



**UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”**

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management
Curriculum: Amministrazione, Finanza e Controllo

**IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE
IMPRESE CHE OPERANO SU COMMESSA:
IL CASO FINCANTIERI**

**The Management control in enterprises working on
commissioned order: the case of Fincantieri**

Relatore:

Chiar.mo prof. Sergio Branciarì

Tesi di laurea di:

Martina Bettoni

Anno Accademico 2020 – 2021

INDICE

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1.....	5
LE AZIENDE CHE PRODUCONO SU COMMESSA	5
1.1. Il concetto di lavorazione su commessa o per progetti	5
1.2. Le peculiarità del ciclo produttivo.....	9
1.3. Le tipologie di produzione su commessa	14
1.4. Le relazioni tra le singole commesse e l'azienda	17
CAPITOLO 2.....	21
LA GESTIONE DELLA COMMESSA	21
2.1. Il project management.....	21
2.2. La gestione tecnica della commessa	23
2.2.1. Le variabili fondamentali nella produzione su commessa: costi, tempi e qualità	23
2.2.2. Le fasi di svolgimento del progetto.....	26
2.2.3. La determinazione dello stato di avanzamento (SAL) di una commessa	29
2.3. La gestione organizzativa della commessa	34
2.4. La gestione economica della commessa	40
2.4.1. Il costo complessivo di commessa	40
2.5. La gestione finanziaria della commessa.....	46
2.5.1. Il fabbisogno finanziario	46
2.5.2. Il controllo della liquidità.....	48
CAPITOLO 3.....	53
IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE CHE OPERANO SU COMMESSA.....	53
3.1 Il ciclo di pianificazione e controllo	53
3.2 Le tipologie di controllo di commessa	55
3.2.1. Il controllo antecedente all'acquisizione della commessa.....	55
3.2.2. Il controllo applicato ad una commessa in corso	56
3.2.3. Il controllo successivo al completamento della commessa	59
3.3 Gli strumenti del controllo di gestione	60
3.3.1. Contabilità generale e contabilità analitica	61
3.3.2. Il Budget	63
3.3.3. Il sistema di reporting	67
3.3.4. L'analisi degli scostamenti.....	68
3.3.5. L'analisi delle performance	75
3.4 La contabilizzazione dei lavori in corso (LIC).....	79
3.4.1. Costi di commessa e costi post-chiusura.....	83
CAPITOLO 4.....	87
IL GRUPPO FINCANTIERI.....	87
4.1. Fincantieri: cenni storici	88
4.2. Fincantieri oggi	94
4.2.1. Fincantieri nel mondo	95
4.2.2. La strategia di diversificazione	96
4.2.3. Il modello di business	99
4.3. La divisione navi mercantili.....	106
4.3.1. Focus: il cantiere di Marghera.....	109
CAPITOLO 5.....	113
IL CONTROLLO DI GESTIONE IN FINCANTIERI.....	113
5.1. Il Sistema di Controllo di Gestione	113

5.1.1.	Il Modello di Pianificazione e Controllo.....	114
5.1.2.	Gli Attori del Sistema di Pianificazione e Reporting.....	118
5.1.3.	Gli strumenti tecnico-contabili.....	124
5.1.4.	Il sistema di Pianificazione e Reporting.....	135
5.2	La gestione delle Commesse Navali.....	147
5.2.1.	Il Project Management di commessa.....	147
5.2.2.	Il Conto Economico di commessa.....	153
5.2.3.	Il processo di pianificazione e controllo dei costi esterni.....	159
	CONCLUSIONI.....	167
	BIBLIOGRAFIA.....	171
	ALTRE FONTI.....	175
	RINGRAZIAMENTI.....	177

INTRODUZIONE

Nell'attuale contesto competitivo, gestire un'impresa non è un compito facile. Le informazioni del bilancio di esercizio, anche se fondamentali, non sono più sufficienti a descrivere la reale capacità dell'impresa di creare nel tempo valore economico. A prescindere quindi dall'attività svolta, ogni azienda necessita di un adeguato sistema di pianificazione e controllo, in modo da perseguire i propri obiettivi economici, operativi, finanziari e organizzativi, così da facilitare l'allineamento della gestione operativa alla strategia stessa. Questo sistema è il Sistema di Controllo di Gestione (SCG).

Il presente elaborato intende svolgere un'analisi del sistema di controllo di gestione adottato dalle aziende che producono su commessa, ovvero quelle imprese che avviano la produzione solo su richiesta del cliente e che più si prestano ad un controllo della gestione che permetta di preventivare i vari aspetti relativi alla realizzazione della commessa. Tale obiettivo è perseguito attraverso due parti fondamentali, di cui il lavoro è composto, e che danno origine a cinque capitoli complessivi.

Nella prima parte, composta dai primi tre capitoli, la finalità è quella di descrivere e analizzare, sotto un aspetto teorico, le peculiarità del sistema di

controllo di gestione implementato nelle imprese che operano su commessa. In particolare, il primo capitolo inizia con una descrizione della produzione su commessa e delle caratteristiche distintive del ciclo produttivo delle aziende che operano su commessa, e presenta poi i vari criteri di classificazione. Se nel primo capitolo la produzione su commessa viene trattata in generale, nel secondo capitolo ci si sofferma sulle aziende che si avvalgono degli strumenti tipici del Project Management. Dopo aver stabilito cosa si intende per Project Management e definito il ciclo di vita del progetto e le sue fasi, si approfondiscono le diverse componenti del Project Management, così da sottolineare l'importanza di una loro gestione integrata che permetta il buon andamento della commessa nelle sue variabili fondamentali: costi, tempi e qualità. Il capitolo tre chiude la parte prima della trattazione e presenta in modo dettagliato le caratteristiche e gli strumenti del sistema di controllo di gestione, mettendo in risalto le caratteristiche distintive che si possono riscontrare nelle imprese che operano su commessa.

La seconda parte, sviluppata nei capitoli quattro e cinque, è contraddistinta da un aspetto più empirico, in quanto approfondisce il caso specifico del sistema di controllo di gestione adottato da Fincantieri, noto Gruppo internazionale leader mondiale nella costruzione di navi da crociera e nel settore della cantieristica navale, nonché operatore di riferimento in molti altri settori. Il testo che segue nasce infatti dalla mia esperienza, prima da tirocinante, poi da dipendente del Gruppo, all'interno del quale svolgo il ruolo di Controller nell'ufficio di Amministrazione e

Controlli Economici dello Stabilimento di Marghera (Ve). Nel dettaglio, l'analisi del *case study* parte da una panoramica del Gruppo, dalla strategia di diversificazione al business model adottato e successivamente il capitolo cinque illustra l'applicazione dei temi trattati nei precedenti capitoli all'interno della realtà aziendale. Nella parte finale, in particolare, il focus è incentrato sulla gestione delle commesse navali, andando ad approfondire il conto economico di commessa e la gestione dei costi esterni, attività, quest'ultima, che la sottoscritta ha avuto modo di studiare quotidianamente all'interno del Gruppo.

CAPITOLO 1

LE AZIENDE CHE PRODUCONO SU COMMESSA

1.1.IL CONCETTO DI LAVORAZIONE SU COMMESSA O PER PROGETTI

Con l'espressione *lavorazione su commessa* si individua un insieme di operazioni finalizzate alla realizzazione di uno specifico risultato, avente caratteristiche di unicità ed originalità nel soddisfare il bisogno del cliente. Il processo produttivo si realizza sulla base delle richieste e delle specifiche tecniche fornite dal cliente che ha commissionato la realizzazione di un prodotto originale e, frequentemente, è ancora in corso alla fine dell'esercizio¹. Il compratore o cliente svolge il ruolo di *committente*² nell'ordinare la realizzazione di uno specifico prodotto, mentre il venditore o produttore è il cosiddetto *esecutore* della commessa,

¹ I lavori in corso possono derivare da contratti di appalto di opere di cui all'art. 1655 c.c., da contratti di appalto di servizi di cui all'art. 1677 c.c., da contratti di somministrazione di cui all'art. 1559 c.c. o da contratti di vendita su ordinazione.

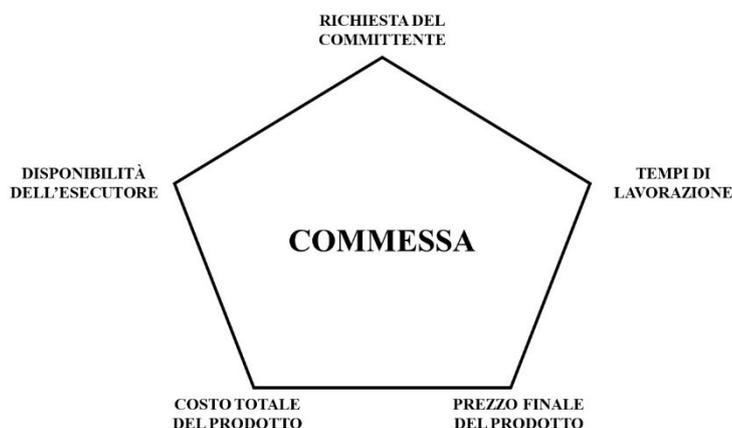
² «Un cliente diventa propriamente un *committente* quando affida ad altri il compimento di un'opera o di un servizio, configurando in ciò una *commessa*. La forma giuridica non è più quella della vendita ma quella dell'*appalto*, in cui cioè prevale l'obbligazione del «fare» su quella del «dare». S. TONCHIA, *Il Project Management. Come gestire il cambiamento e l'innovazione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001, p. 181.

che deve realizzarla nei tempi e nelle disposizioni del committente. Si tratta, quindi, di un'attività non ripetitiva e in quanto tale soggetta ad un elevato grado di incertezza.

Sotto il profilo classificatorio, si possono individuare cinque elementi principali che definiscono una commessa (v. *Fig. 1.1*):

- La *richiesta da parte del cliente* di un prodotto con caratteristiche non predeterminate dall'azienda venditrice.
- La *disponibilità dell'esecutore* a realizzare il prodotto richiesto.
- I *tempi di lavorazione*, che definiscono la durata del ciclo operativo e conseguentemente quelli delle verifiche in corso d'opera e della consegna finale
- Il *costo del prodotto*, che include l'impiego di tutti i fattori produttivi impiegati nella sua realizzazione.
- Il *prezzo del prodotto*, che si dovrebbe basare sulla stima dei costi complessivi, cui viene aggiunta la remunerazione dell'imprenditore.

Fig. 1.1 – Gli elementi che definiscono una commessa



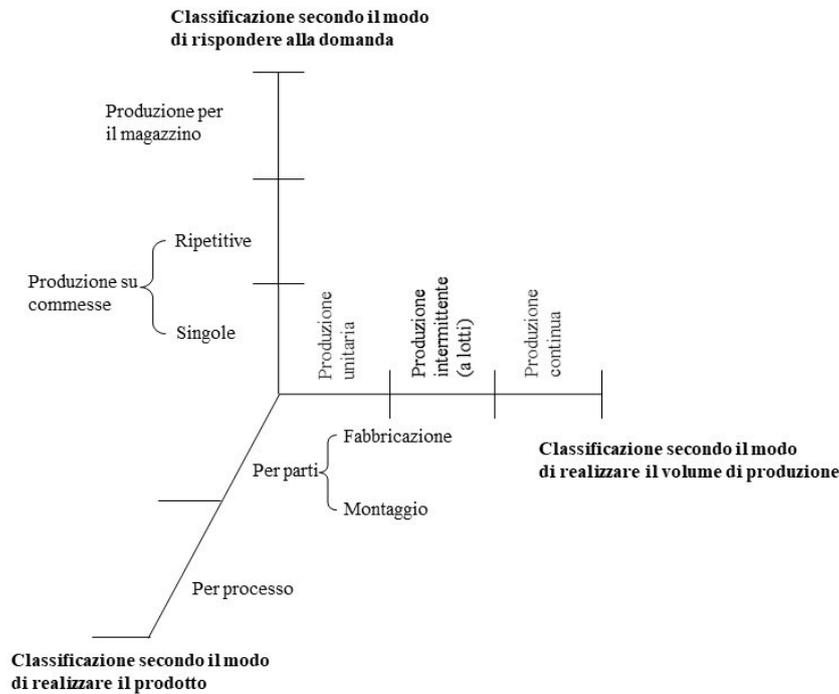
Per chiarire bene il significato di produzione su commessa è inoltre fondamentale distinguere tre profili di analisi dei processi produttivi (v. Fig. 1.2):

- *Modalità di rispondere alla domanda.* Le caratteristiche della produzione su commessa, così come definite, si possono considerare l'antitesi della *produzione su previsione* (o *per il magazzino*), che si verifica quando l'impresa attua programmi di produzione in modo indipendente dalle singole operazioni di vendita, definendo essa stessa le caratteristiche del prodotto ritenute più idonee a soddisfare la domanda di mercato. Produzione su commessa e produzione su previsione, che spesso coesistono all'interno della medesima realtà aziendale, rappresentano due modi alternativi di rispondere alla domanda³.

³ A. LOMBARDO, M.T. SPEZIALE, *Le imprese che producono su commessa. Lezione 1 – Classificazioni, tipologie: il caso Magic Plastic Spa*, Amministrazione & Finanza. I corsi, 2003, p. 7.

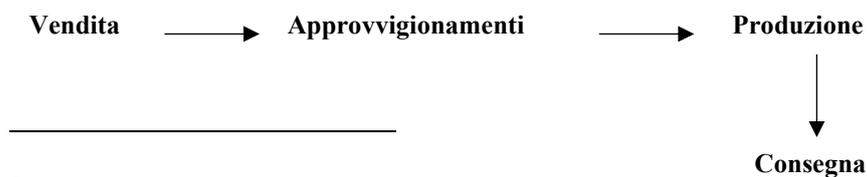
- *Modalità di realizzare il prodotto.* Non si deve rischiare di confondere la produzione su commessa con la produzione per processo, che identifica l'assenza di soluzione di continuità tra l'immissione delle materie prime e l'ottenimento del prodotto finito.
- *Modalità di realizzare il volume di produzione,* sulla base della quale si distingue la produzione su commessa dalla produzione in serie, o continua, che consiste nella realizzazione di prodotti indifferenziati mediante cicli di lavorazione invariati.

Fig. 1.2 – Aspetti rilevanti nell’analisi dei sistemi produttivi⁴



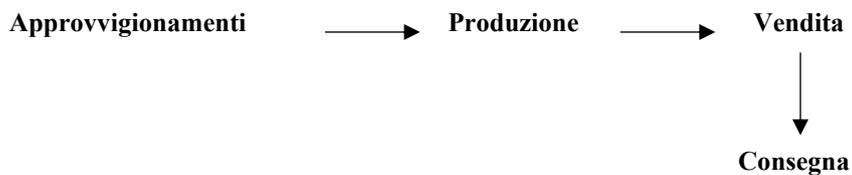
1.2.LE PECULIARITÀ DEL CICLO PRODUTTIVO

Nelle aziende che operano su commessa il processo produttivo si realizza su richiesta del cliente secondo specifiche tecniche da lui determinate e la sequenza logica del processo di gestione appare la seguente:



⁴ A. LOMBARDO, M.T. SPEZIALE, *Le imprese che producono su commessa. Lezione 1 – Classificazioni, tipologie: il caso Magic Plastic Spa*, Amministrazione & Finanza. I corsi, 2003, p. 8.

La differenza rispetto alle aziende che operano per il magazzino è che queste mettono in atto programmi di produzione indipendenti dalle singole operazioni di vendita; esse, infatti, dopo aver definito le caratteristiche del prodotto che ritengono più idonee a soddisfare le esigenze dei potenziali clienti e la dimensione operativa da assumere a seguito di indagini di mercato sulle preferenze dei consumatori e sulle potenzialità dei concorrenti, iniziano la produzione senza attendere gli ordini dei clienti. Pertanto, il loro ciclo di gestione si caratterizza nel seguente modo:



Le peculiarità che presenta il ciclo produttivo delle aziende che operano su commessa derivano dalla circostanza che l'intero processo è orientato sul cliente del quale bisogna soddisfare le specifiche esigenze, di conseguenza:

- 1) le lavorazioni partono a fronte di un ordine ricevuto dal cliente;
- 2) le lavorazioni non sono di tipo ripetitivo e la ripetizione non è prevedibile con attendibilità né nelle quantità, né nel tempo;
- 3) l'offerta è predisposta secondo le specifiche tecniche chieste dal cliente;

- 4) la durata della lavorazione è identificata con precisione; vi è un momento iniziale (coincidente con l'inizio lavori) e uno finale essendo definito il tempo di consegna in funzione delle necessità del cliente;
- 5) la produzione è orientata alle specifiche fornite dal cliente che nella maggior parte dei casi definisce gli aspetti tecnici con l'ausilio di un team di persone interno all'azienda a cui è affidato il compito di progettare l'opera; solo raramente anche il progetto può essere fornito dal cliente;
- 6) la struttura organizzativa dell'azienda prevede la figura del "project manager", a capo di un centro di responsabilità economica, che deve coordinare l'esecuzione della commessa e garantire la realizzazione dell'opera nel rispetto dei tempi, dei costi e della qualità previsti dagli accordi contrattuali, utilizzando le risorse tecniche ed umane delle varie aree funzionali quali produzione, programmazione, marketing, ecc.
- 7) la produzione non genera rimanenze di magazzino e, pertanto, non esiste il rischio di invenduto ed il conseguente immobilizzo finanziario.

Nelle aziende che operano su commessa anche il "prodotto" è caratterizzato da alcune peculiarità che lo rendono molto diverso dai prodotti di un'impresa industriale che produce in serie e/o per il magazzino e che sono riassumibili nelle seguenti:

- a) *tipicità* (non riproducibilità in serie), che non rende possibile al management formulare previsioni di domanda;

- b) *identificabilità* poiché le caratteristiche del prodotto sono diverse per ogni commessa;
- c) *unicità e irripetibilità* dei contenuti;
- d) *materialità* poiché nella maggior parte dei casi si tratta di grandi opere (edili, navali, ecc.), che impegnano notevoli risorse umane e tecniche.

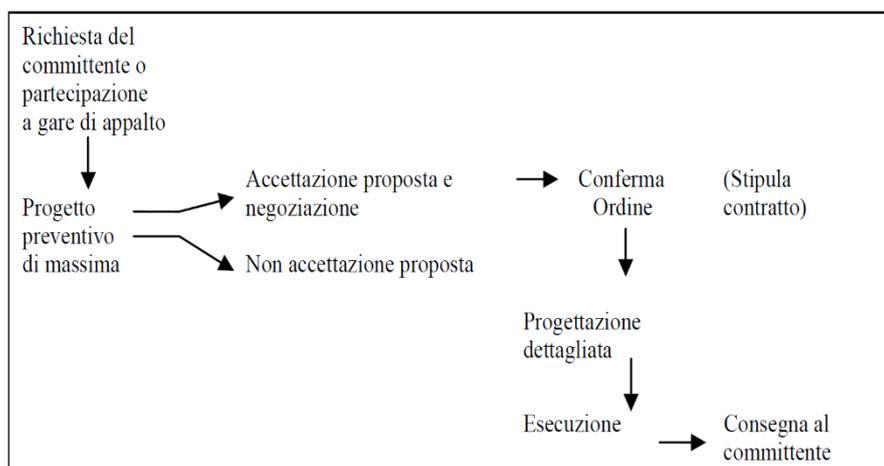
La realizzazione di prodotti o servizi su commessa premia quindi le aziende che sono maggiormente in grado di soddisfare le singole richieste espresse dai committenti creando in tal modo *valore per il cliente*, inteso come grado di soddisfacimento delle sue esigenze progettando o, almeno, personalizzando *ad hoc* i prodotti offerti, e *valore per l'impresa* attraverso la redditività delle lavorazioni. L'obiettivo comune di tutti coloro che operano nell'azienda sviluppando una serie di attività interrelate e finalizzate alla chiusura della commessa, diventa la soddisfazione del consumatore finale con la consegna del prodotto nei tempi voluti e con le caratteristiche richieste. L'imprevedibilità dell'ordine comporta, poi, anche una serie di conseguenze sull'organizzazione dei reparti di lavorazione e delle altre funzioni connesse alla produzione. Infatti, accade che:

- a) la programmazione dell'attività produttiva e di quelle connesse non può essere tempificata poiché essa potrà avvenire solo al momento in cui perverrà l'ordine; ciò comporta la necessità di disporre di impianti con una capacità produttiva flessibile, salvo la possibilità di ricorrere a sub-appalti esterni, e di risorse umane tecnicamente preparate;

- b) la programmazione delle quantità da produrre non è possibile poiché anche la dimensione dell'ordine è definita dal cliente di volta in volta;
- c) la programmazione degli approvvigionamenti non è possibile poiché i materiali sono ordinati ai fornitori esterni solo dopo aver ricevuto l'ordine del cliente; potrà solo essere svolta una attività preliminare di selezione dei fornitori a cui rivolgersi al momento del ricevimento di un ordine;
- d) la data di consegna è fissata solo dopo il ricevimento dell'ordine del cliente e costituisce una fondamentale clausola contrattuale, dal cui adempimento/inadempimento possono derivare significativi effetti economici.

È evidente che quanto più le aziende che operano su commessa riescono ad accrescere e consolidare la loro immagine sul mercato, fornendo un prodotto tecnicamente valido nei tempi previsti, tanto più sono in grado di creare valore per i propri azionisti.

Fig. 1.3. – Fasi di gestione della commessa⁵



1.3.LE TIPOLOGIE DI PRODUZIONE SU COMMESSA

Per comprendere il tipo di azienda che si ha di fronte è bene valutare quale tipologia di commesse lavora. La classificazione delle commesse ad alcuni tipi fondamentali non è univoca, ma esistono diversi criteri di classificazione, ognuno concentra l'attenzione. Due elementi principali che si possono prendere in considerazione sono:

- *La posizione del committente, che può essere interno o esterno all'azienda di riferimento*
- *La tipologia di innovazione, che può essere incrementale o radicale.*

⁵ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne Editrice, Roma, 2009, pp. 11-15.

Con l'utilizzo di queste due variabili si può procedere alla costruzione di una matrice (v. Fig. 1.4), la cui analisi porta in primo luogo ad escludere dall'insieme delle commesse tutte quelle azioni che sono volte a produrre benefici per i clienti interni all'azienda stessa vanno nella direzione del miglioramento continuo (*kaizen*).

Fig. 1.4 – La matrice che individua le differenti tipologie di commessa⁶

Posizione del committente	Esterno	COMMESSE DI PRODUZIONE/ SERVIZI (SENZA PROGETTO)	COMMESSE DI PRODUZIONE/ SERVIZI (CON PROGETTO)
	Interno	SENZA COMMESSA	COMMESSE INTERNE (CON PROGETTO)
		Incrementale	Radicale
		Tipologia di innovazione	

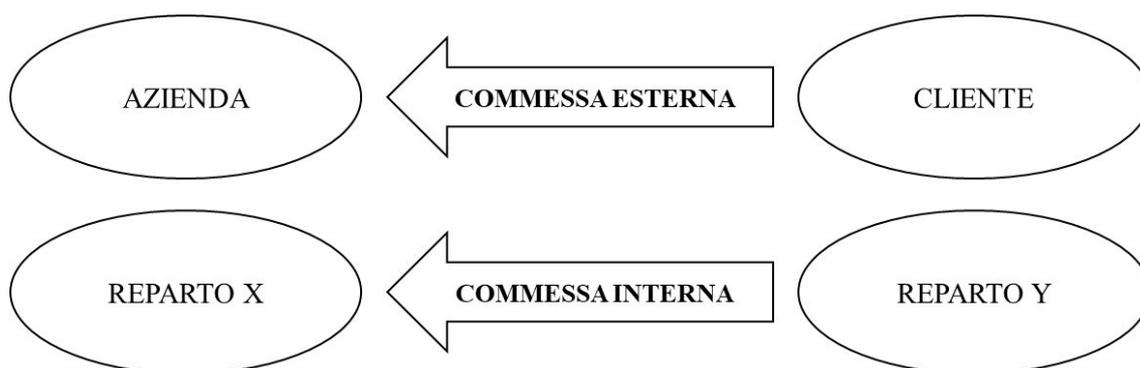
Pertanto, si possono individuare tre tipologie di commesse:

⁶ A. LOMBARDO, M.T. SPEZIALE, *Le imprese che producono su commessa. Lezione 1 – Classificazioni, tipologie: il caso Magic Plastic Spa*, Amministrazione & Finanza. I corsi, 2003, p. 10

- *Le commesse di produzione/servizi (senza progetto)*, ossia commesse volte all'ottenimento di un output a partire da un catalogo base, apportando adattamenti finalizzati a soddisfare le specifiche esigenze di un cliente esterno. Un esempio possono essere le produzioni ripetitive di componenti industriali per conto di uno stesso committente che modifica leggermente nel tempo le sue richieste.
- *Le commesse di produzione/servizi (con progetto)*, ovvero commesse per la realizzazione di un'opera o l'esecuzione di un servizio su specifiche contrattuali già definite dal committente o commesse *engineering-to-order* (Eto) caratterizzate dalla richiesta da parte del committente anche di una parte progettuale e/o ingegneristica. Le commesse Eto si articolano in quattro tipologie fondamentali:
 - 1) Costruzione di opere civili industriali (impianti e attrezzature);
 - 2) Produzione di prodotti di grandi dimensioni (es. navi da crociera) e di prodotti speciali (con un'attività di progettazione *ad hoc* per un determinato cliente);
 - 3) Fornitura di componenti in *co-design* con il committente;
 - 4) Servizi di consulenza delle società di ingegneria.
- *Le commesse interne*, progetti in cui l'azienda stessa si pone come committente impersonale. Quale che sia l'ordinante, egli si trova all'interno della medesima azienda, e persegue interessi comuni rispetto a chi dovrà eseguire il lavoro.

Quindi, i due soggetti coinvolti non devono agire isolatamente, ma devono inquadarsi nel concetto sistemico di azienda, secondo il quale *tutti gli elementi che compongono una organizzazione d'impresa convergono verso un fine comune coordinandosi fra loro e tenendo presenti i reciproci legami che li uniscono*. (v. Fig. 1.5). La cessione del prodotto può essere formalizzata applicando dei *prezzi interni di trasferimento*, cioè calcolando il compenso che spetterebbe all'esecutore per il lavoro svolto.

Fig. 1.5 – Confronto tra commessa esterna e interna⁷



1.4.LE RELAZIONI TRA LE SINGOLE COMMESSE E L'AZIENDA

L'azienda va intesa, osservata e interpretata come un *sistema*, come un *insieme di elementi fra loro interdipendenti e orientati verso obiettivi comuni*. L'approccio sistemico all'azienda implica che il movimento anche di una sola delle sue parti

⁷ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, IPSOA, Assago, 2016, pp. 15-16.

componenti può avere conseguenze su alcune o tutte le altre. Questo ha come diretta conseguenza il fatto che ogni commessa è strettamente legata alle altre nel determinare le sorti dell'azienda; pertanto, una non può procedere se non verificando che la massimizzazione della propria utilità avvenga a scapito di altre commesse o dell'intera azienda. Ogni operazione che avviene nel contesto di ciascuna commessa deve essere sì finalizzata alla progressione del singolo progetto, ma deve altresì rispondere ad un responsabile di funzione per quanto attiene ai singoli fattori produttivi utilizzati.

La condivisione dei fattori produttivi implica che nessuna delle varie commesse può agire disinteressandosi delle altre, perché correrebbe il rischio di provocare disfunzioni, sprechi ed altri inconvenienti dannosi per l'intera azienda. Un capo commessa, ad esempio, non può emettere un ordine di acquisto senza passare per il responsabile degli acquisti, in quanto potrebbe richiedere fattori produttivi già presenti, oppure pagarli un prezzo superiore rispetto ad un ordinativo centralizzato che beneficerebbe di uno sconto sulla quantità complessiva. La conseguenza è quindi la creazione di un *portafoglio commesse* o *portafoglio ordini*, ossia di un contenitore nel quale trovano posto tutte le commesse esistenti, sia interne che esterne.

Da un punto di vista economico, ciascuna ordinazione rappresenta una porzione di utile (se le commesse sono interne) o di costo complessivo (se le commesse sono esterne), che ognuna contribuisce a determinare. Pertanto, ogni

azione compiuta a livello di singola commessa si ripercuote sulla gestione economica dell'intero portafoglio, e ciò rappresenta una circostanza essenziale nella gestione complessiva delle operazioni. Ragionando in questo modo non si deve guardare più soltanto ai singoli risultati limitandosi a intendere il dato economico globale come una somma di dati parziali; si deve invece mirare a massimizzare il risultato complessivo, mettendo i singoli elementi al servizio dell'insieme, ossia del risultato finale dell'azienda.

Questo implica che, ad esempio, possa essere accettata anche una commessa che si sa in partenza sarà in perdita, se questo fa sì che ne venga assegnata poi un'altra molto più favorevole, oppure che si possa ritardare l'esecuzione di una commessa a favore di un'altra che, se conclusa prima del tempo, può liberare risorse importanti. In sostanza, non si deve puntare all'economicità della singola commessa, bensì all'economicità del portafoglio, distribuendo le risorse disponibili in maniera tale che l'avanzamento delle singole opere sia conforme a tale obiettivo.

I legami tra le singole commesse e l'intero portafoglio emergono anche in un'altra circostanza, di tipo *contabile*, cioè quando si deve calcolare il costo complessivo della commessa. Infatti, ogni volta che si è di fronte ad un costo indiretto comune, vuol dire che il fattore produttivo è stato utilizzato da due o più commesse, quindi destinato a contribuire a due o più lavorazioni. Pertanto, si può creare un legame intenso soltanto tra alcune oppure tra tutte le commesse, a seconda

che il costo di quel fattore produttivo sia stato assorbito da alcune o da tutte le lavorazioni in corso.

Tab. 1.1 – Esempio di schema di portafoglio commesse⁸

	Costi previsti	Costi sostenuti	Differenza	Costi a finire	Prezzo pattuito	Margine maturato
Commessa A	50	55	5	60	120	5
Commessa B	20	20	-	130	170	20
Commessa C	100	95	- 5	80	200	25
Commessa D	70	80	10	20	100	-
Totali	240	250	10	290	590	50

⁸ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, IPSOA, Assago, 2016, pp. 19-23

CAPITOLO 2

LA GESTIONE DELLA COMMESSA

2.1. IL PROJECT MANAGEMENT

Ai fini di una proficua direzione aziendale, è importante razionalizzare le attività da compiere, prevederne gli sviluppi e gestire le commesse in modo ordinato ed efficiente. Per questo molte aziende si avvalgono degli strumenti del Project Management, definito dal PMI¹ come «l'applicazione di conoscenze, abilità, strumenti e tecniche alle attività di progetto per soddisfarne i requisiti»². Al centro del Project Management si trova quindi il *progetto*, «un'iniziativa temporanea intrapresa per creare un prodotto, un servizio o un risultato con caratteristiche di unicità»³. La *natura temporanea* del progetto indica che esso ha un inizio e una fine, che viene raggiunta quando gli obiettivi del progetto sono stati conseguiti oppure quando il progetto termina perché i suoi obiettivi non saranno o non possono

¹ Il *Project Management Institute* è la più grande associazione mondiale non profit per la professione del project management (www.pmi.org).

