UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE

FACOLTÀ DI ECONOMIA "GIORGIO FUÀ"

Corso di Laurea triennale in

ECONOMIA E COMMERCIO

STRUMENTI E PECULIARITÀ DEL CONTROLLO DI GESTIONE PER LE IMPRESE CHE PRODUCONO PER COMMESSA

Relatore:

Prof.ssa Chiucchi Maria Serena

Rapporto Finale di:

Secchiaroli Mirco

Anno Accademico 2019/2020

INDICE:

Introduzione

Capitolo 1: Introduzione alla produzione su commessa

1.1. La commessa: caratteristiche e tipologie

1.2. Produzione su commessa e produzione in serie

1.3. La struttura organizzativa nelle imprese che operano su commessa

Capitolo 2: L'organizzazione e la gestione dei tempi di progetto

2.1 Definire attività e responsabilità all'interno di un progetto

2.1.1 Work Breakdown Structure

2.1.2 Organization Breakdown Structure e Responsability Assignment Matrix

2.2 Gestione del tempo di sviluppo di un progetto

Capitolo 3: Il controllo nelle aziende che producono su commessa

3.1 Caratteristiche e strumenti del controllo gestionale nelle imprese che producono su commessa

3.2. Preventivo di commessa

3.2.1 Preventivo d'offerta

3.2.2 Preventivo esecutivo

3.2.3 Preventivo aggiornato

3.3 Analisi degli scostamenti

3.3.1 Calcolo dei ricavi e dei costi consuntivi di commessa

3.3.2 Le diverse tipologie di analisi degli scostamenti nelle imprese che producono su commessa

3.4 Dai preventivi al budget economico

Conclusioni

Bibliografia

INTRODUZIONE

Sono numerose le imprese di successo che operano su commessa e risulta quindi interessante analizzare le caratteristiche di quest'ultime, allo scopo di comprendere al meglio il loro funzionamento e come il controllo di gestione possa essere progettato ed implementato. Va considerato cosa implica operare all'interno di un'impresa i cui outputs sono dei beni o dei servizi unici, a sé stanti e facilmente distinguibili dagli altri prodotti offerti dall'impresa. Spesso, parlando di produzione su commessa, un esempio tipico è quello delle grandi imprese navali o cantieristiche, ma sono tantissimi i settori che abbracciano questa tipologia di operato: dall'informatica all'edilizia, passando per il settore automobilistico e per quello dell'elettronica.

Numerose sono le peculiarità da dover considerare prendendo in considerazione queste tipologie di imprese. Guardando dal punto di vista del controllo di gestione, va tenuto conto che cambiano le modalità con cui viene svolta l'attività di budgeting, cambia la modalità con cui si svolge l'analisi degli scostamenti, cambia la considerazione dei costi. Vengono introdotti ulteriori strumenti, quali ad esempio, i preventivi di commessa, le tecniche di gestione del tempo di progetto (Gantt, Pertt, CPM).

Il presente lavoro approfondisce le principali differenze fra un'impresa che opera sulla base di una produzione make-to-stock e una che opera seguendo la logica make-to-order.

Nello specifico, il primo capitolo è atto ad inquadrare cosa si intende nel momento in cui si parla di commessa, cosa implica questo per la funzione produttiva e, in chiusura, viene considerata la struttura organizzativa e come essa tenda ad assumere una particolare configurazione nelle imprese che operano su progetti.

Nel secondo capitolo, invece, vengono considerati due temi particolarmente critici quando si parla di produzione su commessa: l'organizzazione delle attività e dei ruoli in un progetto e la gestione dei tempi dello stesso.

Infine, nel terzo capitolo, si analizzano in maniera specifica alcuni elementi particolari del controllo di gestione in questa tipologia di imprese. Nel dettaglio, vengono analizzati i preventivi di commessa, l'analisi degli scostamenti e il budget economico.

CAPITOLO 1: INTRODUZIONE ALLA PRODUZIONE SU COMMESSA

1.1 LA COMMESSA: CARATTERISTICHE E TIPOLOGIE

Per introdurre l'argomento è fondamentale analizzare che cosa significhi produrre su commessa. Manca (2016, p. 3) definisce tale attività intendendola come "un modo di produrre beni e servizi che prevede l'allestimento di un prodotto originale secondo le indicazioni fornite dal cliente che lo ha commissionato". Spesso, nel gergo aziendale, il termine "commessa" tende ad essere scambiato col termine "progetto", sottolineando la necessità di una importante fase di progettazione precedente allo svolgimento della commessa. Tante sono le definizioni che nel corso degli anni sono state attribuite a "progetto", ma quella più calzante è quella di Archibald. Egli lo definisce come "uno sforzo complesso, di regola di durata inferiore a tre anni comportante compiti interrelati eseguiti da varie organizzazioni, con obiettivi, schedulazioni e budget ben definiti" (Archibald, 2014, p.61). Analizzando entrambe le definizioni è possibile trovare il motivo sottostante la scelta di utilizzare i termini come sinonimi: entrambe le definizioni fanno riferimento alla realizzazione di una produzione specifica, con tempi e risorse prestabilite (Manca, 2016).

Varie sono le peculiarità da analizzare nel momento in cui si parla di produzione su commessa.

Il primo aspetto fondamentale da considerare è che la commessa parte dalla definizione da parte del cliente dell'impresa, definito "committente", delle specifiche. Esse sono le caratteristiche che rendono unica la commessa, i tempi di consegna del bene o servizio ed anche il prezzo, seppur definito in maniera puramente preventiva. Quindi, l'impresa risulta sottoposta a maggiori vincoli rispetto alle imprese che producono in serie. Infatti, sarà chiamata ad accettare o declinare le specifiche presentate, tenendo conto che si svolge sempre una fase di confronto con l'impresa per valutare la fattibilità dei lavori. Il committente può essere sia un soggetto interno all'impresa (come un reparto o una funzione aziendale) sia un soggetto esterno ad essa. Da questo aspetto deriva la distinzione fra commessa interna e commessa esterna. Il fatto di poter definire in anticipo le condizioni che caratterizzano l'attività da svolgere da parte dell'impresa risulta interessante in quanto sarà possibile definire in anticipo tutte le risorse necessarie, e conseguentemente i costi da sostenere (oltre ai ricavi ottenibili), per realizzare il progetto.

Parlando di commessa è possibile distinguere, oltre alla distinzione già citata fra commesse interne e commesse esterne, fra (Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018; Manca, 2016):

- commesse di beni o di servizi, in relazione al tipo di prodotto offerto;
- commesse infrannuali o pluriennali, in relazione alla durata dei tempi di esecuzione. Ci si riferisce al primo caso, se i tempi di svolgimento dei lavori

siano compresi nell'esercizio dell'impresa. In caso contrario, si parla di commessa pluriennale;

- commesse private o pubbliche, se il committente ha natura privata o pubblica (come lo Stato o enti pubblici);
- commesse accentrate o decentrate, in base al sito in cui le commesse vengono eseguite. Questa distinzione è legata al tipo di prodotto offerto e alla sua mobilità;
- commessa di piccole, medie o grandi dimensioni, in base al valore che assumono in senso assoluto o relativo (in confronto al fatturato).

