

---

**CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE  
OPERANTI PER COMMESSA**

**I PASSI PIU' IMPORTANTI DA COMPIERE**

---

*di Umberto Rubello e Gianfranco Fiorica*

## INTRODUZIONE

In questo dossier affrontiamo il problema del Controllo di gestione in aziende metalmeccaniche operanti per commessa. Queste aziende si caratterizzano per una serie di peculiarità del ciclo produttivo che si possono così enunciare:

1. le lavorazioni partono a fronte di un ordine del cliente;
2. normalmente vi è una fase preliminare con la stesura di un progetto di massima per redigere l'offerta che sia rispondente alle specifiche del cliente;
3. si tratta di prodotti non standardizzati, o con la possibilità di assemblare alcune componenti standardizzate;
4. vi è assenza di rimanenze di prodotti finiti.

In queste realtà produttive, il risultato economico a livello aziendale risulta ovviamente frutto della sommatoria dei contributi delle diverse commesse e in parte anche influenzato dalle lavorazioni in corso di realizzazione a fine anno, fenomeno questo rilevante nel caso di commesse particolarmente significative.

Se analizziamo il ciclo di vita di una generica commessa, ciclo di vita che si compone delle seguenti macro-fasi ([Tavola 1](#)):

- raccolta degli elementi per la stesura dell'offerta
- progettazione di dettaglio
- realizzazione produttiva
- fase finale di spedizione/consegna al cliente.

ci rendiamo conto delle innumerevoli e impegnative attività svolte dalla struttura aziendale prima e dopo il processo produttivo, attività che devono essere attentamente valutate in fase di stesura dell'offerta e rilevate in fase di consuntivazione.

E' proprio sulla base di queste considerazioni che l'approccio Activity Account risulta particolarmente adatto per questo tipo di realtà aziendale, approccio che permette di individuare e «costificare» le attività svolte per commessa. Ricordiamo che non sono le commesse in quanto tali a «consumare» le risorse aziendali, ma tutte le attività necessarie per arrivare alla stesura dell'offerta, alla progettazione di dettaglio, alla realizzazione produttiva ed infine alla loro consegna al cliente.

Il sistema di controllo aziendale deve dunque permettere di individuare, a preventivo e a consuntivo, ricavi e costi per attività, con oggetto la commessa, al fine di individuarne il reale margine di contribuzione alla copertura dei costi fissi generali; ovvero di tutte quelle attività non strettamente collegabili alle macro fasi del ciclo di vita.

Vi sono altri due punti importanti che il sistema di controllo aziendale deve costantemente monitorare: i tempi di realizzazione e la qualità, cioè la corrispondenza alle specifiche richieste dal cliente, dei prodotti/servizi erogati dall'azienda con riferimento a quanto programmato.

La necessità di pianificare e controllare i tempi e la qualità delle commesse è legata più che all'opportunità di creare le premesse per un rapporto di fornitura nel lungo termine, alla necessità di non avere slittamenti nella consegna dei prodotti o contestazioni che comportino la sospensione dei pagamenti o l'applicazione di penali; ovviamente questi aspetti assumono particolare rilevanza quanto più la commessa è di importo complessivo elevato.

Per quanto riguarda la pianificazione dei tempi ricordiamo la possibilità di attingere ad una serie di strumenti particolarmente utili quali:

- il diagramma di Gantt;
- la tecnica PERT ([Program Evaluation and Review Technique](#));
- la tecnica CPM ([Critical Path Method](#)).

Per quanto riguarda invece la programmazione e il controllo della qualità delle commesse risulta utile applicare i seguenti accorgimenti:

- definire, in fase di progettazione, delle specifiche accurate;
- selezionare i fornitori delle materie prime/componentistica in base alla loro affidabilità tecnico-economica;
- individuare dei punti chiave nella realizzazione della commessa, punti che saranno oggetto di particolari controlli di rispondenza alle specifiche iniziali.

Un sistema di programmazione e controllo così articolato prevede uno sforzo da parte dell'azienda non indifferente in termini di meccanismi operativi e strumenti tecnico-contabili; si tratta di un impegno che

dev'essere attentamente valutato e modulato in funzione delle reali esigenze informative aziendali. Vi è infatti da evidenziare come, a seguito di un contesto competitivo sempre più aggressivo e alle crescenti esigenze della clientela, la capacità di redigere fin da subito un preventivo di commessa accurato risulti prioritario rispetto alla rilevazione scrupolosa dei dati a consuntivo.

