

COMMESSE «INTERNE» SOTTO CONTROLLO

di Davide Mondaini, Marco Facco e Anna Lombardo *Dimensione Consulting*

Diversi sono i passaggi fondamentali per implementare il controllo sulle commesse interne e sui centri di responsabilità, controlli che risultano complementari a quelli attuati sulle commesse di vendita ed indispensabili per la realizzazione di un sistema di programmazione e controllo completo.

L'architettura di un sistema di governo d'impresa orientato alle commesse aziendali deve consentire di tenere sotto controllo le commesse di vendita (le commesse destinate al mercato) e le commesse «ad uso interno», queste ultime destinate a soddisfare fabbisogni di clienti interni all'azienda. Nel precedente articolo (1), sono state illustrate le caratteristiche principali dei moduli gestionali necessari per attuare il controllo sulle commesse di vendita e per sviluppare la procedura per il calcolo degli oneri e dei proventi finanziari imputabili alle stesse commesse.

UN CASO D'AZIENDA

Le caratteristiche del controllo di gestione per produzioni su commessa

Prima di procedere nella prosecuzione del caso riteniamo utile riprendere alcune considerazioni, di carattere generale, inerenti alle caratteristiche del controllo di gestione esistenti in realtà che producono su commessa.

I meccanismi del controllo di gestione per imprese che producono su commessa sono caratterizzati da connotati distintivi che riguardano l'oggetto principale del controllo solitamente rappresentato dalla commessa di vendita anche se ciò non toglie che si eserciti il controllo anche sui centri di responsabilità.

Tali tipologie di produzioni inoltre difficilmente si prestano all'applicazione di costi standard se non per fasi o per parti limitate dalla commessa, occorre quindi ogni volta formulare un preventivo ad hoc.

L'analisi degli scostamenti (risultanti dal confronto fra preventivi e consuntivi di commessa) ad intervalli periodici regolari può comportare seri

problemi di confronto tra preventivo e consuntivo se, come spesso accade, non si dispone di attendibili ed analitici preventivi di costo da contrapporre ai costi effettivi sostenuti fino a quella ben precisa fase di realizzazione della commessa.

Da tale ragionamento emerge che il controllo basato sul *feed-back* non è di solito sufficiente perché la lunga durata e la non ripetibilità della commessa richiedono un tipo di controllo «orientato al futuro», che utilizzi piuttosto meccanismi di *feed-forward*.

Un'altra caratteristica distintiva significativa consiste nel fatto che l'individuazione delle responsabilità difficilmente è univoca ma si basa sul principio della corresponsabilità specie quando operano organi di coordinamento del progetto (responsabili di progetto o project managers).

E come se tutto ciò non bastasse a rendere ancora più complicati i meccanismi di controllo il governo dei costi deve integrarsi con almeno altre due dimensioni: il controllo dei tempi ed il controllo dei requisiti tecnico-qualitativi.

Indipendentemente dalla tipologia di produzione, su commessa o su previsione (tipologie entrambi presenti in non poche realtà aziendali), il problema della programmazione e del controllo si pone anche in relazione a commesse il cui utente è l'azienda produttrice stessa.

Abbiamo analiticamente descritto nell'intervento precedente le caratteristiche distintive di tali commesse che presentano caratteristiche controllabili con modalità ancora diverse rispetto alle modalità di controllo utilizzate per le commesse esterne (commesse di vendita).

L'impostazione di un sistema completo richiede di individuare e successivamente analizzare e monitorare dunque le commesse esterne, le commesse interne ed i centri di responsabilità.

Il caso Nemi S.p.a.

Nemi S.p.a (parte II) (1) è un'azienda di medie dimensioni che realizza, su commessa, grandi macchinari per la produzione di pannolini. In Nemi S.p.a. si è deciso di introdurre un sistema di management che prevede l'attuazione di meccani-

Nota:

(1) Si veda «Dal controllo delle commesse di vendita al controllo delle commesse "interne"», in *Amministrazione & Finanza* n. 3/1999.

Strategie di pianificazione e controllo

smi operativi volti al controllo: delle commesse di vendita; delle commesse interne; dei centri di responsabilità e integrando le tre dimensioni del controllo stesso.

Il controllo delle commesse di vendita e delle commesse interne

Come mostra la Tavola 1, nel progetto sviluppato in Nemi S.p.a., sono state individuate diverse tipologie di commesse e sotto-commesse di vendita e diverse configurazioni di commesse interne.