1.2 PRODUZIONE SU COMMESSA E PRODUZIONE IN SERIE

Risulta interessante valutare le principali distinzioni fra la produzione su commessa e la produzione in serie. Oltre alla classica distinzione fra il tipo di prodotto, originale e complesso nel primo caso e standardizzato nel secondo, è utile considerare le implicazioni a livello di ciclo operativo. Innanzitutto la durata è differente: nelle imprese che operano in serie, potendo far leva sulla minore complessità di produzione, essa è molto minore. Inoltre, va tenuto conto del fatto che, nella produzione per il magazzino (make-to-stock), il ciclo si svolge seguendo questo ordine: acquisto dei fattori, combinazione degli stessi e vendita del bene.

Nella produzione make-to-order invece, il ciclo è il seguente: vendita del bene, acquisto dei fattori e combinazione degli stessi. Il fatto che la vendita anticipi

l'acquisto dei fattori e la loro combinazione comporta un diverso rischio economico da dover considerare. Per la produzione in serie, il rischio è di mercato, ossia legato al fatto che l'impresa potrebbe non essere in grado di riuscire a vendere tutte le unità prodotte. Per la produzione per progetti, il rischio è di esercizio, ossia legato alla possibilità che i costi possano essere superiori rispetto a quanto programmato, rischiando di far perdere la redditività che la commessa avrebbe dovuto generare. Sempre in relazione con il differente ciclo operativo, il fabbisogno finanziario è diverso: nel caso delle imprese che operano per il magazzino esso sarà crescente inizialmente per poi abbassarsi a seguito dei flussi di cassa in entrata legati alle vendite. Nell'altra tipologia di imprese, il fabbisogno tende ad essere altalenante, per via della presenza di anticipi sul corrispettivo finale che spesso vengono richiesti al committente. La maggior complessità del prodotto nelle imprese che operano su ordinazione comporta altre differenze: il volume di produzione sarà minore, mentre al contrario, il valore di ogni singolo prodotto tende, nella maggior parte dei casi, ad essere più elevato. Ulteriori elementi di differenziazione possono essere (Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018; Manca, 2016): la modalità di commercializzazione dei beni (fortemente legata alla promozione di marketing per le imprese che operano in serie mentre, per le imprese che producono su commessa, si fa leva sulla relazione con il cliente), la progettazione dell'oggetto di scambio (svolta in autonomia nelle imprese che operano in serie mentre in collaborazione con il committente nel secondo tipo di impresa).

1.3 LA STRUTTURA ORGANIZZATIVA NELLE IMPRESE CHE OPERANO SU COMMESSA

Una distinzione che necessita di un'attenzione particolare è quella che riguarda la struttura organizzativa dell'impresa, nel momento in cui facciamo riferimento alla produzione su commessa. Definire la struttura organizzativa dell'impresa significa, nella logica macro[1], suddividere l'organizzazione in unità organizzative, ossia strutture relativamente autonome che raggruppano individui che svolgono attività collegate e che rispondono a un unico capo (Spina, 2012). Vari sono i criteri attraverso cui è possibile definire la struttura organizzativa di un'impresa. Oltre alla struttura elementare[2] e a quella divisionale, possiamo considerare due particolari tipologie di strutture: la struttura funzionale e la struttura a matrice.

La struttura funzionale è utile considerarla per tutte le imprese che hanno una crescita dimensionale tale per cui non è più adatto l'utilizzo della struttura elementare. In questo tipo di struttura, il criterio scelto per definire le unità organizzative è la "tecnica", cioè i processi di medesima natura gestionale. In questo

[1] È bene distinguere la macrostruttura dalla microstruttura organizzativa. La microstruttura organizzativa, infatti, riguarda la definizione dei compiti e delle mansioni da affidare alle singole posizioni lavorative all'interno dell'azienda (Silvestrelli e Bellagamba, 2017).

[2] Quando si parla di struttura elementare si fa riferimento alla struttura delle piccole imprese famigliari. Essa è caratterizzata da due soli livelli gerarchici: l'imprenditore e i suoi collaboratori. Il primo è chiamato a prendere sia scelte strategiche sia operative. Tutte le decisioni e il futuro dell'impresa ruotano attorno ad egli. In suo aiuto, definisce dei collaboratori i quali si occupano di attività puramente esecutive, senza poter prendere decisioni in autonomia. Il successo di queste imprese si basa sulle sole capacità dell'imprenditore e pochissimo spazio è lasciato alla delega. (Silvestrelli e Bellagamba, 2017).

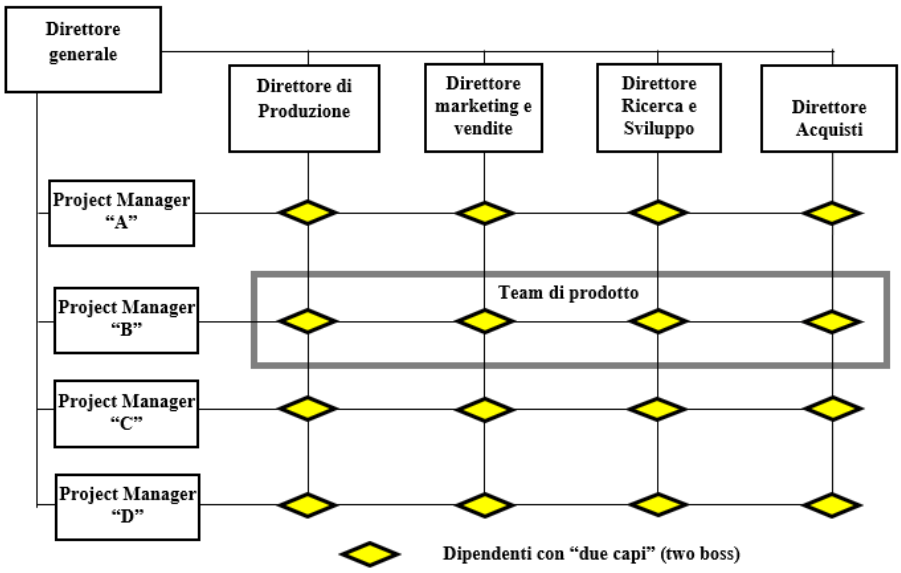
caso, quindi, il criterio utilizzato è un criterio per input, in quanto si fa riferimento ad un'omogeneità di risorse, competenze e capacità per la definizione delle unità organizzative (Silvestrelli e Bellagamba, 2017).

Ciò che si ottiene è un'organizzazione per funzioni: si avrà la funzione produzione, la funzione logistica ecc. Alla guida delle funzioni vengono posti i manager, i quali dovranno guidare i dipendenti a questi sottoposti verso il perseguimento degli obiettivi che alla funzione sono stati affidati dalla direzione aziendale, in coerenza con la strategia corporate. Questa tipologia di struttura risulta poco utile per i meccanismi di un'impresa che opera su ordinazione.

