ecc) ed esecuzione di studi cosiddetti “liberi” effettuati dall’azienda per migliorare la propria competitività , sia in termini di tecniche produttive, che di qualità dei prodotti.

Con riferimento alla percentuale del 10% riconosciuta a partire dalla direttiva del 1988, la consuetudine vuole che lo

- 1,5% fosse a titolo di remunerazione del Capitale di Investimento;
- 3,5% fosse a titolo di remunerazione del Capitale di Esercizio;
- 5,0% fosse a titolo di remunerazione del rischio d’impresa, comprensivo della quota studi liberi.

Nella attuale edizione SGD ha modificato sostanzialmente il metodo di calcolo, passando al calcolo differenziato della percentuale in funzione di parametri che tengono conto della minore o maggiore efficienza organizzativa della ditta, della complessità dell’oggetto del contratto e dei rischi cui l’impresa si sottopone per lo svolgimento della prestazione contrattuale in analogia al *modus operandi* dei “*più importanti partner dell’Italia . Francia, Germania e Regno Unito*” che “*adottano tutti, per le acquisizioni con procedura non*

³⁵Ad accezione dei costi non remunerati indicati precedentemente.

concorsuale nel settore degli armamenti, un valore del margine industriale differenziato in funzione delle caratteristiche del contratto e della ditta contraente ”³⁶ .

Nella Direttiva, a partire dall’ed.2000, è stata inserita la descrizione degli indici finanziari, economici e di efficienza, che dovrebbero servire ad analizzare i bilanci delle ditte ma non questa analisi non è mai suggerita né mai affrontata. Anzi, anche nella metodologia dell’ASI (Agenzia Spaziale Italiana), molto simile a della Direttiva, questi indici sono presenti e descritti, ma non vengono utilizzati.

I parametri con cui si calcola il Margine Industriale totale sono:

- il rischio industriale proprio del contratto;
- esposizione finanziaria della ditta, in funzione delle modalità di pagamento del contratto;
- efficienza della struttura organizzativa e dei costi di ciascuna ditta.

Risulta così che il Margine Industriale presenti la seguente formula:

$$MI_{tot} = MI_{fin} + MI_{ris} + MI_{org} + MI_{cos}$$

Dove i vari MI indicano il rispettivamente il Margine Industriale totale, finanziario, da rischio industriale, per struttura organizzativa e per struttura dei costi. I primi due sono calcolati per ciascun contratto, i secondi sono per tutta la validità dell’accertamento in quanto propri dell’azienda.

Sono definiti tre valori (minimo, intermedio e massimo) che in sede di congruità sono riconosciuti alla ditta.

4.1. Componente di Esposizione Finanziaria

Valore minimo:	3,0%	si applica per i contratti che prevedono pagamenti parziali anticipati.
Valore intermedio:	4,0%	si applica per i pagamenti progressivi durante l’esecuzione del contratto, pagamenti per lotti o per stato di avanzamento lavori.
Valore massimo:	5,0%	si applica nel caso di pagamento totale della commessa al suo completamento.

³⁶ Cit. Direttiva SGD-G-023, pag.120, edizione 2011 Ministero della Difesa

4.2. Componente di Rischio Industriale insito nel contratto

Valore minimo:	0,0%	rischio industriale assente o molto basso.
Valore intermedio:	1,0%	rischio medio.
Valore massimo:	2,0%	maggiore rischio industriale ed elementi imprevedibili, a carico della ditta, durante lo svolgimento.

Per stabilire il rischio industriale a cui soggiace la ditta, esiste una matrice nella direttiva che si ritiene ininfluenza, ai fini della trattazione, riportare. Il MI_{ris} si applica comunque per ogni singolo lotto previsto dal contratto (e non al contratto stesso), e ad ogni lotto è assegnato un MI_{ris} secondo la matrice (possono essere anche diversi).

4.3. Componente di struttura organizzativa della ditta

Valore minimo:	0,0%	ditta con $IMP \leq 1,5$
Valore intermedio:	0,0 – 2,5%	ditta con valore di IMP compreso tra 1,5 e 3,5 (che corrisponde alla media degli IMP accertati di tutte le ditte). Il valore è calcolato secondo la seguente formula $MI_{org} = \frac{(IMP-1,5)}{(3,5-1,5)} \times 2,5$
Valore massimo:	2,5%	ditta con valore di $IMP \geq 3,5$

4.4. Componente di struttura dei costi della ditta

Valore minimo:	0,0%	ditta con $I.(SFA + G\&A) \geq 40\%$
Valore intermedio:	0,0 – 2,5%	ditta con $I.(SFA + G\&A)$ compreso tra 30% e 40%. Il valore è calcolato secondo la seguente formula: $MI_{cos} = \frac{(I.(SFA + G\&A) - 40)}{(30 - 40)} \times 2,5.$
Valore massimo:	2,5%	ditta con valore di $I.(SFA + G\&A) \leq 30\%$

5. CONSIDERAZIONI & PROPOSTE

L'analisi della attuale Direttiva, dal punto di vista dottrinale, pur essendo la Direttiva molto completa, evidenzia, a mio opinione, alcune aree di controversa interpretazione, ponendo una serie di dubbi, connessi a penuria di specificazioni e contraddizioni.