² Project Management Institute, *A guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK® Guide)*, Newtown Square, Pennsylvania, 2013, glossario.

³ Project Management Institute, *A guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK® Guide)*, Newtown Square, Pennsylvania, 2013, glossario.

essere raggiunti, o, infine, quando viene a mancare la necessità del progetto da parte del cliente. Per comprendere i contenuti e le attività del Project Management, si possono individuare le sue componenti principali, che verranno approfondite più avanti nel capitolo:

- *Componente tecnica*, che consiste nell'insieme di procedure da attivare per individuare le attività da svolgere;
- *Componente organizzativa*, che implica la delineazione della struttura più adatta all'azienda;
- *Componente economico-finanziaria*, che traduce in valori tutte le operazioni che devono essere svolte e le distribuisce nell'arco temporale in cui si estende il progetto;
- *Componente informativa*, che significa dotarsi di tutte le risorse informatiche e umane adeguate a raccogliere ed elaborare dati.⁴

⁴ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, pp. 97-98.

2.2. LA GESTIONE TECNICA DELLA COMMESSA

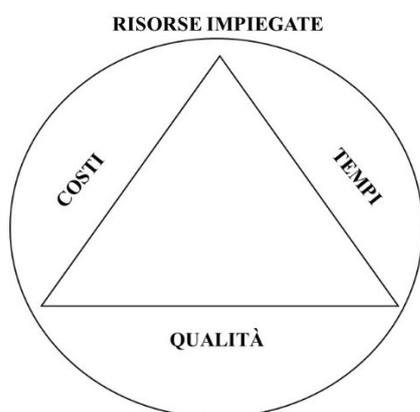
2.2.1. Le variabili fondamentali nella produzione su commessa: costi, tempi e qualità

Prima di analizzare le varie fasi e procedure da attivare nella gestione della commessa, è necessario delineare le variabili che possono incidere sul suo buon andamento e che, quindi, ne rappresentano i fattori critici di successo. Si possono individuare tre dimensioni principali:

- La *dimensione temporale*, che si riferisce ai tempi necessari alla realizzazione del progetto;
- La *dimensione economica*, che riguarda i costi che devono essere sostenuti per realizzare il prodotto commissionato;
- La *dimensione qualitativa*, che fa riferimento alla qualità tecnica che deve presentare il bene o servizio da eseguire.

A queste tre dimensioni se ne deve aggiungere una quarta, che è rappresentata dalle *risorse impiegate*, dalle quali discende la possibilità di vagliare l'efficienza della gestione (v. *Fig. 2.1*).

Fig. 2.1. – I fattori critici di successo di una commessa⁵



In relazione alla *dimensione temporale*, il mancato rispetto delle scadenze stabilite nel contratto può produrre due effetti: da un lato, a livello di singola commessa, implica il sostenimento degli oneri derivanti dalla tardiva consegna e la conseguente applicazione delle penali; dall'altro lato, a livello di portafoglio commesse, si potrebbero creare impatti a carico di altre commesse a causa, ad esempio, della indisponibilità di determinati fattori produttivi impegnati per ridurre i ritardi o per la carenza di liquidità dovuta al mancato incasso di uno stato di avanzamento o del saldo finale della commessa.

Per quanto riguarda la *dimensione economica*, in presenza di un prezzo contrattuale tendenzialmente bloccato e difficilmente modificabile, la salvaguardia

⁵ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 89.

del profitto sta nella capacità di contenere i costi nei limiti previsti. È pertanto necessario effettuare una corretta valutazione preventiva dei costi di realizzazione della commessa e suddividerli nell'arco di tempo nel quale si estende la commessa, al fine di acquisire i fattori produttivi nel momento in cui il costo viene rilevato. In merito alla *dimensione qualitativa* del prodotto, questa si potrebbe interpretare o come riferita alle caratteristiche qualitative che deve avere un prodotto o come un elemento di differenziazione rispetto ai diretti concorrenti. Nel primo caso, gli effetti di una variazione qualitativa potrebbero rimanere circoscritti alla sola commessa, mentre nel secondo caso sarebbe l'intera azienda a subire una ricaduta a livello di *brand image*. A differenza delle prime due variabili, le cui variazioni potrebbero essere in qualche modo celate al committente, la qualità è immediatamente percepita senza filtri dal cliente, a meno che non si tratti di aspetti che potrebbero emergere solo in un momento successivo alla conclusione della prestazione.

L'ultimo fattore critico di successo rappresenta il frutto della combinazione tra costi e tempi, ossia le *risorse* impiegate per la realizzazione di una commessa. È di fondamentale importanza, infatti, che l'azienda sia capace di allocare le risorse tra le diverse commesse in modo da ottenere il massimo risultato possibile.⁶

⁶ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, pp. 89-94.

2.2.2. *Le fasi di svolgimento del progetto*

Al fine di garantire una migliore gestione e un più accurato controllo manageriale, i progetti vengono suddivisi in diverse fasi che ne aiutano a definire i contorni operativi. Essenzialmente, si possono individuare quattro fasi principali:

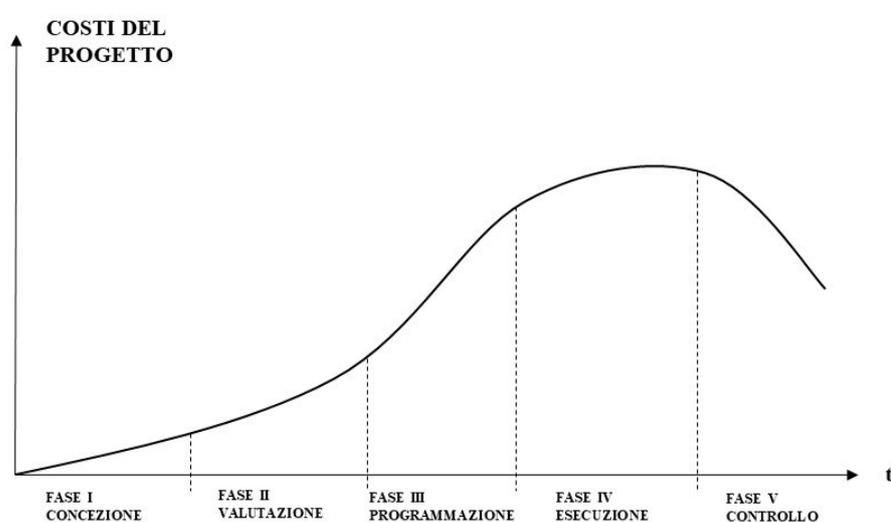
- 1) *Fase di concezione*, che consiste nel comprendere di che tipo di prodotto si tratta;
- 2) *Fase di valutazione*, in cui viene verificata la fattibilità del progetto in termini di risorse disponibili e tempi di lavorazione;
- 3) *Fase di programmazione*, in cui il progetto viene formalizzato nelle sue caratteristiche tecniche;
- 4) *Fase di esecuzione*, in cui si mettono in pratica una serie di azioni programmate e definite nelle fasi precedenti e che richiedono quindi un impiego consistente delle risorse aziendali;
- 5) *Fase di controllo*, in cui il prodotto viene collaudato prima della cessione al committente.

Risulta molto importante riuscire ad integrare le diverse fasi di progetto ed individuare quali di esse siano più incidenti in termini di risultato complessivo. Questo permette all'impresa di chiarire, prima di iniziare una commessa, la distribuzione dei costi di progetto nelle diverse fasi di sviluppo. La curva che solitamente descrive l'evoluzione dei costi è quella che vede come meno

dispendiose in termini di risorse le fasi di concezione e valutazione (v. Fig. 2.2).⁷

L'andamento così descritto può però variare qualora una o più fasi comportino il sostenimento di un ammontare di costi diverso da quello illustrato.

Fig. 2.2. – Andamento dei costi nelle varie fasi di un progetto

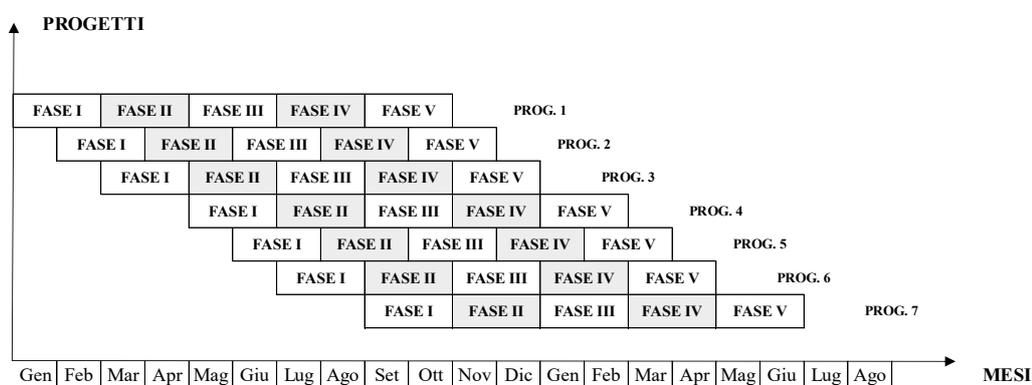


Inoltre, è necessario accertare che in un dato momento non vi sia una sovrapposizione tra fasi dello stesso tipo, in quanto questo si tradurrebbe nell'utilizzo delle medesime risorse in maniera superiore alle possibilità dell'impresa. Quindi, è possibile ricorrere all'utilizzo del cosiddetto *diagramma di Gantt* (v. Fig. 2.3) per l'intero portafoglio commesse, al fine di evitare periodi di

⁷ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 100.

sovraccarico ed evidenziare i periodi nei quali la struttura operativa possa essere utilizzata per lo svolgimento di altre lavorazioni.⁸

Fig. 2.3. – Diagramma di Gantt riferito all'intero portafoglio progetti



Una volta individuate le fasi di svolgimento dei vari progetti per l'agevolazione del coordinamento del portafoglio progetti, è necessario disarticolare la singola commessa in obiettivi che permettano di individuare:

- *Cosa va fatto*, ossia l'insieme di attività da svolgere. Una volta individuate, esse vengono scomposte in obiettivi di diverso livello, attraverso la rappresentazione formale nella *work breakdown structure* (WBS);

⁸ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 102.

- *Chi deve farlo*, ossia i soggetti che hanno la responsabilità di conseguire le diverse attività da svolgere. Essi vengono rappresentati mediante un organigramma;
- *Come va fatto*, per determinare e allocare i fattori produttivi da utilizzare;
- *Quando va fatto*, al fine di schedare le attività e i relativi costi attraverso le tecniche di programmazione operativa.

2.2.3. *La determinazione dello stato di avanzamento (SAL) di una commessa*

A chiusura del tema della pianificazione tecnica di una commessa, è necessario chiarire la determinazione dello Stato di Avanzamento Lavori (SAL). Il SAL indica il grado di completamento a cui la commessa è pervenuta in un determinato momento ed è necessario per analizzare se le attività attuate stanno procedendo secondo quanto ipotizzato. Si possono distinguere:

- *SAL fisico*, relativo al prodotto sotto il punto di vista fisico-tecnico che può essere misurato in ogni scala quantitativa fisica adeguata a seconda del tipo di opera eseguita;
- *SAL economico*, dato dalla quantità di prodotto realizzata espressa in termini monetari, ossia in termini di rapporto tra costi sostenuti e costi totali.⁹

⁹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 126.

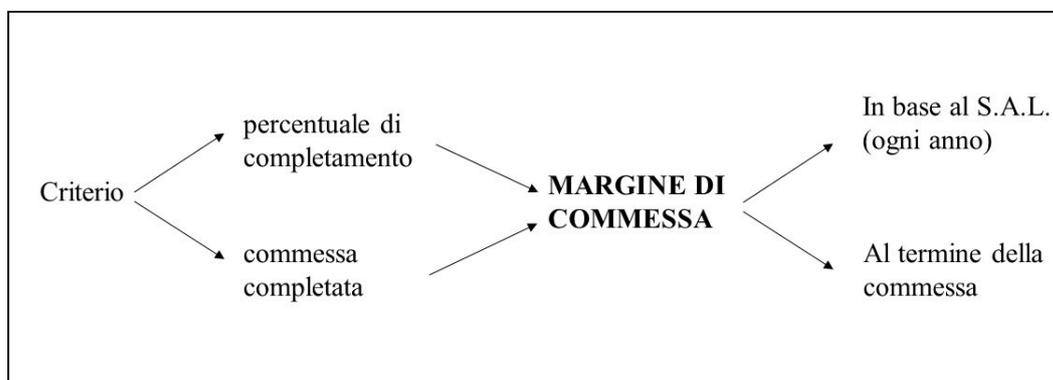
$$SAL\ economico = \frac{\text{costi sostenuti}}{\text{costi totali}}$$

La determinazione e la valutazione degli stati avanzamento lavori sono indispensabili per determinare il *valore di bilancio delle rimanenze* di lavori in corso su ordinazione. La normativa contabile nazionale prevista per i lavori su ordinazione è costituita dal Principio contabile n. 23, *Lavori in corso su ordinazione*. La valutazione di una commessa può avvenire applicando due diversi metodi di valutazione:¹⁰

- *Metodo della percentuale di completamento*, secondo il quale i ricavi e i costi di commessa sono rilevati sulla base dello stato di avanzamento dei lavori e quindi attribuiti all'esercizio in cui tale attività si realizza, anche se l'opera non è stata completata.
- *Metodo della commessa completata*, secondo il quale i costi per la realizzazione della commessa sono imputati all'esercizio nel quale si sostengono e la valutazione dei lavori in corso alla fine dell'esercizio è in funzione degli stessi, con la conseguenza di rinviare la contabilizzazione degli utili/perdite all'esercizio in cui la commessa sarà completata, ossia quando le opere saranno ultimate e consegnate.

¹⁰ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, pp. 154-156

Fig. 2.4 – La valutazione dei lavori in corso¹¹



Il principio n. 23 richiede la costante applicazione del metodo scelto. Inoltre, Secondo l'OIC 23 deve essere applicato il criterio della commessa completata solo nei casi in cui non vi siano le condizioni per applicare il criterio della percentuale di completamento; tuttavia, il criterio della commessa completata è accettabile purché nella Nota Integrativa siano messi in evidenza i costi, i ricavi, gli effetti sul risultato di esercizio e sul patrimonio netto che si sarebbero avuti se si fosse adottato l'altro criterio. Il metodo della *commessa completata* non è comunque più utilizzabile per le commesse di durata ultrannuale a partire da quelle la cui esecuzione ha avuto inizio a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2006. Tale metodo, inoltre, non è mai utilizzabile, ai fini civilistici, da un soggetto che adotti i principi contabili

¹¹ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 157.

internazionali.¹² Lo stato di avanzamento può essere calcolato su base contabile o con riferimento a parametri fisici. In particolar modo, si individuano quattro metodi utilizzabili:

- 1) *Cost-to-cost*;
- 2) Ore lavorate;
- 3) Misurazione della produzione ottenuta;
- 4) Numero di unità consegnate;

Con il metodo del *cost-to-cost*, il costo effettivo sostenuto alla data di riferimento del bilancio viene rapportato al totale dei costi stimati e tale percentuale (α) viene poi applicata ai ricavi totali calcolando il ricavo maturato rappresentativo del valore dei lavori eseguiti nell'esercizio.¹³

$$\alpha = \frac{\text{Costi sostenuti}}{\text{Costi totali stimati}}$$

$$\text{Valore lavori in corso} = \alpha \cdot \text{corrispettivi pattuiti}$$

Con il metodo delle *ore lavorate*, l'avanzamento è calcolato in funzione delle ore dirette effettivamente lavorate rispetto al numero complessivo di ore previste per l'esecuzione della commessa. L'applicazione di tale parametro appare il più

¹² M. BRUSATERRA, *Le risposte ai quesiti: criterio di valutazione dei lavori su commessa*, in Guida alla contabilità & bilancio, 2007, p. 80.

¹³ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 160.

corretto solo quando il costo del lavoro è una componente significativa rispetto al totale dei costi e presuppone il calcolo del valore aggiunto relativo alle singole commesse.

$$\frac{\text{Ore effettive lavorate}}{\text{Ore di lavoro totali stimate}} \cdot 100 = \alpha$$

$$\text{Valore aggiunto maturato} = \alpha \cdot \text{Valore aggiunto complessivo}$$

Per valore aggiunto si intende la differenza tra i ricavi totali previsti ed i costi esterni relativi alla commessa (materie prime e servizi), escluso il costo del lavoro.¹⁴

Con il metodo delle *misurazioni fisiche* si procede invece alla rilevazione delle quantità prodotte rispetto al totale contrattualmente previsto, valutate al prezzo pattuito comprensivo di revisione di prezzi.

$$\frac{\text{Quantità di lavoro svolto}}{\text{Quantità di lavoro totale}} \cdot 100 = \alpha$$

$$\text{Corrispettivi maturati} = \alpha \cdot \text{Corrispettivi pattuiti}$$

In questo caso però viene a mancare qualsiasi correlazione tra i costi e i ricavi, in quanto i ricavi vengono definiti misurando la quantità di opera eseguita, indipendentemente dai costi sostenuti.

¹⁴ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 161.

Infine, con il metodo delle *unità consegnate* si procede alla attribuzione di valore sulla base delle unità fisiche consegnate al committente valutate al prezzo contrattuale, mentre i prodotti in lavorazione non consegnati sono valutati al costo di produzione. Tra tutti i metodi proposti il Principio contabile italiano ritiene preferibile il metodo del costo sostenuto ed accettabili gli altri nei limiti in cui consentano una ragionevole e corretta ripartizione del margine di utile nei diversi esercizi in funzione dell'attività svolta nel periodo.¹⁵

2.3. LA GESTIONE ORGANIZZATIVA DELLA COMMESSA

Le risorse umane rivestono un ruolo principale nell'esecuzione di un progetto e pertanto è necessario porre l'accento sulle metodologie per la loro gestione e per la loro direzione, mediante la definizione di una *organizzazione aziendale*. Organizzare l'azienda significa infatti «indirizzare i comportamenti delle persone che vi operano verso un fine comune ricercando la massima razionalizzazione in termini di efficacia e di efficienza».¹⁶

L'organizzazione di un'impresa può essere analizzata attraverso due profili, uno *statistico-razionale*, evidenziando i diversi assetti formali che può assumere, e

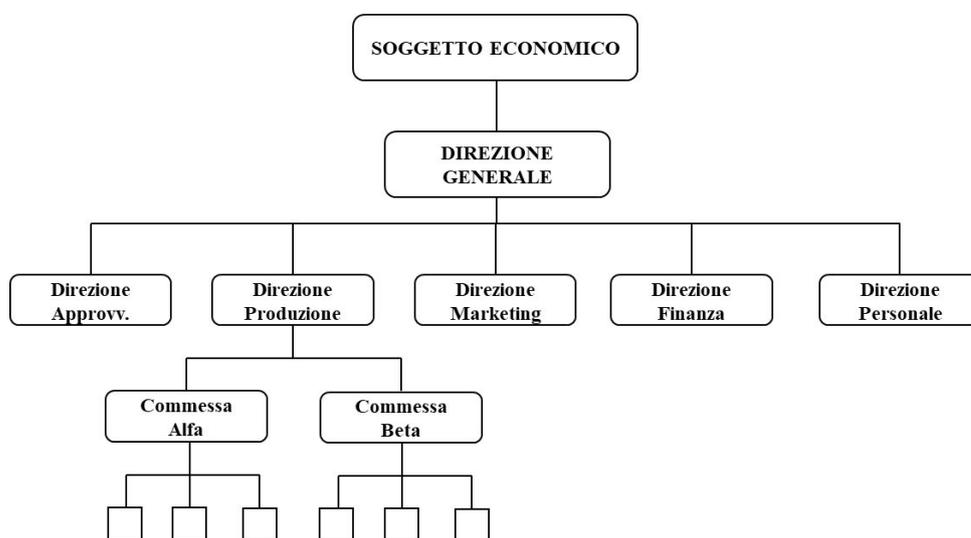
¹⁵ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 163.

¹⁶ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 126.

uno *dinamico-relazionale*, esaminando le interazioni che si possono verificare fra i suoi appartenenti. Partendo dal primo, nelle aziende che realizzano progetti, si possono considerare le seguenti strutture organizzative:

- *La struttura funzionale*, la cui rappresentazione mostra almeno tre livelli: direzione generale, funzioni specializzate e nucleo operativo a disposizione di ciascuna funzione. Applicando questa struttura alle imprese che operano su commessa, la responsabilità dell'esecuzione delle varie commesse sarebbe assegnata al direttore di produzione, anche se si potrebbe verificare uno squilibrio tra il ruolo formalmente assunto, analogo a quello dei colleghi, e i poteri che ad esso corrispondono, superiori a quelli dei colleghi (v. Fig. 2.5).

Fig. 2.5 – La struttura funzionale¹⁷



- *La struttura per progetto*, opera una suddivisione del lavoro in base all'output (*il progetto*), la cui realizzazione richiede delle competenze interfunzionali. In tali organizzazioni si perde l'elevata specializzazione dei dipendenti, a causa della *dispersione delle competenze* tecnicamente omogenee tra i vari progetti, ma si mantiene l'unità del comando garantita dalla figura del project manager posto a capo di ogni commessa. Un assetto come quello descritto conduce ad una scarsa utilizzazione di tutta la struttura con presumibili risvolti negativi non soltanto sulla gestione economica, ma anche su quella delle risorse umane, che

¹⁷ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 139.

dovrebbero sopportare, ad esempio, lo stato di inoperosità legato all'assenza di operazioni da eseguire.

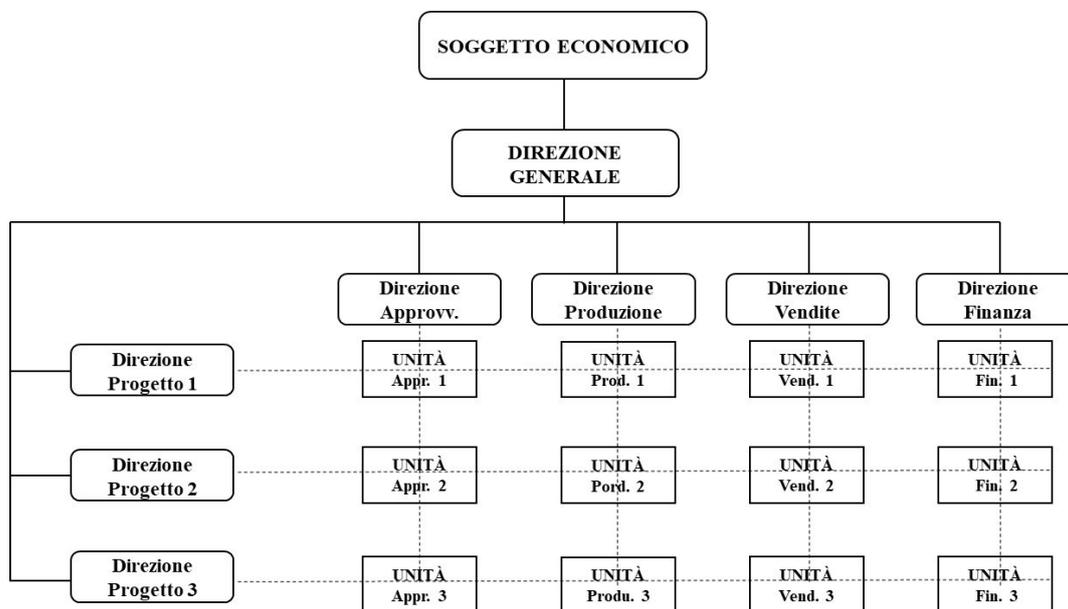
Fig. 2.6 – La struttura per progetti¹⁸



- *Struttura a matrice*, che si propone come variante della struttura funzionale e consente di leggere lungo la dimensione verticale l'assegnazione delle risorse tra le diverse unità di progetto, mentre lungo la dimensione orizzontale il coordinamento nell'impiego di risorse eterogenee e complementari, guidato dalla ricerca congiunta dell'efficacia nel perseguimento degli obiettivi di progetto e dell'efficienza nell'utilizzo delle singole risorse assegnate. In tale struttura vi è la duplicità della linea di comando e i dipendenti acquisiscono gli ordini da due soggetti differenti (*two boss manager*), il che crea la possibilità di elevata conflittualità tra i manager e scarsa chiarezza decisionale per una *doppia catena di responsabilità*.

¹⁸ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, pp. 139-140.

Fig. 2.7 – La struttura a matrice¹⁹



Le imprese operanti per commessa sono contraddistinte da un livello di complessità gestionale maggiore, essendo ogni produzione (di beni o servizi) adattata alle specifiche del cliente e dovendo quindi, per ciascuna commessa, fissare le risorse, anche umane, necessarie in ogni fase. Per queste ragioni, le imprese che operano su commessa adottano, nella maggioranza dei casi, una struttura organizzativa *a matrice*, suddivisa su due livelli: un primo livello ripartito sulla base delle funzioni aziendali servite dall'intera struttura aziendale (produzione,

¹⁹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 140.

progettazione, marketing, approvvigionamenti, amministrazione, finanza, ecc.) ed un secondo livello rappresentato dalle singole commesse e relativi responsabili (project manager) che hanno il compito di garantire esclusivamente il completamento di una specifica commessa.²⁰

Analizzando l'aspetto *dinamico-relazionale*, si possono individuare, invece una serie di *sottosistemi*, che consentano il buon funzionamento della struttura organizzativa adottata:

- Il *sistema di selezione del personale*, attraverso il quale si cerca di selezionare i soggetti adatti allo svolgimento di determinate mansioni;
- Il *sistema di formazione e addestramento*, con il quale si cerca di infondere al personale le conoscenze tecniche e la mentalità necessaria a svolgere determinate mansioni;
- Il *sistema di valutazione*, che ha lo scopo di giudicare i dipendenti in relazione a diversi aspetti: psicologico, attitudinale, comportamentale, al fine di far emergere dei risultati sui quali verranno erogati dei premi;
- Il *sistema di premi e sanzioni*, con il quale si comunica al dipendente l'apprezzamento, positivo o negativo, dell'azienda nei confronti del suo operato. Si tratta dello strumento più potente a disposizione del personale, per

²⁰ D. RIGHETTI, D. RUBINIE, *Il budget per le aziende che operano su commessa*, in *Controllo di gestione*, 2020, p. 60.

dissuadere o incentivare il singolo individuo dall'assumere determinati atteggiamenti.²¹

2.4. LA GESTIONE ECONOMICA DELLA COMMESSA

La dimensione economica traduce in valori la realtà fisico-tecnica dell'attività aziendale. Tutti i processi aziendali, infatti hanno un profilo economico, in quanto attraverso la contabilità analitica (che si analizzerà nel proseguo dell'elaborato) vengono fornire interpretazioni anche in assenza di una variazione finanziaria corrispondente.²² Si tratta quindi in primo luogo di comprendere quali sono le tipologie di costi attribuibili ad una commessa e, in secondo luogo, determinare il costo complessivo di commessa.

2.4.1. Il costo complessivo di commessa

La realizzazione di una commessa comporta il sostenimento di una serie di costi, che rappresentano l'insieme dei fattori produttivi necessari per il suo completamento. L'oggetto di calcolo è il prodotto, costituito dalla singola commessa, a cui si possono attribuire i costi seguendo due modelli:

²¹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 140.

²² F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 187.

- *Principio del costo diretto* con attribuzione dei soli costi diretti;
- *Principio del costo pieno* con attribuzione dei costi diretti e di una quota di quelli comuni o indiretti.

La scelta tra la soluzione del costo diretto o del costo pieno dipende dallo scopo perseguito attraverso il calcolo dei costi di commessa: se la finalità è quella di controllare il progetto, allora si utilizzerà il primo principio, più semplice in sede di verifica degli scostamenti tra dato preventivo e consuntivo; viceversa se lo scopo è quello di valutare la convenienza economica e la fissazione del prezzo, si utilizzerà il secondo principio, in modo da includere tutti gli elementi di costo che devono essere sostenuti per la realizzazione della commessa. Il costo pieno deriva quindi dalla sommatoria di costi aventi natura diversa e riferibili direttamente o indirettamente, *pro quota*, alla singola commessa.²³ A seconda della metodologia utilizzata, si possono quindi individuare una serie di configurazioni di costo di commessa:

- *costo primo*, che comprende esclusivamente i costi diretti sostenuti per la produzione (c.d. *costi diretti industriali*), quindi connessi alle materie prime, alla manodopera diretta, e ad ogni altro costo diretto inerente alla fabbricazione;

²³ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, pp. 30-31.

- *costo di fabbricazione*, che è dato dal costo primo più i costi indiretti, *pro quota*, relativi alla sola fase produttiva (manutenzione, sorveglianza, ecc.). in questo modo si ottiene la misura complessiva degli sforzi economici compiuti dall'azienda per predisporre un dato prodotto;
- *costo operativo*, si uniscono al costo di fabbricazione anche tutti gli altri costi di natura operativa inerenti allo svolgimento delle funzioni aziendali (commercializzazione, ricerca, progettazione, controllo di qualità, ecc.);
- *costo complessivo*, somma tra il costo operativo e tutti gli altri costi, ossia quelli di natura extra-caratteristica (oneri finanziari, spese di gestione del patrimonio, imposte sul reddito, ecc.);
- *costo economico-tecnico*, somma del costo complessivo e degli oneri figurativi, ossia compensi che, a determinate condizioni, l'azienda potrebbe essere chiamata a sostenere.

Nel caso delle configurazioni di costo che comprendono anche i costi indiretti, la ripartizione di tali costi viene effettuata utilizzando *basi di imputazione*, su *base unica*, attraverso l'utilizzo di un solo criterio, o su *basi multiple*, utilizzando due o più criteri diversi.²⁴ Le logiche che possono essere utilizzate sono sostanzialmente due, una di tipo *funzionale*, che prevede la creazione di uno o più centri di

²⁴ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, pp. 193-195.

imputazione fittizi, detti *centri ausiliari*, attraverso i quali transita la massa di costi indiretti prima di essere attribuita alle commesse; oppure una logica basata sul concetto di *attività* così come definita dall'*Activity-Based-Costing (ABC)*. L'*ABC* si basa, in primo luogo, sulla scomposizione del *business* in attività generatrici di valore, individuando i cosiddetti *cost driver*, ossia le ragioni ultime del sostenimento dei costi, e successivamente sulla loro attribuzione al prodotto attraverso i coefficienti *activity driver*. Quindi, nell'*ABC*, i costi delle risorse sono imputati prima alle attività e successivamente ai progetti secondo differenti *drivers* giudicati rappresentativi dell'assorbimento di risorse prima e di attività dopo.²⁵

Volendo poi effettuare una breve distinzione dei costi diretti e indiretti attribuibili ad una commessa, essi si potrebbero sintetizzare nella Tab. 2.1.

I costi diretti ed indiretti, così come elencati, costituiscono i componenti negativi di reddito all'interno del *conto economico di commessa* (v. Tab. 2.2.) e si contrappongono ai componenti positivi di reddito, rappresentati, invece, dai corrispettivi contrattualmente pattuiti, da eventuali maggiorazioni per revisione dei prezzi e dai corrispettivi per prestazioni aggiuntive.

²⁵ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 203.