L'individuazione e la classificazione delle differenti tipologie di commesse è la prima fase da affrontare nell'impostazione dell'architettura del sistema poiché da questa dipendono le caratteristiche contabili ed organizzative del sistema stesso.

Per le commesse di vendita sono state identificate:

- le commesse di vendita relative a macchine per la produzione di pannolini (con tutte le relative sotto-commesse);

- le commesse di vendita relative a gruppi o parti di macchine (con tutte le relative sotto-commesse);
- le commesse di vendita relative ad interventi post vendita/assistenza;

- le commesse di vendita relative a ricambi non inclusi nel contratto relativo alla macchina principale;

- le commesse di vendite residuali.

È appena il caso di sottolineare che la sommatoria dei ricavi di vendita delle commesse esterne equivale al totale ricavi a livello aziendale.

Se da una parte l'individuazione delle commesse di vendita non richiede particolari sforzi, poiché queste ultime vengono già contemplate in sede di definizione dei contratti di vendita con i clienti esterni, la definizione e la classificazione delle commesse interne risulta a volte esercizio complesso che richiede un'ottima conoscenza delle caratteristiche gestionali e delle linee strategiche definite dal piano aziendale.

Occorre in effetti conoscere tutte le attività principali svolte all'interno delle differenti unità organizzate e capire quando l'insieme di alcune specifiche attività può essere meglio monitorato con una commessa interna.

Altrettanto importante è la conoscenza dei programmi aziendali di medio periodo al fine di non configurare commesse interne che anche se significative dal punto di vista dei costi non necessitano di uno stretto controllo poiché comunque quest'ultimo non potrebbe supportare in modo significativo le scelte della Direzione.

I casi più significativi relativi a commesse interne rilevati in Nemi S.p.a. sono:

- di investimento;
- di progetto;
- di perdita.

Le commesse interne di investimento individuate sono riconducibili a:

- progetti di ricerca e sviluppo relativi a nuove macchine con nuove funzioni, (recentemente è nato un progetto che deve portare a realizzare una

macchina in grado di effettuare ricamature, ai bordi del pannolino, richieste dal mercato orientale);

- manutenzioni straordinarie incrementative relative ad una nuova parte del fabbricato da adibire a nuovo stabilimento produttivo.

Le commesse interne relative a progetti specifici riguardano invece:

- campagne promozionali realizzate con l'organizzazione di fiere internazionali particolarmente impegnative e costose, come la fiera di Tokio, di Singapore e di Stoccarda;

- l'introduzione in azienda di un nuovo sistema gestionale integrato «Enterprise resource planning» (ERP), che ha assorbito risorse finanziarie ed umane rilevanti per lunghi periodi.

Infine nelle commesse interne di perdita sono stati collocati costi riferibili ad attività quali:

- la manutenzione ordinaria;
- le pulizie locali;
- la vigilanza;
- gli inventari dei magazzini;
- le attività di addestramento.

L'obiettivo che la Direzione si è posta attraverso il monitoraggio di tali attività/commesse interne consiste nella riduzione del numero di ore impiegate in tali attività, ore lavorate da personale diretto.

Mentre sulle commesse di vendita si è deciso di esercitare un «controllo economico a vita intera» descritto nel nostro precedente lavoro, sulle commesse interne: commesse di investimento, commesse di progetti e commesse di perdita, viene effettuato un controllo di periodo, confrontando quanto esplicitato in sede di budget rispetto a quanto verificato a consuntivo.

Tale controllo è finalizzato a valutare il grado di efficienza con la quale è stata gestita la stessa commessa interna.

Un aspetto rilevante del controllo delle commesse interne riguarda l'eventuale capitalizzazione di una parte o di tutti i costi sostenuti per una determinata commessa in un determinato periodo.

In Nemi S.p.a. tutte le commesse di investimento hanno assunto una valenza di tipo patrimoniale, i loro costi quindi sono sospesi e capitalizzati, su ogni esercizio «pesa» soltanto la quota d'ammortamento.

Le commesse relative a progetti sono state invece valutate caso per caso al fine di definire il loro eventuale impatto patrimoniale e quindi l'eventuale sospensione di una parte dei loro costi.

In particolare in Nemi S.p.a. si è deciso di capitalizzare il progetto che ha portato alla realizzazione dell'«ERP» e di «spesare» nell'esercizio di competenza i costi per lo sviluppo di nuovi mercati/contatti; costi relativi a fiere internazionali e ad altre azioni commerciali.

Infine le commesse di perdita, sono state portate a conto economico per intero nel periodo in cui sono stati sostenuti i relativi costi.