Sbagliare il preventivo rappresenta ormai un lusso che non ci si può più permettere. Rilevare a consuntivo margini negativi o inadeguati per alcune commesse risulta ormai di scarsa utilità, bisogna essere in grado di dotarsi di adeguati strumenti per redigere offerte in grado di fornire all'area commerciale:

- a. il limite minimo invalicabile del prezzo di vendita;
- b. il costo/valore delle attività svolte per il cliente/commessa;
- c. il calcolo del margine di contribuzione;
- d. informazioni essenziali per una corretta trattativa.

Nel caso presentato vedremo l'impostazione del sistema di controllo in un'azienda metalmeccanica che ha ampliato i propri prodotti/servizi, incrementando così la propria complessità gestionale.

### **IL CASO: «LUCYS – TEL»**

La Lucys-Tel Spa nasce negli anni '70 come azienda produttrice di strutture metalliche per il trasporto di energia, ha un notevole sviluppo negli anni '90 a seguito del boom della telefonia mobile, realizzando le strutture metalliche anche per le telecomunicazioni. E' in questi anni che amplia la propria funzione di ingegneria per cogliere una serie di ulteriori opportunità di mercato fornendo pacchetti integrati di servizi con la formula «chiavi in mano».

Da azienda produttrice di sole strutture metalliche, con un proprio stabilimento, diventa una realtà più complessa in grado di fornire servizi di:

- consulenza/progettazione;
- installazione;
- manutenzione,

nell'ambito degli apparati di telecomunicazione.

Per quanto riguarda il trasporto di energia, i prodotti realizzati riguardano le strutture metalliche e le relative sottostazioni per la trasformazione; i servizi erogati riguardano invece la gestione di imprese specializzate nel montaggio delle linee aeree di trasporto dell'energia.

Il comparto delle telecomunicazioni prevede come articoli diverse tipologie di pali, torri e strutture metalliche varie, mentre i servizi erogati dall'azienda vanno dal montaggio dei componenti per le telecomunicazioni (parabole, antenne, ...) ad una serie di servizi speciali quali la progettazione e realizzazione di fondazioni ed opere edili, impianti di condizionamento, impianti di messa a terra. I clienti della Lucys Tel Spa sono i grandi gruppi nazionali e internazionali che operano in questi settori e che richiedono contemporaneamente diversi prodotti e servizi.

Il sistema di controllo implementato in Lucys-Tel permette di monitorare:

- ricavi/costi per attività/margini;
- tempi di realizzazione;
- qualità (specifiche tecniche del prodotto / servizio),

per commessa a Budget e a consuntivo raggruppando i dati per tipologia di prodotto/servizio, per comparto e per cliente.

In una realtà così articolata, il preventivo di commessa risulta fondamentale proprio per la molteplicità delle possibili attività da svolgere in funzione della tipologia di prodotti e servizi erogati; in [Tavola 2](#) è riportato un esempio di preventivo con riferimento ad una torre per antenne GSM da posizionare sul tetto di edifici.

La configurazione di costo utilizzata si fonda sui seguenti due principi:

1. logica Traceable Costing (Costi Specifici);
2. logica Activity Account (Costi per attività).

Questa configurazione permette di individuare e distinguere i costi specifici di commessa dai costi comuni, costi rilevati per attività.

Ricordiamo che per costi specifici si intendono quegli elementi di costo, siano essi variabili o fissi, obiettivamente attribuibili all'oggetto di calcolo, la commessa. La loro caratteristica è che sono costi che «svaniscono» qualora si decidesse di eliminare l'oggetto di calcolo. I costi comuni rappresentano quegli elementi di costo che, con riferimento all'oggetto di calcolo, attengono a fattori produttivi senza un legame causale diretto con l'oggetto in esame.

Analizziamo il preventivo riportato in [Tavola 2](#), lo schema permette di individuare tre tipologie di margini di contribuzione:

- il I° Margine di Contribuzione Industriale di Commessa – calcolato sottraendo al valore della commessa il totale dei costi variabili di fabbricazione;
- il II° Margine di Contribuzione Industriale di Commessa – calcolato sottraendo al primo margine il totale dei costi fissi specifici di fabbricazione;
- il Margine Complessivo di Commessa – calcolato sottraendo al secondo margine il totale dei costi delle attività specifiche non produttive.