5.1. Ore produttive

Innanzitutto si ritiene limitato e non attuale l'elenco delle attività considerate produttive: infatti, col passare degli anni, la dematerializzazione delle attività produttive, l'evoluzione dei servizi connessi ai prodotti, i nuovi tipi di core business, le nuove specifiche della componentistica e la conseguente ricerca dei fornitori specializzati, e soprattutto il passaggio da logiche *labour intensive* a logiche *capital intensive* hanno cambiato la visione della attività produttive, pensate in precedenza, come attività di progettazione, lancio della produzione e preparazione all'utilizzo del bene o del servizio. La definizione di attività produttive data dalla direttiva, quindi, non coglie completamente quella che odiernamente può essere considerata la produzione, cioè tutte le operazioni attraverso le quali beni e risorse primarie sono trasformati o modificati o trasferiti³⁷, aggiungendo a questi valore o conservandolo, in beni e servizi affinché siano idonei a soddisfare, una volta distribuiti sul mercato, la domanda e il consumo da parte dei consumatori finali. La produzione non è quindi mera attività di progettazione, trasformazione fisica e supervisione alla trasformazione e ai processi, collaudo e *packaging* prodotti finiti, assistenza tecnica al cliente, fornitura pezzi di ricambio e riparazioni, ma comprende anche ricerca e gestione fornitori, approvvigionamento e collaudo materiali in entrata, gestione delle scorte, logistica interna, gestione della distribuzione in uscita, assicurazione della qualità. Questo perché i prodotti devono essere "*idonei a soddisfare la domanda e il consumo*", in quanto, se queste attività non sono svolte efficientemente e correttamente, non sarebbe possibile garantire la qualità del prodotto o, forse peggio, la sua disponibilità. Non tutte queste attività però sono considerate produttive dalla Direttiva in esame, in particolare nel calcolo del monte ore produttive. La definizione che da la Direttiva di "attività produttive" è un ibrido tra le attività di produzione diretta in senso stretto (quindi la trasformazione dei materiali) e attività generali di produzione (quindi

³⁷Il trasferimento è sia nello spazio che nel tempo (inteso quindi come conservazione e stoccaggio).

supervisione, progettazione, riassettaggio, ecc.), di cui non ricomprende la totalità, e quindi senza cogliere le molte sfaccettature del termine che oggi sono, in economia, universalmente riconosciute. Inoltre la Direttiva usa il termine “indiretto” come termine contrario di produttivo, ovvero “improduttivo”. Per definire un’attività diretta o indiretta è necessario prima stabilire chiaramente e specificatamente l’oggetto della rilevazione di cui si vuol calcolare il costo. Nella direttiva questo sembrerebbe essere il costo dell’attività produttiva (o dell’ora produttiva), e solo in questo caso sarebbe possibile usare il termine diretto e indiretto come sinonimi di produttivo e improduttivo. In ogni caso difficile stabilire un confine netto tra attività “produttive” e “improduttive” in un’azienda moderna. Dal punto di vista dottrinale, improduttive sono tutte quelle attività che non creano valore intrinseco nel bene e non lo conservano, ma sono necessarie per il funzionamento dell’impresa e per la sua immagine, quali:

- Contabilità, finanza e tesoreria, controllo di gestione;
- Ufficio contratti/legale;
- Gestione del personale;
- *Marketing* (inteso come attività rivolte ad aumentare la riconoscibilità e la diffusione del brand, quindi esclusa l’assistenza ai clienti);
- Segreteria.

Di conseguenza anche il *Material Handling* rientrerebbe, secondo questa logica, nel novero delle attività produttive. La disponibilità dei materiali e il collaudo in entrata e in permanenza in magazzino sono necessari per garantire l’idoneità e la disponibilità alle trasformazioni, altrimenti la ditta non sarebbe in grado di rispondere alle specifiche di qualità e di quantità della domanda, con il conseguente danno economico e di immagine. L’inclusione delle ore del personale imputato a MH nel monte ore produttive avrebbe effetti positivi per il calcolo dell’IMP, e quindi sul margine industriale, d’altro canto ridurrebbe l’incidenza degli indiretti e dei costi di struttura sul COMA, diminuendo così il costo orario. Conseguentemente il ricarico sui materiali andrebbe calcolato considerando, quindi, le sole spese di magazzino (quindi l’ammortamento e le incidenze di SFA e G&A).

La scelta di utilizzare come base di allocazione per i costi aziendali il monte ore produttivo presta il fianco a una possibile sovraremunerazione dei costi di struttura, soprattutto nel caso in cui l’AD rivesta il ruolo di contraente principale della ditta. Ciascuna commessa impegna

una frazione delle ore produttive annue normalizzate e nel caso le commesse attive superino le capacità produttive della ditta, questa per rendersi in grado di adempiere a tutti gli obblighi contrattuali, si rivolge sul mercato del lavoro per ulteriore forze lavoro (sia mediante esternalizzazioni della attività, sia mediante assunzione a tempo o a progetto). In sede di congruità le commissioni accertano le ore necessarie al completamento della commessa senza avere conoscenza delle capacità residue della ditta a poter far fronte a questa senza esternalizzazioni, sicché tutte le ore di manodopera sono valorizzate con il costo orario del COMA o dei centri di costo interessati. Come spiegato nel paragrafo 3.2, il COMA remunera in toto (per modalità di costruzione dello stesso) la manodopera diretta più le incidenze della indiretta e dei costi di struttura. Nel caso in cui che alla ditta sono riconosciute a fronte delle varie commesse più ore del monte ore produttivo, le incidenze vanno a rimborsare e remunerare costi che sono già stati rimborsati e remunerati in toto, realizzando di fatto un extra-profitto, senza che questo però possa rilevato come tale in quanto spesso i contratti sono attestati su stazioni appaltanti diverse e nell'elenco della documentazione che la ditta deve fornire alla commissione di congruità non è previsto alcun documento che riepiloghi le risorse impiegate sulle commesse già in atto.

Il seguente esempio numerico esemplifica quanto sopra descritto, al fine della possibile sovraremunerazione dei costi di struttura:

Monte ore: 40.000; **COMA**=100€, di cui **Cob**=50€, **I.IND**=20€, **I(Sfa+G&A+Amm.)**=30€

Quindi:

Costo totale manopera diretta annuo: $50€ \times 40.000 = 2.000.000€$;

Costo totale manopera indiretta annuo: $20€ \times 40.000 = 800.000€$

Costi totali di struttura annui: $30€ \times 40.000 = 1.200.000€$

Ore a commessa (h) Contratto1: 10.000h; Contratto2: 20.000h; Contratto 3: 20.000h

- i. Per il *Contratto1* la ditta riceve 1.000.000€ di cui:
 - 500.000€ a rimborsare manopera diretta;
 - 200.000€ a rimborsare manopera indiretta;
 - 300.000€ per rimborsare costi di struttura;
- ii. Per il *Contratto2* la ditta riceve 2.000.000€ di cui:
 - 1.000.000€ a manopera diretta;