Per queste risulta maggiormente interessante la macrostruttura a matrice. In questo tipo di struttura, più articolata rispetto alla precedente, non si segue un unico criterio per definire le unità organizzative al livello immediatamente inferiore alla direzione generale. Oltre al criterio per input, legato all'omogeneità tecnica dei soggetti appartenenti alle varie funzioni, si definisce un criterio per output, legato ai progetti che l'impresa deve realizzare. Quindi, i soggetti che si trovano al secondo livello gerarchico dovranno sottostare alla guida sia dei manager di funzione, sia dei project manager. Questa tipologia di struttura è l'unica che deroga dal principio di unicità del comando, principio secondo la quale ogni soggetto è sottoposto alla guida di un unico manager (o responsabile). Questi soggetti sono definiti "two boss men" (si veda la figura 1.1). L'organizzazione per matrice ha l'obiettivo di puntare a mantenere intatti i vantaggi della struttura funzionale, ossia la maggiore efficienza

e la specializzazione delle competenze all'interno delle funzioni, aggiungendo uno spinto orientamento verso il committente e la sua soddisfazione tramite la definizione dei team di progetto. I rischi principali sono legati al rischio di comportare confusione e conflitti fra i manager di funzione e di progetto. Importante sarà la necessità di definire uno stile di controllo adeguato, aperto e collaborativo, e favorire un'ampia condivisione di informazioni fra i vari soggetti.

Figura 1.1 – Struttura a matrice



Fonte: elaborazione propria tratta da Silvestrelli e Bellagamba, 2017, p. 93

CAPITOLO 2: L'ORGANIZZAZIONE E LA GESTIONE DEI TEMPI DI PROGETTO

2.1 DEFINIRE ATTIVITÀ E RESPONSABILITÀ ALL'INTERNO DI UN PROGETTO

La gestione dei team di progetto è affidata ai project managers. Kerzner (2007, p. 4, traduzione propria) definisce il project management come l'attività di "pianificazione, direzione, gestione e controllo di risorse appartenenti ad un'impresa per il conseguimento di un obiettivo di breve termine da raggiungere". Per riuscire nell'intento di tale attività, è utile comprendere il ruolo che hanno due fattori fondamentali: la definizione delle responsabilità all'interno del team di progetto e la gestione dei tempi di progetto.

Il team di progetto, guidato dal project manager, sarà formato da un insieme di soggetti ai quali verranno attribuite responsabilità differenti in base al ruolo esercitato. Per riuscire a svolgere un controllo adeguato sull'utilizzo delle risorse destinate allo sviluppo della commessa (o progetto) e per valutare il conseguimento di risultati in linea con gli obiettivi prefissati, risulta fondamentale definire la Project Breakdown Structure (PBS). Essa si compone di due componenti: la Work Breakdown Structure e l'Organization Breakdown Structure (De Heredia Scasso, Santana Larenas, 1991).

2.1.1 Work Breakdown Structure

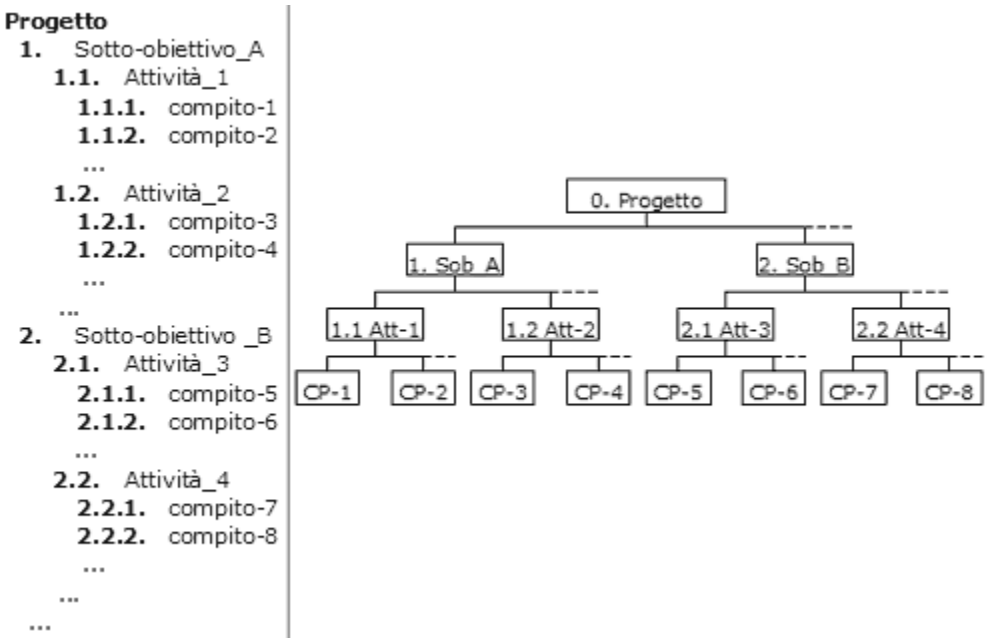
Attraverso la Work Breakdown Structure, è possibile scomporre l'output della commessa in modo tale da definire, nel dettaglio, l'insieme delle attività e delle singole operazioni da dover svolgere. La WBS si presenta graficamente come una struttura ad albero (o tramite una struttura tabellare), in cui vengono definiti, con un dettaglio maggiore man mano che si raggiungono i livelli gerarchici più bassi, i derivable[3] da dover realizzare per il conseguimento degli obiettivi di progetto. L'obiettivo è quello di raggiungere un livello di disaggregazione tale da pervenire ai cosiddetti "work packages" (o tasks).

Lo scopo della predisposizione della WBS è quello di riuscire ad organizzare il lavoro da svolgere in maniera tale da renderlo facilmente organizzabile e controllabile, in termini di tempo, risorse e costi da dover sostenere per l'implementazione di ogni singola task.

Esistono alcune regole per l'implementazione di una WBS valida. La prima regola fondamentale è quella del "100%". Tale regola impone che all'interno della WBS vengano incluse tutte le attività fondamentali per l'ottenimento dello scopo della commessa, escludendo ogni tipo di attività che non sia fondamentale al raggiungimento dell'obiettivo (Gaio, 2010).

[3] Con derivable si intende "ogni prodotto, risultato o capacità di fornire un servizio univoco e verificabile che deve essere realizzato per portare a termine un processo, una fase o un progetto" (Martone e Ramponi, 2011, p.29).

Figura 2.1 – Work Breakdown Structure



Fonte - https://www.pmi.it/impresa/business-e-project-management/articolo/504/suddividere-il-progetto-con-la-wbs.html (ultimo accesso, 04/06/2020)

Un altro concetto essenziale è quello della "granularità": il problema che spesso si pone è la definizione del livello più adeguato di dettaglio da conseguire nella definizione delle tasks. Non esiste una regola precisa atta alla risoluzione di tale problema, ma è importante tenere conto dei seguenti aspetti (Martone e Ramponi, 2011):

- controllabilità: ogni work package deve essere affidato ad un unico soggetto che ne diventa responsabile;

- gestibilità: tenendo conto della durata del progetto, ogni task non dovrebbe avere una durata eccessiva, onde evitare il rischio di non poter gestire al meglio possibili inefficienze che nel corso del tempo si sono sviluppate;
- misurabilità: ogni task si considera completata se si perviene alla definizione di un documento o di un oggetto che ne attesti il termine;
- significatività: ogni task deve essere importante per il progetto, onde evitare una scomposizione eccessiva.