Nella Tavola 2 sono sintetizzate alcune informazioni relative a: collocazione dei costi specifici,

Strategie di pianificazione e controllo

tipi di controllo e strumenti di controllo per le differenti tipologie di commesse.

Mentre rimandiamo al nostro precedente articolo per la rappresentazione dei layout relativi al conto economico di commessa a vita intera ed al prospetto per la determinazione del capitale circolante di commessa a vita intera presentiamo nella Tavola 3 il layout relativo ad un report di commessa interna. Nel caso specifico, nella Tavola 3, è rappresentato il report per il controllo di periodo del progetto di ricerca e sviluppo (commessa di investimento) relativo allo studio ed alla realizzazione di un prototipo di macchina in grado di effettuare ricamature ai bordi del pannolino.

Poiché per le commesse interne lo svolgimento dell'attività di controllo, con parametri economico-finanziari adatti alle attività produttive, non sempre fornisce idonee informazioni a supporto delle decisioni d'impresa, lo scostamento evidenziato nel report, deve essere apprezzato anche alla luce di particolari indicatori di prestazione.

Ci riferiamo, nel caso specifico, ad indicatori che consentono di meglio interpretare lo scostamento evidenziato dal controllo di periodo.

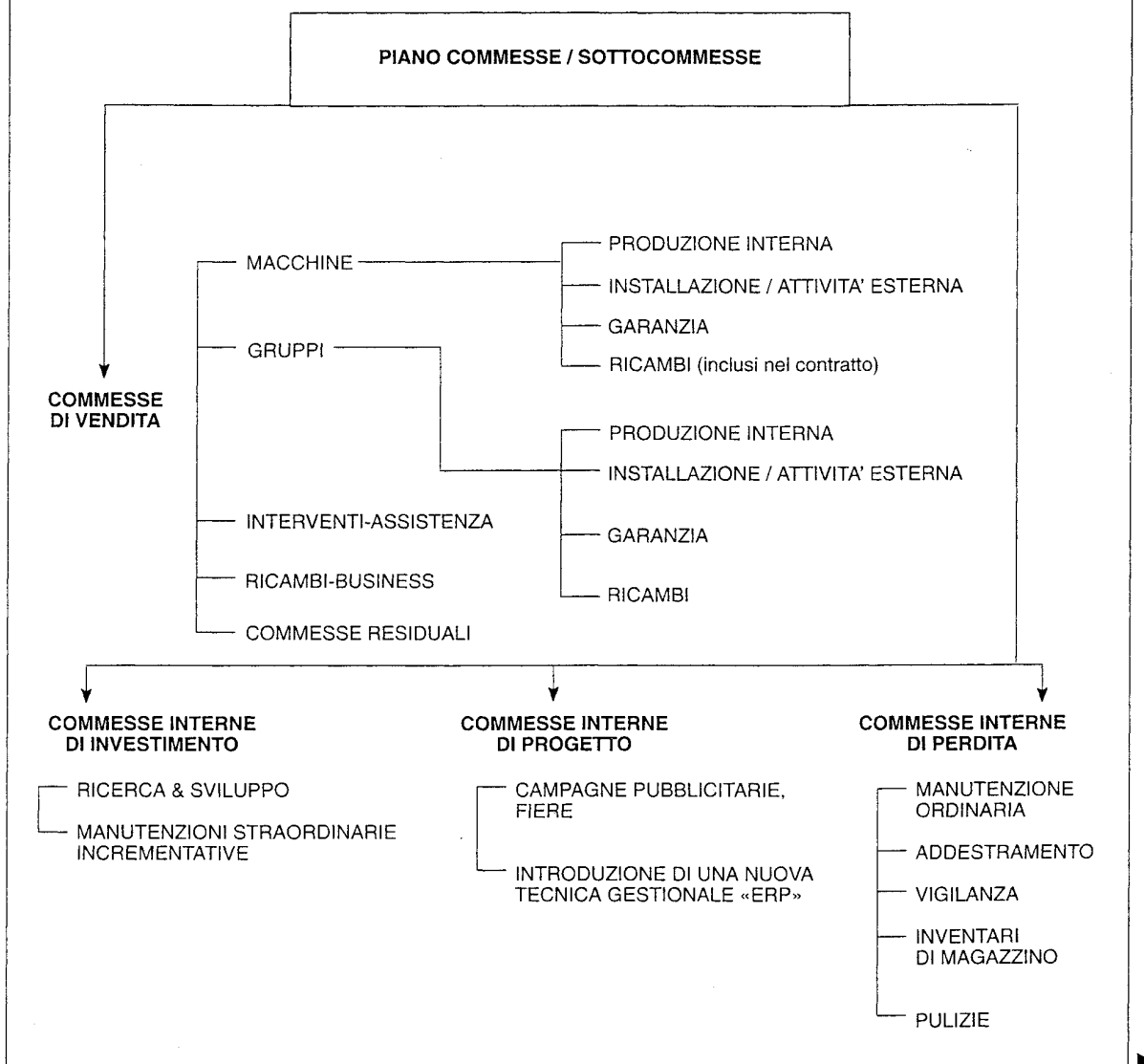
In Nemi S.p.a. si è deciso di apprezzare lo scostamento fra budget e consuntivo in relazione a: tasso di innovazione e qualità effettiva ottenuta dal prototipo realizzato.