- 400.000€ a manopera indiretta;
- 600.000€ per costi di struttura;
- iii. Per il *Contratto 3* la ditta riceve 2.000.000€ di cui:
 - 1.000.000€ a manopera diretta;
 - 400.000€ a manopera indiretta;
 - 600.000€ per costi di struttura;

L'impresa per completare il *Contratto 3* assumerà a progetto personale produttivo per avere 10.000 produttive e colmare il suo deficit (50.000-40.000), che potrà remunerare con i restanti 500.000€ (il costo totale della manodopera diretta annuo è 2.000.000€, mentre l'impresa ha ricevuto 2.500.000€). La manopera indiretta è stata rimborsata per 1.000.000€ e i costi di struttura sono stati rimborsati per 1.500.000€, mentre i costi annui sostenuti sono invece rispettivamente 800.000€ e 1.200.000€. Così nel caso in cui l'esternalizzazione delle ore di manodopera è stata remunerata allo stesso costo base della manodopera interna, l'impresa avrà così realizzato un profitto per 500.000€³⁸ semplicemente impegnandosi per un numero di ore maggiore al monte ore e assumendo sul mercato operatori produttivi. Tale limite con la metodologia utilizzata dalla attuale direttiva è impossibile da evitare.

Chiaramente nel caso in cui l'AD non rivesta il ruolo di cliente primario, il rischio della sovra-remunerazione dei costi di struttura da parte dell'amministrazione pubblica si riduce in quanto per i contratti con altri operatori economici privati la ditta potrà avvalersi di una diversa metodologia per il calcolo dei costi aziendali e quindi sia la base di allocazione che il contenuto dei costi strutturali potrà variare rispetto a quello posto in atto per la presente direttiva.

5.2. Ammortamenti

Altro punto che si presta a controversie è quello legato agli ammortamenti: per quanto gli ammortamenti risultino essere una percentuale bassa del COMA (genericamente intorno al 6%), se riconosciuti possono spingere le ditte a scaricare su AD la capacità inutilizzata, alimentando così sprechi e inefficienze.

Con riferimento agli ammortamenti materiali, la metodologia riconosce l'ammortamento di cespiti per lavorazioni generiche nel calcolo del COMA, mentre quelli per lavorazione

³⁸ (1.000.000-800.000)€ + (1.500.000-1.200.000)€.

specifiche sono riconosciuti a commessa, secondo il principio che se un determinato impianto può svolgere solo un tipo di lavorazione (esempio: galleria del vento), l'AD contribuisce all'ammortamento, solo se detta lavorazione è richiesta per l'adempimento del contratto.

Tale prassi risponde al principio dell'ammortamento economico in luogo di quello contabile: con l'ammortamento contabile i cespiti partecipano al reddito di esercizio tramite quote di ammortamento del costo storico, invece "l'ammortamento economico" è la perdita di valore del cespite dovuta all'utilizzo e all'obsolescenza nel tempo, ed è riconoscibile solo nel caso in cui il cespite sia impegnato nella lavorazione. La metodologia non fornisce indicazioni, nella sezione relativa alla analisi di congruità, sulle modalità di riconoscimento dell'ammortamento di cespiti specifici; tuttavia dalla analisi della documentazione tecnica (disegni costruttivi, elenco e caratteristiche delle attrezzature specifiche ed analisi dei tempi di lavorazione) che la ditta deve fornire in sede di offerta alla Commissione di Congruità, è ricavabile il valore degli ammortamenti specifici, mediante la seguente formula, della metodologia utilizzata per il calcolo del COMA, potrebbe essere utilizzata la seguente formula:

$$Amm_{ric} = \frac{Amm_{con}}{opn} \times \frac{t \times n}{m}$$

Dove:

Amm_{ric} sta per ammortamento riconosciuto del cespite;

Amm_{con} sta per ammortamento contabile del cespite;

t sta per tempo della lavorazione compiuta sul cespite prevista dalla distinta base;

n per il numero di pezzi/lotti previsti da contratto;

m è la capacità massima della macchina prevista dalla specifica tecnica.

Il suddetto ammortamento beneficerebbe chiaramente dell'utile industriale.

Questa logica però, nella Direttiva, si applica ai soli ammortamenti materiali, e non anche agli ammortamenti immateriali, ma non ne viene spiegato il motivo. L'AD remunera in genere solo quei beni immateriali che possono essere usati per fini non specificatamente civile. Ma non si considera l'utilizzo o meno durante le lavorazioni (forse per difficoltà di ragione tecnica). Si è del parere che anche per gli ammortamenti immateriali specifici si potrebbe riconoscere la quota d'ammortamento in sede di congruità con una formula semplificata rispetto a quella utilizzata per gli ammortamenti materiali specifici del tipo:

$$Amm_{ric} = \frac{Amm_{con}}{opn}$$

Significando che solo negli anni in cui è vengono utilizzati gli ammortamenti immateriali questi vengono riconosciuti alla stregua degli ammortamenti generici.