Tab 2.1. – Costi diretti e indiretti ²⁶

<i>Costi diretti di commessa</i>	<i>Costi indiretti</i>
Costi di acquisizione della commessa	Costi commerciali
Costi di progettazione*	Costi di progettazione*
Spese pre-operative	Spese amm.ve e di sede
Materie prime	Costi persi
Consumi*	Consumi*
Personale diretto	Personale indiretto
Prestazioni di terzi	
Subappalti	
Beni strumentali	
Altri costi diretti	Altri costi indiretti
Oneri finanziari diretti	Oneri finanziari indiretti

²⁶ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, pp. 206-213

Tab. 2.2. – Schema conto economico di commessa²⁷

COMPONENTI DI REDDITO	IMPORTI
<i>Corrispettivi contrattualmente pattuiti</i>	
<i>Maggiorazioni per revisione prezzi</i>	
<i>Corrispettivi per prestazioni aggiuntive</i>	
<i>Altri proventi accessori</i>	
TOTALE RICAVI DI COMMESSA (A)	
<i>Costi di acquisizione della commessa</i>	
<i>Progettazione</i>	
<i>Spese pre-operative</i>	
<i>Consumi*</i>	
<i>Personale diretto</i>	
<i>Prestazioni di terzi</i>	
<i>Subappalti</i>	
<i>Beni strumentali</i>	
<i>Altri costi diretti</i>	
<i>Meno: costi persi</i>	
TOTALE COSTI DIRETTI DI COMMESSA (B)	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	
<i>Costi commerciali</i>	
<i>Progettazione</i>	
<i>Personale indiretto</i>	
<i>Spese amministrative e di sede</i>	
<i>Altri costi indiretti</i>	
<i>Più: costi persi</i>	
TOTALE COSTI INDIRETTI DI COMMESSA (C)	
MARGINE DI COMMESSA (A-B-C)	
<i>Meno: oneri finanziari diretti e indiretti</i>	
REDDITO DI COMMESSA	

2.5. LA GESTIONE FINANZIARIA DELLA COMMESSA

Il presidio economico e finanziario di ogni commessa facilita le decisioni al momento della valutazione della proposta e della negoziazione con il cliente e consente di monitorare efficacemente la situazione finanziaria complessiva.²⁸

La *liquidità* arriva all'impresa sotto forma di finanziamenti per essere impiegata e trasformata in fattori produttivi e che una volta incassati i ricavi delle vendite va a rimborsare i debiti contratti con i finanziatori. In sostanza, quindi, la liquidità funge da tramite tra la gestione operativa e la gestione finanziaria in un'impresa.²⁹

2.5.1. Il fabbisogno finanziario

Il fabbisogno finanziario, sotto un *aspetto dinamico*, può essere visto come l'ammontare dei mezzi monetari di cui necessita l'impresa per far fronte ai pagamenti derivanti dalla gestione. Per definire il fabbisogno finanziario è necessario approfondire alcune variabili che lo caratterizzano:

²⁷ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 214.

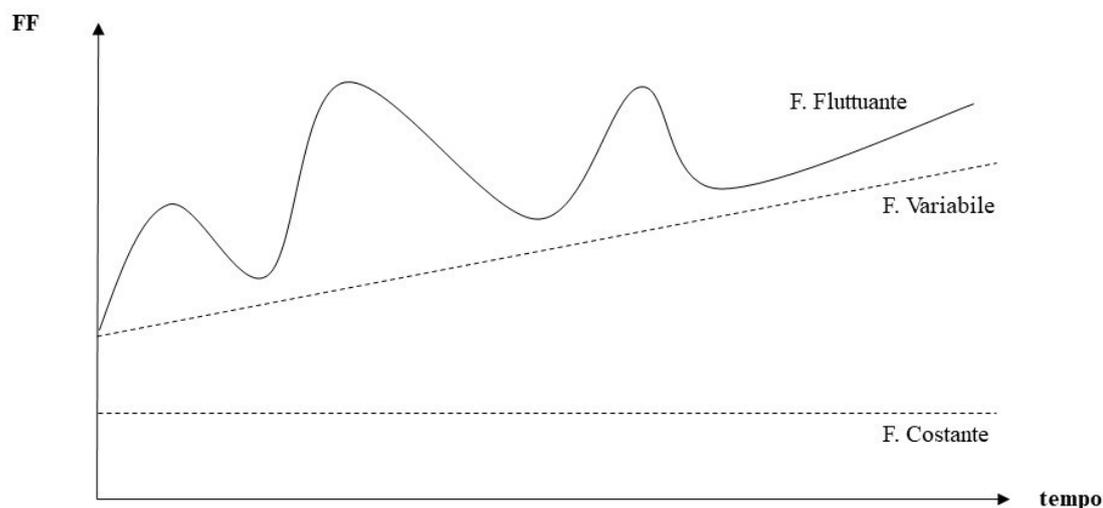
²⁸ M. GIOVETTI, C. GUERRA, *Il cash flow di commessa*, in PMI, 2001, p.15.

²⁹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 243.

- *Altezza*, che dipende dalle dimensioni dell'impresa, in termini di struttura organizzativa, operativa, patrimoniale, struttura dei costi e di ammontare del fatturato ed in termini di prospettive future;
- *Durata*, che dipende dal tempo che intercorre fra l'acquisizione dei primi fattori produttivi e l'incasso definitivo dei corrispettivi di vendita;
- *Composizione*, che solitamente è data da una parte costante, una parte fluttuante e una parte variabile. Il *fabbisogno costante* si origina da investimenti a lungo ciclo di realizzo, come ad esempio i prestiti ottenuti per finanziare le immobilizzazioni che generano un flusso costante di uscite. Il *fabbisogno fluttuante* presenta delle fluttuazioni più o meno marcate a seconda delle circostanze, dovute ad improvvise variazioni occasionali degli acquisti e delle vendite. Il *fabbisogno variabile* scaturisce invece dagli investimenti a breve ciclo di realizzo, come ad esempio il capitale circolante³⁰ (v. Fig. 2.8.)

³⁰ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 249.

Fig. 2.8. – La composizione del fabbisogno finanziario



2.5.2. Il controllo della liquidità

L'entità degli oneri finanziari specifici di commessa è generata dal suo ciclo monetario. Il ciclo monetario rappresenta l'intervallo di tempo che va dal pagamento dei fattori produttivi (fase delle uscite monetarie) alla riscossione delle vendite (fase delle entrate monetarie). La durata del ciclo monetario è legata alle modalità di pagamento degli acquisti, alla durata del processo produttivo ed alle condizioni di incasso concesse ai clienti. La commessa produrrà diversi flussi monetari negativi per il succedersi dei costi e della produzione prima che si realizzino flussi monetari positivi dovuti alla vendita. Per determinare il ciclo monetario e il relativo costo finanziario di una commessa si dovranno reperire i seguenti dati:

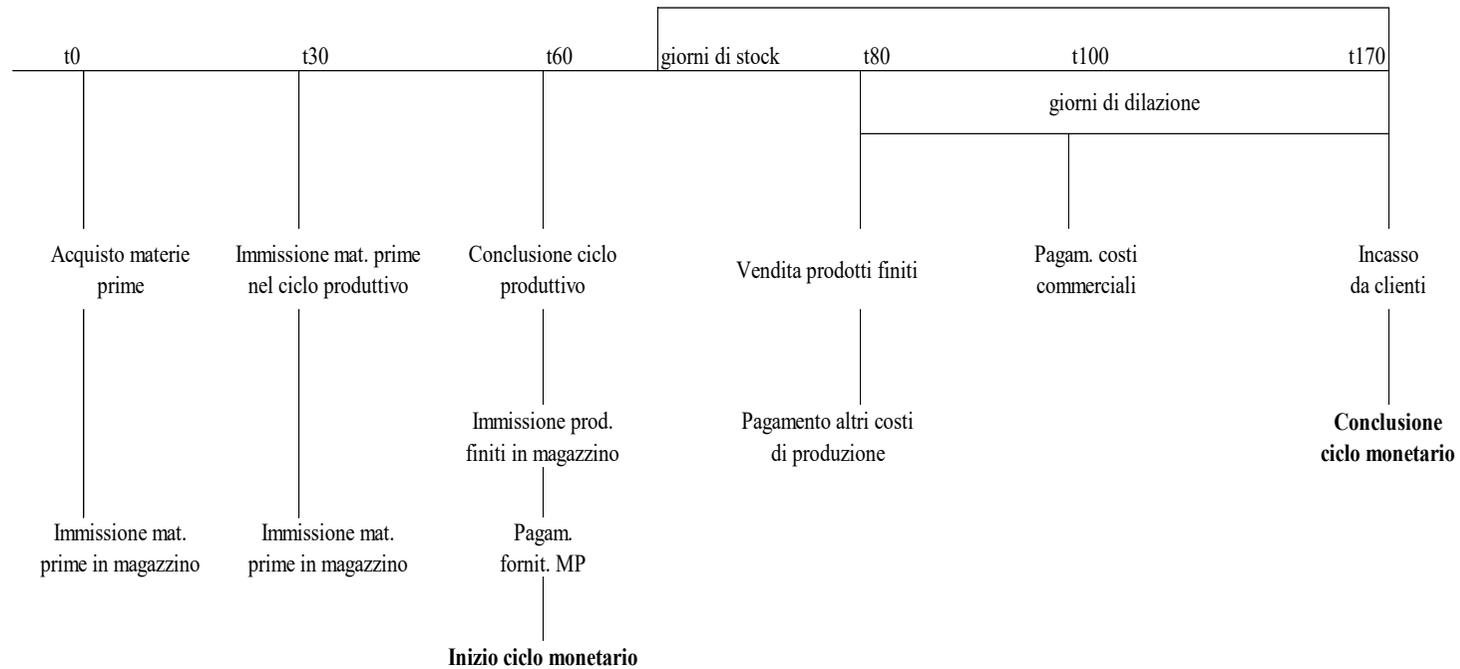
- programma degli acquisti di materiali, di prestazioni di terzi e di altri costi diretti individuando l'importo, il periodo e le modalità di pagamento;
- piano delle fasi di lavoro da svolgere internamente, poiché andranno valorizzate ed imputate nei periodi in cui si presume di effettuarle;
- programma delle fatture emesse al cliente, con l'indicazione dell'importo, del periodo e delle modalità di pagamento.

A questo punto si può procedere con il calcolo del ciclo monetario della commessa seguendo lo schema nella Fig. 2.9.

Inoltre, la somma algebrica degli importi di entrate e uscite annotati nei diversi periodi consentirà di determinare il flusso monetario di periodo ed il saldo della disponibilità liquida di commessa, aggiornato al periodo (v. Tab. 2.3.)³¹

³¹ M. GIOVETTI, C. GUERRA, *Il cash flow di commessa*, in PMI, 2001, p.20.

Fig. 2.9 – Esempio di ciclo monetario⁴⁰



⁴⁰ M. GIOVETTI, C. GUERRA, *Il cash flow di commessa*, in PMI, 2001, p.18.

Tab 2.3 – Sviluppo entrate/uscite del ciclo monetario

	<i>T0</i>	<i>T30</i>	<i>T46</i>	<i>T...</i>	<i>T...</i>	<i>T...</i>	<i>T...</i>	<i>T...</i>
<i>Entrata</i>								
<i>Costo materiale</i>								
<i>Manodopera</i>								
<i>Trasferte</i>								
<i>Altri costi diretti</i>								
<i>Iva</i>								
<i>Flusso monetario</i>								
<i>periodico</i>								
<i>Saldo agg. dispon.</i>								
<i>periodico</i>								

CAPITOLO 3

IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE CHE OPERANO SU COMMESSA

3.1 IL CICLO DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

Il controllo di gestione è una funzione fondamentale per il management dell'impresa, in quanto permette di verificare che le azioni dettate siano state eseguite ed abbiano dato dei risultati, di confrontare questi risultati con ciò che era stato previsto e capire i motivi di eventuali scostamenti, e infine di programmare le azioni successive rispettando le linee guida dettate dalla strategia.¹

Il controllo di gestione è, dunque, quel processo che consente al management di monitorare l'andamento dell'impresa e, in particolare, di assicurare che l'impiego delle risorse sia in linea con gli obiettivi generali e funzionali definiti in sede di pianificazione strategica. I modelli operativi che vengono utilizzati nel controllo di gestione, invece, sono fortemente influenzati dal settore in cui essa opera e dalle specifiche esigenze di controllo.

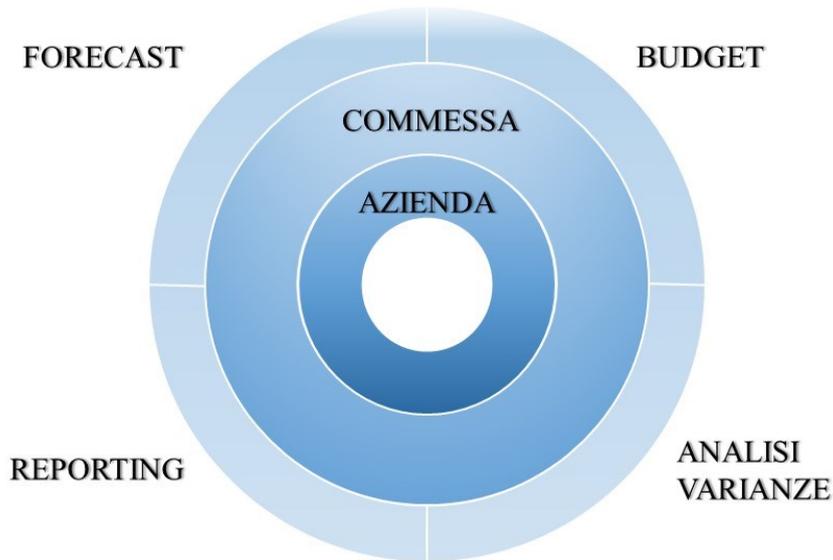
¹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 325.

Nelle imprese che operano su commessa, la dimensione principale di analisi della gestione aziendale è, per l'appunto, la commessa e le attività di pianificazione e controllo devono essere strutturate in modo tale da considerare sia le tipicità delle singole dimensioni di analisi sia le relazioni che tra esse esistono ed i condizionamenti che ne derivano. Il processo ha inizio con una attività di previsione/fissazione di obiettivi predeterminati e coerenti con le risorse disponibili. Successivamente, attraverso gli strumenti di consuntivazione, viene realizzata la fase di analisi delle variazioni degli obiettivi, per individuare eventuali azioni di correzione e miglioramento. Quindi, segue l'attività di divulgazione dei risultati attraverso la generazione del reporting ai vari livelli di responsabilità.

Infine, è necessario consolidare i risultati maturati e rivedere la parte previsionale, sulla base delle informazioni che si sono rese disponibili dai consuntivi, attraverso la formazione di un *forecast*.² (v. Fig. 3.1.)

² G. CALORI, N. PEREGO, *Il controllo di gestione nella produzione su commessa*, in *Strumenti di P&C*, 9/2009, pp. 37-38.

Fig. 3.1. – Il ciclo di pianificazione e controllo



3.2 LE TIPOLOGIE DI CONTROLLO DI COMMESSA

In merito al controllo di gestione, le imprese che operano su commessa devono scegliere quale tipo di controllo esercitare e con quale frequenza. In proposito, se ne possono distinguere tre tipi:

- Il *controllo antecedente*;
- Il *controllo concomitante*;
- Il *controllo susseguente*.

3.2.1. *Il controllo antecedente all'acquisizione della commessa*

Il controllo antecedente si applica ai documenti previsionali e ha lo scopo di verificare a priori la fattibilità di un'azione programmata simulando le condizioni

che si avranno alla conclusione del periodo di riferimento della programmazione.³ Questo tipo di controllo si sviluppa nell'intervallo temporale che intercorre tra l'elaborazione del preventivo tecnico (iniziale), formulato in base alla richiesta del cliente, e la decisione aziendale di accettare o meno la richiesta formalizzando l'offerta da proporre al potenziale cliente.

Il processo si conclude con il c.d. *preventivo preliminare*, di cui si tratterà in seguito, sulla base del quale si definisce la proposta da presentare al potenziale cliente o si decide di rifiutare la proposta del committente. In questa fase si valutano quali sono le risorse interne disponibili per l'attività richiesta e si individuano le risorse da acquisire all'esterno. Una volta conclusa la trattativa con il cliente ed accettata la commessa si sviluppa la fase della programmazione operativa con una preventivazione dei costi più analitica ed aggiornata da utilizzare come dato di riferimento per il c.d. controllo concomitante.⁴

3.2.2. *Il controllo applicato ad una commessa in corso*

Il controllo concomitante segue tutta la fase di esecuzione del lavoro fino alla conclusione, con la consegna delle opere realizzate al committente. Una volta che

³ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 355.

⁴ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, pp. 101-102.

il budget di commessa viene approvato, si passa alla fase di esecuzione delle singole attività a cura dei centri di responsabilità preposti. Durante tale fase occorre controllare la corrispondenza dell'avanzamento dei lavori rispetto ai progetti originari con la duplice finalità di assicurare la loro corretta attuazione e di individuare la necessità di eventuali modifiche. L'attività viene formalizzata in un'informativa interna periodica, rappresentata dal *Rapporto sullo stato di avanzamento*, che permetta di monitorare l'avanzamento fisico e a valore delle varie fasi del ciclo di produzione da parte del *project manager*. Inoltre, un altro strumento utilizzabile è il cosiddetto *tableau de bord*, ossia un *cruscotto* delle *performance* nel quale si rendono visibili indicatori segnaletici dell'andamento economico e finanziario della commessa.⁵

Il controllo concomitante può essere periodico ed effettuato in funzione della disponibilità di preventivi e consuntivi omogeni, oppure può essere svolto nei passaggi cruciali della lavorazione. I prospetti devono contenere i cosiddetti *preconsuntivi* che permettano di valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali con riferimento alla commessa e prefigurare il risultato finale. Il *preventivo esecutivo* può quindi essere modificato e aggiornato e il nuovo preventivo deriverà dalla sommatoria tra l'accertamento progressivo dei costi

⁵ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 355.

consuntivi sostenuti fino ad una certa data, inclusi gli impegni di spesa e i costi preventivi a finire ricalcolati sulla base di nuovi input informativi.⁶ L'*impegno di spesa* è la fase in cui si manifesta la decisione di acquisire una determinata risorsa e si formalizza una *richiesta di acquisto (RdA)*, con il riferimento alla commessa.

Particolare attenzione dovrà essere posta anche ai materiali acquistati giacenti in magazzino, che verranno successivamente prelevati ed utilizzati. Anche in questo caso, verrà registrata all'atto del prelievo una movimentazione con il riferimento alla specifica commessa. Successivamente, sulla base delle *RdA*, il responsabile degli acquisti emetterà un *ordine di acquisto (Oda)*, che, inviato al fornitore, convalida gli impegni per la fornitura di materiali e servizi. L'*Oda* rappresenta l'impegno formale della società nei confronti di terzi determinando l'esposizione finanziaria connessa all'acquisto. Il documento finale del flusso è poi la *fattura di acquisto*, che costituisce la documentazione di supporto per la contabilità generale e fiscale (di cui si parlerà nel prosieguo dell'elaborato).

In sede di chiusure, periodiche o annuali, le registrazioni contabili devono essere integrate con gli accertamenti di competenza e diventano confrontabili con i dati di budget. L'accertamento si riferisce alle risorse utilizzate nel periodo di

⁶ L'aggiornamento del preventivo esecutivo potrebbe anche riguardare i ricavi se sono previste clausole di revisione prezzi o maggiori costi connessi a richieste successive del cliente.

riferimento indipendentemente dal momento di registrazione del *SAL* o del pagamento del fornitore.⁷

3.2.3. *Il controllo successivo al completamento della commessa*

Il controllo susseguente si attua dopo la rilevazione dei dati consuntivi, al completamento della commessa, momento in cui si hanno a disposizione i dati effettivi che, posti a confronto con i dati preventivi, evidenziano gli scostamenti totali. Lo scopo fondamentale è quello di accumulare esperienza per il futuro, andando ad analizzare le cause degli scostamenti. I dati alimentano quindi un processo di *feed-back*, al fine di migliorare le previsioni e le decisioni future. L'effetto è quindi quello di una responsabilizzazione dei manager, sotto lo stimolo del controllo successivo.⁸ Nella Fig. 3.2. è possibile apprezzare una sintesi dei momenti di controllo e dei relativi strumenti da utilizzare.

⁷ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, pp. 102-115.

⁸ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, pp. 116-117.

Fig. 3.2. – I momenti di controllo e i relativi strumenti utilizzabili⁹



3.3 GLI STRUMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE

Gli strumenti operativi necessari ad introdurre in un'azienda il controllo di gestione devono consentire un'adeguata quantificazione, sia in via consuntiva che preventiva (o previsionale) di tutte le attività aziendali.¹⁰ Si possono individuare diversi strumenti a supporto del processo direzionale della c.d. *contabilità gestionale*, rappresentati da:

- 1) Contabilità generale (CO.GE)
- 2) Contabilità analitica (CO.AN)
- 3) Budget

⁹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 356.

¹⁰ P. RIGOBON, *Il controllo di gestione nelle realtà aziendali che operano su commessa*, in *Contabilità finanza e controllo*, 1995, p. 848.

4) Reporting gestionali¹¹

3.3.1. Contabilità generale e contabilità analitica

Partendo dalla *contabilità generale*, questa è destinata a registrare le operazioni di gestione che si concretizzano in scambi fra l'azienda e i suoi interlocutori, e comprende l'insieme di rilevazioni attraverso le quali si rappresentano con logica contabile le operazioni di gestione per determinare il risultato di esercizio e si conclude con il bilancio di esercizio. Essa risponde ad obblighi di legge e fornisce i dati contabili consuntivi da confrontare con i risultati attesi, ma i costi dei fattori vengono registrati per natura e non per destinazione. Questo significa che non sono in grado di esprimere i risultati determinati singolarmente da ciascun prodotto o processo e le informazioni così generate risultano non idonee ad essere impostate come base per effettuare il controllo di gestione a livello di commessa.

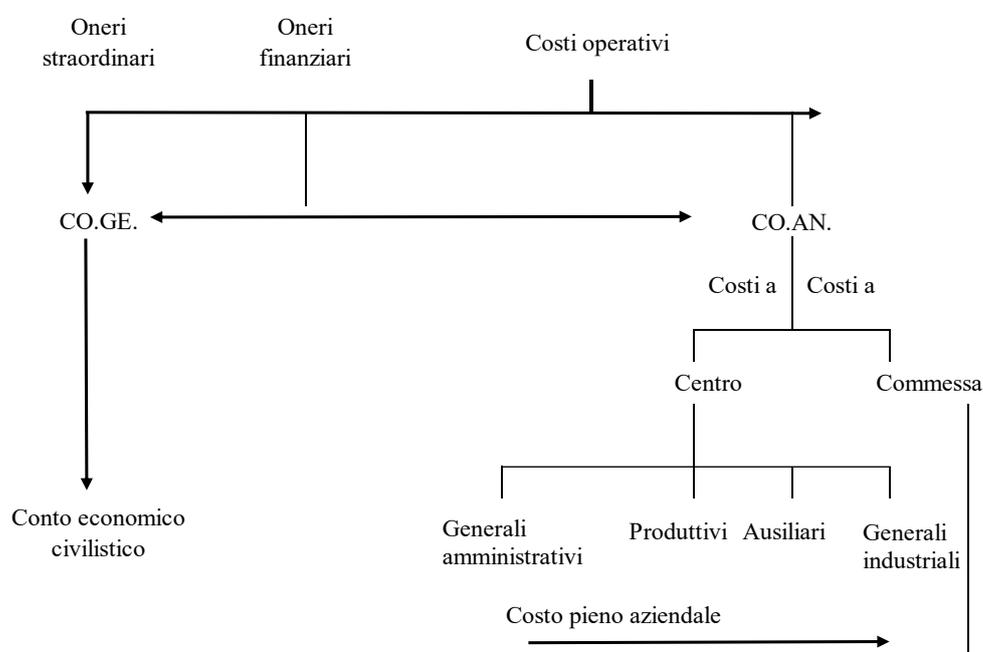
La *contabilità analitica*, invece, non fornisce informazioni su tutti gli aspetti della gestione, ma solo su alcuni di essi ed integra i dati sintetici forniti dalla contabilità generale. In particolare, rileva fatti interni di gestione e focalizza la sua attenzione sugli elementi di costi, sulla loro utilizzazione e sul grado di assorbimento delle risorse per ogni oggetto di costo. La CO.AN. individua quindi i

¹¹ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 69.

risultati economici intermedi a livello di commessa ed analizza le singole voci di costo, classificate per natura della contabilità generale, in funzione della loro destinazione e dei loro utilizzatori (centri di costo e di responsabilità), (v. Fig. 3.3).¹²

Le principali differenze tra la contabilità analitica e la contabilità generale possono essere riassunte, in relazione alla loro natura, all'interno della Tab. 3.1.¹³

Fig. 3.3. Contabilità generale e contabilità analitica



¹² M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 69.

¹³ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 170.

Tab. 3.1. Differenze tra contabilità generale e analitica

	Contabilità generale (CO.GE)	Contabilità analitica (CO.AN)
Scopo	Rilevare i movimenti di valori tra l'azienda e i soggetti esterni	Rilevare i movimenti che riguardano solo i processi aziendali
Oggetto	Fatti di gestione esterni aventi manifestazione numeraria	Fatti di gestione interni (utilizzo dei fattori produttivi nei processi)
Epoca di riferimento	Solo passata	Passata e/o futura
Classificazione costi	In relazione alla natura fisica ed economica dei fattori	Per natura e (soprattutto) per funzione dei fattori produttivi impiegati
Precisione e tempestività delle rilevazioni	Dati precisi (storici) e spesso non tempestivi, in particolare quelli economici	Dati meno precisi ma più tempestivi, con la possibilità di volerli anche al futuro
Utilizzo direzionale	Occasionale e tipico di sistemi di rilevazione non evoluti	Continuativo e volto all'analisi sia storica che prospettica
Obbligatorietà	Voluta per legge	Facoltativa
Metodo di rilevazione	Contabile, ovvero il metodo della partita doppia	Contabile ed extracontabile, secondo le esigenze specifiche

3.3.2. Il Budget

La preventivazione è uno degli strumenti principali per poter adeguatamente gestire e controllare l'attività delle imprese operanti su commessa.¹⁴ Il *budget*¹⁵ è il documento che, assegnando le risorse disponibili ai singoli centri di responsabilità, definisce gli obiettivi che ciascuno deve perseguire in funzione dei risultati globali che l'azienda intende raggiungere. Il *budget* non è una semplice

¹⁴ P. RIGOBON, *Il controllo di gestione nelle realtà aziendali che operano su commessa*, in *Contabilità finanza e controllo*, 1995, p. 851.

¹⁵ Cfr. G. BRUNI, in *Contabilità per l'alta direzione*, 1999, il budget è inteso «come la naturale prosecuzione della gestione verso il futuro, ma con una chiara consapevolezza del passato», ribadendo in tal senso il principio dell'unitarietà della gestione nel tempo.

previsione, ma un programma di azione che, se realizzato, dovrebbe consentire di raggiungere tali obiettivi previsti in modo efficace ed efficiente. Si tratta quindi di uno strumento di controllo poiché impegna il manager al conseguimento di un risultato verificabile a posteriori, ma anche di motivazione e di coordinamento della gestione attraverso la scomposizione degli obiettivi generali in obiettivi specifici che devono essere coerenti con la natura delle singole unità organizzative e in linea con le responsabilità loro assegnate. In particolar modo, tale strumento definisce:

- *Chi deve fare*, ossia il responsabile della commessa;
- *Che cosa deve fare*, attraverso la scomposizione delle attività (WBS)
- *Quando fare*, ossia i tempi di esecuzione;
- *Come fare*, ovvero le modalità di esecuzione;
- *Quanto costa*, attraverso la valorizzazione dei costi di *engineering* e costruzione.

Il controllo economico delle commesse si basa, pertanto, sulla elaborazione di preventivi (*budget*) per la cui compilazione sono necessari dati analitici, che alimentano il *preventivo iniziale*; il *preventivo esecutivo/operativo* e il *preventivo aggiornato*.¹⁶ Il *preventivo iniziale*, o *preventivo di offerta* non è finalizzato al controllo di gestione, ma alla determinazione del prezzo di offerta. Esso comprende

¹⁶ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, pp. 73-74.

le specifiche tecniche della commessa, il prezzo di vendita e il risultato economico previsto, anche se questo dato non viene fornito al cliente. Inoltre, è fondamentale per l'impresa che lavora su commessa in quanto dalla bontà dello stesso dipenderanno sia le probabilità di acquisire il lavoro che i risultati economici conseguenti.

Il *preventivo di produzione*, invece, rappresenta un aggiornamento, con maggiore grado di analisi, del preventivo iniziale, redatto una volta che la commessa è stata acquisita. Esso viene realizzato dopo l'acquisizione della commessa e presenta un grado elevato di analiticità. La sua funzione è quella di guida dei vari responsabili di costo nella realizzazione della commessa. Inoltre, contiene informazioni dettagliate sui singoli componenti della commessa, sui costi ad essa associati e sulla distribuzione conseguente della responsabilità di commessa.

Nel *preventivo di produzione* è inserito anche il dettaglio delle risorse necessarie per realizzare la commessa, in termini sia di forza lavoro sia di materiali da utilizzare. Il *preventivo aggiornato*, invece, si aggiorna continuamente man mano che i lavori procedono e ci si approssima alla fine della consegna. Questo preventivo ha la particolarità di evidenziare i costi già sostenuti, ed in quanto tale *certi*, e i costi ancora da sostenere alla data dell'aggiornamento. È quindi in parte

un consuntivo, in parte un preventivo.¹⁷ Gli aggiornamenti al preventivo di produzione vengono realizzati per controllare lo stato di avanzamento della commessa (SAL) e per apportare le eventuali correzioni in corso d'opera al preventivo di produzione iniziale. Si può avere aggiornamento del preventivo iniziale:

- Su base periodica;
- All'insorgere di varianti su richiesta del cliente;
- Quando si ritengono errati i costi previsti a finire della commessa, e pertanto, al fine di conoscere i costi reali e di poter fare una valutazione precisa dei risultati di commessa, si rende necessario procedere con una verifica dei contenuti del piano originario. È questa l'ipotesi di *riprevisione* dei costi a finire.

L'aggiornamento permette quindi di valutare i comportamenti passati e di programmare i comportamenti futuri. Da questo punto di vista, il preventivo è il cuore del controllo di gestione nelle imprese che lavorano su commessa.¹⁸

¹⁷ A. LOMBARDO, M.T. SPEZIALE, *Le imprese che operano su commessa: Lezione 2, Il controllo di gestione: il caso Nemi Spa*, in *Amministrazione & Finanza, I corsi*, 2003, p. 9.

¹⁸ M. INNOCENTI, *Calcolo dei costi e dei preventivi: come controllare le produzioni su commessa*, in *PMI*, 1997, pp. 20-21.