I Costi Variabili di Fabbricazione identificano gli elementi di costo che variano, nel loro importo complessivo annuale, al variare del livello di attività dello stabilimento; ovvero al numero di commesse prodotte. Ne sono un esempio la quantità di angolari, lamiere, bulloni, materiali di consumo vari, utilizzati lungo il processo produttivo, le diverse tipologie di trattamenti esterni richiesti; rappresentano dunque la «distinta base» e le fasi esterne del processo produttivo. I Costi Variabili hanno inoltre la caratteristica di risultare fissi per tipologia di commessa.

I Costi Fissi Specifici di Fabbricazione rappresentano invece gli elementi di costo che non variano a livello annuale, al variare del livello di attività dello stabilimento e fanno sostanzialmente riferimento alla capacità produttiva. Esempio classico la quota di ammortamento degli impianti utilizzati per la realizzazione della singola commessa con i relativi equipaggi macchina. L'attribuzione dei costi fissi alla commessa avviene sulla base delle informazioni legate alla distinta cicli, cioè alla sequenza delle operazioni produttive interne. I Costi Fissi hanno inoltre la caratteristica di risultare variabili per tipologia di commessa.

Infine, i Costi delle Attività Specifiche non produttive fanno riferimento a tutte quelle attività che si sviluppano nella fasi preliminari al processo produttivo e che vedono la raccolta degli elementi per la stesura dell'offerta e della relativa progettazione di dettaglio. A questi costi si devono aggiungere i costi di tutte quelle attività che si sviluppano per la consegna della commessa al cliente con eventuali ulteriori attività di installazione e di verifica. Il Margine Complessivo di Commessa, così calcolato, dev'essere ovviamente positivo per contribuire, insieme al margine delle altre commesse, alla copertura dei Costi Fissi Comuni di Fabbricazione ma anche alla copertura dei Costi Fissi Comuni della struttura Commerciale, dell' Ufficio Tecnico e delle strutture centrali di servizio.

Estremamente interessante diventa quindi elaborare il Conto Economico aziendale così come rappresentato in [Tavola 3](#). Il Margine di Contribuzione Complessivo Aziendale è dato dal contributo del Margine Complessivo dei due comparti, Telecomunicazioni e Trasporto di energia; margini a loro volta determinati dalle singole commesse. La valutazione del preventivo, può essere effettuata considerando il margine medio del comparto. In questo caso abbiamo un preventivo di commessa che comporta un margine del 1% a fronte di un margine medio del settore telecomunicazioni del 18%, evidentemente una commessa non particolarmente interessante; vi è quindi la possibilità di prendere una decisione ...finalmente in anticipo.

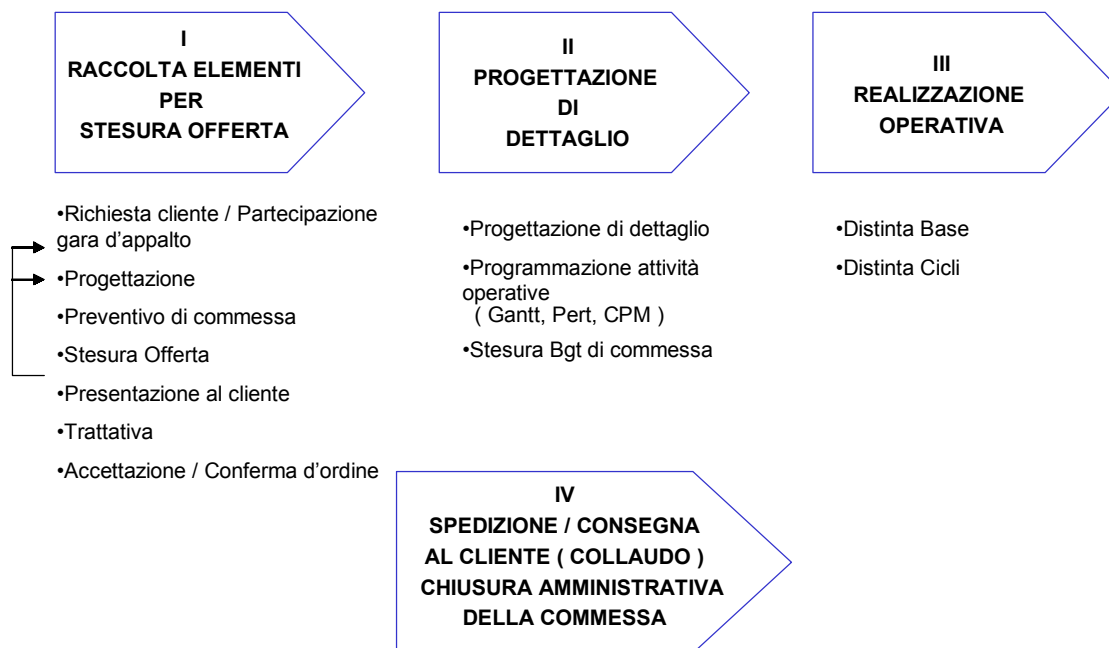
**Tavola 1 Ciclo di vita di una commessa**