Un ulteriore punto di controversia è legato all'avviamento. Per quanto riguarda l'avviamento si pone la questione dell'irriconciliabilità dell'ammortamento per le ditte che redigono il bilancio secondo gli IAS/IFRS, per i quali l'avviamento non è soggetto ad ammortamento ma ad *impairment test*. Infatti, secondo lo IAS36, la perdita di valore, in seguito ad *impairment test*, dell'avviamento va ascritta tra le svalutazioni. A favore di una uniformità di trattamento, questa svalutazione dovrebbe essere considerata alla pari di una quota di ammortamento e quindi riconosciuta nelle incidenze, oppure non riconosciuta del tutto. A favore di quest'ultima tesi esistono altre ragioni tecniche per cui l'avviamento non andrebbe riconosciuto. Se iscritto in bilancio e approvata la sua iscrizione dal collegio sindacale o revisore contabile, l'avviamento deve essere giustificato da beni immateriali che non sono iscritti in bilancio o da maggior redditi futuri dell'organizzazione dei beni. Si è visto precedentemente che per beni immateriali quali concessioni, licenze, marchi e diritti e altri beni immateriali simili non è previsto l'ammortamento, indi per cui, se legato a questi beni, l'avviamento non andrebbe riconosciuto. Se l'avviamento è legato invece al maggior reddito conseguibile dai beni organizzati non andrebbe comunque riconosciuto in quanto, in tale evenienza, l'avviamento è un'attualizzazione di flussi di reddito futuri corrisposta al cedente dell'azienda; quindi sarebbe come rimborsare e remunerare un utile non ancora conseguito ma ritenuto dall'acquirente molto probabile. Infine, qualora l'avviamento sia causato da operazioni straordinarie (non infragruppo e non facenti capo allo stesso soggetto economico) andrebbe stornato per rivalutare i beni iscritti in bilancio secondo la valutazione del perito, e poiché le rivalutazioni non sono riconosciute non dovrebbe essere riconosciuto l'avviamento. Anzi, l'avviamento, se lasciato in bilancio, potrebbe essere un metodo per ottenere il riconoscimento per immobilizzazioni per le quali non è previsto. In ogni caso, per determinare l'ammortamento riconoscibile, la ditta dovrà fornire il bilancio e tutti i dati tali da definire le quote di ammortamento dei beni, materiali e immateriali, della ditta acquisita, così da depurare i valori da eventuali rivalutazioni operate durante o al termine dell'operazione.

5.3. SFA e G&A

Con riferimento alle SFA e G&A la metodologia pone un limite massimo del 40% del COMA per I.(SFA+G&A), in corrispondenza del quale la quota di margine per costi di struttura è azzerata, tuttavia tale limite non vale come tetto per il riconoscimento dell'incidenza dei costi di struttura, sicché è possibile per le ditte optare per un riconoscimento di costi aziendali più alti in luogo in un maggior margine industriale.

Si ritiene che questa possibilità, lasciata aperta dalla metodologia, non aiuti a perseguire l'obiettivo di un maggiore livello di efficienza dell'industria, che è alla base della attuale direttiva.

3.6.2 SFA

Con riferimento alle sole SFA vi è da fare un distinguo tra imprese appartenenti a settori diversi (metalmeccanico, elettronico, Information Technology) che presentano differenti livelli di costi per la loro operatività. Con l'attuale impostazione di premiare le imprese con un incidenza di SFA e G&A più basso, senza considerare la tipologia di attività, società che, a parità di dimensione e fatturato (indici tipici per le G&A), presentino un livello di SFA naturalmente più elevato, come le imprese nel settore metalmeccanico che, sebbene efficienti, saranno penalizzate rispetto a società con SFA più contenute, come le imprese del settore dell'Information Technology, anche se non efficienti. Tale evenienza è causata dal criterio adottato dalla metodologia di fissare i limiti di incidenza minimo e massimo, facendo riferimento a valori medi derivati dalle rilevazioni degli acceramenti trascorsi, senza introdurre dei fattori correttivi per il settore di appartenenza. A titolo di esempio, basti pensare che le spese in consumi energetici di un'impresa metalmeccanica sono significativamente più alti di un'impresa appartenente al settore dell'IT, a parità di dimensioni. Si ritiene pertanto opportuno ricalcolare i limiti di incidenza della SFA identificando il campione statistico con le ditte appartenenti allo stesso settore, ovvero utilizzando la formula già in uso nella metodologia, ma separando le SFA dalle G&A ed introducendo sul limite delle SFA dei fattori correttivi, per tenere conto delle diverse tipologie di settore.

Qualora non fosse possibile in quanto per un dato settore esiste una sola ditta, è consigliabile applicare un valore medio storico (depurato di effetti inflazionistici).

Esiste comunque la possibilità di porre logici limiti di spesa ad alcune voci delle SFA, indipendentemente dal settore, per spingere le imprese a conseguire una maggiore efficienza: un chiaro esempio di voce di spesa per la quale è conveniente e introdurre un limite concerne la voce “manutenzioni”.

Logicamente le spese in manutenzione devono essere una bassa percentuale degli ammortamenti materiali, in quanto eccessive spese di manutenzione sono significative di inefficienza o vestustà dei cespiti, il cui impiego può rilevarsi anti-economico. Un ottimo punto di riferimento potrebbe essere il limite del 5% degli ammortamenti che viene applicato dall’ASI (Agenzia Spaziale Italiana) nella propria metodologia.

3.6.3 G&A

Per quanto riguarda le spese ricomprese come G&A, vi è da osservare che queste sono spese a forte caratterizzazione di discrezionalità e possono avere diversa incidenza, da ditta a ditta, sul COMA. Porre dei limiti massimi al valore che le G&A devono assumere in base al settore di impresa, non è semplice, soprattutto perché sono queste spese legate alla principalmente alla dimensione della ditta, e secondariamente al rapporto tra il personale produttivo ed il personale amministrativo/servizi generali/dirigenti ed al fatturato.

Un tipico esempio di differenziazione di G&A tra le ditte è costituito dalle spese bancarie: sia in misura minore quelle per la gestione dei conti (se la ditta avesse dieci conti bancari andrebbero riconosciuti i costi di tutti i ccb), sia in misura maggiore quelli per l’accesso al credito.

Un altro motivo di considerazione relativamente alla differenziazione delle spese di G&A da ditta a ditta concerne i costi di struttura infragruppo, ovvero le spese centralizzate. Nel caso una ditta appartenga ad un gruppo o ad una holding finanziaria, come nel caso delle ditte del Gruppo Finmeccanica (Alenia Aermacchi , Selex ES, ecc) le società controllate si fanno carico di quote delle spese della struttura della holding, sottoforma di spese centralizzate per ricerca dei possibili contraenti, di consulenza e assistenza legale, finanziaria e di sicurezza (sia IT che delle infrastrutture e del personale). Nel caso di una ditta non appartenente ad una holding i costi dei servizi sopracitati, cui afferiscono le spese centralizzate, comunque sono presenti nelle G&A, gli importi delle spese centralizzate sono in termini assoluti maggiori di quelli dei servizi di consulenza legale, finanziaria ecc, affrontati dalla singola ditta, sebbene la

ripartizione delle spese su un ampio monte ore possa dar luogo tendenzialmente ad una bassa incidenza percentuale sul COMA. Tuttavia va ricordato che la metodologia, nel caso della singola ditta, non riconosce tutte le spese di consulenza e rappresentanza ma solo quelle di interesse della AD, mentre nelle spese centralizzate questa distinzione può venire a mancare, e quindi non solo possono essere remunerate spese altrimenti non riconoscibili ma, su tali spese alla ditta sarebbe poi riconosciuto un utile; per cui si apre un *vulnus* nella parità di trattamento tra la singola ditta e quella appartenente ad una holding; senza contare infine che sottoforma di spese centralizzate potrebbero essere compresi trasferimenti di ricchezza dalla controllata alla holding così da diminuire il carico fiscale della prima, e ottenere utili non tassati la seconda