3.3.3. *Il sistema di reporting*

Il *reporting* può essere definito come l'insieme dei documenti la cui finalità è informare coloro che sono preposti ad assumere decisioni su fatti e circostanze la cui conoscenza possa essere di aiuto nelle loro scelte. Si tratta di rapporti tra loro coordinati *in modo sistemico*, in piena sintonia con il carattere fondamentale dell'impresa.¹⁹ La forma espositiva del reporting deve essere studiata e adattata alle esigenze specifiche dell'azienda ed ai suoi fabbisogni informativi. Si possono individuare alcune forme espositive utilizzabili allo scopo:

- *Schemi di origine contabile*, come il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale riclassificati, il Rendiconto Finanziario e le varie situazioni parziali, atte a fornire le notizie necessarie in merito alla formazione di determinati risultati.²⁰
- *Tabelle a doppia entrata*, nelle quali poter incrociare i dati relativi a più variabili;
- *Grafici di andamento*, che permettano di analizzare le dinamiche evolutive storiche di specifiche variabili e allo stesso tempo di ipotizzarne la tendenza;

¹⁹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 374.

²⁰ CFR. A. MANELLI, R. PACE, *Finanza d'impresa – Analisi e metodi*, Milano, 2009, ISEDI.

- *Note discorsive*, nelle quali inserire i commenti a quanto rappresentato con le modalità precedenti e che possono contenere non solo la spiegazione di determinati eventi, ma anche le proposte per gestire gli effetti legati ad essi.²¹

È bene sottolineare, inoltre, che i *reporting* che riassumono i dati consuntivi devono avere una periodicità correlata a quella dei dati preventivi espressi nei budget e vanno predisposti con contenuti diversi in funzione delle necessità informative dei destinatari.

3.3.4. *L'analisi degli scostamenti*

La cosiddetta *analisi degli scostamenti* chiude il processo di controllo della gestione e consente di verificare la validità delle scelte precedentemente programmate, di misurare le prestazioni effettuate e, soprattutto, di individuare le cause delle eventuali variazioni per procedere in tempi rapidi alle opportune correzioni. Infatti, questa fase di controllo non si deve limitare a porre in luce le differenze tra i dati previsti e quelli effettivi, ma deve indagare sulle cause che hanno determinato la variazione per attivare gli interventi correttivi. Tanto più è

²¹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 378.

tempestivo l'intervento, tanto maggiori sono le probabilità di successo della eventuale azione correttiva.²²

La differenza tra il preventivo formulato in funzione di uno stato di avanzamento dei lavori previsto ad una certa data e il consuntivo corrispondente ai lavori effettivamente svolti alla medesima scadenza deve essere suddiviso nelle diverse tipologie:

- *Scostamenti di realizzazione*, dovuti dall'incapacità degli esecutori di raggiungere gli obiettivi fissati;
- *Scostamenti di previsione*, imputabili ad errori compiuti in sede di formulazione del *budget*;
- *Scostamenti di misurazione*, derivanti da errori commessi in sede di rilevazione dei fenomeni aziendali;
- *Scostamenti di modello decisionale*, simili a quelli di previsione, ma diversi in quanto connessi alla fissazione di obiettivi non conformi alla realtà in cui l'impresa opera;
- *Scostamenti casuali*, non ascrivibili a specifici soggetti, dato che si tratta di variazioni contemplate nell'incertezza insita nei fenomeni di futura manifestazione.

²² M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 75.

Una volta individuati gli eventuali scostamenti, si procederà ad elaborare le proiezioni di costi e tempi fino alla conclusione della commessa, aggiornando il budget iniziale. Le dimensioni degli scostamenti sono monitorate attraverso il c.d. *P.M.S.*²³, *performance measuring system*, che si articola nelle seguenti fasi:

- Scomposizione del progetto in W.B.S. (attività) e O.B.S. (responsabilità associate alle singole attività);
- Descrizione del progetto tramite tecniche reticolari;
- Controllo del progetto tramite l'*earned value*.²⁴

La metodologia dell'*earned value* consente di misurare lo stato di avanzamento dei lavori in termini economici, ovvero permette di verificare se i costi sostenuti per ottenere un determinato stadio di realizzazione del progetto sono in linea con quelli stabiliti in sede di *budget*. In questo modo è possibile rilevare il *valore guadagnato* della commessa, ovvero il valore che scaturisce dall'aver completato una determinata frazione di essa.²⁵ La metodologia *dell'earned value*, permette di misurare sia gli scostamenti di costo, e quindi di efficienza, sia gli scostamenti di

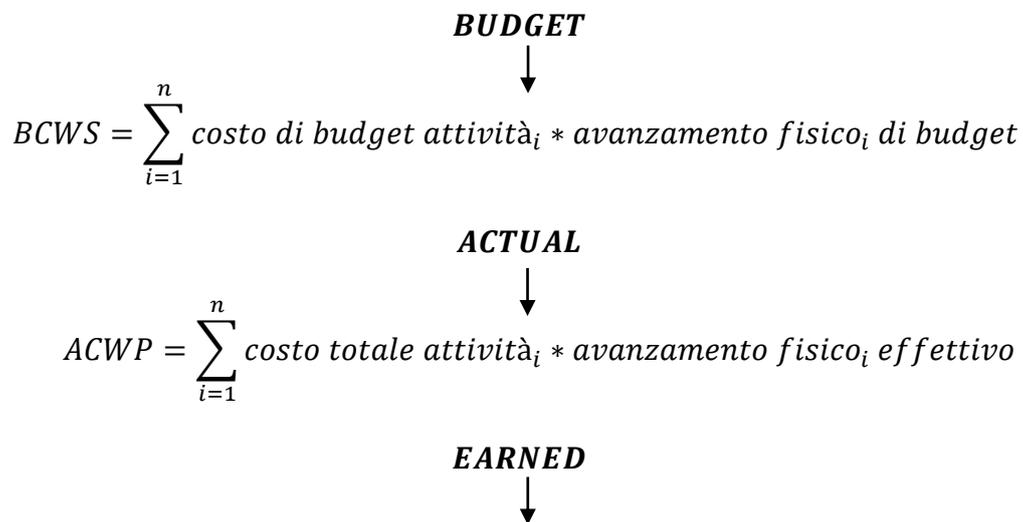
²³ CFR. S. MARASCA, *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Bologna, 2011, Esculapio.

²⁴ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 130.

²⁵ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, pp. 387-388.

tempo, e quindi di efficacia. Le variabili che entrano in gioco in queste determinazioni sono:

- *Budget Cost of Work Scheduled*, o *BCWS*, cioè il costo previsto a budget delle attività da svolgere nel periodo considerato. La curva *BCWS* rappresenta la curva cumulata dei costi preventivi, rispetto alla quale confrontare gli avanzamenti e, successivamente, calcolare gli scostamenti;
- *Actual Cost of Work Performed*, o *ACWP*, ossia il costo sostenuto per le attività effettivamente svolte relative al progetto che si sta realizzando;
- *Budget Cost of Work Performed*, o *BCWP*, ossia il costo previsto a budget delle attività effettivamente svolte al momento di analisi e rappresenta l'*Earned Value (EV)*.²⁶



²⁶ A. COMBATTENTE, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, in *Pianificazione & Controllo*, 6/2001, p. 36.

$$BCWP = \sum_{i=1}^n \text{costo di budget attività}_i * \text{avanzamento fisico}_i \text{ effettivo}$$

In relazione a queste variabili, si possono delineare diverse tipologie di scostamento:

- *Scostamento totale*, che rappresenta lo scostamento della commessa lungo tutto il suo ciclo di vita, sia nella parte passata che in quella futura:

$$\text{Scostamento totale} = \text{Consuntivo a vita intera} - \text{Budget}$$

- *Scostamento a finire*, che definisce lo scostamento di commessa relativo al periodo futuro di completamento della commessa:

$$\text{Scostamento a finire} = \text{Preconsuntivo a finire} - \text{Budget a finire}$$

- *Scostamento di avanzamento*, o *schedule variance (SV)*, che rappresenta lo scostamento di commessa relativo alla quota realizzata in più o in meno nel periodo, cioè il ritardo accumulato. La *schedule variance* rappresenta quindi la valorizzazione del lavoro non svolto e che, viceversa, rispetto alle previsioni doveva essere già stato completato. Esso esprime in termini di valore il ritardo accumulato e si determina come differenza tra il costo del SAL a budget (BCWS) e il costo del lavoro effettivamente svolto (espresso dal SAL) ricalcolato in funzione delle attività effettivamente svolte (BCWP):

$$\text{Scostamento di avanzamento} = \text{Earned} - \text{Budget} = BCWP - BCWS$$

- *Scostamento di costo*, o *cost variance (CV)*, ossia lo scostamento di commessa relativo all'utilizzo in maggiore quantità o a prezzi più elevati. La *cost variance* rappresenta quindi la differenza tra quanto il lavoro effettivamente svolto sarebbe dovuto costare secondo i preventivi e quanto è effettivamente costato per utilizzo di maggiori/minori quantità o per prezzi più elevati/bassi. Esso si determina come differenza tra il costo effettivo e il valore accumulato a costo di budget:

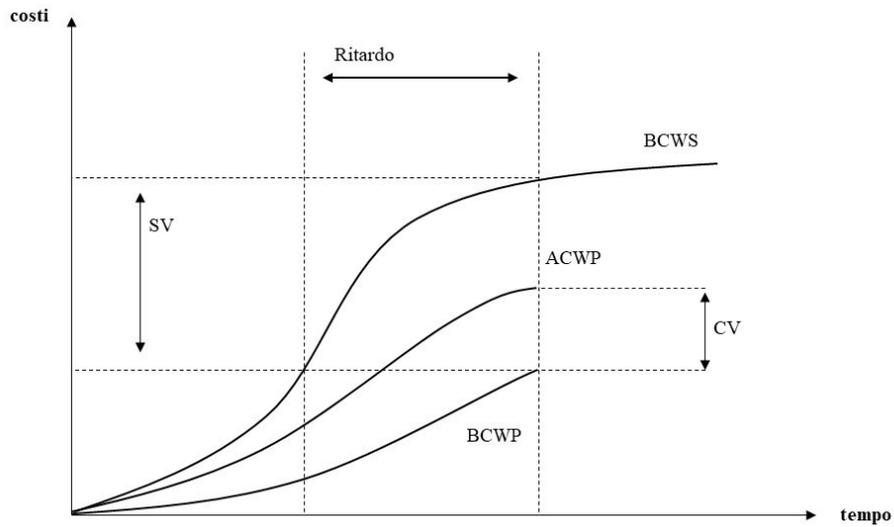
$$\text{Scostamento di costo} = \text{Actual} - \text{Earned} = \text{ACWP} - \text{BCWP}^{27}$$

Se la differenza è negativa significa che c'è stato un risparmio di costo, a fronte dell'avanzamento tecnico raggiunto, in caso contrario un aumento di costo.

Il tutto può essere riassunto mediante una rappresentazione grafica simile a quella contenuta in Fig. 3.4.

²⁷A. COMBATTENTE, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, in *Pianificazione & Controllo*, 6/2001, p. 36.

Fig. 3.4. – Analisi grafica dell'earned value e scostamenti²⁸



La curva *BCWS* rappresenta il conto economico previsionale allocato nel tempo secondo il programma contrattuale. La curva *BCWP* rappresenta invece il lavoro realizzato, ossia il corrispettivo dell'appalto erogato dal committente. Infine, la curva *ACWP* rappresenta il costo effettivo rilevato sommando risorse, materiali, forniture, subappalti alla data di riferimento.²⁹

²⁸ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 390.

²⁹ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 132.

3.3.5. L'analisi delle performance

Oltre ad un'analisi degli scostamenti, che fornisce la variazione in termini assoluti tra costi preventivati e costi sostenuti, è possibile ricorrere ad una *analisi delle performance*, che pone in relazione i due valori, ricavandone una valutazione in termini relativi. Si possono individuare i seguenti indicatori:

- *Indicatore di performance di costo (Cost Performance Index, CPI)*, che è dato dal rapporto tra il costo di budget e quello sostenuto per le attività effettivamente svolte, ovvero:

$$CPI = \frac{Earned}{Actual} = \frac{Avanz. earned}{Costi effettivi} = \frac{BCWP}{ACWP}$$

Se $CPI < 1$, allora il progetto è in condizioni di minore efficienza rispetto al preventivo di budget, mentre se $CPI > 1$, allora è stata rilevata una maggiore efficienza.

- *Indicatore di performance di schedulazione (Schedule Performance Index, SPI)*, che è dato dal rapporto tra il costo di budget per le attività effettivamente svolte (*earned value*) e quello di budget per le attività programmate nel periodo considerato.

$$SPI = \frac{Earned}{Budget} = \frac{Avanz. fisico}{Avanz. programmato} = \frac{BCWP}{BCWS}$$

Se $SPI < 1$, allora vi è un ritardo rispetto al lavoro pianificato in sede di budgeting, mentre se $SPI > 1$, allora le lavorazioni della commessa sono in anticipo rispetto alla tabella di marcia (v. Tab. 3.2.).³⁰

Tab. 3.2. – L’analisi degli scostamenti con la tecnica dell’*earned value*³¹

PARAMETRO	CALCOLO	IPOTESI	SIGNIFICATO
CV <i>Cost Variance</i>	BCWP - ACWP	<0	INEFFICIENZA
		>0	EFFICIENZA
SV <i>Schedule Variance</i>	BCWP - BCWS	<0	RITARDO
		>0	ANTICIPO
CPI <i>Cost Performance Index</i>	$\frac{BCWP}{ACWP}$	<1	INEFFICIENZA
		>1	EFFICIENZA
SPI <i>Schedule Performance Index</i>	$\frac{BCWP}{BCWS}$	<1	RITARDO
		>1	ANTICIPO

Si può poi procedere alla costruzione di una matrice (v. Fig. 3.5), dove, lungo la dimensione orizzontale si colloca l’*earned value*, cioè l’efficacia, e lungo la dimensione verticale la *produttività*, cioè l’efficienza, dove:

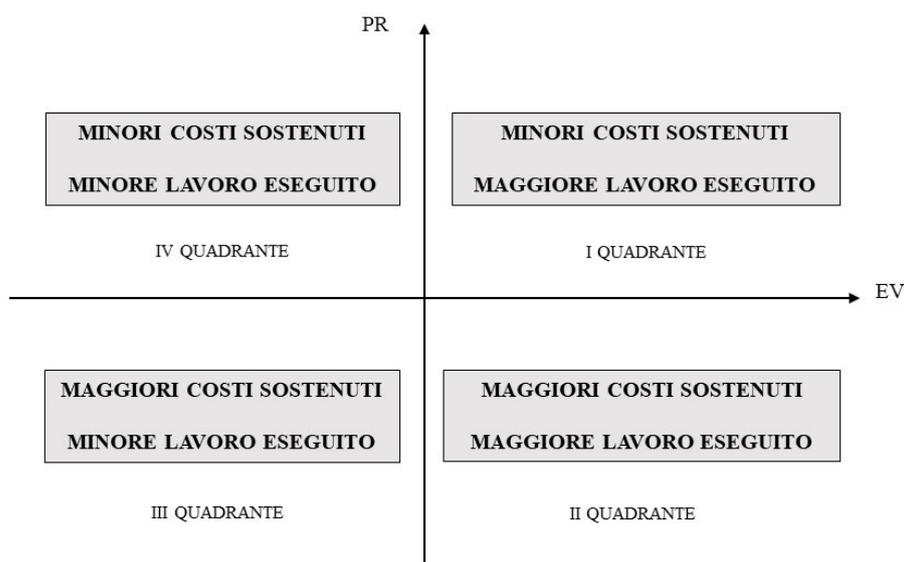
$$EV = BCWP - BCWS$$

$$PR = BCWP - ACWP$$

³⁰ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, pp. 390-391 e A. COMBATTENTE, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, in *Pianificazione & Controllo*, 6/2001, p. 36.

³¹ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 390.

Fig. 3.5. – La matrice costi sostenuti e lavori eseguiti³²



Analizzando in breve i diversi quadranti, si può affermare che, il *I quadrante* rappresenta la situazione ottimale in cui si è lavorato in condizioni di efficienza e di efficacia, in quanto la commessa ha assorbito meno risorse del previsto ed è in anticipo, il che può significare che sono stati già raggiunti gli obiettivi tecnici e che sono stati ottenuti dei risparmi sui costi. Nel *II quadrante*, invece, la commessa ha raggiunto un avanzamento superiore alle previsioni, ma sono stati sostenuti più costi. Il *III quadrante* mostra una situazione in cui la commessa è in ritardo sui programmi tecnici e ha comportato il sostenimento di più costi rispetto alle ipotesi fatti. Ci si trova in una situazione, quindi, negativa, in cui non si ha né efficienza,

³² F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 392.

né efficacia. Infine, nel *IV quadrante*, la commessa è ancora in ritardo, ma a fronte di minori costi sostenuti, quindi non è stata ottenuta efficacia, ma con una maggiore efficienza.

Ulteriori informazioni sull'andamento della commessa possono poi essere tratte dall'utilizzo di altri elementi di analisi. Ad esempio, il costo a *vita intera* della commessa si può esprimere in funzione di un indice di previsione dei costi, detto *Predicted Cost Index, PCI*, che se si ipotizza uguale al *CPI, Cost Performance Index*, permette di ottenere il costo a vita intera calcolato sulla base delle *performance* dei valori di commessa (costi e tempi) rilevati alla data. Il *PCI* si ottiene come il rapporto tra il consuntivo a finire e la valorizzazione del budget a finire.³³

$$PCI = \frac{\text{Actual a finire}}{\text{Earned a finire}} = \frac{EAC - \text{Actual alla data}}{BAC - \text{Earned alla data}}$$

Dove con:

- *EAC, Estimated At Completion*, si intende la stima del costo a vita intera della commessa. L'*EAC* aggiorna il budget per le attività future tenendo conto dell'indice di performance di costo cumulato dell'ultima rilevazione;
- *BAC, Budget At Completion*, si intende il budget a vita intera. Il *BAC* è un dato a preventivo in quanto è il valore stabilito nel budget come costo di progetto.

³³ A. COMBATTENTE, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, in *Pianificazione & Controllo*, 6/2001, p. 37.

La differenza negativa tra il *BAC* e l'*EAC* rappresenterà i maggiori costi che l'impresa stima di dover sostenere in seguito alla riformulazione dei piani secondo i dati aggiornati. Dalla precedente formula, si ricava l'espressione finale, che riformula i costi preventivati e considera non solo gli scostamenti di costo ma anche quelli di tempo elaborati all'ultima rilevazione, partendo dalla considerazione che entrambi questi valori incideranno sull'andamento futuro del progetto.³⁴

$$EAC = ACWP + \frac{BAC - BCWP}{CPI * SPI}$$

3.4 LA CONTABILIZZAZIONE DEI LAVORI IN CORSO (LIC)

Gli strumenti presentati nei precedenti paragrafi, che consentono di implementare un sistema di *report* per commessa, oltre che ad essere necessari per il controllo preventivo e concomitante della lavorazione su commessa, sono fondamentali per la valorizzazione della stessa ai fini del bilancio di esercizio.

Le rilevazioni contabili relative ai lavori in corso su ordinazione riguardano i vari momenti che caratterizzano la vita della commessa, e rappresentano gli aspetti economici che influenzano la redditività aziendali e quelli finanziari relativi ai rapporti con i committenti. I lavori in corso su ordinazione, o *commesse in corso di*

³⁴ F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Assago, 2016, IPSOA, p. 394.

esecuzione, rappresentano una tipologia particolare di rimanenze che trova nella prassi contabile e nel Codice civile una propria disciplina nell'art. 2426 c.c., che al co. 1 prevede che «i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza».³⁵

La *ragionevole certezza*, cui si fa riferimento nella vigente normativa, può essere riconducibile alle seguenti circostanze:

- Esistenza di un contratto scritto;
- Liquidazione dei corrispettivi correlata all'effettivo stato di avanzamento dei lavori;
- Mancanza di clausole contrattuali sospensive o risolutive legate ad eventi difficilmente prevedibili a priori³⁶

Inizialmente, i costi vengono rilevati sulla base del documento contabile di riferimento nell'esercizio in cui sono sostenuti (CO.GE) ed imputati alle varie commesse (CO.AN), nella misura in cui sono utilizzati per la realizzazione delle opere e ai vari centri di costo e/o di responsabilità interessati. Al 31/12, nel rispetto del principio di competenza, si provvederà a rilevare gli stanziamenti (*fatture da ricevere*) per materiali già consegnati, costi di subappalto, ecc., per i quali non è

³⁵ G. DE MARCHI, *La valutazione dei lavori in corso su ordinazione: i costi post-chiusura della commessa*, in *Bilancio, vigilanza e controlli*, 2016, p. 14.

³⁶ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 149.

ancora pervenuta la relativa fattura. Detti costi confluiranno tra i *costi della produzione*.³⁷

Acquisti	X	
IVA credito	X	
Debiti v/fornitori		X

Al 31/12 il valore attribuito alla parte di opera realizzata sarà determinato sulla base di uno dei criteri previsti dai principi contabili – (v. paragrafo 2.2.) – e rappresentato in contabilità con la seguente registrazione:

(S.P.) Lavori in corso su ordinazione	X	
(C.E.) Rimanenze finali lavori in corso		X

Le somme ricevute dal committente possono essere corrisposte sia a titolo di anticipo prima dell'inizio dei lavori, che si rappresentano nel Passivo dello S.P. ed alimentano i conti accesi a *debiti di finanziamento*:

Banca c/c	X	
Acconti da committenti		X

sia a titolo di acconti successivamente all'inizio dei lavori con correlazione più o meno diretta con l'entità dei lavori eseguiti. Se gli acconti sono acquisiti a titolo definitivo vanno rilevati tra i ricavi di esercizio con emissione di fattura e diminuiscono il valore delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione:

³⁷ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, p. 150.

Crediti v/clienti	X	
Ricavi vendite		X
IVA a debito		X

In caso contrario, essi sono considerati debiti ed iscritti nel bilancio tra i *debiti per acconti* se non ancora compensati con i crediti sorti al momento delle fatturazioni.

Crediti v/clienti	X	
Committenti c/anticipi		X
IVA a debito		X

Il conto *Committenti c/anticipi* andrà chiuso al momento della fatturazione finale e stimato a compensazione del credito verso il committente.

Crediti v/clienti	X	
Ricavi vendite		X
IVA a debito		X
Committenti c/anticipi	X	
Crediti v/clienti		X

A titolo di esempio, se il valore stimato dell'operato al 31/12 fosse di 10.000, e l'anticipo corrisposto dal committente fosse di 2.000, allora il valore da attribuire alla *rimanenza* sarebbe, in questo caso di 8.000 (10.000-2.000). Inoltre, qualora l'azienda decida di effettuare un accantonamento in previsione di rischi contrattuali, si andrà ad effettuare un *accantonamento per rischi contrattuali*, aprendo un *fondo rischi contrattuali su lavorazioni in corso*.

Per quanto riguarda, invece, le *ritenute a garanzia*, queste sono rappresentate dalle somme trattenute dal committente al momento del pagamento delle fatture, a

titolo di garanzia. Esse saranno svincolate a chiusura della commessa, quando l'opera completa verrà consegnata e detti importi, in mancanza di contestazioni da parte del committente, potranno essere acquisiti a titolo definitivo. Le ritenute a garanzia rappresentano un *credito v/committente* da indicare nell'attivo circolante.³⁸

3.4.1. *Costi di commessa e costi post-chiusura*

Una considerazione da effettuare, inoltre, riguarda la definizione di *chiusura di commessa*. Si tratta, infatti, di un concetto variabile che non ha una precisa definizione. In linea generale, sotto un profilo legale, la commessa si può considerare chiusa quando le parti hanno ottemperato a tutte le rispettive obbligazioni contrattuali, salvo il completamento del pagamento del prezzo, ove fosse dilazionato nel tempo.

La commessa è chiusa quando il bene o servizio oggetto della commessa è consegnato, installato, accettato dal committente e sono definite eventuali pendenze relative alle caratteristiche del bene realizzato e al prezzo definitivo accettato dalle parti e decorre il periodo di garanzia. Nelle commesse complesse, però, la chiusura di una commessa della durata di diversi anni può richiedere un tempo altrettanto lungo. Sotto un profilo gestionale e contabile, però, l'azienda che esegue il lavoro

³⁸ M. ZITO, *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Roma, 2009, Aracne Editrice, pp. 151-153.

deve poter identificare convenzionalmente una *data di chiusura* delle commesse ai propri fini interni. La prassi operativa più diffusa è quella di considerare come momento amministrativo di chiusura della commessa la spedizione, l'avvenuta installazione e collaudo presso il committente o la pre-accettazione del committente. Ad ogni modo, è importante, nell'ottica dell'azienda che esegue il lavoro, definire una propria regola interna da applicare con coerenza nel tempo.

I costi post-chiusura della commessa devono essere inclusi nel preventivo iniziale di costo e possono essere sintetizzati nei:

- Costi di smobilizzo del cantiere e per rientrare eventuali macchinari installati;
- Costi per il collaudo delle opere eseguite;
- Oneri per penalità contrattuali;
- Oneri per manutenzioni e interventi previsti contrattualmente dopo la consegna e messa in funzione;
- Oneri di garanzia.

Come affermato dall'OIC 23, anche i costi post-chiusura della commessa concorrono alla determinazione del margine complessivo ed alla determinazione progressiva del ricavo maturato e consentono di ridurre al minimo il realizzarsi di sopravvenienze in esercizi successivi, dopo che tutto il ricavo è stato contabilizzato

e ha fluito a Conto Economico. La contabilizzazione di tali costi, sulla base del principio contabile n. 23, è sintetizzata nella Tab. 3.3.³⁹

Tab. 3.3. La contabilizzazione dei costi post-chiusura

Criterio di valutazione	Modalità di contabilizzazione
Valutazione in base a SAL/costi sostenuti	I costi sono inclusi tra quelli della commessa e nel preventivo di costo. Successivamente alla chiusura della commessa, per l'ammontare di tali costi non ancora sostenuto sono effettuati opportuni accantonamenti al fondo rischi e oneri
Valutazione in base a misurazioni fisiche	Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono effettuati progressivamente in funzione dell'avanzamento della commessa

³⁹ G. DE MARCHI, *La valutazione dei lavori in corso su ordinazione: i costi post-chiusura della commessa*, in *Bilancio, vigilanza e controlli*, 2016, pp. 15-16.

CAPITOLO 4

IL GRUPPO FINCANTIERI

Fincantieri è uno dei più importanti complessi cantieristici al mondo, una multinazionale globale, che in oltre 230 anni di storia ha costruito oltre 7.000 navi. È leader mondiale nella costruzione di navi da crociera e operatore di riferimento in molti altri settori, tra i quali quello della navalmeccanica ad alta tecnologia, delle navi per la Difesa, dei mega-yacht, nonché nelle riparazioni e trasformazioni, nelle infrastrutture, nelle opere marittime e nell'offerta di servizi di supporto post-vendita. Il gruppo ha sede a Trieste e impiega, in Italia, 10.000 dipendenti, attivando circa 90.000 posti di lavoro, che raddoppiano su scala mondiale, con oltre 20.000 lavoratori diretti in 18 stabilimenti presenti in quattro continenti.

Il Gruppo vanta, tra le unità prodotte nei propri cantieri, indiscusse icone della marineria internazionale quali l'Amerigo Vespucci, nave scuola dell'Accademia Navale Militare Italiana, varato a Castellammare di Stabia il 22

febbraio 1931, e il transatlantico Rex, vincitore del premio *Blue Riband*¹ per la più veloce traversata atlantica di una nave passeggeri. Alcuni dei riferimenti numerici elencati sono riportati nella Fig. 4.1.

Fig. 4.1. – Panoramica del gruppo Fincantieri



4.1. FINCANTIERI: CENNI STORICI

Fincantieri nasce il 29 dicembre 1959, con sede nella capitale, come società finanziaria del gruppo Iri², con lo scopo di acquisire partecipazioni in società attive nella costruzione e riparazione delle navi e coordinare la produzione dei cantieri

¹ Premio che viene assegnato alla nave che abbia compiuto la traversata dell'Atlantico del Nord, dal continente europeo a quello americano o viceversa, nel minor tempo possibile.

² Acronimo per *Istituto per la Ricostruzione Industriale*, incorporato nel 2002 dalla Fintecna S.p.A., il cui capitale è detenuto totalmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (www.archiviostoricoiri.it).

pubblici, sostenendoli sul piano tecnico e finanziario. Agli inizi, dal punto di vista societario è una *sub-holding*, in quanto raggruppa tutte le partecipazioni dell'Iri nel ramo dell'industria navale.

Negli anni Sessanta la politica di sviluppo dei traffici marittimi determinò una forte crisi della cantieristica italiana per mancanza di competitività. Pertanto, nel 1966, il *CIPE (Comitato interministeriale per la programmazione economica)* approntò un progetto che porta alla nascita della *Italcantieri*, società operativa controllata da Fincantieri. Questa società raggruppò i tre cantieri di tradizione centenaria quali Monfalcone (Trieste), Genova e Castellammare di Stabia (Napoli), attraverso la rilevazione dei pacchetti di maggioranza di Ansaldo, CRDA³ e Navalmeccanica, conseguendo così il controllo dell'80% della cantieristica italiana. Così, il settore della cantieristica italiana fu dotato di un controllo centrale, che iniziò ad investire in ammodernamenti strutturali e in ricerca e sviluppo. Tuttavia, negli anni Settanta, a seguito di una profonda crisi petrolifera, attraversò un periodo finanziariamente buio, in quanto l'impennata del prezzo del petrolio incise fortemente sul prezzo del carburante di una nave: di conseguenza le società armatrici non si sbilanciarono nel commissionare nuovi progetti.

³ *Cantieri Riuniti dell'Adriatico*, con sede a Trieste, nata nel 1925 dalla fusione dello Stabilimento Tecnico Triestino di Trieste e del Cantiere Navale Triestino di Monfalcone.

La crisi fu superata nel 1984, quando fu avviata una nuova riorganizzazione, con la trasformazione di Fincantieri in società operativa, incorporando otto società, tra cui Italcantieri e Cantieri Navali Riuniti⁴.

Nel corso degli anni '90 la Società entra nel business delle navi da crociera, un comparto del turismo in grande crescita, e arrivano i primi risultati grazie alle relazioni col gruppo Carnival, per cui la società consegna la prima *Crown Princess*. Le competenze tecnologiche e la qualità degli allestimenti riescono ad intercettare una domanda in crescita, al punto che Fincantieri nel giro di un decennio diventa leader mondiale nel settore nicchia delle navi da crociera, stabilizzandosi su una quota superiore al 40%.

Tra il 1993 e il 2001 Fincantieri si focalizza nella progettazione e produzione di prodotti ad elevato valore aggiunto, quali navi da crociera, traghetti e navi militari, consegnando nel periodo 20 navi da crociera, 16 traghetti e costruendo 18 navi militari di cui 13 per la Marina Militare italiana. Nel 1998 la Società conta 8 cantieri e opera tramite due divisioni: navi mercantili e navi militari.

Dal 2005 il gruppo rafforza la propria strategia di crescita diversificando le proprie attività in tre nuove aree di business:

⁴ Il gruppo era costituito dalla fusione tra i *Cantieri del Tirreno*, con gli stabilimenti di Riva Trigoso e Genova-Le Grazie e i *Cantieri Navali Riuniti* con gli stabilimenti di Ancona e Palermo. Le due società facevano parte del Gruppo Piaggio, uno concorrente privato dell'IRI nel settore cantieristico fino agli inizi degli anni Settanta.