2.1.2 Organization Breakdown Structure e Responsability Assignment Matrix

Definita la WBS e i conseguenti work packages, viene definita la Organization Breakdown Structure (OBS). Essa serve allo scopo di definire i responsabili che saranno coinvolti nello svolgimento della commessa. Sostanzialmente, si predispone un organigramma relativo al singolo progetto. Si stabiliscono quindi i legami e le relazioni gerarchiche fra i vari soggetti.

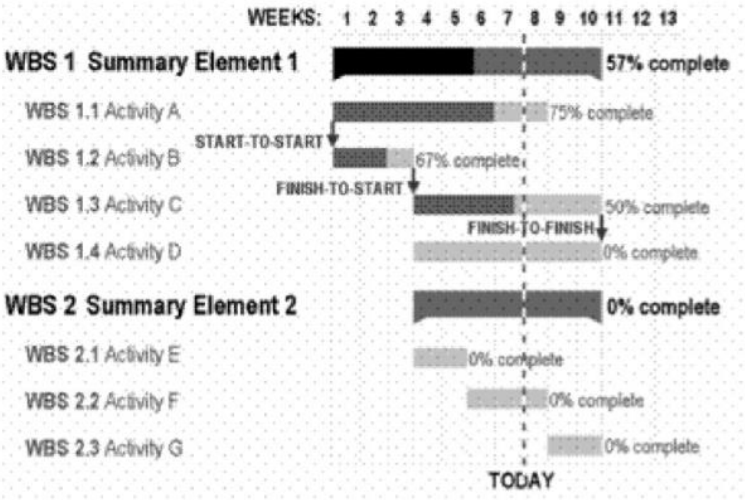
Per collegare i singoli work packages con i vari responsabili, e quindi conseguentemente i risultati della WBS con quelli della OBS, si utilizza la Responsability Assignment Matrix (RAM). In questo modo, il project manager potrà definire a chi spetta la responsabilità per le singole tasks, evitando possibili alibi in caso di inefficienze (Martone e Ramponi, 2011).

2.2 GESTIONE DEL TEMPO DI SVILUPPO DI UN PROGETTO

Il tempo è una componente fondamentale nello sviluppo di un progetto. Sin dalle origini del project management, esso è stato considerato uno dei punti cardine nella definizione successo di un progetto. Uno dei più famosi criteri di definizione del successo di quest'ultimi, l'Iron Triangle, si basava sull'ottimale gestione del tempo, dei costi e della qualità. Nonostante nel tempo, vari studiosi, tra i quali Atkinson, abbiamo cercato di andare oltre tale criterio, il tempo rimane sempre una componente fondamentale (Atkinson, 1999).

Partendo dal concetto di WBS e di divisione delle commesse in tasks, risulta utile per l'impresa riuscire a coordinarsi in termini di tempo. Uno degli strumenti elementari per l'impresa è il Diagramma di Gantt (o Cronoprogramma). Nella maggior parte dei casi viene definito (si veda la figura 2.2) sulla base di un asse verticale, dove nell'ordinata vengono definite le varie attività da svolgere, e di un asse orizzontale in cui si definisce il tempo. Per definire tale diagramma è necessario riuscire a stimare con la massima precisione possibile la durata di ogni singolo work package. Tanto più l'impresa avrà a che fare con tasks routinarie, tanto più tale operazione risulterà semplice (Manca, 2016). Il Diagramma di Gantt è adatto a commesse e progetti semplici, non potendo definire i legami fra le singole attività.

Figura 2.2 – Diagramma di Gantt



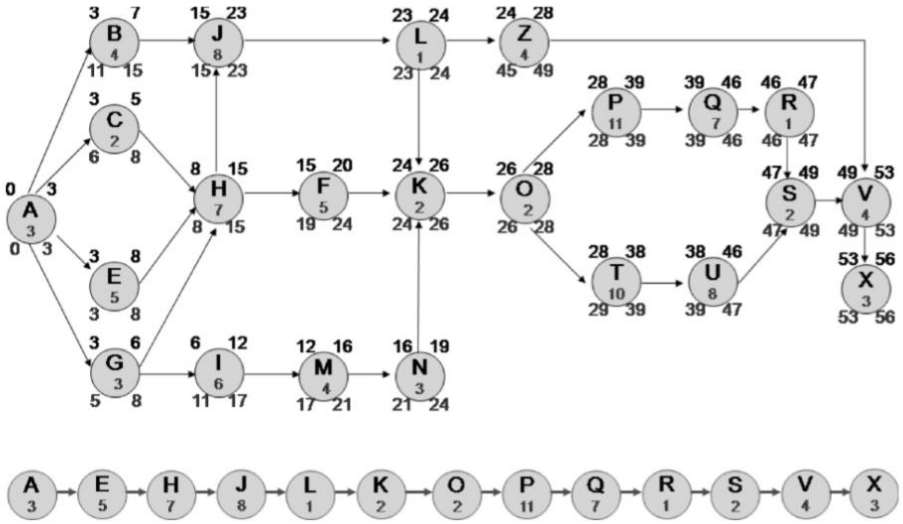
Fonte: Baroni e Gafforini, 2009, p. 9

Spesso, al crescere della complessità del progetto, si tende ad utilizzare dei "network diagrams", ossia diagrammi reticolari in cui vengono analizzate le interdipendenze fra le singole attività da svolgere. Fra i più noti, abbiamo la Program Evaluation and Review Technique (Diagramma di PERT) e il Critical Path Method (si veda la figura 2.3) (Taxèn e Lilliesköld, 2008).

Il Diagramma di PERT segna un'evoluzione rispetto a Gantt in quanto permette di analizzare le singole attività di un progetto, tenendo conto delle interdipendenze fra ognuna di queste. Tale metodo si basa sulla definizione di un percorso critico fra i singoli work packages, ossia quello che richiede un tempo maggiore per essere concluso, sulla quale l'impresa dovrà prestare attenzione onde evitare possibili

ritardi che potrebbero rischiare di rallentare l'intero progetto (Busco, Giovannoni e Riccaboni, 2018).

Figura 2.3 – Esempio di Critical Path Method (CPM)



Fonte: Baroni S., Gafforini M., 2009, p. 7

La differenza principale fra questo metodo e il Critical Path Method (CPM) sta nel fatto che nel diagramma di PERT la durata di ogni singola task viene determinata sulla base di una stima ("Stima a tre punti"), basata su ipotesi pessimistiche, probabili e ottimistiche (Martone e Ramponi, 2011; Simeoni e Serpelloni 2002).

Entrambi i metodi, seppur evidenziando il percorso critico, non devono portare a sottovalutare l'importanza della gestione di tutte le attività aziendali, onde evitare possibili inefficienze nella gestione dell'impresa (Manca, 2016).