In ogni caso, è necessario porre un vincolo all'incidenza delle spese G&A. Se la dimensione dell'azienda è data dal numero dei dipendenti è logico pensare che le spese G&A crescano all'aumentare di questa variabile. E' quindi possibile costruire una retta di regressione che presenta sull'asse delle ascisse il numero di dipendenti, e sull'asse delle ordinate il livello di spesa in G&A (solo per le spese giudicate riconoscibili dalla direttiva, ovvero a carattere continuativo). Si ritiene giusto riconoscere al massimo un livello di spesa G&A pari a quello ipotetico (quindi il punto sulla retta di regressione). A tale proposito sarà opportuno, per una più corretta stima della retta di regressione, eliminare tutti gli *outliers* per evitare di sottostimare le G&A delle imprese più piccole o sovrastimare le G&A delle imprese maggiori.

5.4. Il margine industriale

Con riferimento alla metodologia utilizzata per il calcolo del margine industriale, si ritiene che possano essere introdotti una serie di precisazioni ed aggiustamenti a quanto riporta l'attuale direttiva.

Una prima osservazione concerne la formulazione della formula che, nell'attuale direttiva, prevede il contributo di 4 elementi per la valorizzazione del margine industriale:

- Il rischio industriale;
- l'esposizione finanziaria o rischio finanziario;
- l'indice di merito per la struttura costi della ditta;
- l'indice di merito per la struttura organizzativa.

E' tuttavia da tenere presente che nelle precedenti edizioni della direttiva era riconosciuto che *“l'attività industriale comporta rischi di varia natura (quali rischi di garanzia, penalità, perdita per scioperi e l'esecuzione di studi effettuati di propria iniziativa per migliorare le tecniche produttive e la qualità dei prodotti stessi”*³⁹ e tale approccio è confermato, nell'attuale direttiva, stabilendo che nel margine industriale *“sono compresi la remunerazione del capitale di investimento, del capitale di esercizio e la quota rischi e studi liberi che costituisce l'utile netto o profitto d'impresa”*⁴⁰. A seguire nella metodologia viene introdotto anche il concetto di rischio industriale che viene ritenuto presente in misura maggiore, minore o assente, nella natura del contratto (per ricerca tecnologica, sviluppo nuovi sistemi d'arma, produzione su scala dei sistemi d'arma, costruzione di repliche e fornitura parti di ricambio, riparazione e revisione di natura dei sistemi/componenti esistenti, attività di service).

Per quanto precede, mentre appare ben sostanziato il collegamento logico tra rischi d'impresa (finanziario ed industriale) ed il margine industriale o utile d'impresa, appare meno immediato l'apporto positivo sul margine industriale della l'efficienza dei costi di struttura e dell'efficienza organizzativa.

Si ritiene pertanto conveniente una strutturazione della formula per il calcolo del margine industriale in due macro elementi: *bonus* legati al rischio d'impresa e *malus* legati alla sua inefficienza. Questo perché è nell'interesse dell'impresa essere efficiente⁴¹, pena l'esclusione dall'attività economica. Invece si ritiene logico decrementare il margine di profitto poiché queste inefficienze si trasmettono in maggiori costi di produzione, riconoscibili e non.

La formula per il calcolo del margine industriale sarà come di seguito strutturata:

$$MI = M_i + M_{fin} - m(I(IMP)) - m(I.SFA) - m.(G\&A)$$

dove M_i è il rischio industriale a cui è soggetto l'impresa, ed M_{fin} è il rischio finanziario e “ m ” indica i *malus*.

³⁹Cit. pag. 56 direttiva *“Metodologia per la Determinazione dei Costi Orari Aziendali per prestazioni e forniture militari”*.

⁴⁰ Cit. pag. 120 SGD-G-23 edizione 2011

⁴¹Non si ritiene economicamente razionale riconoscere ulteriore bonus a imprese che rispettano parametri di mercato a cui debbono sottostare.

Con :

$M_i + M_{fin} \leq 12,5\%$; ovvero il limite massimo di rendimento previsto dalla attuale Direttiva;

$m(I(IMP)) + m(I.SFA) + m.(G\&A) \leq 5\%$ e $m(I.SFA) + m.(G\&A) \leq 2,5\%$;

Di seguito sono analizzati i singoli elementi della formula per i quali vengono proposti specifici aggiustamenti.

3.7.1 Il rischio industriale

Nella attuale direttiva viene introdotto il concetto di rischio industriale (senza essere come tale puntualmente definito) generato in misura maggiore, minore o assente, dalla natura del contratto (di ricerca tecnologica, di sviluppo nuovi sistemi d'arma, di produzione su scala dei sistemi d'arma, di costruzione di lotti successivi/fornitura parti di ricambio, di riparazione e revisione di natura dei sistemi/componenti esistenti, di service).

Per quanto precede, il rischio industriale è assimilabile al rischio operativo, in quanto è relativo alla complessità dell'oggetto del contratto, e associa ad esso, secondo una matrice settore-rischio, un margine riconosciuto. Tuttavia dal punto di vista metodologico, si ritiene che sarebbe più corretto nel calcolo della remunerazione del rischio operativo, riferirsi oltre che all'oggetto del contratto (M_{ogg}), anche agli investimenti che l'impresa sostiene in attività fisse e che hanno generato reddito (M_{inv}), così come risulta dal bilancio d'esercizio.