Se il tasso di innovazione/creatività richiesto dal progetto è alto si potrà accettare/giustificare uno scostamento maggiore, così come se la qualità del risultato ottenuto è pienamente soddisfacente, la manifestazione di un incremento di costi rispetto alle previsioni potrà trovare idonea giustificazione (Tavola 3).

Tale complicazione, nell'apprezzamento dello scostamento ed in generale nel controllo di tali commesse risiede nell'impatto, molte volte determinante, causato da poste intangibili, quali la professionalità del personale ed il *Know-how* posseduto dall'azienda.

La Tavola 3 mostra tutte le voci di costo con «de-

Tavola 1
Le tipologie di commesse e sotto-commesse



Strategie di pianificazione e controllo

stinazione» commessa interna/prototipo macchina, i centri di responsabilità previsti quale seconda destinazione delle voci di costo e le dimensioni del controllo: budget e consuntivo.

È opportuno sottolineare che, se non fosse gestita la dimensione commessa interna, le informazioni di costo relative a tale progetto si «perderebbero» all'interno dell'aggregato costi dei diversi centri di responsabilità disegnati all'interno della funzione tecnica.

La gestione delle commesse interne consente quindi di attuare il controllo su oggetti di calcolo a volte «inclusi» nei centri di responsabilità altre volte trasversali rispetto ai centri stessi; è questo il caso di progetti che coinvolgono diverse unità organizzative (ad esempio progetto «ERP») e quindi, quando i centri di responsabilità sono disegnati secondo la logica funzionale, diversi centri di responsabilità.

Tavola 2
La collocazione dei costi specifici

Tipo Commesse	Collocazione dei costi specifici	Tipo di controllo	Strumenti di controllo
<i>Commesse di vendita</i>	Entro il primo margine del conto economico di commessa	Controllo «a vita intera»	Conto economico e prospetto del capitale circolante di commessa «a vita intera»
<i>Commesse interne di investimento</i>	All'interno dell'attivo patrimoniale ed ammortizzati	Controllo di periodo, budget verso consuntivo	Report di commessa interna (tav. 3)
<i>Commesse interne di progetto: «PROGETTO ERP»;</i> <i>«PROGETTO FIERE INTERNAZIONALI»</i>	All'interno dell'attivo patrimoniale ed ammortizzati Spesati nell'esercizio e compresi nel conto economico aziendale al di sotto del primo margine	Controllo di periodo, budget verso consuntivo Controllo di periodo, budget verso consuntivo	Report di commessa interna
<i>Commesse interne di perdita</i>	Spesati nell'esercizio e compresi nel conto economico aziendale al di sotto del primo margine	Controllo di periodo, budget verso consuntivo	Report di commessa interna

Tavola 3
Report per il controllo della commessa interna di investimenti: nuovo prototipo macchina

Voce di costo	CDR previsti come destinazione seconda delle voci di costo	Budget progressivo	Consuntivo progressivo	1° scostamento	Budget mensile	Consuntivo mensile
Costo del personale	2.1 Direzione tecnica					
Costo del personale	2.2 Documentazione tecnica					
Materiale e manuali tecnici	2.2 Documentazione tecnica					
Costo del personale	2.3 Progettazione meccanica e pneumatica					
Materiale	2.3 Progettazione meccanica e pneumatica					
Personale	2.4 Progettazione elettronica					
Materiale	2.4 Progettazione elettronica					
TOTALE						
INDICATORI DI PRESTAZIONE						
Tasso di innovazione / creatività del progetto				Alto Medio Basso		
Tasso di qualità effettiva del prototipo realizzato				Alto Medio Basso		

Strategie di pianificazione e controllo

Centri di responsabilità: il controllo di periodo

L'aggregazione dei costi operativi secondo responsabilità specifiche consente di attivare una razionale attribuzione dei costi alle commesse di vendita tramite parametri differenziabili per ogni fase del processo produttivo e permette di misurare l'efficienza con la quale sono state gestite le risorse all'interno del centro di responsabilità.