Vari studiosi, nel tempo, evidenziano come questi metodi, seppur utili, non siano sufficienti per la gestione di progetti tecnologicamente avanzati e dinamici. Ad esempio, Taxèn e Lilliesköld (2008) evidenziano come sia necessario l'utilizzo di metodi alternativi, quali la "System Anatomy" o l'"Increment Plan", maggiormente adeguati a situazioni più complesse.

CAPITOLO 3: IL CONTROLLO NELLE AZIENDE CHE PRODUCONO SU COMMESSA

3.1 CARATTERISTICHE E STRUMENTI DEL CONTROLLO GESTIONALE NELLE IMPRESE CHE PRODUCONO SU COMMESSA

Il controllo di gestione all'interno di un'impresa che opera su commessa deve tenere conto di alcune peculiarità che lo differenziano rispetto a quello svolto all'interno delle imprese che operano in serie.

Innanzitutto, va considerato che il fulcro del controllo non sono i centri di responsabilità, cosi come nelle imprese che producono seguendo la logica make-to-stock, ma è la commessa.

Inoltre, la distinzione chiave da dover operare, in termini di costi, riguarda i costi diretti e i costi indiretti, differentemente dalle imprese che producono in serie, le quali si concentrano sulla distinzione fra costi fissi e costi variabili.

A seguito della forte originalità che ogni singola commessa implica, l'importanza dei costi standard nella predisposizione delle analisi degli scostamenti e nella costruzione del budget risulta minore. Infatti, solo alcune parti del progetto possono essere ricondotte ad attività ripetitive che possono essere analizzate tramite parametri definiti. L'impresa avrà necessità di definire dei preventivi allo scopo di poter riuscire ad operare un'analisi volta a valutare gli scostamenti fra ciò che era stato programmato e ciò che effettivamente risulta dall'attività svolta.

Altra considerazione da dover effettuare riguarda le responsabilità all'interno della commessa: sebbene venga definito un project manager atto a gestire la commessa, per via della struttura organizzativa a matrice, spesso si sviluppa una corresponsabilizzazione fra quest'ultimo e i vari responsabili delle funzioni aziendali (Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018; Brusa 2000).

Nonostante ciò, va considerato che sotto certi punti di vista, la produzione su commessa è compatibile con le logiche del controllo di gestione. La possibilità, infatti, di conoscere in anticipo le specifiche è un grande vantaggio, in quanto permette di conoscere prima dello svolgimento delle attività operative i ricavi che deriveranno dal progetto ed inoltre, sarà possibile prevedere i costi (tramite i preventivi sopra citati).

Gli elementi considerati, portano alla necessità di considerare alcune particolarità, soprattutto riguardanti il budget economico e l'analisi degli scostamenti.

3.2 PREVENTIVO DI COMMESSA

Analizzando un'impresa operante su progetto, uno dei documenti più importanti da dover considerare è il preventivo economico. In esso vengono racchiusi tutti i costi che l'impresa programma di dover sostenere per l'ottenimento dell'output richiesto dal committente.

Prima di definire il preventivo economico, va definito il preventivo tecnico: con quest'ultimo, sarà possibile definire i presupposti sulla quale poter costruire il

preventivo economico. Infatti, attraverso il preventivo tecnico, l'impresa presta attenzione a numerosi aspetti, fra i quali, citandone alcuni (Manca, 2016):

- le tempistiche per la realizzazione del prodotto, cosi da capire per quanto tempo le risorse saranno impegnate e non utilizzabili in altre lavorazioni per l'impresa;
- le risorse materiali necessarie, per poter evitare sprechi e considerare possibili sintonie fra diverse commesse;
- i fornitori, per capire quali sono i più adatti alle esigenze dell'impresa.

Partendo da tale base, l'impresa definirà poi al meglio il preventivo economico, il quale, per garantire la possibilità di avere un controllo continuo durante lo svolgimento dei lavori, va suddiviso in tre tipologie, in base ai periodici aggiornamenti che si definiscono.

In dettaglio, è possibile parlare di preventivo iniziale d'offerta, preventivo esecutivo e preventivo aggiornato (Mucelli, 1995; Brusa, 2000).

3.2.1 Preventivo d'offerta

Il preventivo iniziale di offerta viene redatto dall'impresa precedentemente alla conclusione del contratto con il committente. Esso è di fondamentale importanza in quanto consisterà nella base di partenza per la definizione del prezzo della commessa. Tale preventivo si basa su contatti preliminari avvenuti tra l'impresa e sulla definizione di un "avanprogetto" (Brusa, 2000).

Tramite questo “avanprogetto”, le varie funzioni aziendali analizzano i costi che dovranno sostenere per la sua predisposizione. In questo modo l’impresa sarà in grado di valutare, partendo da determinati ricavi previsti, la presunta redditività che attraverso tale commessa sarà possibile conseguire. Ovviamente, se questa risulta non in linea con gli obiettivi aziendali, l’impresa non avrà alcun interesse nell’accettare il progetto (Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018; Brusa, 2000).

Il fatto che tale preventivo venga predisposto in tempi spesso molto distanti dal sostenimento effettivo dei costi, non implica comunque che l’impresa debba svolgere tale attività con superficialità. Al contrario, il preventivo dovrebbe essere il più corretto possibile, in quanto se si presentano grossolani errori, l’impresa corre un ampio rischio di subire larghe perdite, soprattutto se la commessa è di grandi dimensioni (Cremonesi, 1996; Mucelli 1995).

3.2.2 Preventivo esecutivo

Il preventivo esecutivo (o budget di commessa) viene redatto successivamente alla stipulazione del contratto con il committente. Ovviamente, questo implica che i costi contenuti in questo preventivo siano molto più precisi rispetto al preventivo iniziale d’offerta, in quanto saranno state fissate con precisione le specifiche richieste dal committente (Mucelli, 1995).

Questo preventivo risulta essere un obiettivo da dover rispettare nello svolgimento del progetto, avendo un ruolo similare a quello che ha il costo standard nelle

imprese che producono in serie. I costi inseriti all'interno di questo documento vanno riferiti ai singoli work packages, in cui il progetto è suddiviso (si veda il capitolo 2). In questo modo, sarà possibile riuscire a definire obiettivi suddivisi per ogni singolo responsabile delle varie tasks da dover compiere (Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018).

Si tenga in considerazione che il preventivo esecutivo tende ad essere modificato a seguito di possibili richieste ulteriori definite dal committente o a seguito di errori nella sua predisposizione. Brusa (2000) distingue, a tal proposito il preventivo esecutivo originario dal preventivo esecutivo ultimo.

3.2.3 Preventivo aggiornato

L'ultima tipologia di preventivo da dover considerare è il preventivo aggiornato, così definito in quanto serve a rivedere, in determinati momenti, le previsioni che erano state definite all'interno del preventivo economico. Esso si forma, quindi, dalla somma fra i costi consuntivi che fino a quel momento l'impresa ha sostenuto e quelli preventivi fino al termine della realizzazione della commessa. Ovviamente, è superfluo indicare che essendo formato in parte dai costi che l'impresa ha già sostenuto e contabilizzato, risulta maggiormente preciso. Inoltre, l'impresa man mano che i lavori avanzano, matura esperienza e sarà maggiormente abile nell'attività di previsione dei costi "a finire" (Brusa, 2000; Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018).

