SOCIETÀ & STUDI PROFESSIONALI

Il Controllo di Gestione nelle piccole imprese di servizi su commessa

Per studi professionali, società di consulenza, di ingegneria e di informatica

Fabrizio Di Crosta

FRANCOANGELI

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati
possono consultare il nostro sito Internet: *www.francoangeli.it* e iscriversi nella home page
al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità
o scrivere, inviando il loro indirizzo, a “FrancoAngeli, viale Monza 106, 20127 Milano”.

Fabrizio Di Crosta

Il Controllo di Gestione nelle piccole imprese di servizi su commessa

Per studi professionali, società di consulenza, di ingegneria e di informatica

FRANCOANGELI

Progetto grafico di copertina di Elena Pellegrini

Copyright © 2012 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.
L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it

Indice

Premessa pag. 13

1. Elementi base del controllo di gestione » 17

1. Introduzione » 17
2. La moderna concezione di controllo di gestione » 17
3. La contabilità direzionale » 20
   - 3.1. L'origine della contabilità per la direzione » 20
   - 3.2. Scopi della contabilità direzionale » 21
   - 3.3. Gli elementi costituenti la contabilità direzionale » 22
4. La contabilità analitica » 22
   - 4.1. Definizione e scopi » 22
   - 4.2. I requisiti della contabilità analitica » 23
   - 4.3. Rapporti con la contabilità generale » 24
   - 4.4. Controllo dei costi e sistema degli standard » 25
   - 4.5. Tipologie di sviluppo della contabilità analitica » 28
5. Le tecniche di determinazione dei costi » 29
   - 5.1. Il problema della determinazione del costo » 29
   - 5.2. Cenni sulle tipologie dei costi » 32
   - 5.3. Le tecniche di calcolo tradizionali » 34
     - 5.3.1. Costo pieno, costo variabile e costo per attività a confronto » 34
     - 5.3.2. Full costing » 35
     - 5.3.3. Direct costing » 38
     - 5.3.4. Activity based costing » 44
   - 5.4. Altre tecniche di determinazione dei costi » 46

5.4.1. Finalità delle tecniche innovative pag. 46
5.4.2. Responsability accounting » 47
5.4.3. Process based costing » 47
5.4.4. Throughput accounting » 48
5.4.5. Life cycle costing » 48
5.4.6. Target costing » 50
5.4.7. Costi della qualità e della non qualità » 50
5.4.8. I costi semivariabili » 51
5.4.9. Redditività per cliente » 53
6. L'attribuzione dei ricavi » 54
7. La struttura della contabilità analitica » 57
7.1. L'aggregazione dei costi e l'individuazione dell'oggetto di calcolo » 59
7.2. I centri di responsabilità » 60
7.3. Il piano dei centri di costo » 61
7.4. Classificazione dei centri di costo » 63
7.5. Il piano dei conti della contabilità generale » 65
7.6. I conti della contabilità analitica » 66
7.7. Gli indici di costo » 69
7.8. La rilevazione delle prestazioni di servizio » 70
8. Il budget » 71
8.1. Il budget e il controllo direzionale » 71
8.2. Il processo di formazione del budget » 71
8.3. Vantaggi e limiti del controllo budgetario » 73
8.4. Gli scopi del controllo budgetario » 74
8.5. Budget e controllo di gestione nelle organizzazioni che lavorano su commesse a lungo termine » 74
8.6. Il budget a base zero » 79
9. Il sistema delle variazioni » 80
9.1. Aspetti generali » 80
9.2. Condizioni necessarie per attuare il controllo di carattere operativo » 81
9.3. Analisi degli scostamenti dei costi variabili » 81
9.4. Analisi degli scostamenti dei costi fissi » 82
9.5. Analisi degli scostamenti dei ricavi di vendita » 83

9.6. I rapporti di gestione: definizione e classificazione pag. 83
9.7. Gli elementi del reporting » 84
9.8. Il ruolo del controller » 85
9.9. Considerazioni conclusive » 88

2. La gestione della commessa » 89
1. Che cos'è la "commessa" » 89
2. Il project management » 90
3. La pianificazione della commessa » 94
4. La consuntivazione delle attività » 95
4.1. La "cultura" della consuntivazione » 95
4.2. La codifica delle commesse » 97
5. L'elaborazione dati » 99
6. Il reporting » 102

3. Il controllo di gestione per commessa » 103
1. Il conto economico aziendale » 103
2. Il conto economico di commessa » 106
2.1. Struttura del conto economico » 106
2.2. La determinazione del costo del personale » 110
2.3. I metodi di ripartizione dei costi indiretti » 114
3. Rilevazione e formulazione dei costi e dei ricavi consuntivi » 115
3.1. Requisiti preliminari » 115
3.2. La raccolta dei dati consuntivi effettivi » 116
3.3. La rilevazione dei ricavi mensili realizzati » 117
3.4. La rilevazione dei consumi di prodotti e servizi » 117
3.5. La rilevazione del costo del personale » 118
4. Gli aspetti finanziari della gestione » 119
4.1. Considerazioni generali » 119
4.2. Indici finanziari » 120
5. Il sistema informatico » 122
5.1. Considerazioni generali » 122
5.2. Costi risorse umane » 123
5.3. Costi risorse tecniche » 123