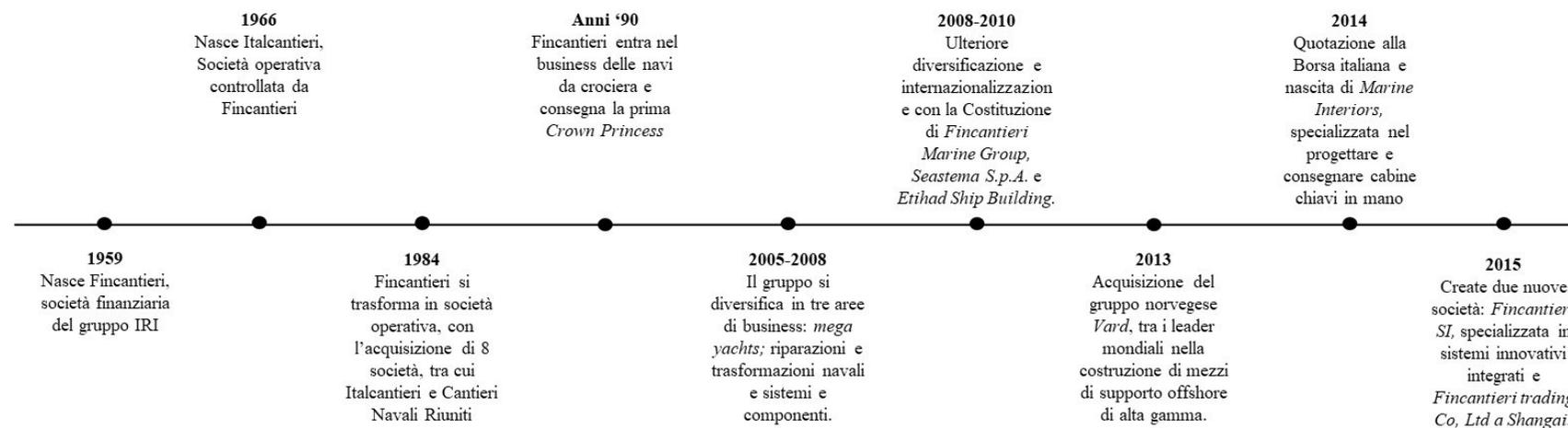
- Mega Yachts, con la creazione della linea *Fincantieri Yachts*, focalizzata nella progettazione e costruzione di imbarcazioni di lusso di grande dimensione;
- Riparazioni e Trasformazioni navali, attraverso il potenziamento dell'attività nella trasformazione e riconversione delle unità;
- Sistemi e Componenti, con lo scopo di rafforzare l'attività, agendo come integratore di sistema per la progettazione e costruzione di soluzioni chiavi in mano e offrendo prodotti a clienti operanti sia nel settore navale che industriale.

Tra il 2008 e il 2013 il gruppo porta avanti una strategia di ulteriore diversificazione e internazionalizzazione, con varie acquisizioni e con la costituzione di società che agiscono a livello mondiale. Infatti, a fine 2008 acquisisce negli Stati Uniti il gruppo *Manitowoc Marine*, oggi *Fincantieri Marine Group*, entrando nel mercato della difesa statunitense, mentre nel 2009 viene costituita la società *Seastema S.p.A.* in *joint venture* con *ABB*, attiva nel settore dell'automazione. Inoltre, nel 2010 viene costituita la società *Etihad Ship Building LLC*, *joint venture* per la costruzione e la riparazione di navi per le Marine Militari nell'area del Medio Oriente. Infine, nel 2013 viene acquistato il gruppo norvegese *Vard*, quotato alla borsa di Singapore, uno tra i leader a livello mondiale nella costruzione di mezzi di supporto offshore di alta gamma.

Nel 2014, il gruppo viene quotato alla Borsa italiana e nasce la società *Marine Interiors*, specializzata nel progettare e consegnare cabine chiavi in mano.

Nel 2015 sono create due nuove società: *Fincantieri SI*, e *Fincantieri trading Co, Ltd*. La prima attiva nel progettare, produrre e fornire sistemi innovativi integrati nel settore dell'impiantistica industriale elettronica, elettrica ed elettromeccanica; mentre la seconda, filiale in Cina con sede a Shanghai, ha il compito di garantire la presenza del gruppo in questo mercato strategico.

Fig. 4.2 – La storia del gruppo Fincantieri

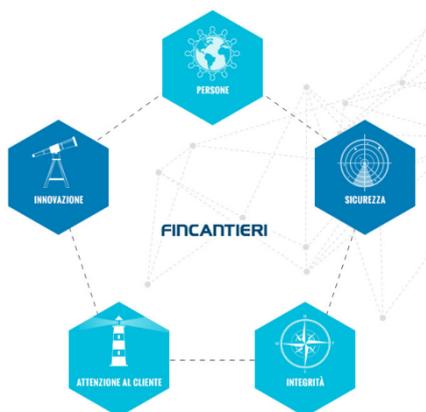


4.2. FINCANTIERI OGGI

Fincantieri oggi è un gruppo che mira all'eccellenza, aspirando ad essere leader mondiale nei settori industriali in cui opera. Come si è potuto apprezzare nel precedente paragrafo, nel corso degli anni, la struttura di Fincantieri ha subito continue evoluzioni, con lo scopo di adeguare la propria struttura alle strategie internazionali e per rispondere in maniera tempestiva alle richieste dei vari clienti. Infatti, il Gruppo oggi è composto da numerose società, presenti nei quattro continenti, ed è coordinato dal quartier generale a Trieste, che garantisce l'implementazione di un modello produttivo integrato.

La vision di Fincantieri è sintetizzata nell'espressione *The Sea Ahead*, e poggia su cinque pilastri fondamentali: *persone; sicurezza; integrità; attenzione al cliente e innovazione* (v. Fig. 4.2).

Fig. 4.2. – I valori del gruppo Fincantieri⁸⁴



⁸⁴ Fincantieri S.p.A., s.d., www.fincantieri.com

4.2.1. Fincantieri nel mondo

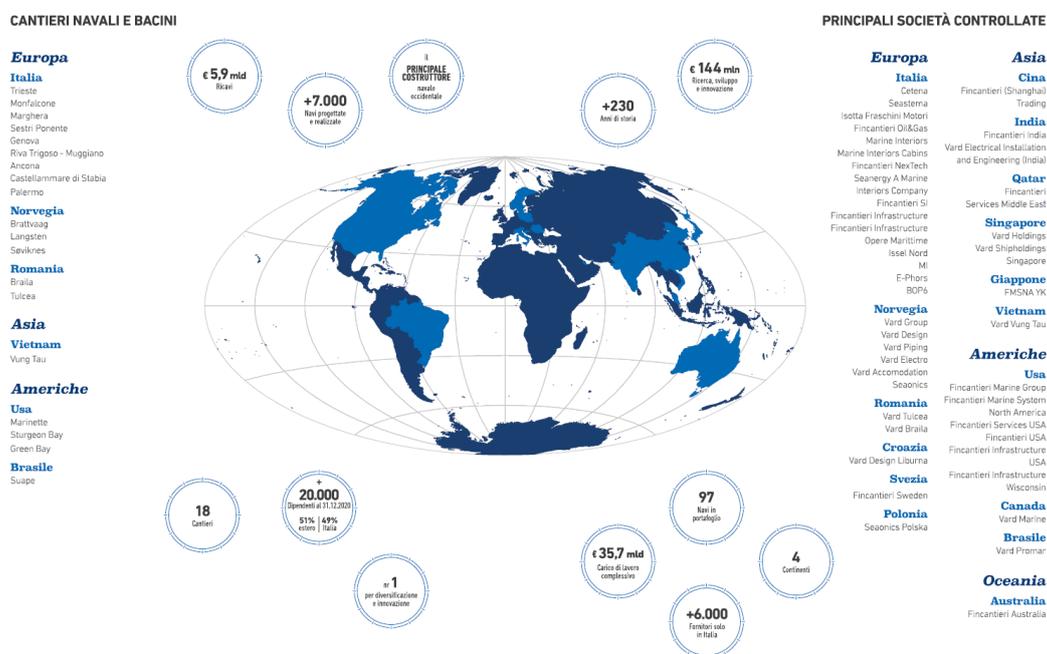
Il gruppo vanta di una presenza globale dal Mediterraneo al Mare del Nord, dalle Americhe all'Asia con management e infrastrutture dedicate ad ogni mercato. In questo modo, la società riesce ad ottenere un accesso diretto ed immediatamente operativo ai mercati, in modo da essere pronta ad intercettare la domanda di prodotti più sofisticati ed evoluti. La presenza del gruppo nel mondo è rappresentata dalla Fig. 4.3, da cui emerge un panorama molto vasto e che permette a Fincantieri di essere il gruppo cantieristico più diversificato al mondo.

Tra le acquisizioni più rilevanti, oltre al gruppo statunitense *Manitowoc Marine*, vi è la multinazionale norvegese *Vard*, che ha permesso al gruppo quasi di raddoppiare le proprie dimensioni, integrando ulteriori 10 cantieri (di cui 5 in Norvegia, 2 in Romania, 2 in Brasile e uno in Vietnam) agli 8 presenti nel territorio italiano e ai 3 negli Stati Uniti.

Uno dei maggiori punti di forza dell'azienda è pertanto quello di avere la capacità di agire localmente, pur essendo una multinazionale globale. Infatti, Fincantieri riesce a presidiare i vari mercati con prodotti perfettamente adatti alle richieste di ogni cliente, sfruttando efficientemente le sinergie tra i vari settori. Il tutto può essere quindi riassunto nell'espressione *think global, act local*⁸⁵

⁸⁵ CFR. S. HOLLENSSEN, *Global Marketing*, 2017, Pearson.

Fig. 4.3. – La presenza nel mondo del gruppo Fincantieri⁸⁶



4.2.2. La strategia di diversificazione

La strategia del Gruppo prevede di operare in maniera diversificata per mercati finali, al fine di minimizzare i rischi connessi a variazioni, che possono manifestarsi nei singoli Paesi, sia delle condizioni di offerta di input produttivi, sia della natura della dimensione della domanda di mercato.⁸⁷ In particolare, Fincantieri opera attraverso i seguenti tre segmenti:

⁸⁶ Fincantieri S.p.A., *Bilancio 2020*, 03/2021, p. 17, www.fincantieri.com.

⁸⁷ Sulla *strategia di diversificazione* CFR. M.R. MARCONE, *Le strategie delle imprese italiane di media dimensione. Innovazione e internazionalizzazione delle attività di impresa.*, 2017, Torino, Giappichelli Editore.

1. *Shipbuilding*: include le aree di business delle navi da crociera ed expedition, cruise vessels, navi militari, traghetti e mega-yacht.
2. *Offshore e Navi speciali*: include la progettazione e costruzione di navi da supporto offshore di alta gamma, navi specializzate, navi per impianti eolici offshore e l'acquacoltura in mare aperto, oltre che l'offerta di prodotti innovativi nel campo delle navi e piattaforme semisommersibili di perforazione;
3. *Sistemi, Componenti e Servizi*: include le seguenti aree di business: (i) *Service*, ovvero attività di riparazione e trasformazioni navali e servizi post-vendita; (ii) *Complete Accomodation*, ovvero allestimento di cabine, aree pubbliche, catering, box igiene e vetrate; (iii) *Elettronica, Sistemi e Software*, focalizzata su soluzioni tecnologiche avanzate, dalla progettazione e integrazione di sistemi complessi alle telecomunicazioni ed infrastrutture critiche; (iv) *Energy*, ovvero progettazione e realizzazione di sistemi di generazione e accumulo di energia e (v) *Infrastrutture* con la progettazione, realizzazione e montaggio di strutture in acciaio su progetti di grandi dimensioni sia civili che marittime.

Una panoramica dell'ampio portafoglio prodotti del Gruppo è rappresentata nella Fig. 4.4.

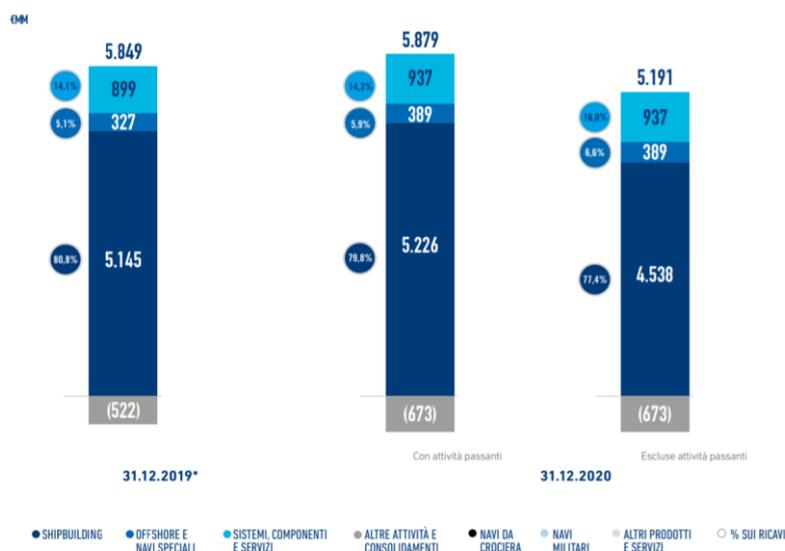
Fig. 4.4. Portafoglio prodotti del Gruppo ⁸⁸



Per comprendere l'importanza dei singoli segmenti per la società, si possono analizzare i ricavi rispettivamente dell'anno 2019 e 2020 per settori. Come si può apprezzare dalla Fig. 4.5, che riporta i dati di bilancio, si può affermare che il settore dello *Shipbuilding* rappresenta l'autentico *core business* della società, conseguendo ca. l'80% dei ricavi totali in entrambi gli anni. Gli altri due settori, dell'*Offshore e navi speciali* e dei *Sistemi Componenti e Servizi* si attestano, rispettivamente, su ca. il 14% il primo e il 6% il secondo, con una crescita, di quest'ultimo, di ca. lo 0,8% sul totale dal 2019 al 2020.

⁸⁸ Fincantieri S.p.A., *Bilancio 2020*, 03/2021, p.21, www.fincantieri.com.

Fig. 4.5. Analisi dei ricavi per settori⁸⁹



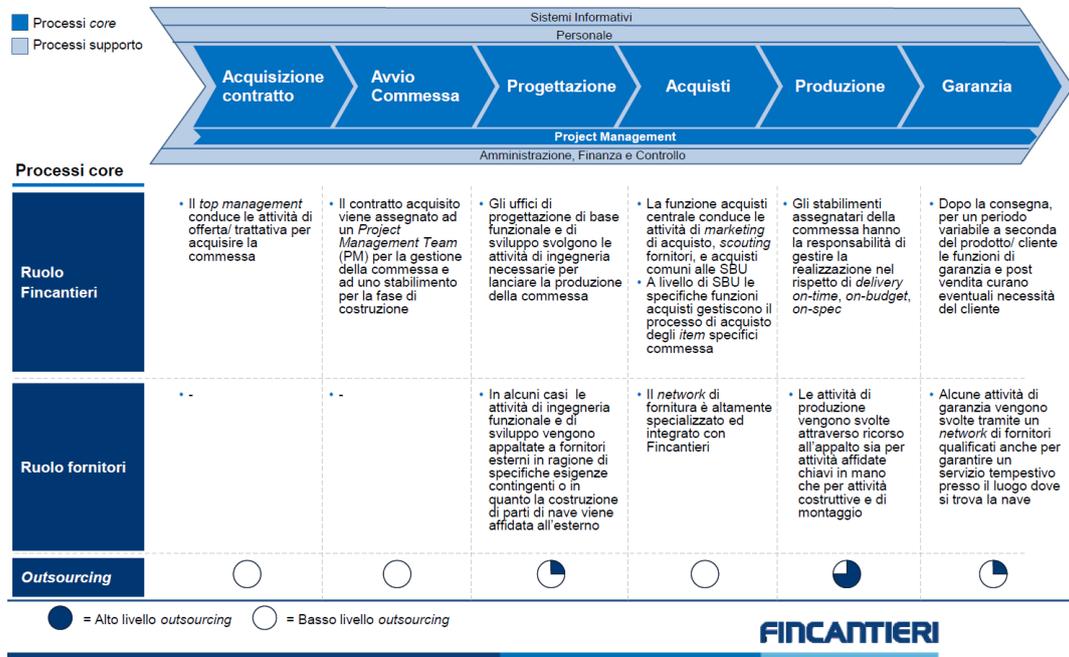
4.2.3. Il modello di business

Fincantieri è un'azienda che opera su commessa e il suo modello di business è basato dunque sul ciclo di vita della commessa, che può essere scomposto in processi principali (*core*) e in processi di supporto. Tale modello di business è applicabile a tutte le *strategic business units* (SBU) e viene adattato a seconda delle tipologie di prodotti/clienti forniti. I principali processi in cui si articola la catena del valore del Gruppo sono: (i) acquisizione del contratto; (ii) project management; (iii) progettazione; (iv) approvvigionamento; (v) produzione; (vi) garanzia e post-vendita; (vii) financing.

⁸⁹ Fincantieri S.p.A., *Bilancio 2020*, 03/2021, p. 41, www.fincantieri.com.

Nell'ambito delle proprie attività, il Gruppo adotta la strategia di agire generalmente come *prime/general contractor*, in modo tale da gestire il progetto di realizzazione navale nel suo complesso. Tipicamente, pur con delle differenze per area strategica di attività e tipologia di prodotto, il Gruppo sviluppa direttamente, per ogni commessa, le attività di project management, progettazione, approvvigionamento e produzione dello scafo, svolgendo prevalentemente un ruolo di integrazione e coordinamento di una qualificata rete di fornitori specializzati per quanto attiene l'allestimento impiantistico, la parte alberghiera e, per le unità militari, il sistema di combattimento. Uno schema di riferimento del modello di business del Gruppo è rappresentato nella Fig. 4.6.

Fig. 4.6. Schema di sintesi del modello di business⁹⁰



Partendo dall'*acquisizione del contratto*, questa è per lo più il risultato di una gara indetta dall'armatore a cui partecipano diverse società, anche se quando si tratta di progetti con significative comunanze con commesse precedentemente realizzate, l'acquisizione può avvenire per negoziazione diretta. Il processo prevede il coinvolgimento di un gruppo di lavoro multifunzionale, coordinato da un Responsabile della Formulazione dell'Offerta (RFO) appartenente tipicamente alla funzione marketing e commerciale, e composto da rappresentanti della funzione preventivazione e delle principali funzioni che saranno coinvolte nella realizzazione

⁹⁰ Fincantieri S.p.A., *Il sistema di controllo di gestione nel Gruppo Fincantieri*, p.20, www.fincantieri.com.

della commessa, quali progettazione, acquisti, produzione, project management, pianificazione e controllo di gestione, finanza e contratti navali. Un fattore critico di successo in tale fase è l'efficacia del coordinamento interfunzionale. Inoltre, per la redditività del progetto, risulta essere determinante un'efficace programmazione delle attività e una tempestiva valutazione dei rischi legati alla commessa.

In seguito all'acquisizione della commessa e quindi alla stipula del contratto, la responsabilità passa in mano al *project manager* (di seguito *PM*), che ha il compito di gestire lo sviluppo e la realizzazione della commessa. Il *PM* è il responsabile del risultato della commessa in termini di tempi, costi e qualità, e rappresenta il riferimento per il Gruppo nei confronti dell'armatore. I *PM*, insieme ai loro team, sono poi anche responsabili dell'andamento economico complessivo di un progetto durante l'intera vita della commessa, dalla firma del contratto alla consegna della nave e durante il periodo di garanzia.

Successivamente, il processo di *progettazione* si articola in diverse fasi integrate tra loro:

- Progettazione di base;
- Progettazione funzionale;
- Progettazione di sviluppo;
- Assistenza tecnica alla produzione;
- Gestione delle modifiche.

Per quanto riguarda la gestione degli *approvvigionamenti*, il Gruppo gestisce attivamente le sue strategie di *make-or-buy* e l'entità di contributo dei fornitori terzi al valore complessivo del progetto, data l'alta percentuale del valore del progetto legato alle forniture di terze parti.

Per quel che riguarda il *processo di produzione*, questo prende avvio con il (i) *taglio lamiera*, data in cui iniziano le attività di trattamento dei materiali ferrosi che andranno a costituire lo scafo, di taglio delle lamiere e dei profili, di piegatura delle superfici, ecc. In parallelo alla realizzazione dello scafo, nella fase iniziale di realizzazione della nave, viene gestita anche l'attività di (ii) *costruzione tubi*, in parte gestita internamente in Fincantieri e in parte all'esterno da fornitori specializzati. I tubi realizzati vengono resi poi disponibili sia per le attività di preallestimento con montaggio su blocchi/sezioni a terra, sia per le successive fasi di allestimento in bacino o in banchina. Si passa poi alle fasi di (iii) *prefabbricazione* e (iv) *preallestimento*. Nella prima, i materiali ferrosi trattati, tagliati e sagomati vengono accorpati in sottoinsiemi e blocchi. Tale fase è caratterizzata sia da attività automatizzate, prevalentemente legate alla fabbricazione di *blocchi piani* (parti centrali della nave), che da attività manuali, prevalentemente legate alla fabbricazione di *blocchi curvi* (prua, poppa, parti basse della nave) per le quali, al fine di garantire un'efficace ed efficiente gestione delle fluttuazioni del carico di lavoro, vi è un sistematico ricorso all'appalto, mantenendo una stretta supervisione delle attività da parte di Fincantieri. La seconda *fase di*

preallestimento è presidiata dalle stesse officine che cureranno la successiva fase di allestimento e prevede l'inizio delle attività di allestimento impiantistico e pitturazione sia su blocco che su sezione, in parallelo alle fasi di prefabbricazione e pre-montaggio, per poi continuare sulla nave completa in bacino, in parallelo alla fase di montaggio. Seguono quindi poi le fasi di (v) *pre-montaggio*, in cui i blocchi vengono assemblati in sezioni o unità d'imbarco (unità che verranno posizionate in bacino) e di (vi) *montaggio* in cui le sezioni realizzate nella fase di pre-montaggio sono quindi rese disponibili per il posizionamento in bacino per il montaggio della nave attraverso il ricorso a mezzi di sollevamento. Durante la *fase di pre-montaggio*, i blocchi/sezioni vengono preallestiti a terra tramite progressivo montaggio di materiale di allestimento, e vengono quindi pitturati. Tra la data di impostazione e la data di varo⁹¹ le sezioni vengono progressivamente assemblate per comporre lo scafo completo dell'unità navale. Dopo la data di varo inizia la (vii) *fase di allestimento* in banchina con nave galleggiante, fase in cui si finalizza l'allestimento degli impianti minori e del carico pagante ossia gli impianti, le attrezzature e l'arredo che caratterizza l'uso della nave. Durante tutte le attività di realizzazione della commessa, in particolare nel periodo che intercorre tra il varo e

⁹¹ La data di impostazione è la data in cui la prima sezione della nave viene posizionata in bacino. La data di varo è la data in cui la nave assemblata viene fatta uscire dal bacino (o fatta scivolare sullo scalo o trasportata dal piazzale) e portata in sicurezza galleggiante in banchina per la fase finale di completamento.

la consegna nave, sono previste delle consegne formali di blocchi, sezioni, aree, impianti, ecc., verso i registri navali, l'Amministrazione di Bandiera e l'Armatore. Tali consegne certificano l'accettazione del prodotto ai vari livelli. Le verifiche della performance della nave vengono in gran parte effettuate durante le prove di navigazione, che vengono effettuate qualche mese prima della consegna con l'esecuzione dei test previsti sia dai Registri che dall'Armatore. La fine della fase di produzione è sancita dalla consegna della nave all'Armatore mediante la firma del Verbale di Accettazione Nave (*protocol of delivery*), dove viene rappresentato il reale risultato qualitativo e quantitativo di tutte le fasi di costruzione e collaudo. Tale formalizzazione è preceduta dal rilascio degli specifici documenti/certificati degli enti e delle autorità competenti (RINA, Registri, ecc.).

Alla consegna della nave segue, tipicamente, una *fase di garanzia*, sostanzialmente collegata agli impegni presi con l'armatore nella fase di acquisizione del contratto, in cui il Gruppo assicura la programmazione e la gestione degli interventi necessari per l'eliminazione degli inconvenienti emersi nel periodo contrattuale, con decorrenza dalla consegna della nave fino alla fine di un periodo predeterminato, fornendo il know-how necessario e l'opportuno coordinamento dei fornitori.

I processi primari in cui si articola la catena del valore del Gruppo sopra descritti sono affiancati da una serie di *processi di supporto* che contribuiscono all'efficace gestione della commessa. Le funzioni ispettivi ambiti di competenza

(pianificazione e controllo di gestione, amministrazione, treasury and corporate finance, information technology, risorse umane, legale, operations, qualità, coordinamento delle iniziative di R&I, sviluppo sistema industriale, metodi industriali, auditing) e assicurano, in alcuni casi, attività chiave per l'aggiudicazione dei contratti e la derivante marginalità, quali ad esempio la concessione del finanziamento per il credito all'esportazione, lo sviluppo delle risorse e l'acquisizione di nuovi talenti, il funzionamento e l'aggiornamento dei sistemi informativi, la gestione del contenzioso con i clienti o con i fornitori, ecc.⁹²

4.3. LA DIVISIONE NAVI MERCANTILI

In questa sede, viene fatto un approfondimento sul segmento operativo *Shipbuilding*, e in particolar modo sul settore *cruise* su cui si basa la mia esperienza. L'attenzione viene quindi incentrata sui processi adottati dalla Divisione Navi Mercantili, responsabile dell'ambito delle navi da crociera.

Relativamente ai prodotti dell'area *business* navi da crociera si possono considerare i seguenti:

- *Premium* e *upper premium*, costruzioni di medie/grandi dimensioni per passeggeri più esigenti, con servizi esclusivi e dedicati;

⁹² Fincantieri S.p.A., *Gruppo – Modello di Business*, s.d., www.fincantieri.com.

- *Luxury*: navi selettive, generalmente più piccole (intorno alle 50.000 *tsl*), esclusive per arredi, spazi e servizi;
- *Contemporary*, ossia commesse oltre le 100.000 *tsl*, di grandi dimensioni;
- *Exploracion/niche*, ovvero navi a *tema* per crociere speciali, su fiumi o verso l'Antartide.

Il prodotto è estremamente complesso, tanto che, da dati storici, emerge che per la costruzione di una nave da crociera sono necessarie, in media, 135.000 ore di progettazione, 2.000.000 di ore di lavoro in cantiere, 22.000 m² di aree pubbliche (grandi come tre campi di calcio) e 3.800 km di cavi, più di sette volte la distanza Roma-Venezia.

Tra i cantieri impegnati nella realizzazione di questa tipologia di navi, si possono distinguere, in Italia, quattro cantieri *principali*, responsabili della consegna finale della commessa, e due cantieri *di affido*, quello di Palermo e di Castellammare di Stabia, che supportano i cantieri principali con la costruzione di sezioni o di tronconi di nave, a causa delle dimensioni ridotte del loro bacino. In seguito all'acquisizione di *Vard*, anche i cantieri di Tulcea e Braila in Romania sono utilizzati come cantieri di affido. È bene menzionare anche i cantieri di Muggiano e Riva Trigoso (*cantiere integrato*), che talvolta ricevono in affido la costruzione di varie sezioni di nave, anche se adibiti principalmente alla costruzione di unità navali militari.

Tra i cantieri principali troviamo:

- Il cantiere di Monfalcone, primo per grandezza e per importanza, fondato nel 1908 come società per azioni *Cantiere Navale Triestino*;
- Il cantiere di Marghera, situato nella provincia di Venezia, seconda struttura per dimensione su cui poggia il sistema produttivo Fincantieri per il segmento *cruising*, fondato nel 1917 da E. Breda;
- Il cantiere Di Sestri Ponente, uno dei più antichi di Italia, fondato nel 1815, ma utilizzato per la costruzione di grandi navi solo alla fine degli anni Novanta, in seguito alla sua ristrutturazione;
- Il cantiere di Ancona, fondato nel 1843, quando ancora Ancona faceva parte dello Stato pontificio. Si tratta di un cantiere con dimensioni simili a quello di Sestri, in cui però la prima nave da crociera venne varata solo nel 2009.

I quattro stabilimenti principali occupano una superficie complessiva di un milione e ottocentomila mq e lavorano come un cantiere unico sotto la Direzione Navi Mercantili. Si tratta di stabilimenti moderni, ma, come si è potuto notare negli anni di fondazione citati sopra, che affondano le proprie radici in secoli di storia delle costruzioni navali e dai quali sono uscite tutte le navi da crociera firmate Fincantieri. Nella Tab. 4.1 si possono apprezzare i numeri dei quattro cantieri principali.

Fig. 4.1 – Numeri in cantiere⁹³

	Monfalcone	Marghera	Sestri Ponente	Ancona
Total yard area	787.000 m2	378.000 m2	257.000 m2	362.000 m2
Covered Area	252.000 m2	125.000 m2	79.000 m2	68.000 m2
Dry dock	350 x 56 m 160.000 GRT	334 x 54 m 130.000 GRT	284 x 42 m 120.000 GRT	240 x 55 m 60.000 GRT
Lifting capacity	2 x 400 ton gantry cranes, 2 x 1.000 ton mobile straddle transporters	2 x 400 ton cranes	3 x 200 ton cranes	1 x 500 ton cranes
First Quay	515m	320m	300m	270m (outfitting quay)
Second Quay	550m	340m	250m	110m (material quay)
Third Quay	-	-	200m	

4.3.1. Focus: il cantiere di Marghera

Il cantiere di Marghera si trova di fronte alla città di Venezia ed è quello in cui ho avuto il piacere e la possibilità di intraprendere un'esperienza prima di stage formativo e poi lavorativa nell'ambito della funzione *ACE, Amministrazione e Controlli Economici*, di cui si tratterà nel prosieguo dell'elaborato.

Lo stabilimento in provincia di Venezia, fondato come anticipato nel 1917 da E. Breda, in origine prevedeva una produzione di imbarcazioni belliche, al contrario dell'uso attuale esclusivamente incentrato nella produzione di navi da crociera. Oggi il cantiere si estende su una superficie di circa 380.000 metri quadri, di cui 120.000 metri quadri di aree produttive coperte, rappresentando così il secondo cantiere, in termini di estensione e occupazione, tra i cantieri italiani del Gruppo.

⁹³ Fincantieri S.p.A., *Cruise Ships*, pp. 18-21, s.d., www.fincantieri.com.

Per quanto riguarda gli *asset* del cantiere, in primo luogo va evidenziata la capacità del bacino di Marghera, che con una lunghezza di 334 metri ed una larghezza di 54 metri permette allo stabilimento di costruire navi fino a 140mila tonnellate di stazza lorda.⁹⁴ La capacità di sollevamento in bacino corrisponde a ca. 800 tonnellate, grazie alla presenza di due gru a braccio con una capacità ciascuna di 400 tonnellate. L'attuale capacità produttiva è però destinata ad aumentare, grazie all'investimento, partito alla fine del 2018, in una *gru a cavalletto* (la cd. *Goliath*) capace di sollevare fino a 800 tonnellate e che permetterebbe al cantiere di consegnare una nave ogni undici mesi. L'ex Parco Lamiere e Profili è stato quindi riconvertito in un nuovo piazzale per la costruzione e l'allestimento per le grandi sezioni nave per circa 30mila metri quadri, quello dove si trova ora la *Goliath*.⁹⁵ Inoltre, il cantiere è dotato di due banchine di allestimento, una di 320 metri e l'altra di 340 metri, che consentono di coordinare e accelerare il processo produttivo di più commesse con diverse dimensioni e stati di avanzamento.