Il preventivo aggiornato risulta fondamentale per poter analizzare lo stato di avanzamento della commessa e può essere formato in due maniere differenti (Mucelli, 1995):

- in base a scadenze predefinite, fissate a priori dall'impresa, in base alle necessità di verifica del conseguimento degli obiettivi fissati;
- in base allo svolgimento di determinate attività critiche (definite milestones), analizzando quindi il completamento dei vari work packages che formano il progetto.

Il ruolo fondamentale giocato dal preventivo aggiornato è quello di analizzare sia i risultati già conseguiti, sia di analizzare le possibili variazioni che potrebbero verificarsi lungo lo svolgimento della commessa, per poter intervenire in modo tale da non intaccare la redditività alla quale l'impresa punta.

3.3 ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

3.3.1 Calcolo dei ricavi e dei costi consuntivi di commessa

Prima di entrare nel cuore del discorso, è bene considerare che periodicamente e per ogni singola commessa, è necessario effettuare un confronto fra ciò che è stato previsto tramite i preventivi e ciò che risulta dall'attività svolta dall'impresa. Vanno

confrontati non solo i costi diretti, ma anche i ricavi di competenza e di conseguenza, il margine di commessa[4].

La difficoltà sta nella definizione dei ricavi di competenza. Infatti, essi possono essere accertati in 3 maniere alternative:

- quando la commessa è terminata;
- durante l'avanzamento dei lavori, sulla base degli anticipi sul prezzo, ossia senza alcuna relazione con le tasks svolte;
- durante l'avanzamento dei lavori, in base alla percentuale di avanzamento, calcolata in base alle fasi di lavorazione svolte.

Tenendo conto che una volta che il contratto è stato stipulato, i ricavi sono definiti nella loro misura, va chiarito che nei primi due casi sopra citati, è necessario calcolare i ricavi di competenza, ossia quelli legati alle operazioni già svolte. La modalità solitamente utilizzata è quella "cost to cost", che fissa il ricavo in proporzione al grado di avanzamento della commessa in termini di costi (Brusa, 2000; Marchi, Marasca e Chiucchi 2018).

[4] Con margine di commessa si intende la differenza fra i ricavi di commessa e i costi diretti di commessa. Esso, comprendendo anche i costi fissi specifici della commessa, può essere accomunato al ruolo che ha il margine di contribuzione semilordo nelle imprese che producono in serie.

3.3.2 Le diverse tipologie di analisi degli scostamenti nelle imprese che producono su commessa

In un'impresa che produce per commessa, l'analisi degli scostamenti può essere vista in due ottiche:

- verso il futuro, confrontando due preventivi diversi;
- verso il passato, confrontando fra risultati conseguiti e preventivi.

Partendo da questo secondo caso, il problema principale da dover considerare è dato dalla necessità di dover confrontare valori omogenei, in termini di stato di avanzamento della commessa. A tal proposito, il confronto può essere svolto nel momento in cui l'impresa svolga una determinata fase del progetto o a certe date prestabilite. Questa seconda circostanza crea problemi di confrontabilità: una modalità con cui è possibile "far incontrare" preventivo e consuntivo è quella dell'earned value[5] (Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018).

Passando invece all'analisi degli scostamenti rivolta al futuro, essa si svolge confrontando i preventivi che l'impresa predispone nel corso dello svolgimento della commessa. Si consideri che, seppur ognuno con finalità differenti, ogni preventivo rappresenta un aggiornamento del precedente.

[5] Il metodo dell'Earned Value permette di valutare "lo stato di avanzamento dei lavori in termini economici, ossia di analizzare se i costi sostenuti per ottenere un certo stadio di realizzazione del progetto sono in linea con quelli stabiliti in sede di budget" (Manca, 2016, p. 388). Questo metodo è diverso da quello dell'analisi della percentuale di completamento, in quanto non si analizza solamente la frazione quantitativa dei lavori svolti, ma si confrontano anche i costi affrontati nel corso delle attività. Ogni attività svolta, infatti, ha costi diversi e analizzare ognuna di esse come una mera proporzione quantitativa del progetto risulta limitativo.

I confronti che è possibile operare sono i seguenti:

1. preventivo iniziale d'offerta e preventivo esecutivo;
2. preventivo esecutivo e preventivo aggiornato;
3. preventivo iniziale d'offerta e preventivo aggiornato;
4. preventivi aggiornati in due momenti diversi.

Il primo confronto è utile allo scopo di evidenziare lo scostamento fra le previsioni effettuate in fase di formulazione dell'offerta e quelle svolte dopo la conclusione del contratto. Le motivazioni che portano a queste differenze possono essere di varia natura. Vari studiosi (Mucelli, 1995; Brusa, 2000) hanno evidenziato le seguenti possibilità:

- carenza delle informazioni a disposizione in fase di predisposizione dell'offerta, sia per via delle scarse o inesatte indicazioni offerte dal committente, sia per le scarse conoscenze dell'impresa in merito al progetto richiesto;
- negligenza o insufficiente capacità del soggetto predisposto alla preventivazione;
- precipitosità legata alle esigenze di tempestività dell'impresa.

Gli errori commessi in questa fase possono risultare particolarmente rilevanti in quanto rischiano di compromettere la redditività della commessa. Si parla del "costo di errore di previsione" (Mucelli, 1995). Ovviamente, l'impresa dovrà agire in conseguenza all'entità e alla motivazione dello scostamento: infatti, se, ad

esempio, lo scostamento è provocato dalla negligenza dei lavoratori, ci possono essere ripercussioni anche dal punto di vista organizzativo, modificando le responsabilità attribuite per ogni work package. Questo tipo di confronto ha utilità in termini di apprendimento: l'impresa potrà valutare gli errori ed imparare da essi, definendo modalità utili per ottenere preventivi affidabili anche in tempi lontani dallo svolgimento dei lavori (Manca, 2016).

Passando all'analisi del confronto fra preventivo esecutivo e preventivo aggiornato, esso permette sia di rilevare scostamenti che sono già avvenuti, prima dell'aggiornamento, sia scostamenti ancora da manifestarsi (quindi dal momento dell'aggiornamento, fino al termine della commessa). Sarà così possibile avviare azioni correttive atte a salvaguardare il risultato economico del progetto, se esso risultasse non soddisfacente, sia guardando alle variazioni già avvenute, ma soprattutto analizzando i possibili scostamenti futuri.

Il confronto avviene sottraendo ai costi diretti del preventivo esecutivo, la somma fra i costi diretti consuntivi fino a quel momento sostenuti e i costi diretti preventivi a finire. Si tenga conto che i costi a finire dovrebbero essere definiti senza considerare possibili interventi correttivi, ossia facendo in modo che il preventivo non includa possibili interventi atti a correggere disfunzionalità già in atto o prevedibili. Gli scostamenti che si rilevano, possono essere distinti in scostamenti di efficienza e di prezzo. Va ricordato però, che risulta spesso difficile ottenere parametri oggettivi per definire lo scostamento di efficienza, per via dell'unicità

della commessa. Non si hanno precisi costi standard alla quale fare riferimento, a meno che la commessa possa fare riferimento ad una logica produttiva modulare o ad un'ampia ripetitività dei work packages (Brusa, 2000). È evidente, quindi, l'importanza anche in questo caso di predisporre una buona attività in termini di WBS.