5.4. Costi acquisto beni e servizi, su commessa e per la struttura pag. 125
5.5. Costi per materiali di consumo » 125
5.6. Costi per canoni utenze internet e telefoni » 125
5.7. Costi per viaggi e trasferte » 126
5.8. Costi di manutenzione/riparazione » 127
5.9. Costi di manutenzione impianti » 128
5.10. Costi di affitto dei locali » 129
5.11. Costi per consulenze direzionali » 129
5.12. Costi di pubblicità e marketing » 130
5.13. Costi per riscaldamento » 130
5.14. Costi per energia elettrica » 131
5.15. Costi per consumo di acqua » 132
5.16. Spese amministrative e generali » 132
5.17. Oneri finanziari » 132

4. Reporting e indicatori » 133
1. Realizzazione del controllo economico della gestione » 133
2. Il reporting » 133
2.1. Frequenza di reporting: rapporti mensili » 133
2.2. Rapporto sul conto economico » 134
2.3. Esempi di report » 137
3. Indici di riferimento » 138
3.1. Settori di attività » 138
3.2. Dati di bilancio » 140
3.3. Indici economici e analisi di bilancio » 145
3.4. La leva operativa » 148
3.5. Parametri di riferimento sulle tariffe professionali » 149

5. Casi pratici » 151
1. Società di consulenza direzionale e organizzativa » 151
2. Società di ingegneria » 153
3. Studi legali » 156
4. Studi di commercialisti o di consulenza fiscale e tributaria » 158
5. Società di sviluppo software » 159

Appendice –
Il controllo dei progetti sviluppati su commessa pag. 165

1. Caratteristiche generali dei progetti su commessa » 165
2. L'integrazione » 168
3. La Work Breakdown Structure » 170
4. L'integrazione delle tre dimensioni del controllo del progetto » 173
5. Il controllo della dimensione temporale » 175
6. Il controllo della dimensione economica » 177
7. Il controllo della dimensione qualitativa » 180
8. Il controllo integrato dei costi e dei tempi » 181
9. Gli indici di performance di progetto » 183
10. Curve di progetto » 185
11. L'ausilio dei sistemi informatici » 185

Bibliografia » 189

A Filippo

Premessa

Il volume è rivolto alle piccole organizzazioni[1] che erogano servizi su commessa che desiderano introdurre al loro interno un sistema di controllo di gestione efficace per monitorare l'andamento della loro attività.

Per "piccole organizzazioni che erogano servizi su commessa" intendo quelle piccole imprese[2] (aziende di informatica, studi professionali o società di consulenza) che:

- impiegano fino a 50 addetti di cui parte di essi possono essere consulenti esterni che lavorano non a tempo pieno per la società;
- svolgono servizi ad alto contenuto professionale, ovvero il cui valore è costituito prevalentemente dal tempo delle persone;
- erogano i propri servizi al cliente in base a un ordine o contratto ("su commessa");
- realizzano commesse che hanno una durata variabile da una settimana a oltre un anno di calendario;
- completano la commessa con impegno lavorativo variabile da qualche decina di ore/persona (spesso denominate "ore/uomo") fino a centinaia di giorni/persona.

In realtà la dimensione dell'impresa di servizi in oggetto può essere anche superiore a quella indicata, ma in tal caso probabilmente essa ha già

[1] La norma UNI EN ISO 9000:2005 (*Sistemi di gestione per la qualità – Fondamenti e vocabolario*), che offre la terminologia di base a tutte le norme sui sistemi di gestione, definisce l'organizzazione come l'"insieme di persone e di mezzi, con definite responsabilità, autorità e interrelazioni. Esempio: società, raggruppamento di società, azienda, impresa, istituzione, organismo umanitario, concessionario, associazione, o loro parti o combinazioni".

[2] Secondo la definizione ISTAT (cfr. cap. 4, par. 3), tra le imprese sono comprese: le imprese individuali, le società di persone, le società di capitali, le società cooperative, le aziende speciali di comuni o province o regioni. Sono considerate imprese anche i lavoratori autonomi e i liberi professionisti.

implementato un sistema di controllo dei costi e dei ricavi sufficientemente efficace; dunque può ricavare solo alcuni vantaggi dalla lettura del presente testo, per esempio, può trovare utili alcune considerazioni su come risolvere specifiche problematiche.