Tra le navi completate, a spiccare per numero di unità prodotte e mole delle stesse sono quelle della Costa Crociere, parte del gruppo Carnival, primo operatore al mondo del settore crocieristico. A partire dagli anni '90 si è instaurata infatti una

⁹⁴ La stazza lorda comprende tutti i volumi interni della nave, a differenza della stazza netta che corrisponde solo al volume degli spazi interni utilizzabili per scopi commerciali.

⁹⁵ F. Fenzo, *La gru più grande d'Europa ora svetta su Porto Marghera*, in *Il Gazzettino*, 21 aprile 2021.

proficua sinergia tra il cantiere veneziano e la compagnia di navigazione.⁹⁶ Le ultime due navi consegnate dal cantiere sono la *Costa Firenze*, ovvero la commessa 6273 – di seguito C. 6273 – nel dicembre 2020 e la *Rotterdam* (C. 6278) destinata a *Holland America Line*, sempre parte del gruppo *Carnival*.

Attualmente, il cantiere risulta impegnato con le seguenti costruzioni:

- C. 6298, *Norwegian Prima*, varata a fine luglio 2021, con previsione di consegna a luglio 2022. La *Norwegian Prima* è la prima di sei navi da crociera di nuova generazione della *Norwegian Cruise Line (NCL)*, con ca. 142mila tonnellate di stazza lorda e 300 metri di lunghezza (v. Fig. 4.8);
- C. 6299, la seconda della serie *NCL*, attualmente in bacino;
- C. 6274, nave della *Cunard Line*, brand *Carnival*, per la quale è appena iniziato il taglio lamiera.

⁹⁶ Redazione ClicLavoro Veneto, *La storia del lavoro in Veneto: l'Arsenale di Venezia e la cantieristica veneta*, in *ClicLavoro Veneto*, 19 giugno 2018.

Fig. 4.8 – *Norwegian Prima* alla data del varo ⁹⁷



⁹⁷ Redazione Venezia Today, *Varata a Marghera una nuova nave da crociera lunga 300 metri*, in *Venezia Today*, 13 agosto 2021.

CAPITOLO 5

IL CONTROLLO DI GESTIONE IN FINCANTIERI

5.1. IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

Il Sistema di Controllo di Gestione (SCG) ha l'obiettivo di fornire tempestivamente al Management aziendale le informazioni necessarie a supportare l'attività decisionale, in linea con le scelte strategiche definite dal Vertice Aziendale e funzionali al mantenimento/ miglioramento della redditività. Tali informazioni devono consentire una corretta comprensione della situazione economico, finanziaria, patrimoniale e gestionale del Gruppo, secondo i tempi e le modalità richieste dalla normativa in vigore e dal mercato finanziario.

L'analisi del Sistema di Controllo di Gestione adottato dal Gruppo sarà implementata andando ad approfondire quattro dimensioni principali:

- Il Modello di Pianificazione e Controllo;
- Gli attori del Sistema di Pianificazione e Controllo;
- Gli strumenti Tecnico-Contabili;
- I processi di Pianificazione e Reporting.

5.1.1. Il Modello di Pianificazione e Controllo

Il primo elemento che il Management deve considerare nel processo di valutazione del Sistema di Controllo di Gestione è il modello di pianificazione e controllo adottato dalla società, ossia lo schema rappresentativo della struttura del Sistema che consente di identificare le dimensioni di analisi secondo cui vengono selezionate, aggregate e organizzate le informazioni, sia in fase previsionale che di reporting, al fine di garantire il costante allineamento tra la strategia, gli obiettivi attesi e le azioni da porre in essere per raggiungerli.

Per quanto riguarda Fincantieri, lo schema rappresentativo del Modello di Pianificazione e Controllo, che si può apprezzare nelle Fig. 5.1., parte dalla visione consolidata del Gruppo di livello Corporate, fino ad arrivare al massimo livello di dettaglio della singola commessa. Al primo livello di disaggregazione si trovano le tre *Strategic Business Units* (SBU)¹, che permettono di prevedere ulteriori dimensioni di analisi in funzione delle necessità informative del Management e delle linee guida rispetto alle quali vengono formulate le strategie aziendali:

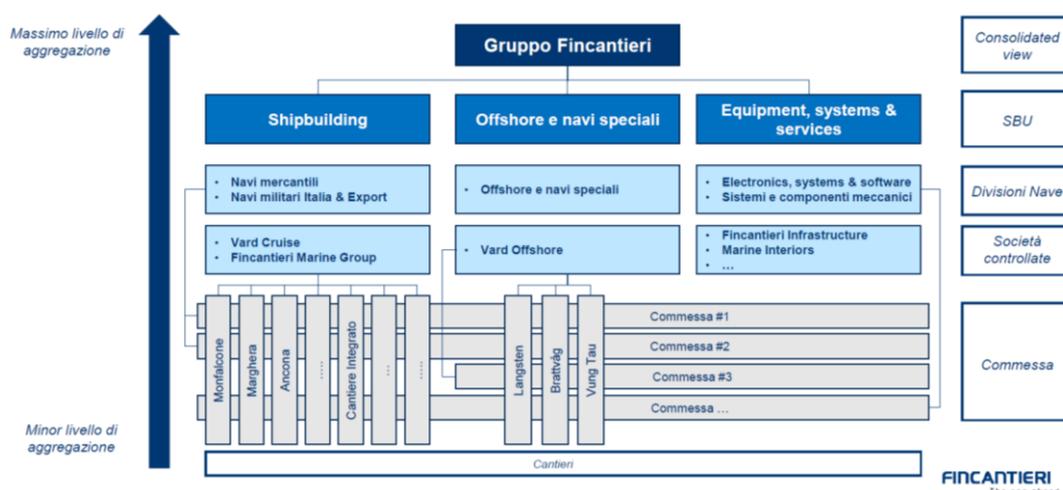
- Area Shipbuilding: articolata in Direzione Navi Mercantili e Direzione Navi Militari;

¹ La *Strategic Business Unit* rappresenta l'unità dell'impresa che ha la responsabilità di sviluppare la strategia in una specifica area d'affari (ASA), in linea con i criteri stabiliti per la determinazione dei settori operativi la cui identificazione è richiesta dall'IFRS 8, per la *segment information* – BORSA ITALIANA, *Guida al Sistema di Controllo di Gestione*, novembre 2011, p. 17.

- Area Offshore: il cui focus principale è legato alle navi di supporto e di perforazione nel settore dell'Oil & Gas;
- Area Equipment, System and Services: che include la Direzione Sistemi, Componenti e Servizi.

Ogni SBU, come si può notare dalla Fig. 5.1, opera anche attraverso una serie di Società Controllate che rientrano nel perimetro di consolidamento del Gruppo.²

Fig. 5.1. Il Modello di Pianificazione e Controllo



Al livello di massimo dettaglio si trovano le commesse, che rappresentano anche la principale dimensione di controllo e si distinguono in *Commesse principali* e *Commesse minori*.

² Sul Bilancio Consolidato, cfr. S. BRANCIARI, L. MARCHI, M. ZAVANI, *Economia dei gruppi e bilancio consolidato*, Giappichelli, Torino, 2010.

Le Commesse principali (o Commesse Nave) accolgono ricavi (fatture e lavori in corso) e costi effettivi (a meno del risultato dell'affido³) relativi all'intero prodotto nave. La responsabilità relativa a questo genere di commessa è da ricondurre interamente al Project Manager (PM), che però sancisce una negoziazione dei Service prima di procedere con l'avvio della commessa. Questa negoziazione è un processo che prevede la pianificazione delle attività di commessa, la definizione degli obiettivi di costo e l'individuazione delle azioni di miglioramento necessarie al corretto svolgimento delle attività di commessa. Si tratta quindi di un impegno reciproco tra Progettazione Funzionale, Acquisti, Stabilimento e il PM stesso sul raggiungimento di target espliciti, che vengono formalizzati all'interno del *Documento di Negoziazione Service*, nel corso di un'apposita riunione con la Direzione.

Per meglio rappresentare questa suddivisione delle responsabilità relative alla realizzazione del prodotto, la Commessa Nave è a sua volta divisa in *Commessa Service*, di responsabilità del Fornitore del servizio interno, e in *Commessa PM*, di responsabilità del Project Manager. La prima consente di valutare la performance delle entità responsabili dei servizi offerti al PM (cantiere, Progettazione di Concetto, Acquisti) e accoglie i ricavi negoziati con il PM e i costi effettivi relativi

³ Per affido si intende quella parte di lavorazione della commessa che per motivi strategici viene affidata ad un altro cantiere dell'azienda.

all'erogazione delle prestazioni e alle forniture dei componenti. La seconda consente di valutare la performance dell'attività svolta dal PM, accogliendo un valore della produzione pari ai costi preventivati, i costi propri effettivi e i costi negoziati con i fornitori dei Service (Cantiere, Progettazione di Concetto, Acquisti).

Oltre alla Commessa Nave, esiste un'altra serie di commesse che possono nascere alla chiusura della Commessa Nave relativa, o esistere in maniera parallela ad essa. Esse si suddividono in:

- **Commessa Garanzia:** di responsabilità del PM ma sotto la gestione operativa del cantiere. Questa commessa viene aperta contestualmente alla chiusura della Commessa Nave e le vengono attribuiti tutti i costi effettivi per il servizio di garanzia, mentre lo stanziamento relativo trova evidenza nel Service di cantiere. Le eventuali perdite o mancato utilizzo del fondo specifico sono inseriti a Conto Economico sotto il margine di contribuzione;
- **Commessa Affidato:** di responsabilità del cantiere affidatario, che rileva l'andamento dei lavori nei rapporti tra un cantiere che affida un lavoro (Affidante) e il cantiere che lo esegue (Affidatario). Accoglie ricavi negoziati e costi effettivi;
- **Commessa Laterale:** di responsabilità della funzione a cui i costi sono riferiti, viene aperta alla chiusura della Commessa Nave e le sono attribuiti i costi relativi a partite non chiuse e ancora da regolarizzare con fornitori di materiali e di servizi;

- Ricerche e Studi (R&S): di responsabilità dell'Ente Sponsor del progetto, accoglie costi ed eventuali ricavi di attività di studio e di ricerca. I costi consuntivi netti che di norma non sono capitalizzati, sono inseriti nei costi di struttura del periodo;
- Commessa Offerta (offerte spese): di responsabilità della Direzione Navi, accoglie i costi derivanti dalla preparazione di offerte commerciali. È finalizzata all'analisi dei costi globali di acquisizione: in caso di acquisizione del contratto può essere addebitata alla Commessa nave per i costi sostenuti nel medesimo anno. I costi non addebitati alle Commesse Navi sono inseriti nei costi di struttura del periodo;
- Altre Commesse Minori: di responsabilità del Cantiere o della Direzione Navi, accolgono i costi e gli eventuali ricavi relativi alla gestione di materiali particolari od attività eccezionali (e.g. commesse di ripetuto uso, di Vendita Materiali, di Produzione Interna.).

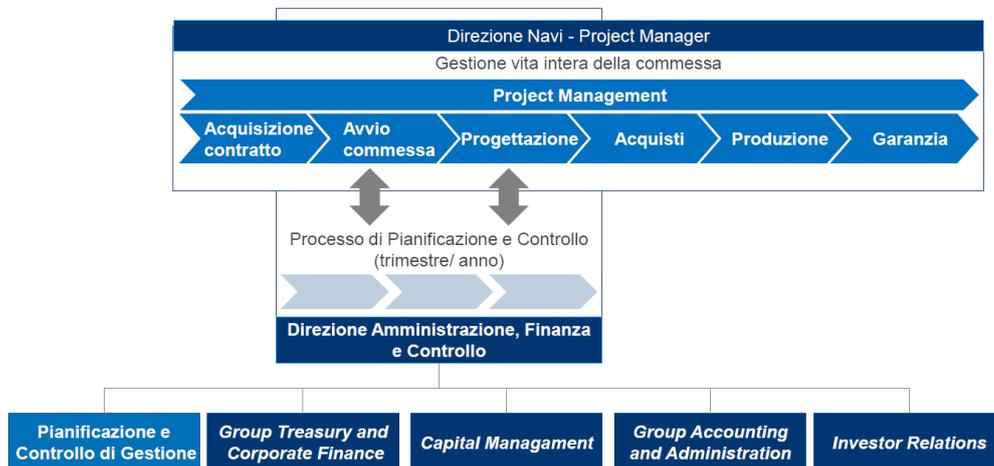
5.1.2. Gli Attori del Sistema di Pianificazione e Reporting

Poiché il SCG è il sistema utilizzato dall'Alta Direzione a supporto delle decisioni strategiche, il soggetto principale che meglio può apprezzarne l'efficacia è il Consiglio di Amministrazione, che ne assume pertanto anche la responsabilità finale. Il Consiglio di Amministrazione, infatti, oltre a definire le linee strategiche aziendali, valuta e approva i risultati del bilancio di esercizio della Società e del

Gruppo, nonché i piani strategici, industriali, finanziari e di budget. Il CdA opera sulla base delle linee di indirizzo sottoposte dall'Amministratore Delegato, che dà poi attuazione alle delibere adottate. In questo sistema, il Vertice Aziendale, supportato dalla Direzione Amministrazione, Finanza e Controllo, garantisce la corretta esecuzione dei piani strategici, industriali e finanziari e guida l'AD nella definizione delle linee di indirizzo. Infine, la funzione Pianificazione e Controllo di Gestione e di Group Accounting and Administration, assicurano, la prima lo sviluppo delle attività di *budgeting* e Pianificazione periodica e le attività di controllo economico relative all'andamento della gestione e la seconda lo svolgimento di tutte le attività amministrative per la corretta tenuta della Contabilità aziendale.

Pertanto, la Direzione Navi e la Direzione Amministrazione, Finanza e Controllo integrano le proprie responsabilità al fine di garantire la gestione a vita intera della commessa e il processo di Pianificazione e Controllo trimestrale/annuale (v. Fig. 5.2.).

Fig. 5.2. I responsabili del Sistema di Controllo di Gestione



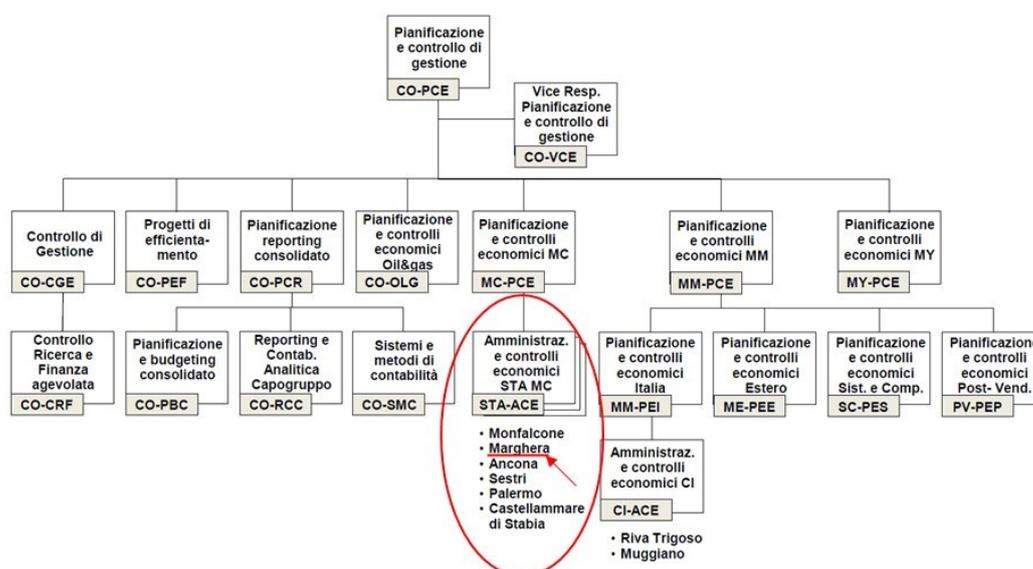
Le principali funzioni coinvolte nel SCG sono quindi:

1. le funzioni *Corporate* (CO-XXX), che presidiano l'andamento delle linee di business in relazione agli obiettivi e sviluppano efficaci sistemi di controllo;
2. le funzioni *Business Unit*, dove operano il *Project Manager* e il *Project Management Team*, composto principalmente dal *Lead project Engineer* (LPE); dal Coordinatore degli Acquisti e dal *Project Controller*, che ha il compito di sostenere il PM sulla pianificazione, sul monitoraggio e nell'analisi dei risultati economici del progetto;
3. le funzioni Pianificazione e Controlli Economici allocate alle *Business Unit*, che interpretano i dati gestionali e forniscono supporto nell'analisi di marginalità e avanzamento e forniscono supporto alle BU nello svolgimento delle attività di budgeting, reporting e nelle valutazioni sulle performance;

4. le funzioni Pianificazione e Controlli Economici dislocate negli Stabilimenti, responsabili del Budget e delle Riprevisioni, dell'analisi degli scostamenti e della Contabilità Industriale.

La funzione di Pianificazione e Controllo di Gestione del Gruppo è quindi strutturata come illustrato in Fig. 5.3.

Fig. 5.3. – Struttura organizzativa Pianificazione e Controllo di Gestione



La funzione sulla quale si basa la mia esperienza all'interno del Gruppo è l'ente di Amministrazione e Controlli Economici dello Stabilimento di Marghera (MA-ACE). Come si può notare dalla Fig. 5.4, MA-ACE, al pari degli enti ACE degli altri stabilimenti, dipende direttamente da MC-PCE (Pianificazione e Controlli Economici della Direzione Navi Mercantili), sotto la direzione dell'ente CO-PCE (Pianificazione e controllo di gestione di Corporate).

Gli enti Amministrazione e Controlli Economici di Stabilimento –STA-ACE – hanno il compito di:

- Controllare l'andamento dei fatti aziendali con l'obiettivo di guidare le decisioni della gestione, ai vari livelli, verso il conseguimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione operativa;
- Registrare nei sistemi contabili i fatti aziendali, secondo le disposizioni di legge, al fine di rappresentare fedelmente le situazioni economiche, patrimoniali, finanziarie e fiscali della Società;
- Sviluppare i programmi di Budgeting / Riprevisione trimestrale e analisi scostamenti, adempiere a tutte le operazioni di reporting e contabilità industriale come richiesto da Pianificazione e Controlli Economici della Direzione Navi Mercantili (MC-PCE);
- Supportare le analisi economiche attraverso il controllo delle attività produttive, del magazzino e del costo del personale in collaborazione con gli enti preposti.

Inoltre, tale funzione ha una serie di responsabilità, che possono essere riassunte nelle seguenti:

- a) Responsabilità Budget/riprevisione e analisi degli scostamenti*, che può essere riassunta nel compito di elaborare il budget/riprevisione a vita interna e pianificazione nel tempo della Commessa Navale, ed effettuare analisi degli scostamenti tra consuntivo e pianificato su commesse di Stabilimento in termini di:

- Costi Esterni di Stabilimento;
- Ore di Manodopera/Appalti di Stabilimento;
- Costi di funzionamento di Stabilimento

b) *Responsabilità Contabilità industriale e reporting*, che riguarda lo svolgimento di attività periodiche di contabilità industriale, quali accertamenti di costo, giroconti, scarico costi, e attività di analisi principalmente della reportistica aziendale di riferimento (RMS), del Planus e delle commesse minori di Stabilimento.⁴

c) *Responsabilità Controllo attività produttive*, con l'obiettivo di supportare le analisi di andamento degli appalti in deroga; le ore a finire di commessa in termini di avanzamento delle ore e gestire il service di Stabilimento relazionandosi con la Direzione in occasione delle riunioni di service con il PM.

d) *Responsabilità di controllo magazzino*, che fa riferimento alle attività di verifica della movimentazione delle merci e del livello delle giacenze e di

⁴ Il *Planus* è uno strumento di controllo gestionale dell'attività dei centri che permette di individuare grandezze quantitative ed economiche attribuite ad ogni ente coinvolto nei processi aziendali e consente di valutare l'attività svolta in relazione agli obiettivi fissati. Il Planus consente, attraverso l'esame dei costi e delle ore per le attività di Progettazione e di Produzione, di determinare la tariffa oraria ed il Sopra/Sotto-Assorbito (per i Centri Diretti e di Material Handling, SSA è la differenza fra i costi totali sostenuti e quelli assorbiti dalle ore di attività dirette o dai materiali).

predisposizione di rettifiche inventariali e controllo degli inventari fisici, anche con visite dirette in magazzino.

- e) **Responsabilità Controllo costo del personale**, ovvero il controllo della corretta consuntivazione del costo del lavoro; l'analisi dell'andamento delle relative voci di costo e l'analisi, in coordinamento con STA-PER e STA-COP, della presenza di personale a bordo nave.
- f) **Responsabilità Valutazione e controllo Investimenti**, nell'ambito di questa responsabilità, l'ente STA-ACE ha il compito di supportare le funzioni Sviluppo Impianti e Tecnologie e Pianificazione e Controllo di Gestione, nella redazione della rendicontazione dei Piani di Investimento (PI). Inoltre, svolge anche le attività di monitoraggio e controllo dei P.I. approvati seguendo gli avanzamenti fisici e contabili.
- g) **Responsabilità Attività Amministrative**, con l'obiettivo di supportare gli enti tecnici di stabilimento e la direzione nella risoluzione delle problematiche amministrative e dei contenziosi con i Fornitori, in coordinamento con l'ente *Accounts Payable* (CO-ACP).

5.1.3. *Gli strumenti tecnico-contabili*

Il Gruppo Fincantieri ha introdotto, implementato e consolidato negli anni una serie di strumenti tecnico-contabili che consentono di supportare il Vertice

Aziendale nel prevedere e anticipare rischi ed opportunità di sviluppo del *business*, in tempo utile, in modo da mettere in atto azioni correttive e migliorative.

I principali strumenti contabili del Gruppo sono composti dall'integrazione della: contabilità generale (CO.GE); contabilità analitica (CO.AN) e contabilità industriale (CO.IN).

a) Contabilità generale (CO.GE)

La Contabilità generale ha come obiettivo la rilevazione dei fatti aziendali in base alla loro natura contabile nel rispetto della normativa e dei principi contabili vigenti. Gli strumenti utilizzati sono: il sistema di ERP (basato sul gestionale SAP); il Piano dei Conti, che permette la registrazione dei fatti aziendali per natura di costo per macro-voci e il Manuale contabile, che descrive i principi contabili di Gruppo. Il sistema SAP prevede la possibilità di alimentare contestualmente il sistema di contabilità generale e di contabilità analitica/industriale. L'alimentazione contestuale avviene nel momento in cui i conti di contabilità generale sono aperti anche come voci di contabilità analitica. Per i conti di contabilità generale autorizzati all'alimentazione della contabilità analitica (conti COGE aperti come Voci di Costo), la rilevazione dei due ambienti è obbligatoria e contestuale. Le possibili destinazioni gestionali sono le seguenti:

- Commessa
- Centri di costo

Il Piano dei Conti prevede conti civilistici e conti di natura gestionale:

- Conti civilistici: utilizzati per tutte le registrazioni effettive da un punto di vista istituzionale. Le scritture contabili eseguite su questi conti sono riportate sui libri obbligatori (libro giornale, libro cespiti, magazzino, etc.);
- Conti gestionali: usati per riclassificazioni ai soli fini del reporting gestionale, permettendo l’allocazione delle nature di costo/ricavi per destinazione (centri di costo).

b) Contabilità analitica (CO.AN)

La Contabilità analitica ha come obiettivo la rilevazione dei fatti aziendali, sia a consuntivo che a preventivo, in base alla loro destinazione, con un livello di dettaglio superiore rispetto a quello della Contabilità generale, andandone ad integrare il contenuto informativo. Attraverso la Contabilità analitica, vengono svolte le seguenti attività:

- Contabilità per centri di costo, e quindi il monitoraggio e analisi dei costi aziendali per viste di responsabilità interna;
- Contabilità per commesse, attraverso il monitoraggio e l’analisi dei costi aziendali a commessa;
- Contabilità per progetti specifici;
- Analisi degli scostamenti tra dati di budget/ riprevisione e dati di consuntivo.

La Contabilità analitica del Gruppo Fincantieri è strutturata per un insieme di Centri di Costo (CdC), ossia strumenti contabili utilizzati per evidenziare le responsabilità funzionali. Il CdC svolge la funzione di *sommatore* dei costi dei

CdR⁵ e rappresenta la base per la strutturazione del *Planus*. Per ciascun elemento della struttura dei centri è individuato un responsabile, che ne assicura il presidio in termini di pianificazione e controllo dei costi. I CdC sono classificati in base alle modalità con cui scaricano i propri costi sulle commesse:

- *Centri diretti*: raggruppano i centri di costo che hanno un legame diretto con la singola commessa (centri di manodopera e progettazione). Tali centri, attraverso la determinazione di una tariffa, vengono assorbiti da:
 - *Commesse di produzione*, in misura pari alle ore cedolate dai vari centri (interne e appaltate);
 - *Ordini interni*, attraverso la valorizzazione delle ore impiegate nella costruzione di nuovi impianti.
- *Centri di Material Handling*: raggruppano i costi delle attività di gestione dei materiali (e.g. approvvigionamento, collaudo, magazzinaggio). Il costo di questi centri viene ribaltato sulle commesse in proporzione al valore dei materiali movimentati;
- *Centri di struttura*: relativi ai costi necessari per la gestione/ struttura aziendale. Si tratta quindi di quei costi che non partecipano all'avanzamento della

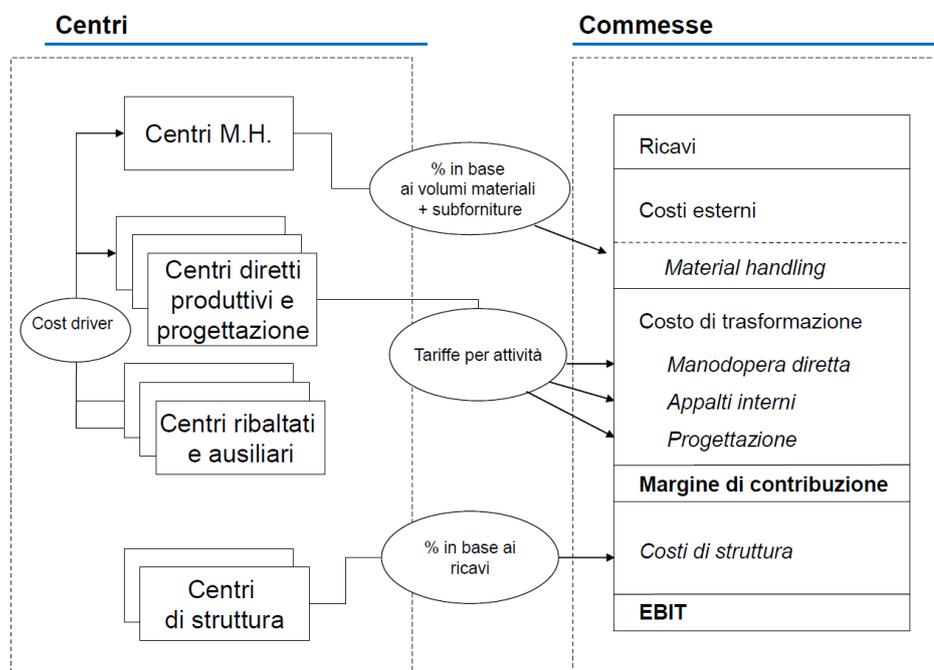
⁵ Il CdR è l'elemento base della struttura per la creazione dei CdC. Ogni CdR deve trovare corrispondenza con Enti o gruppi di posizioni di lavoro, ad eccezione di particolari tipologie di costo, come l'energia elettrica, che non presentano una connotazione organizzativa.

commessa, ma sono fondamentali per il suo supporto (ad esempio i costi dei centri di Amministrazione, Pianificazione e Controllo). Sono considerati costi di periodo ed attribuiti a conto economico della unità di pertinenza;

- *Centri comuni ausiliari/ribaltati*: accolgono i costi dei servizi comuni che alcuni enti svolgono per l'intera società e che vengono distribuiti alla struttura aziendale tramite opportuni driver. Tali centri di costo sono classificati in centri comuni ribaltati e ausiliari di progettazione o di produzione.

L'attribuzione ai centri diretti del costo dei centri ausiliari e ribaltati viene effettuata attraverso il processo di *cost allocation* (rappresentato nella Fig. 5.4). Il processo determina l'azzeramento del costo totale, prima dei centri ribaltati poi dei centri ausiliari e di material handling. Questa sequenzialità nell'azzeramento dei centri dipende dal fatto che i centri ribaltati contengono anche costi (ad esempio di energia elettrica) che costituiscono costo di funzionamento di tutti i centri. I centri ausiliari e di material handling, invece, distribuiscono i loro costi sui centri diretti di produzione o di progettazione. Al termine del processo allocativo tra centri di costo, tutti i centri di costo da ribaltare risultano azzerati, tramite il progressivo ribaltamento dei loro costi sui centri diretti finali. Restano non azzerati i centri di Struttura, ma sono riportati a livello di UO, anche se a livello di commessa se ne rappresenta una percentuale.

Fig. 5.4. – Meccanismo di attribuzione dei costi (*cost allocation*)



Nei centri di costo confluiscono le cd. Voci di Costo (VdC), che possono essere raggruppate in:

- *Costo del lavoro:* distinto tra attività diretta e indiretta. Il costo dell'attività diretta ed indiretta degli operai è ottenuto moltiplicando le ore di attività per il costo medio orario, mentre quello dell'attività indiretta di dirigenti, quadri ed impiegati è ottenuto moltiplicando le forze medie per il costo medio annuo procapite.
- *Appalti interni:* costo sostenuto per gli appalti in deroga;

- *Costi controllabili*: costi sostenuti dai centri per il loro normale funzionamento ed includono costi di diversa natura (costi relativi al personale; consumi; prestazioni di servizi; tasse; etc.);
- *Ammortamenti*: ossia il contributo economico per l'utilizzo dei cespiti di competenza di ogni centro economico;
- *Girocosti e proventi*: ovvero i costi provenienti da altre unità e addebiti vari.

c) *Contabilità industriale (CO.IN)*

Il Sistema di Contabilità industriale fornisce gli strumenti per pianificare e consuntivare i costi e i ricavi rispetto alla loro destinazione economica operativa. Gli oggetti di costo utilizzati per la contabilità industriale sono le commesse, che si articolano al loro interno, ai fini della pianificazione operativa e del controllo dei costi, in:

- *WBS (Work Breakdown Structure)*: che ha lo scopo di segmentare in modo gerarchico le attività necessarie alla realizzazione della commessa ed è finalizzata alla gestione operativa della stessa (elaborazione del piano operativo, controllo dell'avanzamento fisico delle attività, etc.). Le attività sono organizzate sulla base della logica funzionale (sistemi e impianti), individuando pacchetti di lavoro a responsabilità globale, a cui vengono associati i costi in logica CBS:

- CBS (*Cost Breakdown Structure*): che rispecchia la natura dei costi relativi a una commessa e si focalizza, quindi, sulla dimensione economica. La CBS è lo strumento predisposto dal modello di controllo Fincantieri per rilevare la natura delle voci di costo di commessa da una parte e la natura delle voci di centro dall'altra. Gli elementi della CBS, ossia i conti di Contabilità Industriale, rappresentano quindi l'elenco delle voci di spesa utilizzate sia per la Pianificazione che per la consuntivazione dei costi delle commesse e dei costi dei centri.
- OBS (*Organization Breakdown Structure*): che consente l'attribuzione delle responsabilità per attività, suddividendo la commessa secondo la struttura organizzativa al livello al quale è stata fatta la pianificazione. Tale responsabilità è rappresentata attraverso l'ultimo livello di WBS che individua il service attraverso il quale è gestita quella attività.