Pertanto la quota di Margine Industriale legata al rischio industriale (M_i) sarà la somma di due elementi: M_{inv} e M_{ogg} .

Come detto precedentemente, la direttiva introduce una serie di indici di bilancio, per facilitare l'attività di analisi delle Commissioni incaricate dell'accertamento, tuttavia nessuno dei predetti indici viene utilizzato nelle formule per il calcolo dei costi orari aziendali o del margine industriale. Il presente studio si propone fra l'altro di individuare, laddove possibile, degli indici di bilancio, per il calcolo dei fattori che presiedono alla formazione del valore del margine industriale e, a tale riguardo, si propone l'introduzione del Rendimento Operativo degli Investimenti tipici al Netto delle fonti non onerose- ROIN per il calcolo della quota di Margine Industriale relativo al rischio industriale e connesso agli investimenti fissi sostenuti dall'impresa.

3.7.1.1 La remunerazione del rischio operativo mediante l'uso del ROIN

L'indice di bilancio che si ritiene più idoneo a misurare il rendimento percentuale degli investimenti operativi è il ROIN, ovvero il "Rendimento Operativo degli Investimenti tipici al Netto delle fonti non onerose".

Tale indice è da preferirsi al ROI o al ROS in quanto il ROI è calcolato su tutto il capitale investito, e non solo su quello tipico, quindi l'oggetto della metodologia di calcolo dei costi sarebbe differente da quello del margine, poichè la metodologia considera solo gli investimenti operativi, e non anche investimenti di tipo finanziario o immobiliare o in generale definibili accessori (che rientrerebbero nel ROI).

Inoltre il ROIN è il livello minimo di reddito per cui la struttura finanziaria dell'impresa (ovvero il CAPM) è stata soddisfatta:

$$ROIN \geq CAPM = \frac{D}{D + E} r_d + \frac{E}{D + E} r_e$$

Questa proprietà è sola del ROIN, in quanto è prerogativa dell'attività operativa garantire la remunerazione delle fonti di finanziamento, altrimenti l'investimento di capitale in tale attività sarebbe irrazionale e antieconomica.

Per calcolare il ROS è necessario acquisire il costo del venduto (che è dato dal costo dei materiali e dalle ore di lavoro diretto) e del fatturato di vendita, quindi sarebbe come andare a stabilire il mark-up passato (depurato naturalmente dell'inflazione), non considerando però elementi di marketing mix e volume di vendite. La struttura aziendale non incide sul ROS quindi per adoperare tale indicatore si dovrebbe preferire una metodologia di rilevazione *direct costing*.

La formula per il calcolo del ROIN è la seguente:

$$ROIN = \frac{RON}{CINT}$$

Dove il RON è il Rendimento Operativo al Netto della tassazione, mentre il CINT è il Capitale Investito Tipico al Netto delle fonti non onerose.

Per calcolare agevolmente l'indice è necessario e consigliabile che le imprese presentino:

- lo Stato Patrimoniale riclassificato secondo il criterio della pertinenza gestionale;
- il Conto Economico riclassificato secondo il criterio funzionale.

Per le piccole imprese potrebbe essere sufficiente una comunicazione che i dati iscritti in bilancio sono tutti tipici (per lo Stato Patrimoniale) e/o operativi (per il Conto Economico), evidenziando eventuali eccezioni.

Il ROIN comunque, se usato come parametro di riferimento, necessita di alcune correzioni:

- i. Ai fini di una correttezza metodologica del ROIN, le spese per il compimento del contratto devono essere affrontate con le stesse proporzioni di capitale di rischio e capitale di credito della struttura finanziaria societaria. Per semplicità di calcolo, è accettabile una approssimazione che non tenga conto di tale fattore, in considerazione che la suddetta approssimazione è a vantaggio dell'AD e che tale omissione lascia alla ditta appaltatrice la responsabilità del proprio autofinanziamento.
- ii. Inoltre occorre considerare che, se non sono effettuati nuovi investimenti nel periodo di riferimento che diminuiscono il valore del denominatore per effetto degli ammortamenti, il ROIN è sempre crescente. Pertanto è opportuno, mediante ricorso alla statistica, stabilire la variabilità del ROIN rispetto al CINT, corretto per il punto i, ovvero il coefficiente r^2 . Una volta determinata la variabilità del ROIN rispetto al CINT (r^2), sarà possibile riconoscere la variazione di ROIN effettiva, indipendente dagli ammortamenti, con la seguente formula:

$$\Delta ROIN_{eff} = \Delta ROIN \times (1 - r^2)^{42}$$

- iii. Bisogna considerare infine che potrebbero essere effettuati investimenti tipici durante l'anno (come l'apertura di nuovi stabilimenti), senza che questi siano tecnicamente operativi o in grado di effettuare reddito. Per equità le aziende dovrebbero farlo presente e l'AD dovrebbe calcolare il ROIN al netto di tali investimenti.

Pertanto la remunerazione del rischio industriale connesso agli investimenti fissi sostenuti dall'impresa. sarà dato da

$$M_{inv} = ROIN_0 + \Delta ROIN_{eff}$$

Dove $ROIN_0$ sarà il ROIN dell'anno precedente (ovvero l'anno in cui è stato svolto l'accertamento).

⁴² Sia il numeratore (RON) che il denominatore (CINT) sono funzione degli ammortamenti. Ma mentre, a parità di fatturato e degli altri costi, il RON non varia se gli ammortamenti rimangono costanti, il CINT diminuisce.

3.7.1.2 La remunerazione del rischio industriale insito nel contratto

Per quanto concerne la remunerazione del rischio connesso all'oggetto del contratto (M_{ogg}), non si hanno elementi aggiuntivi per ritenere l'attuale metodo di attribuzione di margine per il rischio insito nel contratto insoddisfacente, sebbene possa ritenersi poco probabile l'esistenza di un contratto con nessun rischio per l'impresa dovuto alla complessità dell'oggetto del contratto. Per cui si propone valori di rischio che raddoppiano per ogni grado di complessità: minimo (0,5%), intermedio (1%) e massimo (2%), coincidendo per valori intermedi e massimi con quelli previsti dalla Direttiva.