In Nemi s.p.a. il piano generale dei centri di responsabilità è stato definito secondo la logica funzionale dopo aver valutato la struttura organizzativa e le mansioni svolte all'interno delle diverse unità organizzative.

Come mostra la Tavola 4 il piano dei centri di responsabilità è stato disegnato secondo la logica funzionale e presenta i seguenti centri di responsabilità (cdr):

- della funzione commerciale;
- della funzione tecnica;
- della funzione produttiva;

- della funzione amministrativa;
- della funzione sistemi informativi;
- della funzione risorse umane;
- dei servizi generali;
- della direzione generale.

Ogni centro è stato scomposto in sotto-centri di responsabilità ognuno legato ad un preciso responsabile.

La stessa Tavola 4 mostra inoltre la suddivisione di tali centri in centri diretti centri indiretti e centri ausiliari, questi ultimi indicati nei punti 9-10-11-12-13 della Tavola 4 (2).

Nel precedente articolo è stato descritto l'utilizzo dei centri di responsabilità per una razionale attri-

Nota:

(2) Per una definizione dei differenti centri di responsabilità e per una illustrazione delle logiche di «riversamento» da centro a centro si veda «Dal controllo delle commesse di vendita al controllo delle commesse "interne"», in *Amministrazione & Finanza* n. 3/1999.

Tavola 4
Piano generale dei centri di responsabilità

	CENTRI DIRETTI	CENTRI INDIRETTI	CENTRI AUSILIARI
1. FUNZIONE COMMERCIALE			
1.1 Direzione commerciale		X	
1.2 Key account		X	
1.3 Amministrazione vendite		X	
1.4 Area managers		X	
1.5 After sales service		X	
2. FUNZIONE TECNICA			
2.1 Direzione tecnica	X		
2.2 Documentazione tecnica	X		
2.3 Progettazione meccanica	X		
2.4 Progettazione elettronica	X		
3. FUNZIONE PRODUTTIVA			
3.1 Direzione produzione	X		
3.2 Logistica e magazzini	X		
3.3 Approvvigionamenti	X		
3.4 Montaggio meccanico e pneumatico	X		
3.5 Montaggio elettrico	X		
3.6 Collaudi elettrici e meccanici	X		
3.7 Officina	X		
4. FUNZIONE AMMINISTRATIVA			
4.1 Amministrazione		X	
5. FUNZIONE SISTEMI INFORMATIVI			
5.1 Sistemi informativi		X	
6. FUNZIONE RISORSE UMANE			
6.1 Risorse umane		X	
7. SERVIZI GENERALI			
7.1 Spese generali		X	
8. DIREZIONE GENERALE			
8.1 Direzione Generale		X	
9. LOCAZIONE LOCALI			X
10. MANUTENZIONE			X
11. GESTIONE AUTOMEZZI			X
12. UTENZE			X
13. AFFITTO RAMO D'AZIENDA			X

Strategie di pianificazione e controllo

buzione dei costi alle commesse di vendita attuata tramite parametri differenziati per ogni fase del processo produttivo.

Con l'utilizzo delle Tavole 5 e 6 si mostrano invece le logiche proprie del «controllo di periodo» sui centri di responsabilità diretti; (Tavola 5 cdr Direzione Tecnica) cioè quelli che svolgono un'attività definita diretta rispetto all'oggetto di calcolo e che riversano quindi i loro costi all'interno del costo della produzione e sui centri di responsabilità indiretti; (Tavola 6 cdr Direzione Commerciale), cioè sui centri che raccolgono costi relativi ad attività non oggettivamente imputabili a commesse di vendita e che riversano i loro costi solo sul conto economico aziendale al di sotto dei margini di commessa).

Il layout dei report per il controllo di tali centri presentano il confronto fra i costi previsti a budget riferibili al centro ed i costi a consuntivo, il confronto budget progressivo/consuntivo progressivo fornisce un primo scostamento; il confronto budget mensile/consuntivo mensile fornisce un secondo scostamento e consente eventualmente di correggere in corsa pericolose deviazioni da quanto previsto a budget.