Pertanto, la *Work Breakdown Structure* (WBS) è la struttura principale di riferimento per l'attività di Preventivazione, di Acquisizione e di Pianificazione e Controllo Economico e consente la rilevazione degli eventi secondo le tre dimensioni di controllo: attività (WBS); natura (CBS) e responsabilità (OBS).

L'articolazione della commessa Nave quale strumento di controllo deve consentire diversi tipi di analisi:

- Analisi economica (confronto pianificato-consuntivo) per attività al livello di dettaglio corrispondente al livello al quale è stata fatta la pianificazione (a questo fine si ricorre all'articolazione della commessa in WBS);
- Acquisizione di dati storici di costo per attività al livello di WBS utilizzato per la consuntivazione e con l'analisi per natura di costo
- Valutazione dell'efficienza e dell'efficacia della gestione della commessa

L'elemento di connessione tra i CdC e le WBS è la tariffa. La tariffa effettiva di produzione e di progettazione dei centri diretti è ricavata dal rapporto tra il costo pieno dei centri in esame e le ore di attività diretta sviluppata dagli stessi. La tariffa effettiva esprime l'assorbimento da parte del *prodotto nave*, dei costi sostenuti per il funzionamento degli Stabilimenti e delle Direzioni Navi. L'impatto economico dei centri sulla tariffa dipende dalla tipologia che li identifica all'interno della struttura aziendale:

- I costi dei centri diretti partecipano alla formazione della tariffa oraria in maniera diretta
- I costi dei centri ausiliari e quota parte dei costi dei centri ribaltati partecipano alla formazione della tariffa oraria in maniera indiretta attraverso il processo di Cost Allocation

- I centri di material handling partecipano alla valorizzazione del prodotto nave attraverso l'assorbimento dei costi in percentuale sui materiali consuntivati o pianificati sulla commessa
- I centri di struttura non partecipano alla determinazione della tariffa ma affluiscono direttamente a conto economico.

Le commesse in Fincantieri vengono valutate a tariffa standard. Questo perché le commesse assorbono ore di produzione, di progettazione e di *material handling*, pur non avendo nessuna leva sui costi effettivi di stabilimento che le produce. Pertanto, la tariffa standard consente di sterilizzare la valutazione delle commesse da effetti esogeni, quali il volume produttivo e i costi effettivi di stabilimento, e consente nel medio termine di normalizzare le commesse, fornire basi solide per il processo di preventivazione ed agevolare i confronti. Si tratta di un obiettivo definito dal Management tenuto conto dei costi e dei volumi delle ore dei centri diretti, utilizzato per valorizzare le ore di produzione e di progettazione a commessa:

- Manodopera e appalti interni: la tariffa viene misurata in €/h di attività;
- Progettazione: la tariffa viene misurata in €/h di progettazione.

La tariffa standard è comunque un valore obiettivo: per riportarsi alle condizioni reali di operatività si utilizza un altro indicatore, ovvero il sopra/ sotto assorbito (SSA). Il sopra/sotto assorbito si crea in presenza di tariffe standard che, applicate alle commesse, non assorbono o sovra-assorbono i costi contabilizzati nei

centri. Il SSA può essere di tariffa (legato quindi ai tre aspetti elencati precedentemente, ossia manodopera, progettazione e appalti interni) o di *material handling*.

Nel primo caso il sopra/ sotto assorbito (o SSA) di tariffa si calcola come differenza tra il costo pieno (consuntivo e budget) di centro diretto e il numero delle ore di attività di produzione e progettazione valorizzate con la tariffa applicata:

$$\begin{aligned}
 \text{(i)} \quad & SSA = (Ore_{budget} - Ore_{effettive}) \times T_{budget} \\
 \text{(ii)} \quad & + (Costi_{effettivi} - Costi_{budget}) \\
 \text{(iii)} \quad & + (T_{budget} - T_{applicata}) \times Ore_{effettive} \\
 \text{(iv)} \quad & = Cost_{effettivi} - Ore_{effettive} \times T_{applicata}
 \end{aligned}$$

Questa scomposizione permette di capire quali fattori si sono scostati in maniera più rilevante rispetto alle previsioni di budget, per poter poi attuare azioni correttive per migliorarne l'andamento. Il calcolo del SSA è dato dalla somma tra:

- *Effetto volume*, (i), dato dall'incremento o diminuzione delle ore effettive rispetto a quanto previsto valorizzato alla tariffa standard di budget;
- *Effetto costi*, (ii), dato dalla variazione dei costi rispetto a quelli di budget;
- *Delta tariffa*, (iii), legato ad una variazione della tariffa applicata rispetto a quella di Budget, che viene moltiplicata per le ore effettive.

Un modo veloce per calcolare il SSA è dato dall'espressione (iv), che però non tiene conto di come le varie componenti incidano sul risultato finale.

In maniera differente si calcola invece il sopra/sotto assorbito di Material Handling.

Esso è pari a:

$$SSA = Costi_{effettivi} - Recupero MH$$

Il *recupero MH* rappresenta il costo assorbito dalle commesse per la gestione di materiali e subforniture, e si calcola come prodotto tra le percentuali applicate ed il costo delle forniture stesse:

$$\% applicata \times Volume\ movimentato_{materiali, subforniture}$$

Le percentuali per l'assorbimento dei costi di MH vengono definite differenziate per natura (materiali, subforniture) e vengono ricavate attraverso il rapporto tra totale costi dei CdR che gestiscono queste nature e relativi volumi.

5.1.4. Il sistema di Pianificazione e Reporting

Il sistema di Pianificazione e Reporting si inserisce all'interno del più complesso Modello di Pianificazione e Controllo del Gruppo Fincantieri. Il Sistema di Pianificazione adottato dal Gruppo consente l'elaborazione di un Piano Industriale dettagliato e finanziariamente sostenibile, nonché di un budget operativo annuale che garantisca un allineamento continuo e tempestivo fra la strategia dell'azienda e le azioni da intraprendere da parte della struttura organizzativa per il raggiungimento dei risultati attesi. A livello di Gruppo, il processo di pianificazione

può essere suddiviso in tre fasi principali che sono la pianificazione di medio/ lungo termine, il budgeting e la riprevisione.

Per quanto riguarda il Processo di Pianificazione strategica, esso può essere analizzato a partire da due differenti livelli di analisi: uno di Gruppo e uno di SBU. Il processo di pianificazione strategica del Gruppo Fincantieri copre generalmente un arco temporale di cinque anni, viene aggiornato annualmente e coinvolge tutte le società del Gruppo. Il processo di redazione del Piano si compone in sintesi delle seguenti fasi:

- Analisi del contesto strategico: analisi macroeconomica e di mercato;
- Definizione del piano commerciale: individuazione degli obiettivi di acquisizione di nuovi ordini nei mercati di riferimento e/ o in nuovi segmenti;
- Definizione dei piani produttivi: sviluppo del programma produttivo e di progettazione sulla base del portafoglio ordini acquisito e delle opportunità individuate per i nuovi ordini;
- Determinazione degli obiettivi interni di processo: in termini di redditività, efficienza ed evoluzione della struttura organizzativa;
- Elaborazione financials (Conto Economico, Stato Patrimoniale, Rendiconto Finanziario): a livello di SBU, di Corporate, e quindi di Gruppo a partire dai dati economico-finanziari del preconsuntivo dell'anno in corso;
- Elaborazione dati statistici: relativi a ordini, portafoglio ordini, carico di lavoro, occupazione, investimenti;

- Valutazione degli impatti economici e finanziari e della loro coerenza con gli obiettivi strategici.

Il Documento di riferimento è il cosiddetto *Piano Poliennale*, che sintetizza le analisi su possibili scenari futuri in riferimento all'evoluzione delle variabili macroeconomiche e dei trend di mercato e ne descrive lo scenario di riferimento. Inoltre, il *Piano Polieennale* indica il posizionamento competitivo della società ed esplica gli obiettivi strategici ed i piani di azione per la singola SBU. Dal punto di vista interno, esso delinea le evoluzioni organizzative previste dal Management aziendale e le proiezioni economico-patrimoniali coerenti con le ipotesi di sviluppo. Per quanto riguarda invece la Pianificazione Strategica a livello di Strategic Business Unit, Il processo si articola nelle seguenti fasi:

- Formulazione delle previsioni di nuovi ordini che si prevede di acquisire nel corso degli esercizi futuri;
- Elaborazione del Piano relativo ai dati dell'organico e del costo del lavoro;
- Elaborazione del Piano per i dati relativi alle strutture produttive, agli investimenti e al coordinamento della programmazione produttiva nelle diverse unità operative;
- Elaborazione della Pianificazione finanziaria dell'arco temporale di Piano;
- Elaborazione dei piani pluriennali delle commesse gestite dai diversi PM;
- Pianificazione dei centri di DN;
- Aggregazione e consolidamento per SBU;

- Approvazione del Piano di SBU derivante dall'aggregazione dei Piani di DN.

Anche il processo di budgeting può essere scomposto secondo i due precedenti livelli di analisi.

A livello di Gruppo è un processo di tipo *bottom-up* eseguito con frequenza annuale. Il budget viene approvato nel mese di novembre dell'anno precedente e si compone dei seguenti documenti: Conto Economico; Stato Patrimoniale; Rendiconto Finanziario; Principali indicatori economico/ finanziari; Dati statistici relativi a ordini, portafoglio ordini, carico di lavoro, occupazione, investimenti. Le attività di cui si compone il processo di budgeting a livello di Gruppo sono le seguenti:

- Definizione delle linee guida strategiche e loro declinazione nel primo anno di Piano;
- Definizione del calendario di budget;
- Predisposizione dei budget di SBU e del budget di Corporate;
- Verifica delle linee guida da parte della Direzione Sviluppo Sistemi Industriali e della Direzione Personale;
- Predisposizione del budget consolidato di Gruppo;
- Approvazione del budget di Gruppo;
- Comunicazione del budget approvato.

A livello di singola SBU gli elaborati prodotti sono i medesimi, cambiano soltanto le attività alla base del processo, che quindi può così essere sintetizzato:

- Richiesta predisposizione budget: sulla base delle linee guida ricevute dall'AD, il CFO predispone la richiesta per la compilazione del reporting package di budget integrando le informazioni ricevute con le principali *assumptions* di carattere economico e finanziario;
- Elaborazione del budget di commessa: i PM elaborano i budget delle commesse di loro competenza, coordinando le previsioni delle funzioni Acquisti, Stabilimento e Progettazione. I dati elaborati vengono quindi approvati dal Direttore Navi prima della loro trasmissione formale all'ente di Pianificazione e Controllo di Gestione di DN;
- Elaborazione del budget dei centri: i responsabili dei singoli centri di responsabilità elaborano i budget dei centri di loro competenza. Tale Pianificazione interessa le voci di costo della CBS di centro e i dati elaborati vengono sottoposti per approvazione alla Direzione Navi e trasmessi formalmente all'ente Pianificazione e Controllo di Gestione di DN;
- Elaborazione della reportistica di budget da parte delle DN: l'ente Pianificazione e Controllo di Gestione di DN predispone un primo draft del report del budget di DN, che include la previsione dei dati di Conto Economico e di Capitale Investito e le previsioni di budget relative ai dati statistici per Direzione Navi o stabilimento. Tale bozza viene rivista ed analizzata in riunioni gestionali dedicate che coinvolgono gli enti centrali di Corporate;

- **Aggregazione e consolidamento:** l'ente Pianificazione e Controllo di Gestione Corporate provvede ad una prima verifica di coerenza dei dati di budget pervenuti dalle singole DN, aggrega i dati e li consolida, per arrivare al budget di SBU. Il budget di SBU viene quindi sottoposto per approvazione all'attenzione del Vertice Aziendale;
- **Analisi del draft di budget:** il Vertice Aziendale svolge quindi una verifica di coerenza complessiva con gli obiettivi aziendali proposti a monte del processo. Il budget segue quindi un processo iterativo di condivisione e revisione tra il top management e le Direzioni, al fine di garantire l'allineamento rispetto alle linee guida precedentemente comunicate;
- **Approvazione definitiva del budget:** il budget di SBU è sottoposto all'approvazione definitiva del Vertice Aziendale e del CdA.

Con frequenza trimestrale, la Corporate richiede alle SBU la predisposizione dei dati di riprevisione, sulla base dei consuntivi YTD e delle riprevisioni delle voci economico-patrimoniali. L'ente Pianificazione e Controllo di Gestione analizza i dati consuntivi contestualmente a quelli di riprevisione ricevuti dalle SBU ed elabora una riprevisione economico, patrimoniale e finanziaria consolidata di Gruppo. Il processo di raccolta, consolidamento, analisi ed approvazione delle riprevisioni segue le stesse modalità già evidenziate per il processo di budgeting. Oltre a questi processi di pianificazione, esiste poi la Pianificazione delle Commesse. Il processo di Pianificazione delle commesse è continuativo: le

commesse sono oggetto di costante monitoraggio all'interno del PM Team. Le risultanze in termini di riprevisione e controllo della commessa vengono formalizzate trimestralmente in un report predisposto dal PM e sottoposto all'attenzione del Direttore Navi. Il processo di Pianificazione delle commesse si articola sui tre seguenti livelli:

- **Preventivo commerciale:** nel momento in cui è individuata un'opportunità commerciale, la Direzione Commerciale individua un RFO (Responsabile Formulazione Offerta) che svolge le attività di budgetizzazione dell'attività commerciale e di preventivazione. L'output di questa fase corrisponde all'apertura della commessa con il relativo preventivo. La documentazione preparata in sede di proposta è costituita dai seguenti documenti: Piano operativo della commessa, Budget costi e ricavi di commessa e Parametri economici di commessa.
- **Pianificazione operativa:** nel corso di questa fase, il Project Manager, attraverso il Planner, esegue la Pianificazione operativa di dettaglio. In sede di pianificazione sono utilizzati dei metodi specifici per la misurazione dell'avanzamento fisico della commessa durante la progettazione e produzione della stessa. Tra i principali metodi ci sono: pianificazione master schedule per

milestone⁶ e accertamento dei lavori effettuati tramite SAL (Stato Avanzamento Lavori).

- Pianificazione economica: la pianificazione economica è finalizzata alla definizione dei costi e ricavi totali associati alla commessa ed è fortemente legata a quella operativa, in quanto quest'ultima influenza la distribuzione temporale dei costi e quindi dei margini. In questa fase, i costi e ricavi stimati nella fase di offerta sono rivisti ed aggiornati. Il processo di pianificazione di commessa, così come quello di consuntivazione, prevede la pianificazione e la consuntivazione dei costi afferenti ai centri che direttamente e indirettamente concorrono alla determinazione della tariffa standard per la valorizzazione delle ore di attività diretta. A valle dell'acquisizione della commessa in particolare viene sviluppata una dettagliata analisi dei costi a vita intera al fine di individuare ed assegnare i "service" allo stabilimento, alla progettazione ed agli acquisti, in coerenza con gli obiettivi di marginalità prefissati.

Per quel che riguarda, invece, il sistema di *Reporting*, esso è caratterizzato da un livello di dettaglio variabile in funzione della posizione gerarchica dei destinatari (tale reportistica viene infatti distribuita ai vari livelli dell'organizzazione, dall'Amministratore Delegato ai Responsabili di cantiere ed ai Project Manager),

⁶ Eventi di natura rilevante che caratterizzano il ciclo di vita di commessa e che fungono da elementi di cerniera fra le diverse fasi di lavoro. Sono fissate per scopi di gestione e controllo dell'avanzamento dei lavori.

dei KPI, dei fattori critici di successo o dei business risk oggetto di controllo. In piena coerenza con la struttura organizzativa societaria, è individuabile un reporting utilizzato a livello direzionale, prodotto dalla Corporate a partire dai dati raccolti dalle singole *legal entity* che fornisce dati aggregati o a livello delle singole SBU o a livello di Gruppo, ed un reporting utilizzato a livello funzionale/operativo, in uso presso le singole direzioni, che contiene dati relativi ai singoli cantieri, alle commesse e alle varie funzioni aziendali. Mentre il primo fornisce informazioni sintetiche ed indicatori chiave di performance di tipo gestionale, economico, finanziario e patrimoniale, volti alla valutazione dell'andamento delle SBU e del Gruppo con riferimento agli aspetti ritenuti più rilevanti per il raggiungimento degli obiettivi di Budget e di Piano, il secondo è composto da prospetti ed indicatori di carattere operativo, volti alla valutazione delle attività svolte e delle performance raggiunte, a livello di direzione, commessa e stabilimento.

Esistono tre principali processi di Controllo e Reporting:

1. Il Processo di Controllo per le riprevisionsi trimestrali: che ha come obiettivo la verifica e l'eventuale revisione trimestrale degli obiettivi di budget sulla base delle evidenze emerse in corso d'anno. Questo processo prevede in primo luogo l'elaborazione dei consuntivi progressivi del mese precedente ed il monitoraggio delle performance con la verifica del raggiungimento degli obiettivi di budget; in secondo luogo prevede la verifica e gli accertamenti per le competenze di periodo con l'analisi degli scostamenti del consuntivo alla data

rispetto al budget iniziale, rispetto all'ultima riprevisione e rispetto al consuntivo alla data dell'anno precedente; inoltre in questo processo è avviata la definizione delle azioni correttive insieme alle Strategic Business Unit e alle Direzioni Nave interessate e in ultimo è prodotta la sintesi dei risultati e la presentazione al Vertice Aziendale.

2. Un processo di controllo per le chiusure mensili, trimestrali e di esercizio, che avviene quotidianamente attraverso la registrazione dei dati aziendali nei sistemi contabili. Vengono quindi generati dei report che coprono un arco temporale pari al singolo mese più l'avanzamento da inizio dell'anno. I risultati mensili consuntivi delle SBU vengono forniti formalmente al vertice aziendale e discussi in apposite riunioni gestionali sia a livello di stabilimento che di Direzione Navi al fine di evidenziare eventuali azioni correttive da mettere in atto;
3. Un processo di controllo delle commesse: le commesse facenti capo alle diverse SBU sono di competenza e gestite contabilmente dalle rispettive Direzioni Nave. Nei casi in cui, invece, la commessa sia contabilmente gestita da società controllate, i costi sono registrati dalle società locali sui propri sistemi informativi: tali società inviano mensilmente il report alla controllante con i dati del periodo di riferimento (approfondito nel proseguo del capitolo).

Si può individuare una lista non esaustiva dei principali report utilizzati a livello Corporate:

- Bilancio annuale civilistico e consolidato;
- Bilancio infrannuale civilistico e consolidato;
- Book di Gruppo – mensile: il report contiene alcune informazioni fondamentali di tipo economico, patrimoniale e finanziario, oltre ai dati relativi ai programmi di produzione e progettazione, alle forze medie e di fine periodo, al procapite, ai costi controllabili, al magazzino, agli investimenti, agli appalti, agli ordini, al fatturato, agli incassi e pagamenti;
- Report per SBU – mensile: il report contiene informazioni economiche e il valore degli investimenti relativi alla Strategic Business Unit, dettagliando i ricavi, l'EBITDA e gli investimenti per le singole Direzioni Navi afferenti alla SBU. Per gli investimenti è inoltre presente il dettaglio per stabilimento;
- RMD – Report mensile Direzione Navi: il report contiene alcune informazioni fondamentali di tipo economico e patrimoniale, oltre ai dati relativi ai crediti commerciali, ai lavori in corso, al fondo anticipo perdite e al fondo garanzia, ai programmi di produzione e progettazione, al valore della produzione e margini di commessa, agli organici, al procapite, ai costi controllabili e di trasformazione, agli investimenti, agli appalti, agli ordini, al fatturato, agli incassi e pagamenti;
- RMS – Report mensile di Stabilimento: il report contiene alcune informazioni fondamentali di tipo economico e patrimoniale, oltre ai dati relativi ai programmi di produzione e progettazione, al Planus, agli organici, al procapite,

ai costi controllabili, alla produttività, alle ore di manodopera, agli investimenti, agli appalti, al magazzino e alle manutenzioni;

- RMC – Report Mensile Controllate: il report contiene alcune informazioni fondamentali di tipo economico, patrimoniale e finanziario, oltre ai dati relativi al programma di progettazione, agli organici, al procapite, ai costi controllabili, agli investimenti, agli ordini, al fatturato, agli incassi ed esborsi;
- RMC – Report Mensile VARD Group: il report contiene alcune informazioni fondamentali di tipo economico, patrimoniale e finanziario, oltre ai dati relativi al programma di progettazione, agli organici, al procapite, ai costi controllabili, agli investimenti, agli ordini, al fatturato, agli incassi ed esborsi;
- Situazione finanziaria settimanale: il report mostra la situazione finanziaria del Gruppo tramite indicatori quali la Posizione Finanziaria Netta, valore di debiti e debiti a medio/ lungo termine, investimenti per società e gruppo bancario, crediti;
- Report di Commessa: il report fornisce informazioni sulla situazione della commessa, con particolare riferimento ad eventuali criticità emerse, rischi di commessa, variazioni all'ordine, avanzamento delle attività di progettazione e produzione, avanzamento degli acquisti, performance economiche e margine della commessa;

- Conto Economico di Commessa: il documento contiene il conto economico di commessa, riportando i ricavi, i costi esterni, i costi interni, il margine di contribuzione, l'EBIT, l'EBT;
- RAP - Report Avanzamento Produzione: il report mostra lo stato di avanzamento delle attività durante l'intero ciclo di vita produttivo della nave.

5.2 LA GESTIONE DELLE COMMESSE NAVALI

5.2.1. *Il Project Management di commessa*

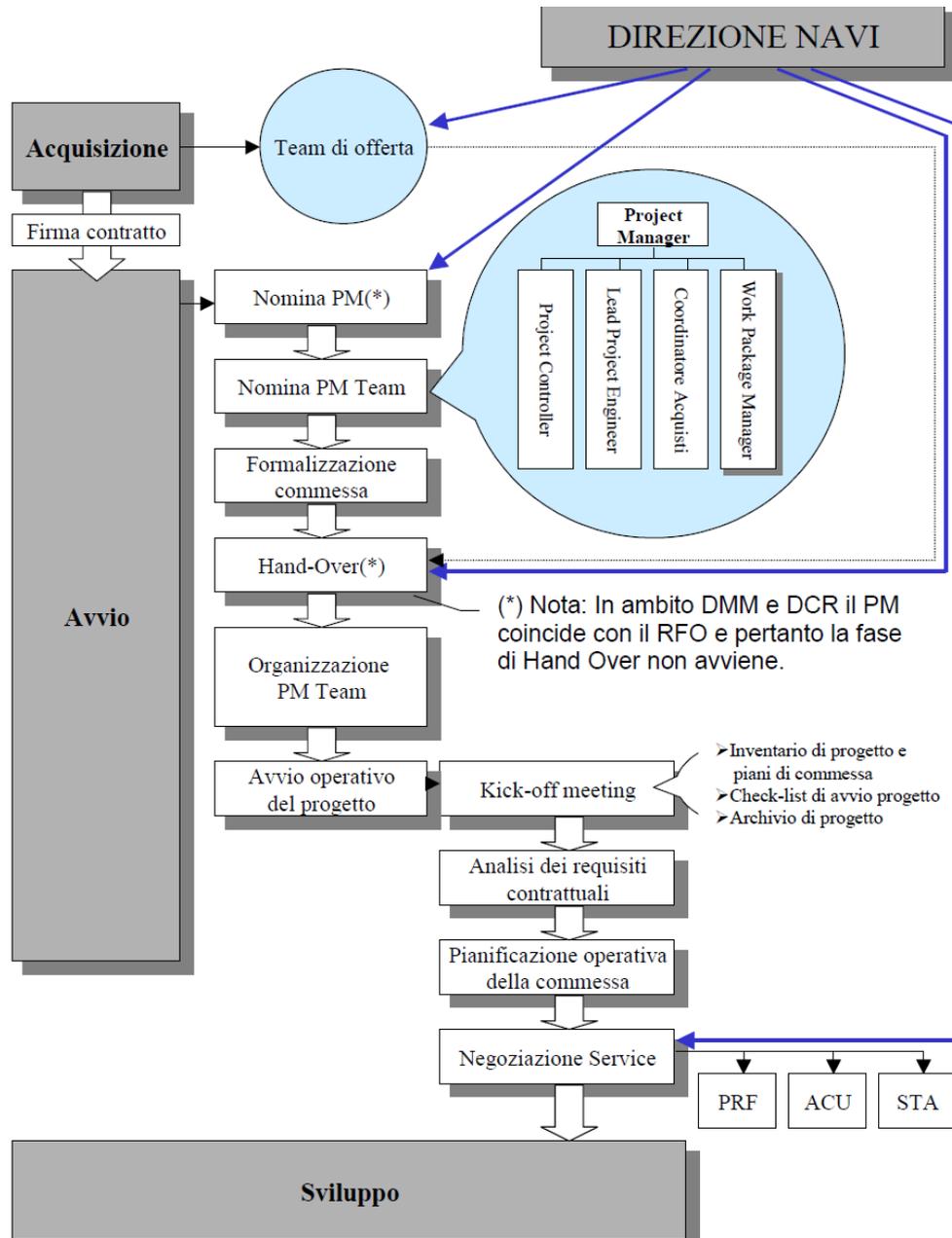
Come analizzato all'interno del capitolo 2, la metodologia del *project management* è uno strumento indispensabile per una gestione a tutto campo delle imprese che operano su commessa, contraddistinte da alti livelli di complessità e incertezze, sia dal punto di vista tecnico, che economico e temporale. In tale contesto Fincantieri si è dotata di strumenti e tecniche che si inseriscono nell'ambito del Project Management di commessa, per rispondere alla necessità di operare all'interno di un ambiente industriale caratterizzato da:

- a) determinazione delle aziende nel creare valore, con continuità nel tempo, a tutti i livelli (azionisti, dipendenti, clienti, fornitori);
- b) continua riduzione dei budget economici disponibili (da acquisire), che comporta la necessaria e corrispondente riduzione dei costi di commessa;
- c) crescente riduzione dei tempi (*time to market*) del ciclo di vita del prodotto nave, con la necessità di rispondere alle esigenze di un mercato sempre più difficile e

- competitivo, con concorrenti sempre più agguerriti ed un sistema di relazioni con i fornitori in evoluzione;
- d) competizione di mercato basata sui principi di qualità e affidabilità dei prodotti, alto livello dei servizi offerti al cliente, al fine di raggiungere un alto grado di soddisfazione del cliente stesso;
 - e) elevato grado di incertezza correlato alla crescente complessità dei progetti, alla innovazione tecnologica ed alle aree di business a bassa ripetitività progettuale e costruttiva;
 - f) elevata complessità organizzativa, in presenza di un ampio numero di fornitori (interni ed esterni) e di tecnologie, da coordinare entro tempi, costi e spazi limitati.

All'interno di questo contesto, il *Project Management* di commessa consente di effettuare un controllo efficace dell'andamento delle attività di sviluppo della commessa garantendo il rispetto dei tempi, dei costi e dei requisiti e di far sì che le aspettative del cliente dell'azienda siano soddisfatte. Nella Fig. 5.7 è possibile apprezzare una sintesi del processo di organizzazione del progetto e le attività di avvio della commessa.

Fig. 5.7. Organizzazione del progetto e avvio della commessa.



Il sistema di Project Management prevede come prima attività l'organizzazione del progetto che avviene secondo le seguenti fasi principali:

- *Nomina del Project Manager e dei membri del Team di progetto*, a fronte dell'acquisizione di un nuovo contratto e della relativa apertura di commessa;
- *Formalizzazione di commessa*. Il *GARCO* (Gestione ARchivio COmmessa), rappresenta l'anagrafico aziendale delle commesse ed è un database che ne contiene le principali informazioni (data apertura/chiusura commessa, numero commessa, U.O. di riferimento, ecc.). È pertanto, il riferimento per tutte le applicazioni dei sistemi ed è indispensabile che ne venga curato il tempestivo aggiornamento, al fine di consentire la corretta consuntivazione dei costi sulle commesse;
- *Attività di hand-over*, che sancisce il passaggio di consegne tra la fase di offerta per l'acquisizione di commessa e quelle successive di avvio e sviluppo della commessa. Con tale passaggio sono formalizzati gli obiettivi (tempi, costi, requisiti) di commessa e si attiva la responsabilità operativa del Project Manager. Il processo di *hand-over* si conclude con l'approvazione degli obiettivi di cui sopra, contenuti nel *Documento di hand-over*, preparato dal Project Manager con la collaborazione del Team di Progetto.
- *Organizzazione del Team di progetto*. I componenti fondamentali del PM Team delle commesse navali Fincantieri sono: *Project Manager (PM)*; *Project*

Controller (P&C); Lead Project Engineer (LPE); Coordinatore degli Acquisti (COA); Responsabili di Work Package (WPM).

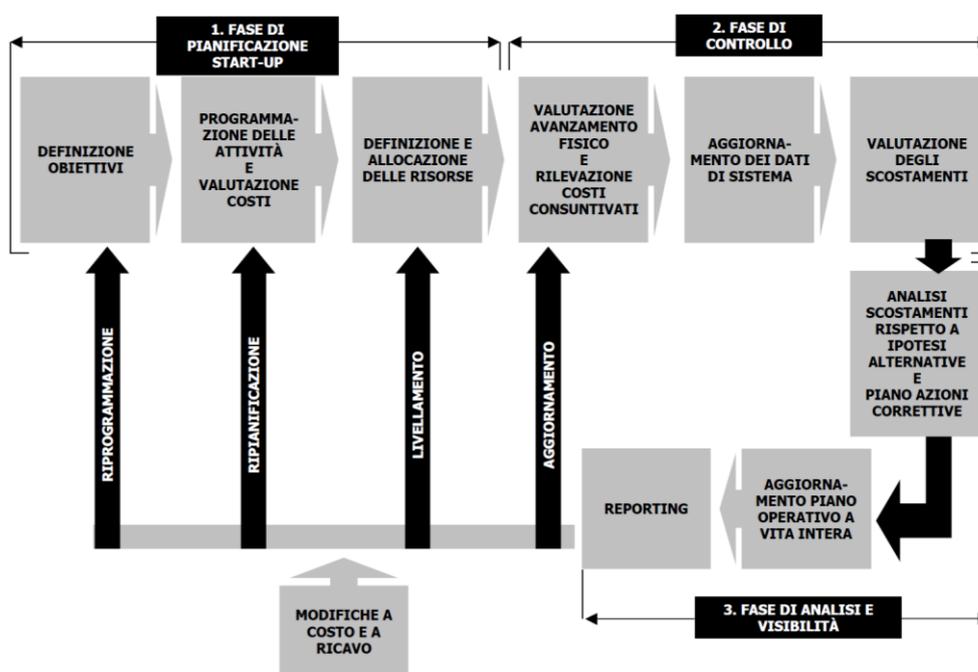
Successivamente, si passa alla fase di definizione e avvio operativo del progetto, che prevede lo svolgimento delle seguenti attività:

1. *Kick-off meeting* e successive riunioni/sedute di avviamento;
2. *Attivazione del processo di analisi dei requisiti contrattuali*, al fine di identificarne chiaramente una *baseline* che costituisca il riferimento per tutto lo sviluppo del progetto;
3. *Pianificazione operativa della commessa*, attraverso il *Programma Generale Integrato di Commessa (PGIC)*;
4. *Attivazione della negoziazione del service* con le Funzioni di Stabilimento, Acquisti, Progettazione Funzionale. Tali accordi vengono sottoscritti e formalizzati nel *Documento di Negoziazione Service* nel corso di un'apposita riunione con la Direzione Navi. Nella fase di controllo di avanzamento, il Project Manager gestisce il processo di riprevisione a finire e, in particolare verifica la congruenza degli avanzamenti tempi/costi e delle stime a finire rispetto al piano di commessa e valuta le principali criticità e le possibili alternative, definendo ed attivando le azioni correttive necessarie.