3.7.2 Il margine di esposizione finanziaria

Per la remunerazione del margine per l'esposizione finanziaria (M_{inf}) si ritiene conveniente collegare tale rischio al rendimento dei titoli obbligazionari dello Stato, quali BOT e BTP, data la natura di Pubblica Amministrazione propria dell'AD. Questo in quanto il margine di esposizione finanziaria non è legato solo all'esposizione della ditta al rischio di liquidità, poichè la ditta anticipa la liquidazione dei costi che sostiene per realizzare la prestazione, ma anche il rischio di credito nei confronti dello Stato. E' necessario addentrarsi *in primis* nelle modalità di pagamento dell'AD, in base alle quali è calcolato attualmente il margine per l'esposizione finanziaria. I pagamenti possono essere parzialmente anticipati, progressivi (legati all'avanzamento lavori) o a completamento della commessa.

Stabilite la modalità di pagamento delle *tranche*, si assegna il rendimento:

- Per i pagamenti anticipati una remunerazione pari allo 0%, in quanto l'impresa non ha esposizione finanziaria.
- Per i pagamenti progressivi (il caso più ricorrente) si propone l'applicazione del tasso d'interesse di un BOT a 3 mesi che corrisponde all'incirca al tasso di tempo che va dalla verifica dello stato di raggiungimento dell'avanzamento tecnico alla regolazione da parte dell'AD della fattura⁴³.

⁴³Una volta raggiunta l'evento tecnico ("*milestone*") associato allo stato di avanzamento tecnicamente misurabile, la ditta presenta le evidenze ad una Commissione di AD incaricata delle verifiche di conformità (di durata al più di 30 gg.). Superato tale *step*, la ditta è intitolata ad emettere fattura che sarà regolata entro 60 gg. Tale pagamento normalmente rappresenta l'aggregato dei costi sopportati dalla ditta per il raggiungimento dell'evento secondo il principio del "*neutral cash flow*".

- Per i pagamenti a completamento prestazione si calcoli il rendimento equivalente rispetto al rendimento del titolo *zero-coupon* di durata più simile alla durata del contratto.

3.7.3 I malus

Per calcolare i *malus* si ritiene opportuno fare nuovamente riferimento all'indice IMP e alle rette di regressione che sono state definite ai paragrafi 5.3.1 e 5.3.2. I tre *malus* vanno a diminuire il margine industriale dato dal ROIN, dal rischio insito nella natura del contratto e dall'esposizione finanziaria, così da spingere le imprese ad evitare inefficienze organizzative (IMP) e di costo (SFA e G&A). Un IMP medio (opportunamente ricalcolato per tenere conto della nuova definizione di personale produttivo, come proposta al paragrafo 5.1) sarà il parametro di riferimento. Un discostamento percentuale da questo valore medio genererà il *malus* percentuale da portare in detrazione ai valori precedentemente identificati.

$$m(IMP) = \frac{IMP_{ril} - IMP_m}{IMP_m}$$

Dove IMP_{ril} è il valore rilevato in sede di accertamento, mentre IMP_m è quello medio calcolato da SGD.

Con un approccio simile è possibile calcolare i *malus* anche per SFA e G&A, così da poter identificare e penalizzare le inefficienze di costi di struttura, come nelle intenzioni della Direttiva:

$$m(I.(SFA)) = \frac{I.(SFA) - I.(SFA)_{med}}{I.(SFA)_{med}} \quad m(G\&A) = \frac{G\&A_{ril} - G\&A_{ipo}}{G\&A_{ipo}} =$$

L'incidenza delle SFA sul COMA ha il limite superiore di riconoscibilità pari alla media del settore (o storico, nel caso delle ditte uniche esponenti del settore), pertanto un discostamento da tale limite è identificabile con una inefficienza della ditta. Per le G&A il limite di spesa è stato identificato con il livello di spesa immagine del numero di dipendenti (variabile sulle ascisse) sulla retta di regressione. Si suggerisce di porre il limite del 2,5% per $m(IMP)$, e il 2,5% alla somma tra $m(I.(SFA))$ e $m(G\&A)$, in continuità con la direttiva, di modo che le imprese inefficienti vedano diminuito il margine industriale potenziale per lo stesso valore previsto precedentemente.

6. CONCLUSIONI

Nella trattazione si è esposta la metodologia SGD-G-023, adoperata dall'Amministrazione Difesa allo scopo dell'accertamento dei costi e di riconoscimento dei margini industriali per l'approvvigionamento di beni e prestazioni specifiche, secondo una procedura di acquisto negoziata. Si è descritto l'inquadramento giuridico dell'attività di negoziazione di AD, e come le metodologie si siano evolute nel tempo, applicando sistemi di *full costing*, per arrivare alla metodologia attualmente in uso.

Si è descritta quindi la metodologia in modo particolareggiato, così che fosse chiaro e comprensibile il criterio con cui la Commissione di Accertamento costruisca il costo orario aziendale (COMA), *condicio sine qua non* per l'affidamento di contratti da parte di AD. In sintesi la metodologia prevede che una volta definite le attività considerate produttive, e quindi residualmente quelle improduttive, si calcoli il monte ore produttive e il costo della manodopera diretta. Sulla base di tali valori sono allocati, usando come chiave di ribaltamento il monte ore produttive, il costo totale degli indiretti, delle spese di funzionamento aziendale (SFA), le spese generali e amministrative (G&A) e gli ammortamenti (definite incidenze), di modo da calcolare il COMA. Allo stesso modo si calcolano i costi orari dei vari centri di costo e dei vari livelli di qualifica. Si è quindi descritto il metodo di calcolo del *Material Handling*, ovvero il ricarico percentuale sui materiali a titolo di gestione delle scorte e assicurazione di qualità per gli approvvigionamenti della ditta. La direttiva prevede che Sul COMA, sul costo dei materiali caricato del *Material Handling* e sugli altri costi (tipicamente viaggi e trasferte del personale) è applicato poi il margine industriale. Al riguardo, dopo un breve accenno alle modalità passate, è stato descritto il sistema di calcolo dei margini industriale, come riconoscimento alle ditte del giusto ed equo profitto per le prestazioni fornite e i beni prodotti. Tale margine industriale è la somma di quattro componenti: componente per esposizione finanziaria, componente per rischiosità industriale insita nel contratto, componente per efficienza struttura organizzativa e componente per efficienza della struttura dei costi. Di seguito sono poi state espresse le proprie considerazioni in merito alla metodologia applicata, proponendo spunti per eventuali modifiche. Suggerendo una definizione dottrinale e più attuale di "attività produttive", si è evidenziato alcuni potenziali limiti della direttiva nella classificazione delle attività produttive e che concorrono alla