In definitiva il controllo attuabile sulle commesse interne consente di superare i limiti di un controllo

di gestione basato unicamente sui centri di responsabilità e sulle commesse di vendita.

Aumentare l'attenzione sulle commesse interne obbliga ad avvicinarsi alle logiche proprie dei processi aziendali aumentando così la sensibilità del personale relativamente alle problematiche inerenti alla visione «cliente-fornitore interno».

Un sistema di controllo di gestione concepito come descritto costituisce un potente mezzo per migliorare le informazioni a supporto del processo decisionale aziendale. Tuttavia al fine di far sì che tale sistema produca gli effetti desiderati occorre che possa influenzare concretamente il comportamento dei managers di funzione e dei project managers.

L'ottenimento di questo effetto è condizionato da una parte alla modalità con la quale vengono trasmessi gli obiettivi aziendali alle unità organizzative e dall'altra alla efficacia con la quale sono definite le variabili chiave di controllo (monetarie e no). Solo in presenza di obiettivi chiari e perseguibili e di un «sistema premi incentivi» condiviso ed agganciato ai risultati conseguiti sulle tre dimensioni del controllo: sulle commesse di vendita, sulle commesse interne e sui centri di responsabilità si potrà effettivamente definire completo il sistema di management orientato alle commesse aziendali.

Tavola 5

Report per il controllo di periodo del centro di responsabilità diretto: direzione tecnica

Voce di costo	CDR di provenienza del costo	Budget progressivo	Consuntivo progressivo	1° scostamento	Budget mensile	Consuntivo mensile	Scostamento mensile
Prestazioni per disegno tecnico	2.1 Direzione tecnica						
Consulenza e progettazione tecnica	2.1 Direzione tecnica						
Costo progettisti elettrici	2.1 Direzione tecnica						
Personale	2.1 Direzione tecnica						
Ammortamenti macchine	2.1 Direzione tecnica						
Personale	2.2 Documentazione tecnica						
Ammortamenti macchine uff. doc. tecnica	2.2 Documentazione tecnica						
Personale	2.3 Progettazione meccanica e pneumatica						
Ammortamenti macchine progettazione meccanica e pneumatica	2.3 Progettazione meccanica e pneumatica						
Costo progettisti meccanici e pneumatici	2.3 Progettazione meccanica e pneumatica						
Costo progettisti elettrici	2.4 Progettazione elettronica						
Personale	2.4 Progettazione elettronica						
Ammortamenti macchine progettazione elettronica	2.4 Progettazione elettronica						
TOTALE							

Strategie di pianificazione e controllo

Tavola 6

**Report per il controllo di periodo sul centro di responsabilità indiretto:
direzione commerciale**

Voce di costo	CDR di provenienza del costo	Budget progressivo	Consuntivo progressivo	1° scostamento	Budget mensile	Consuntivo mensile	Scostamento mensile
Materiale pubblicitario	1.1 Direzione commerciale						
Omaggi a clienti fino a 50.000	1.1 Direzione commerciale						
Omaggi a clienti superiori a 50.000	1.1 Direzione commerciale						
Fiere e mostre	1.1 Direzione commerciale						
Pubblicità	1.1 Direzione commerciale						
Incentivi di vendita	1.1 Direzione commerciale						
Spese di promozione	1.1 Direzione commerciale						
Costi per servizi commerciali alle consociate	1.1 Direzione commerciale						
Spese per servizi vari di vendita	1.1 Direzione commerciale						
Materiale rigenerato usato	1.1 Direzione commerciale						
Svalutaz. Acquisti materiali usati	1.1 Direzione commerciale						
Consulenze commerciali	1.1 Direzione commerciale						
Provvigioni a consoldate	1.1 Direzione commerciale						
Personale	1.1 Direzione commerciale						
Ammortamenti	1.1 Direzione commerciale						
Personale	1.2 Key account						
Ammortamenti	1.2 Key account						
Acq. Commerciali a specifica	1.3 Amministrazione vendite						
Informazioni clientela	1.3 Amministrazione vendite						
Spese di contenzioso	1.3 Amministrazione vendite						
Svalutaz. Crediti	1.3 Amministrazione vendite						
Perdite su crediti	1.3 Amministrazione vendite						
Personale	1.3 Amministrazione vendite						
Ammortamenti	1.3 Amministrazione vendite						
Personale	1.4 Area managers						
Ammortamenti	1.4 Area managers						
Personale	1.5 After sales service						
Ammortamenti	1.5 After sales service						
TOTALE							