Lo sviluppo del progetto, dall'avvio sino alla consegna del prodotto nave, si articola secondo i *processi* – schematicamente illustrati nella figura 5.8 – che possono essere raggruppati in tre momenti principali:

1. *Fase di pianificazione e start-up;*
2. *Fase di controllo;*
3. *Fase di analisi e visibilità.*

Fig. 5.8. Schema di processo di pianificazione e controllo



Durante la prima fase di pianificazione vengono definiti gli obiettivi, i metodi, le procedure e gli strumenti di pianificazione, attraverso la programmazione delle attività di dettaglio e la valutazione delle politiche di *make or buy*. Inoltre, si definiscono e allocano le risorse e vengono autorizzati i lavori.

Nella fase di controllo, si rilevano i costi consuntivati e, tramite la valutazione fisica e quindi reale del progetto si valutano le previsioni a finire, andando ad aggiornare la documentazione varia del progetto a seguito dell'individuazione delle cause degli eventuali scostamenti di tempi, costi, obiettivi. Gli output di questa fase sono le *riprevisioni a finire*; i dati aggiornati di programma e i rendiconti economico/finanziari.

La fase di analisi e visibilità si svolge parallelamente alla fase di controllo e vengono utilizzati gli output della fase precedente, con lo scopo di analizzare più in dettaglio gli scostamenti, valutando quindi gli impatti su tempi, costi e requisiti per aggiornare poi i piani operativi e di dettaglio, nonché i piani economici e finanziari.

Infine, un aspetto importante del Project Management di Commessa riguarda la *gestione delle modifiche*, in quanto, essendo il prodotto Nave estremamente complesso, durante lo sviluppo insorgono necessariamente delle varianti che devono essere correttamente gestite e controllate. Pertanto, il Project Manager, insieme al suo Team, dovrà valutare sia i rischi che le implicazioni connesse alle modifiche che possono essere generate, generalmente, dal Cliente, dagli enti di Progettazione o da modifiche delle tecnologie disponibili.

5.2.2. *Il Conto Economico di commessa*

Il Conto economico di commessa rappresenta il documento principale del Report Mensile di Commessa. Ai componenti del valore della produzione è

associata la configurazione di costo CBS della commessa (costo di produzione), al fine di ottenere il margine di contribuzione, l'EBIT e il risultato ante imposte.

Contribuiscono a creare il Valore della Produzione le seguenti voci:

- Fatturato (ricavi contrattuali corrispondenti a fatture emesse),
- Revisione prezzo (modifiche contrattuali che interessano il fatturato),
- Lavori addizionali (modifiche contrattuali corrispondenti a variazioni delle specifiche),
- Premi e penalità (ricavi aggiuntivi o riduzione dei ricavi contrattuali per anticipi o ritardi di consegna),
- (event.) Contributi integrativi (contributo dello Stato sui ricavi o altre forme di sostegno pubblico),
- Interessi sui contributi (interessi sulla posticipata corresponsione dei contributi da parte dello Stato).

Il Costo della Produzione è costituito dalla somma di Costi Diretti, Costi di Struttura e Oneri e Proventi Diversi. I Costi Diretti sono costituiti a loro volta da:

- Costi per materiali/subforniture/servizi, che valgono circa il 60% del totale. Essi vengono determinati nelle prime fasi del progetto, ma trovano manifestazione economica solo successivamente;
- Costi di material handling;
- Costi di subfornitura e appalti esterni di produzione o progettazione;

- Costi relativi ad ore di manodopera e progettazione interna, inclusi gli appalti interni, rappresentano circa il 30% del totale;
- Costi relativi ad allocazioni interne di costi indiretti, ovvero i costi dei centri ausiliari e ribaltati e i costi di struttura, registrati in SAP in specifici centri di costo dedicati e riallocati mensilmente ai centri diretti di produzione e progettazione che concorrono alla determinazione del costo orario standard.

La differenza tra valore e costo della produzione è denominata **EBIT** (*Earning Before Interest and Taxes*) e costituisce il margine di ricavi generato dalla commessa che rimane disponibile per remunerare il servizio del debito e fare fronte alla tassazione prevista. (v. Fig. 5.9)

Per comprendere come questi costi si sviluppano durante l'arco di vita della commessa, si può analizzare la Fig. 5.10, che rappresenta l'evoluzione delle differenti tipologie di costo dalla firma del contratto alla consegna della commessa. Da un'analisi attenta della Fig. 5.10, si nota la differenza di evoluzione dei costi di manodopera e di quelli di materiali/subforniture. I primi seguono lo sviluppo delle attività sottostanti, e quindi la manifestazione economica segue l'andamento delle attività conseguite; mentre nei secondi la manifestazione economica trova luogo solo successivamente. Per quanto riguarda, invece, l'avanzamento economico delle commesse, il criterio di valutazione delle commesse è la valutazione a ricavo, sia per quelle pluriennali che per quelle infrannuali. Nel caso delle commesse

pluriennali, i lavori in corso sono valutati sulla base dello stato avanzamento lavori, come previsto dallo IAS 11, secondo la seguente formula:

$$\% \text{ di completamento} * \text{ricavi preventivi} = \text{rimanenze finali}$$

La percentuale di completamento è calcolata sulla base del metodo del *cost-to-cost*, ovvero calcolato come rapporto tra costi consuntivi e costi totali stimati. Nel caso in cui il preventivo dei costi sia maggiore del preventivo dei ricavi, la società procede a stanziare nell'esercizio un fondo rischi. La Fig. 5.11. riassume le metodologie di calcolo del margine di periodo e dei lavori in corso.

Fig. 5.9. – Sintesi conto economico di commessa

Voce (Lire/milioni)	Commessa a vita intera			Competenza economica													
	Preventivo offerta (A)	Ultimo target (B)	Ultimo budget (C) (1)	Consumitivo es. precedenti (D) (2)	Budget progressivo (E)	Consumitivo progressivo (F)	Scostamento progressivo (G=F-E)	Budget anno (H) (3)	Riprevisione anno (J)	Scostamento anno (K=J-H)	Impegnato (L)	Da ordinare (M)	Consumitivo complessivo (N=D+F)	Riprevisione (P)	A finire (Q=P-N)	Scostamento ultimo target (R=P-B)	Scostamento ultimo budget (S=P-C)
1 VALORE DELLA PRODUZIONE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	n/a	n/a	0	0	0	0	0
Fatturato							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
Revisione prezzo							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
Lavori addizionali							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
Premi e penalità							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
Contributi integrativi							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
Interessi sui contributi							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
2 COSTI DIRETTI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	n/a	n/a	0	0	0	0	0
3 Materiali							0			0			0		0	0	0
4 Coforniture							0			0		0	0		0	0	0
5 Subforniture							0			0		0	0		0	0	0
6 Material handling (M/C/S)							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
7 Appalti e servizi esterni (8+9)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8 Produzione							0			0	0	0	0	0	0	0	0
9 Progettazione							0			0	0	0	0	0	0	0	0
10 Spese dirette diverse							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
11 Costi di fabbricazione (12+13+14+15)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	n/a	n/a	0	0	0	0	0
12 Produzione							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
13 Progettazione							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
14 Appalti in deroga (interni)							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
15 Affidi di stabilimento							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
16 Costi amministrativi							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
17 Garanzia							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
18 Imprevisti (*)				n/a		n/a	n/a			0	n/a	n/a	n/a		0	0	0
19 Margine di contribuzione (1-2)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	n/a	n/a	0	0	0	0	0
20 Costi di struttura							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
21 Oneri e proventi diversi							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
22 EBIT (19-20-21)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	n/a	n/a	0	0	0	0	0
23 Oneri finanziari netti (**)							0			0	n/a	n/a	0		0	0	0
24 RISULTATO ANTE IMPOSTE (22-23)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	n/a	n/a	0	0	0	0	0

Fig. 5.10. – Evoluzione dei costi di commessa

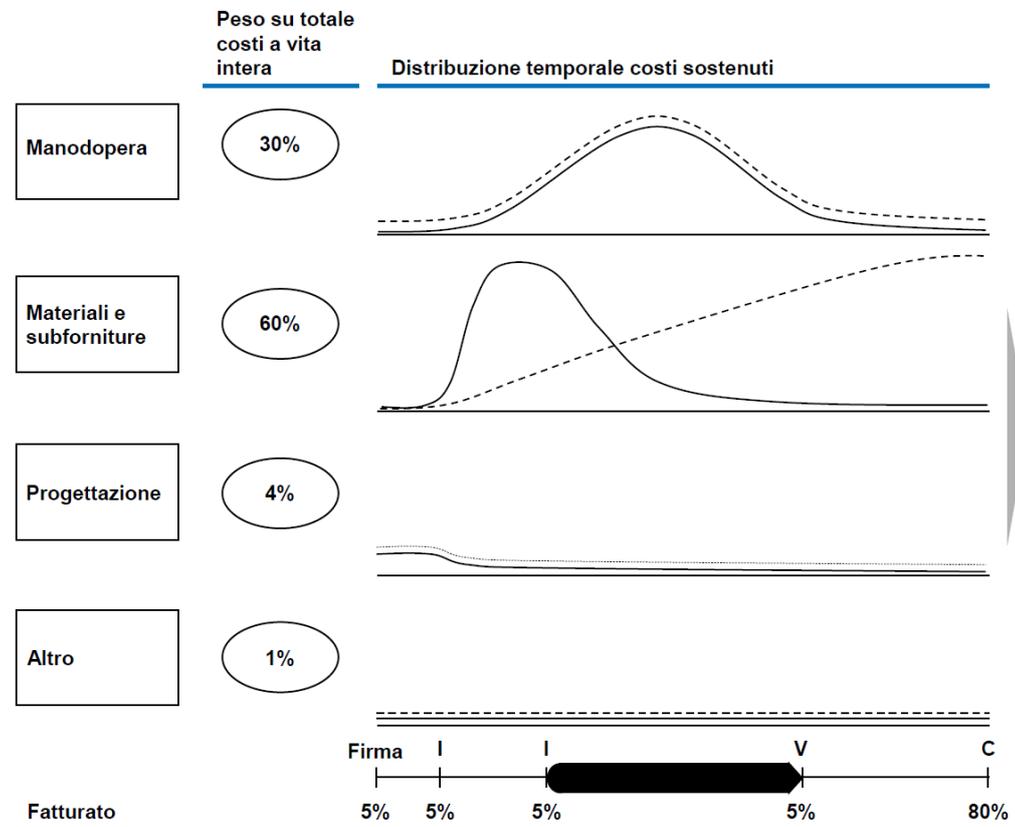


Fig. 5.11. – Calcolo dei lavori in corso (LIC)



5.2.3. *Il processo di pianificazione e controllo dei costi esterni*

Nell'ambito del processo di controllo di commessa, si colloca anche il processo di *pianificazione e controllo dei costi esterni di commessa*. I costi esterni di commessa sono i costi sostenuti per l'acquisto di fattori che risultano essere esterni rispetto all'azienda (materiali, subforniture, servizi ecc.) destinati esclusivamente alla commessa (escludendo cioè i costi di struttura quali mensa, manutenzione, utenze ecc.) e rappresentano la parte di costi più rilevante nel conto economico di stabilimento. La responsabilità dei costi esterni è suddivisa sostanzialmente tra Funzione Acquisti e Stabilimento che danno origine rispettivamente al Service ACU e al Service STA, gestito prevalentemente dalla funzione STA-ACE e dal PM-Team.

Per quanto concerne la responsabilità della funzione Acquisti, a questa viene affidata la pianificazione e il controllo dei costi esterni relativi ai cosiddetti *main item*, cioè i materiali che hanno maggiore rilevanza economica nel processo di costruzione della nave. Si fa riferimento a tutti quei materiali definibili *chiavi in mano* (ad esempio il teatro, gli impianti di ventilazione, i motori ecc.).

In questa sede, viene però effettuato un approfondimento delle responsabilità di pianificazione e controllo dei costi esterni di Stabilimento, che riguarda le attività che la sottoscritta ha avuto modo di studiare quotidianamente all'interno della funzione STA-ACE. Il documento di riferimento è il file di *Service* dei costi esterni di Stabilimento, un documento interno che contiene la ripartizione delle diverse

tipologie di costi esterni aggregati per WBS di competenza. Questo file di Service nasce con l'idea di omogenizzare uno strumento di controllo e monitoraggio dei costi esterni delle commesse, in modo tale che i Controller dei diversi stabilimenti e i Project management team possano avere un codice di lettura uniforme che facilita e velocizza il lavoro, in particolar modo per la costruzione di navi successive.

La *Work Breakdown Structure* permette di segmentare l'attività in pacchetti di lavoro omogeneo, che consentono quindi di effettuare un controllo sistematico più articolato e coerente durante tutto il processo di realizzazione della nave. Le WBS sono così suddivise:

- WBS A: in cui vengono raggruppati tutti i costi esterni relativi allo scafo. In particolare, essi sono inerenti ai materiali in acciaio, altri materiali e alle subforniture. Nella prima classe di materiali si monitorano i costi di lamiera, profili, puntelli e travi; nella seconda si tratta di altri materiali vari quali materiale saldante, le scale, il timone, telai, griglie, barre ecc.; in "subforniture", invece, sono principalmente compresi i costi relativi alla lavorazione del fumaiolo e altre prestazioni;
- WBS B: raccoglie tutte le quantità di materie prime e relativi costi di rivestimenti, isolazioni e pitturazioni. I materiali in questione genericamente si riferiscono all'Epicon, alla Graniglia e altri materiali simili;

- WBS D + E: sono esaminate e controllate in maniera accorpata data la forte analogia e la stretta connessione tra gli elementi in esse contenuti. Tubi, valvole e accessori vari sono i materiali monitorati in queste due categorie di WBS. La scomposizione e l'analisi della singola WBS può essere effettuata per rispondere all'esigenza di voler ulteriormente scomporre la struttura organizzativa cercando di isolare le componenti attinenti alla ventilazione; alla refrigerazione e al condizionamento;
- WBS F: nel quale ricadono le stime quantitative ed economiche circa gli impianti elettrici. Si tratta qui essenzialmente della pianificazione e del monitoraggio dei costi relativi a diverse tipologie di cavi e delle apparecchiature elettriche che entrano a bordo della nave;
- Altre WBS CGHKL: solitamente monitorate insieme alla WBS F, in quanto contengono i relativi agli accessori per impianti elettrici;
- WBS M: riguarda tutta una serie di attività di supporto, materiali, subforniture e spese dirette. In questa categoria rientrano dunque servizi svolti per il varo della nave, impalcature e ponteggi, impianti provvisori, noleggi, spese per trasporti, carburanti, pulizie o ancora tutte le spese derivanti dalle prove a mare della nave in oggetto. Si tratta di una sezione abbastanza complessa da gestire data la sua vasta articolazione e la notevole varietà di elementi che la compongono.

Infine, una categoria a parte è rappresentata dai cosiddetti *Ordini Minori*, che identificano una serie di ordini originata dallo stabilimento a fronte di esigenze produttive. Gestionalmente sono da considerarsi Ordini Minori gli ordini generati da richieste di acquisto manuali elaborate da STA-COP ed aventi WBS di responsabilità di Stabilimento (S00) e gruppo primario (WBS di primo livello) compreso tra la B++ e L++. Tali ordini sono ripartiti tra le due famiglie di:

- Attività Standard: collegate al processo standard di realizzazione, sotto la responsabilità di stabilimento:
- Imprevisti: collegati ad attività/materiali originati da eventi non pianificati e difficilmente prevedibili, sotto la responsabilità di stabilimento
- Carenze di specifica: generate da un errore o da una imprecisione della documentazione che descrive il contenuto dell'ordine di acquisto di responsabilità ACU.

A livello SAP, per individuare gli ordini minori viene inserita una causale sulla *Richiesta di Acquisto*.

Il prospetto riepilogativo finale che illustra in maniera più sintetica la pianificazione dei costi esterni (aggregati per WBS) della singola commessa è rappresentato in Fig. 5.10.

Fig. 5.10. – Esempio di report sintetico dei costi esterni di Stabilimento

SINTESI COSTI ESTERNI STA C. XXXX			
<i>Val. €/000</i>	BDG Anno X (A)	Impegnato (B)	Delta vs. BDG (B-A)
WBS A	-	-	-
WBS B	-	-	-
WBS D+E	-	-	-
WBS F	-	-	-
ALTRE WBS CGHKL	-	-	-
WBS M	-	-	-
TOTALE COSTI ESTERNI (A)	-	-	-
TOTALE ORDINI MINORI (B)	-	-	-
TOTALE STA (A+B)	-	-	-

L'aggiornamento del report è fondamentale per valutare lo stato della commessa in termini di avanzamento sul service. L'impegnato viene aggiornato sulla base dei prelievi di magazzino e dello stato di avanzamento lavori (SAL).

Per quanto riguarda i prelievi di magazzino questi fanno riferimento ai materiali di produzione contenuti nei magazzini aziendali, che possono distinguersi in:

- Materiali destinati (CTG1): materiali acquistati per essere utilizzati in una specifica Commessa;
- Materiali a scorta previsionale (CTG3): materiali acquistati in quantità atte a soddisfare le previsioni di utilizzo su una o più Commesse in base alle occorrenze indicate sia nelle liste di approvvigionamento che di prelievo;
- Materiali a scorta minimo-massimo (CTG4): materiali acquistati attraverso parametri di riordino scelti dagli Stabilimenti (scorta minima, quantità di acquisto) atti a garantire la loro disponibilità ed un livello di scorta di sicurezza minimo.

Il SAL, invece, attesta l'avvenuta esecuzione di una quota parte o del totale delle attività oggetto della fornitura, certificando l'avanzamento percentuale di una o più posizioni di un Oda. La percentuale di avanzamento da registrare è detta *avanzamento di periodo* e si somma a quella già approvata a sistema per la/e stessa/e posizione/i, o *avanzamento precedente* per ottenere l'avanzamento totale delle attività, detto *avanzamento attuale o montante*. A seconda della sua funzione, il SAL può appartenere a due categorie:

- *SAL Fornitore*: emesso su richiesta del Fornitore ai fini della liquidazione delle fatture, secondo quanto stabilito nell'Oda;
- *SAL Tecnico*: deve essere sempre emesso su iniziativa dell'Unità Organizzativa Fincantieri che gestisce la fornitura qualora a fine mese il Fornitore non abbia presentato alcuna proposta di SAL, ed è finalizzato al solo controllo

dell'avanzamento mensile dei costi di Commessa. Il SAL Tecnico può essere emesso per le sole forniture Chiavi in Mano e per gli Appalti in Deroga.

Pertanto, un report simile, aggiornato con frequenza trimestrale, risulta fondamentale per monitorare e giustificare alla direzione eventuali scostamenti tra il budget e le diverse riprevisioni o anche rispetto ai dati consuntivati in una precisa data.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro è stato svolto con l'obiettivo principale di mettere in risalto le caratteristiche peculiari del sistema di controllo di gestione che riguarda le aziende operanti su commessa e analizzare poi come quest'ultimo viene implementato all'interno di una realtà aziendale complessa come Fincantieri.

Da quanto analizzato emerge che il controllo di gestione nelle imprese che operano su commessa si presenta come un processo articolato, contraddistinto da un grado di difficoltà ed aleatorietà superiore rispetto alle aziende che effettuano lavorazioni in serie. Questo perché, per definizione, l'oggetto della produzione riguarda prodotti tra loro differenziati, a seconda delle specifiche richieste ed esigenze del cliente che commissiona il progetto. Il sistema implementato deve quindi essere in grado di adattarsi alle diverse situazioni, e soprattutto deve permettere di monitorare ogni fase della lavorazione delle commesse, partendo già dal momento in cui il cliente si rivolge all'impresa. È di fondamentale importanza, infatti, che il processo inizi proprio prima dello sviluppo vero e proprio della commessa, attraverso l'elaborazione del preventivo preliminare. Questa fase risulta essere particolarmente critica, in quanto da potenziali errori ne deriverebbe per

l'impresa una *performance* inferiore che può portare anche al caso limite in cui la commessa comporti un risultato negativo.

Successivamente, il controllo concomitante allo svolgimento della commessa, che si realizza attraverso lo sviluppo del preventivo aggiornato, è di estrema importanza per effettuare l'analisi degli scostamenti durante il processo produttivo e permette di mettere in atto sia meccanismi di *feed-back*, per comprendere cosa è accaduto (c.d. *learning by doing*), sia meccanismi di *feed-forward* che consentano di guidare il Management aziendale ad individuare azioni correttive da mettere in atto in futuro. Tale processo di controllo viene generalmente effettuato ricorrendo a diversi strumenti tipici quali la contabilità analitica; la contabilità generale, quella industriale; nonché il budget e diversi sistemi di reporting, che permettano di monitorare, con frequenza e tempestività, gli indicatori più rilevanti che incidono sulla capacità di creazione di valore.

È bene sottolineare che il sistema di controllo di gestione presentato non è assoluto, ma ogni impresa adotta quello che le permetta, a seconda delle sue caratteristiche, di ottenere i migliori risultati possibili.

Nel caso del Gruppo Fincantieri, si è potuto apprezzare la complessità di un sistema di controllo di gestione che rispecchia l'estrema vastità e laboriosità del prodotto nave e che richiede quindi l'integrazione di processi informativi e strumenti tecnico-contabili che permettano di supportare il Management nelle attività di Pianificazione e Controllo. Infatti, si tratta di un sistema che permette un

efficace controllo sia a livello di Gruppo, sia a livello di singola SBU, e che presenta diversi livelli di disaggregazione, fino ad entrare nel dettaglio della singola commessa sviluppata. Grazie allo sviluppo del caso si sono potuti quindi apprezzare nelle loro particolarità i diversi strumenti impiegati, andando talvolta ad integrare e talvolta ad entrare nel dettaglio di quelli presentati solo in maniera teorica nei primi capitoli dell'elaborato.

Concludendo, occorre affermare che il Sistema di Controllo di Gestione adottato dell'impresa non deve essere considerato statico, ma deve essere costantemente sottoposto ad analisi e a valutazioni, al fine di stabilire se lo schema adottato sia ancora valido o se vada modificato in relazione ad eventuali mutamenti operativi che si sono verificati. È necessario quindi un costante esame dei punti di forza da consolidare e dei punti di debolezza da migliorare, in modo tale che il SCG sia in grado di adattarsi e di rispondere in modo efficiente ed efficace alle continue pressioni interne ed esterne all'azienda.

BIBLIOGRAFIA

- BONATO M., MASCOLO A., *La gestione delle aziende a commessa*, in *Logistica Management*, 2004.
- BORSA ITALIANA, *Guida al Sistema di Controllo di Gestione*, novembre 2011.
- BRUNI G., *Contabilità per l'alta direzione*, 1999.
- BRUSATERRA M., *Le risposte ai quesiti: criterio di valutazione dei lavori su commessa*, in *Guida alla contabilità & bilancio*, 2007.
- CALORI G., PEREGO N., *Il controllo di gestione nella produzione su commessa*, in *Strumenti di P&C*, 9/2009.
- CALORI G., PEREGO N., *Produzione su commessa: lo stato avanzamento e gli scostamenti dal budget*, in *Amministrazione e Finanza*, 24/2009.
- COMBATTENTE A., *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, in *Pianificazione & Controllo*, 6/2001.
- CHINELLO M., *Produrre per scorta e su commessa*, in *Logistica Management*, 2002.
- DALENA P., *Il sistema di controllo di gestione di un'impresa operante su commessa: il caso Mondialpack*, in *Controllo di gestione*, 2014.
- DE LUCA A., *Progetto. Controllo dei progetti svolti su commessa*, in *PMI*, 2013.

- DE MARCHI G., *La valutazione dei lavori in corso su ordinazione: i costi post-chiusura della commessa*, in *Bilancio, vigilanza e controlli*, 2016.
- DI MARIA C., *Il modello di controllo in un'azienda che lavora su commessa*, in *Contabilità finanza e controllo*, 2008.
- GIOVE G., *Imprese che operano su commessa: un'analisi di costi e redditività*, in *Amministrazione & Finanza*, 23/2008.
- GIOVETTI M., GUERRA C., *Il cash flow di commessa*, in *PMI*, 2001.
- Hollensen S., *Global Marketing*, 2017, Pearson.
- INNOCENTI M., *Calcolo dei costi e dei preventivi: come controllare le produzioni su commessa*, in *PMI*, 1997.
- INNOCENTI M., *Le regole per produrre su commessa*, in *PMI*, 1997.
- LOMBARDO A., SPEZIALE M.T., *Le imprese che producono su commessa. Lezione 1 – Classificazioni, tipologie: il caso Magic Plastic Spa*, *Amministrazione & Finanza. I corsi*, 2003.
- MANCA F., *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, *IPSOA*, Assago, 2016.
- MANCA F., *Le politiche di outsourcing nelle imprese che producono su commessa*, in *Controllo di gestione*, 2017.
- MANELLI A., PACE R., *Finanza d'impresa – Analisi e metodi*, Milano, 2009, ISEDI.
- MARASCA S., *Misurazione della performance e strumenti di controllo strategico*, Bologna, 2011, Esculapio.

- MARCONE M.R., *Le strategie delle imprese italiane di media dimensione. Innovazione e internazionalizzazione delle attività di impresa*, 2017, Torino, Giappichelli Editore.
- MUCELLI A., *Gli strumenti di controllo per la produzione su commessa*, in *Amministrazione & Finanza*, 1995.
- MUCELLI A., *Il sistema di reporting per la produzione su commessa*, in *Amministrazione & Finanza*, 1995.
- MUCELLI A., *Il processo di controllo nelle imprese che producono su commessa*, in *Amministrazione & Finanza*, 1995.
- PAPPERINI L., *La gestione della commessa. Dal prodotto alla soluzione: pianificare, controllare, progettare il futuro*, in *Sistemi & Impresa*, 2011.
- PIRAS M., *Produzione su commessa. Analisi e valutazione di efficacia del controllo*, in *Budget*, 2000.
- PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE, *A guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK® Guide)*, Newtown Square, Pennsylvania, 2013.
- RENDINIELLO L., *Lavori su commessa*, in *Guida alla contabilità & bilancio*, 2011.
- RIGHETTI M., RUBINIE D., *Il budget per le aziende che operano su commessa*, in *Controllo di gestione*, 2020.
- RIGOBON P., *Il controllo di gestione nelle realtà aziendali che operano su commessa*, in *Contabilità finanza e controllo*, 1995.

- RUBELLO U., FIORICA G., *Controllo di gestione nelle aziende operanti per commessa*, in Strumenti di P&C, 2003.
- SIMONI M., *Quando accettare una commessa? Impatto e redditività per l'impresa*, in Amministrazione & Finanza, 18/2003.
- TESTORI G., *Programmi gestionali per la produzione su commessa*, in Logistica management, 2010.
- TESTORI G., *La programmazione della produzione su commessa*, in Logistica management, 2010.
- TONCHIA S., *Il Project Management. Come gestire il cambiamento e l'innovazione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001.
- VALERIO S., *Creare valore nelle imprese che operano su commessa*, in Amministrazione & Finanza, 1998.
- ZITO M., *Il controllo di gestione nelle aziende che operano su commessa e l'informativa di bilancio sui lavori in corso*, Aracne Editrice, Roma, 2009.

ALTRE FONTI

FINCANTIERI S.P.A., *Cost Breakdown Structure*.

FINCANTIERI S.P.A., *Emissione stati avanzamento lavori*.

FINCANTIERI S.P.A., *Il Sistema di controllo di gestione nel gruppo Fincantieri*.

FINCANTIERI S.P.A., *La struttura dei centri di pianificazione e di consuntivazione*.

FINCANTIERI S.P.A., *Life cycle Management*.

FINCANTIERI S.P.A., *Manuale utente per la gestione degli ordini minori*.

FINCANTIERI S.P.A., *PM di commessa*.

FINCANTIERI S.P.A., *Report mensile di commessa*.

FINCANTIERI S.P.A., *Work Breakdown Structure*.

RINGRAZIAMENTI

Con la realizzazione di questo elaborato, si conclude un capitolo della mia vita che ricorderò per sempre.

Il mio primo ringraziamento va a tutta la mia famiglia. Ai miei genitori, mamma Silvana e papà Mauro, per tutti i sacrifici fatti negli anni e per avermi supportato, sostenuto e incoraggiato in tutto il mio percorso. Siete e sarete sempre per me un esempio da seguire. A Eleonora e Matteo, grazie perché in voi so di trovare sempre una parola sincera di conforto, una guida, un sostegno. Grazie per essere sempre stati presenti e di aiuto con i vostri preziosi consigli. Vi voglio immensamente bene e questa Tesi è dedicata a tutti voi.

Un grazie speciale al mio relatore, il prof. Sergio Branciarì, per la disponibilità, la professionalità e la celerità nel rispondere alle mie richieste.

Ringrazio di cuore il mio responsabile, l'Ing. Gabriel Di Benedetto, e tutti i miei colleghi dell'ufficio Amministrazione e Controlli Economici, senza i quali questa Tesi non avrebbe ragione di esistere. I consigli e l'impegno messo nella mia formazione sono stati importanti per il raggiungimento di questo obiettivo. Grazie per avermi supportato e incoraggiato anche nei periodi più intensi e per aver gioito insieme a me dei traguardi raggiunti.

Grazie alle amiche di una vita, alle Martine, a Ilaria, Marika, Giulia e Federica, per tutti i momenti passati insieme in questi anni e per quelli che verranno. Siete e sarete sempre per me un punto di riferimento.

Infine grazie a Lorenzo, sempre in prima fila a tifare per me. Grazie a te, amore, ho avuto il coraggio di guardare sempre avanti, di lottare e di rialzarmi anche nei momenti in cui sentivo di non farcela. Questo traguardo è anche tuo. Ti amo.