formazione delle monte ore produttive, che è la base di allocazione dei costi di struttura. Sempre a proposito delle ore produttive, si è evidenziato come le imprese, specialmente quelle che hanno una alta incidenza di contratti con l'AD, possano realizzare extra-profitti nel caso in cui le commesse/contratti valorizzate, con l'utilizzo della citata metodologia, eccedano complessivamente il monte ore produttivo, ricorrendo all'assunzione di forza lavoro esternalizzata. In relazione agli ammortamenti lo studio ha proposto un metodo rapido di calcolo dell'ammortamento riconosciuto, in sede di congruità, per cespiti per lavorazioni specifiche ed è stato evidenziato il diverso approccio da seguire riguardo la specificità dell'immobilizzazione tra beni immateriale e materiali. Infine, si è proposta la non riconoscibilità dell'ammortamento dell'avviamento, in quanto le giustificazioni dell'iscrizione di tale voce nel bilancio non sono riconoscibili in sede di accertamento.

Si è poi discusso della possibilità di porre dei limiti alle SFA e alla G&A, non solo al fine del calcolo dei margini, ma anche limiti alla riconoscibilità delle spese, legando l'incidenza delle SFA a medie del settore (o storiche) e costruendo una retta di regressione per i livello di spesa delle G&A, dove sull'asse delle ascisse troviamo il numero di dipendenti (indicativo delle dimensioni dell'azienda), e riconoscendo al massimo spese G&A pari all'immagine del numero di dipendenti della ditta sulla retta.

Inoltre si è aperta una discussione al margine industriale, proponendo una formula composta da elementi positivi *bonus* e da elementi negativi *malus*: tra gli elementi positivi sono stati proposti i margini per il rischio industriale insito nel contratto e per il rischio di impresa a cui sottoposta l'impresa e il margine per il rischio finanziario dovuto all'anticipazione dei costi da parte della ditta; tra gli elementi negativi invece figurano gli scostamenti percentuali dai valori di efficienza organizzativa, di efficienza delle SFA e delle G&A. In particolare, per il rischio industriale proprio dell'impresa si è fatto riferimento all'analisi di bilancio, proponendo l'uso del ROIN (Rendimento Operativo degli Investimenti Tipici al netto delle fonti non onerose) che, a parere dello scrivente, presenta delle proprietà peculiari, rispetto ad altri, che lo rendono preferibile, con opportune correzioni. Per quanto concerne la remunerazione del margine per il rischio finanziario è stato proposto che questo venga collegato all'andamento dei titoli di Stato.

Infine è stato proposto che la somma dei *bonus* abbia un tetto del 12,5%; pari al massimo di margine industriale riconosciuto dall'attuale direttiva.

La raccolta e verifica di informazioni circa le metodologie utilizzate all'estero sugli argomenti trattati nel lavoro e qui riassunti, è sicuramente utile al fine di consolidare le proposte fornite nel presente lavoro per una futura evoluzione delle direttive attuali.

Vista l'importanza e la sensibilità della materia in un contesto socio-economico contraddistinto a livello internazionale da una costante e sempre maggiore esigenza di innovazione controbilanciata da una graduale ma costante riduzione delle risorse disponibili, tale studio rappresenta quindi una base valida per successivi approfondimenti considerata la rilevanza che tale settore di mercato riveste nel contesto macro-economico come potenziale settore trainante per la crescita del nostro Paese.

BIBLIOGRAFIA

- Norma AA-N-1 “Costi Orari per le lavorazioni aerospaziali”, edizione DGAAS, Maggio 1967
- Direttiva “*Metodologia per la Determinazione dei Costi Orari Aziendali per prestazioni e forniture militari*”, edizione Ministero della Difesa, 2000.
scaricabile all’indirizzo:
http://www.difesa.it/SGD-DNA/Staff/DT/ARMAEREO/NormeTecnContr Documents/Metodologia_Costi.pdf
- Direttiva SGD-G-023, “*Metodologia per la determinazione dei costi aziendali, per il calcolo dei tempi di lavoro diretti e per l’analisi di congruità dell’offerta, nell’ambito del procurement militare con procedure non concorsuali*”, edizione Ministero della Difesa, 2011.
scaricabile all’indirizzo:
[http://costiorari.xoom.it/virgiliowizard/sites/default/files/sp_wizard/docs/Metodologia%20Interforze%202011%20\(Paq%201-125\).pdf](http://costiorari.xoom.it/virgiliowizard/sites/default/files/sp_wizard/docs/Metodologia%20Interforze%202011%20(Paq%201-125).pdf)
- “*Metodologia per la determinazione dei costi orari nei contratti per attività spaziali*”, OP-IPC-2005-004, Agenzia Spaziale Italiana, 2005.
scaricabile all’indirizzo:
http://www.asi.it/files/20070904104312OP-IPC-2005-004-A_Metodologia-determinazione-costi-orari_0.pdf
- “*Analisi di bilancio, la prospettiva manageriale*”, R.Silvi, 2 ed., Milano: McGraw-Hill, Marzo 2012.
- “*Analisi dei costi*”, Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Diego M. Macrì, Kenneth A. Merchant, 2 ed., Milano: McGraw-Hill, Giugno 2008.
- “*Gestione della Produzione*”, Richard J.Schomberger, Edward M.Knod jr., 4 ed., Milano: McGraw-Hill, 1999.