Relativamente allo scostamento fra il preventivo iniziale e il preventivo aggiornato, la sua utilità è data dalla possibilità di capire, lungo il corso di realizzazione della commessa, quanto ci si è avvicinati al risultato economico che era stato programmato nel corso della predisposizione dell'offerta. Esso non è altro che la somma degli scostamenti precedenti.

Infine, relativamente ai confronti fra due preventivi aggiornati in tempi differenti, permette di valutare i cambiamenti di contesto avvenuti e l'esattezza delle previsioni predisposte. Sarà possibile valutare se gli interventi posti in essere siano stati utili per il conseguimento degli obiettivi. Più vicini, in termini temporali, i preventivi, minori saranno le modificazioni (Manca, 2016).

3.4 DAI PREVENTIVI AL BUDGET ECONOMICO

Dopo aver analizzato i preventivi, è bene considerare la predisposizione del budget economico d'impresa. Ci si sposta quindi da una visione che si concentra sulle specifiche commesse per abbracciare una analisi relativa all'intera impresa.

Il budget economico di un'impresa è un documento fondamentale per supportare il processo decisionale di un'impresa e per garantire la definizione di strumenti utili a misurare gli obiettivi economici da attribuire ai responsabili (Mucelli, 1995). Se nelle imprese che producono in serie, esso sintetizza ciò che viene programmato all'interno dei budget operativi e del budget degli investimenti, il focus nelle imprese che producono su commessa è relativo ai preventivi di commessa. Infatti, esso viene ad essere formato dall'aggregazione dei preventivi delle singole commesse, delle spese generali aziendali e dei ricavi extra-commessa (Brusa, 2000). Vanno considerate però delle problematiche:

- come già si è avuto modo di evidenziare in numerose occasioni, le commesse sono originali e quindi meno ripetitive;
- se si considerassero solamente le commesse già acquisite al momento della predisposizione del budget, esse potrebbero non essere in grado di saturare la capacità produttiva dell'impresa, né di coprire tutto l'orizzonte temporale, solitamente annuale, di programmazione definito tramite il budget.

Quindi, in considerazione a questi aspetti, l'impresa dovrà far leva su una forte componente predittiva per poter formare il budget: alcuni progetti sulla quale si basa la formazione di tale documento sono in fase di trattativa o addirittura non conosciuti in assoluto.

A tal proposito, è fondamentale definire un iter da dover realizzare per riuscire a risolvere il problema (Brusa, 2000; Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018):

1. Inventario delle commesse acquisite: si fa riferimento sia a commesse acquisite nel periodo precedente e ancora in lavorazione, sia a quelle che sono state già acquisite al momento di predisposizione del budget. L'obiettivo sarà quello di determinare i costi da sostenere e i ricavi di competenza del periodo di budget. Una problematica che si può presentare è che alcune commesse avranno una durata rimanente maggiore rispetto al periodo di budget. Ovviamente, in tal caso andranno inseriti nel budget solamente i ricavi e i costi di competenza del periodo.
2. Analisi delle commesse in trattativa: in questo caso si considerano le commesse per le quali, seppur non sia stato stipulato il contratto e quindi non sia stata acquisita, si ha un'indicazione delle specifiche richieste dal committente. Si parla quindi delle commesse per le quali l'impresa ha definito il preventivo iniziale d'offerta. In questo caso, quindi, si conoscono gli elementi fondamentali in termini di costi e ricavi, ma non si ha una conoscenza precisa di quest'ultimi

   È possibile distinguere fra commesse pressoché certe, commesse probabili e commesse con limitata probabilità di acquisizione. Solamente le prime due potranno essere inserite all'interno del budget, in base ai preventivi redatti.
3. Analisi della capacità produttiva ancora non saturata: l'impresa potrebbe avere ancora disponibilità in termini di capacità produttiva e

conseguentemente, si vanno a fissare le probabilità e gli obiettivi di copertura della stessa tramite commesse di cui non si sa nulla. Inutile dire come questa fase sia la più aleatoria di tutto il processo di formulazione del budget, in quanto l'impresa non ha alcun tipo di informazione né sui costi né sui conseguenti ricavi che potrebbe ottenere da queste ipotetiche commesse.

Come è possibile notare, le tre fasi definiscono un approccio in cui centrale è l'elemento della probabilità di acquisire le commesse. Nel momento in cui si raggiunge l'ultima fase, è bene considerare come ci sia una enorme differenza fra un'impresa che al momento della redazione del budget ha già acquisito tanti progetti da riuscire a coprire la maggior parte della capacità produttiva dell'impresa rispetto ad una che deve basare il suo budget su dati prevalentemente ipotetici. Un esempio di budget è riportato nella figura 3.1.

Spesso, nella definizione delle commesse ancora non conosciute dall'impresa, ci si concentra sulla valutazione del margine di commessa, più che sulle singole misure di ricavi o costi, in quanto ci si aspetta che esse siano in grado di riuscire a coprire non solo i costi diretti della commessa, ma anche i costi indiretti, comuni a più commesse (Mucelli, 1995).

Un importante ruolo che il budget economico gioca all'interno delle imprese che

Figura 3.1 – Esempio di budget economico

Voci di costo e di ricavo	Commesse acquisite	Commesse in trattativa		Da saturare	Totale
		«Certe»	Probabili		
Ricavi di vendita	1.000	800	100	100	2.000
– Costi diretti					
• Materiali	550	500	40	—	1.090
• Lavoro diretto	100	120	20	100	340
• Altri costi diretti	200	100	10	—	310
Margine commessa	150	80	30	—	260
– Costi indiretti operativi					200
Reddito operativo					60
∓ Oneri e proventi finanziari, atipici e straordinari					30
Reddito prima delle imposte					30
– Imposte sul reddito					12
Reddito netto					18

Fonte – Brusa L., 2000, p. 228

producono su commessa è quello di indicare possibili situazioni in cui la redditività aziendale che può essere raggiunta non sia adeguata e, conseguentemente, di permettere di attuare azioni adeguate. È possibile agire, ad esempio, sui prezzi definiti per le trattative in corso per aumentarne la redditività o agire sui costi per quelle già acquisite o addirittura, in casi straordinari, decidere di ridimensionare la capacità produttiva (Brusa, 2000; Marchi, Marasca e Chiucchi, 2018).

Periodicamente, va predisposto un controllo del budget in modo tale da poter confrontare gli obiettivi posti con i risultati conseguiti nel corso dell'anno.