Tavola 2 - Il preventivo di commessa

<b>1 VALORE DELLA COMMESSA</b>	[ Euro ]	<b>23.500</b>	<b>100%</b>
<i>Costi Variabili di Fabbricazione:</i>			
<b>2 Componentistica</b> ( angolari, lamiere, bulloni, grigliati, tirafondi... )	[ Euro ]	<b>4.132</b>	
<b>3 Lavorazioni C / Terzi:</b> ( Zincature, verniciature,... )	[ Euro ]	<b>3.873</b>	
<b>4 Manodopera di fabbricazione</b> ( assemblaggi,... )	[ Euro ]	<b>1.033</b>	
<b>5 Forza motrice</b>	[ Euro ]	<b>232</b>	
<b>6 Materiale di consumo</b> ( Punte, lame, olio, gpl, ossigeno,... )	[ Euro ]	<b>465</b>	
<b>7 TOTALE COSTI VARIABILI DI FABBRICAZIONE</b>	[ Euro ]	<b>9.735</b>	
<b>8 I MARGINE INDUSTRIALE DI COMMESSA ( 8 = 1-7 )</b>	[ Euro ]	<b>13.765</b>	<b>59%</b>
<i>Costi Fissi Specifici di Fabbricazione:</i>			
ammortamento impianti ciclo produttivo	[ Euro ]	<b>516</b>	
equipaggio impianti ciclo produttivo	[ Euro ]	<b>3.099</b>	
programmazione produzione	[ Euro ]	<b>258</b>	
<b>9 TOTALE COSTI FISSI SPECIFICI DI FABBRICAZIONE</b>	[ Euro ]	<b>3.873</b>	
<b>10 II MARGINE INDUSTRIALE DI COMMESSA ( 10 = 8 - 9 )</b>	[ Euro ]	<b>9.891</b>	<b>42%</b>
<i>Costi Attività Specifiche ( non produttive ) :</i>			
<b>11 Totale Attività di stesura offerta</b> ( progettazione di massima, preventivo, stesura offerta,... )	[ Euro ]	<b>826</b>	
<b>12 Totale Attività di progettazione di dettaglio</b>	[ Euro ]	<b>1.549</b>	
<b>13 Totale Attività spedizione e consegna al cliente</b>	[ Euro ]	<b>3.099</b>	
<b>14 Totale Attività di montaggio e collaudo</b>	[ Euro ]	<b>4.132</b>	
<b>15 TOTALE COSTI ATTIVITA' SPECIFICHE NON PRODUTTIVE</b>	[ Euro ]	<b>9.606</b>	
<b>16 MARGINE COMPLESSIVO DI COMMESSA ( 16 = 10 - 15 )</b>	[ Euro ]	<b>285</b>	<b>1%</b>



## **GLOSSARIO**

### **Critical Path Method (CPM)**

Tecnica di programmazione reticolare che descrive le diverse fasi di un progetto, considerando la loro interdipendenza ed evidenziando ritardi ammissibili.

### **Program Evaluation an Review Tecnique (PERT)**

Tecnica di programmazione e controllo che presuppone, per ogni attività in cui si articola un progetto, la definizione di tre durate: più probabile, pessimistica, ottimistica ed una serie di calcoli di probabilità per individuare le possibili durate totali del progetto.



Documento reperibile, assieme ad altre monografie, nella sezione Dossier del sito <http://www.sanpaoloimprese.com/>

**Documento pubblicato su licenza di Ipsoa Editore S.r.l. – Copyright Ipsoa Editore S.r.l.**

*Fonte: Amministrazione & Finanza-Quindicinale di gestione, pianificazione e controllo aziendale, Ipsoa Editore*