Supponendo che il confronto venga predisposto fra il budget economico e il preventivo aggiornato, bisognerà (Brusa, 2000):

- distinguere, cosi come fatto nella predisposizione del budget iniziale, fra commesse acquisite, commesse in trattativa e commesse da acquisire;
- formulare un nuovo preventivo dei costi e dei ricavi che arrivi fino al termine dell'esercizio;
- rilevare i costi già sostenuti per le commesse già acquisite fino al momento della analisi;
- predisporre il budget aggiornato totale delle varie commesse e confrontarlo con quello originale. In questo modo, sarà possibile definire i presumibili scostamenti che si avranno al termine dell'esercizio rispetto a ciò che era stato precedentemente programmato.

Si viene quindi a creare un budget aggiornato, sulla base di questo controllo periodico (si veda la figura 3.2).

Figura 3.2 – Esempio di un prospetto di controllo del budget

Voci di costo e di ricavo	Consuntivo 1/1-31/3	Preventivo 1/4-31/12					Budget aggiornato	Budget originale	Scostamento
		Commesse Acquisite	Commesse in Trattativa		Da saturare	Totale			
			Certe	Probabili					
	(1)					(2)	(3)	(4)	(3)–(4)
Ricavi di vendita	*	*	*	*	*	*	*	*	*
– Costi diretti	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Margine commessa	*	*	*	*	*	*	*	*	*
– Costi indiretti operativi	*					*	*	*	*
Reddito operativo	*					*	*	*	*
∓ Oneri e proventi finanzari, atipici e straordinari	*					*	*	*	*
Reddito prima delle imposte	*					*	*	*	*
– Imposte sul reddito	*					*	*	*	*
Reddito netto	*					*	*	*	*

Gli asterischi (*) segnalano l'imputazione di un importo (costo, ricavo o risultato economico). La colonna (3), relativa al budget aggiornato, risulta dalla somma della colonna (1) e della colonna (2).

Fonte: Brusa L., 2000, p. 231

Ovviamente, come sottolinea Mucelli (1995), è fondamentale che si mantenga un occhio di riguardo agli obiettivi strategici dell'impresa, valutando sempre la congruenza con i piani di lungo periodo che l'impresa ha definito.

CONCLUSIONI

Le differenze fra imprese che producono su commessa e quelle che operano in serie sono rilevanti e devono essere analizzate in maniera attenta.

Risulta evidente come l'attenzione debba essere dedicata all'organizzazione all'interno dell'impresa. I team di progetto risultano fondamentali per garantire armonia nello svolgimento dei lavori. A seguito della definizione delle responsabilità all'interno di un progetto, tramite la Project Breakdown Structure, servirà dedicare uno sforzo proteso allo sviluppo del dialogo e all'esercizio di una adeguata leadership da parte dei project managers.

Inoltre, per una gestione più ordinata di un numero elevato di progetti e delle rispettive tasks, va considerata l'importanza dell'implementazione delle tecniche di gestione del tempo, quali il Diagramma di Gantt, di Pertt o le tecniche reticolari. Tali strumenti, infatti, risultano necessari per poter gestire in maniera coerente le attività ed evitare ritardi che possono essere fatali per il successo dell'impresa.

Bisogna prestare attenzione, inoltre, alla forte componente probabilistica che si denota dalla formulazione dei preventivi di commessa e, conseguentemente, del budget economico. Spesso, come è stato evidenziato precedentemente, la capacità di riuscire a svolgere un'attività di programmazione adeguata è vitale per questa tipologia di imprese.

Va tenuto conto, all'opposto, di come il controller possa essere facilitato nel suo operato avendo la possibilità di conoscere già dalla conclusione del contratto, i prezzi e le specifiche delle commesse. Dai preventivi e dalla loro formulazione, risulta evidente l'esigenza di essere sempre in grado di reperire tempestive informazioni sulle risorse, sui costi e sulle possibili problematiche che si possono presentare nel corso dello svolgimento dei lavori. Non a caso, ci si preoccupa di predisporre continui aggiornamenti, sia dei preventivi che conseguentemente del budget, allo scopo di riuscire a raggiungere gli obiettivi che l'impresa si è prefissata. Il ruolo del budget risulta primario, così come per le imprese che operano in serie, e va posta particolare attenzione ad una formulazione ponderata di tale documento, avendo esso un ruolo fondamentale nel guidare l'impresa nello svolgimento della sua attività.

Da non sottovalutare è la capacità di generare un effetto apprendimento che migliora le prestazioni dell'impresa e la sua capacità di affrontare circostanze complesse. Infatti, riuscire a sviluppare routines e un'ampia abilità di programmazione permette all'impresa di comprendere i propri errori e di evitare di reiterarli, considerando però la scarsa ripetitività che si ha in questo caso, rispetto ad una realtà che opera in serie. I continui aggiornamenti dei preventivi e del budget aiutano a ciò, in quanto permettono all'impresa, in una logica di feed-forward, di essere sempre in grado di potersi correggere tempestivamente in caso di errori commessi.

BIBLIOGRAFIA

ARCHIBALD R. (2014), *Project management. La gestione di progetti e programmi complessi,* Franco Angeli, Milano.

ATKINSON R. (1999), *Project management: cost, time and quality, two best guesses and a phenomenon, its time to accept other success criteria*, in "International Journal of Project Management", Vol. 17, N. 6.

BARONI S., GAFFORINI M. (2009), *Pianificazione e controllo nelle PMI*, Wolters Kluwer, Milano.

BROTHERTON, S. A., FRIED, R. T., NORMAN, E. S. (2008). *Applying the work breakdown structure to the project management lifecycle* in PMI® Global Congress 2008 - Denver, PMI.

BUSCO C., GIOVANNONI E., RICCABONI A. (2018), *Il controllo di gestione,* Wolters Kluwer, Milano.

BRUSA L. (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo,* Giuffrè Editore, Milano.

CREMONESI C. (1996), *Il controllo di gestione nella produzione su commessa e nelle organizzazioni per progetto,* Franco Angeli, Milano.

DE HEREDIA SCASSO R., SANTANA LARENAS G. (1991), *Project-breakdown structure: the tool for representing the project system in project management,* in "International Journal of Project Management", Vol. 9, N. 3.

GAIO L. (2010), *Project management: elementi teorici e applicazioni. Metodi ed evidenze empiriche per il turismo: Metodi ed evidenze empiriche per il turismo*, Franco Angeli, Milano.

KERZNER H. (2007), *Project Management: A Systems Approach to Planning, Scheduling and Controlling,* John Wiley & Sons.

MANCA F. (2016), *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa,* Wolters Kluwer, Milano.

MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S. (2018), *Controllo di gestione,* Giappichelli, Torino.

MARTONE A., RAMPONI M. (2011), *Soft Project Management,* Wolters Kluwer, Milano.

MUCELLI A. (1995), *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa,* Clua, Ancona.

SILVESTRELLI S., BELLAGAMBA A. (2017), *Fattori di competitività dell'impresa industriale*, Giappichelli, Torino.

SIMEONI E., SERPELLONI G. (2008), *Project Management. Gestire progetti in sanità e nel sociale,* disponibile sul sito dronet.org, in collaborazione con Project Management Institute.

SPINA G. (2012), *La gestione dell'impresa,* Etas, Milano.

TAXÉN L., LILLIESKÖLD J. (2008), *Images as action instruments in complex projects*, in "International Journal of Project Management", Vol. 26, N. 5.