Il tipo di impresa cui mi riferisco rientra, per esempio, tra le seguenti categorie:

- società di consulenza direzionale o di revisione contabile;
- studi legali;
- studi di commercialisti;
- società di informatica che sviluppano software ed erogano i relativi servizi accessori;
- società di ingegneria;
- studi di progettazione.

Spesso queste realtà non dispongono di una metodologia consolidata e omogenea di registrazione e consuntivazione delle ore lavorate sulle varie attività e soprattutto non utilizzano un sistema di reporting definito e documentato per analizzare i risultati conseguiti.

In questo contesto il bilancio d'esercizio (in particolare il conto economico) non può rappresentare un efficace strumento di valutazione delle prestazioni economiche, finanziarie, qualitative e commerciali dell'organizzazione. Esso, infatti, non può fornire alla direzione[3] dati attendibili sui margini di redditività di ogni singola commessa, né fornire stime attendibili sull'andamento futuro della società.

Gli imprenditori e i titolari di studi professionali che riconoscono la propria società o studio nelle tipologie di organizzazioni sopra descritte dovrebbero seriamente prendere in esame, se già non lo hanno fatto, di progettare e attuare un sistema di controllo di gestione strutturato come nel seguito di questo volume.

Naturalmente, come esistono imprese che non hanno implementato per nulla sistemi di controllo siffatti, esistono molte realtà che stanno utilizzando strumenti più o meno complessi, magari basati su fogli Excel, database Access o programmi gestionali commerciali adattati. Queste ultime potrebbero cogliere spunti interessanti, sia per completare il sistema attualmente utilizzato, sia per esaminare – e magari risolvere – alcuni problemi incontrati nell'implementazione degli strumenti di raccolta e consuntivazione dei dati sulle commesse.

[3] Per direzione intenderemo sia la vera e propria direzione aziendale di società strutturate, sia il/i titolare/i o soci/partner di studi professionali e piccoli studi/società di consulenza.

In sintesi il sistema di controllo di gestione esposto si articola nei seguenti punti:

- **la pianificazione e gestione della commessa**;
- **la definizione delle attività consuntivabili**;
- **la raccolta dati e consuntivazione delle attività**;
- **l'analisi dei dati consuntivati e il reporting**.

In conclusione, la Direzione dell'organizzazione (nella figura dell'amministratore, del direttore o dei soci/titolari di studi professionali o di consulenza), nell'ottica di assumere delle decisioni basandosi su dati di fatto oggettivi, dovrebbe essere in grado di sapere:

- **quanto costano i propri servizi**;
- **quali margini producono i propri servizi**;
- **a quale prezzo possono essere venduti i propri servizi per essere remunerativi**.

Come per qualsiasi progetto o attività non direttamente fatturabile al cliente, anche la consuntivazione delle attività e il controllo di gestione non devono incidere – come impegno di tempo e risorse informatiche – in modo superiore ai vantaggi che riescono a produrre. È proprio questo l'ostacolo "visibile" che impedisce a molte imprese di adottare sistemi di questo tipo, ma in realtà spesso non si dedica alla realizzazione di questo progetto il tempo e le risorse informatiche necessarie per rendere il sistema veramente efficiente, oltre che efficace, al fine di fornire informazioni sull'andamento passato dell'organizzazione, utili per pianificare le attività future e per accrescere la propria competitività.

Da ultimo, se prendiamo in considerazione le recenti modifiche legislative che portano a una maggiore liberalizzazione delle professioni, oltre alla crisi economica e finanziaria che sta opprimendo anche gli studi professionali, si può facilmente comprendere che tali organizzazioni, per restare competitive in un nuovo mercato – che abolirà le tariffe minime (e massime), che obbligherà il professionista a formulare un preventivo e consentirà di concordare il compenso al cliente in base al risultato, eliminerà il divieto di pubblicità – dovranno necessariamente rivedere la propria organizzazione interna secondo principi di efficacia e di efficienza più vicini a logiche "aziendali".

1 Elementi base del controllo di gestione

1. Introduzione

Nel presente capitolo verranno illustrati alcuni concetti base della teoria del controllo direzionale, della pianificazione e del controllo di gestione, con particolare attenzione alle organizzazioni destinatarie del presente testo (piccole imprese di servizi che operano su commessa).

I concetti esposti sono spesso riferiti ad aziende di produzione, ma generalmente si applicano anche a organizzazioni di servizi laddove al "prodotto"[1] possa sostituirsi il "servizio" erogato da tali imprese. In alcune situazioni l'applicazione della teoria alle piccole imprese di servizi che operano su commessa potrebbe non essere conveniente, ma il concetto è necessario per comprendere nel modo corretto il resto della trattazione.

L'esposizione degli argomenti sarà, per quanto possibile, semplice e concreta, cercando di fornire elementi di base utili sia a coloro che non possiedono nozioni di economia e controllo di gestione, sia a coloro che hanno maturato competenze a livello generale, grazie a corsi universitari e post-universitari. Naturalmente coloro che "masticano" bene la materia potranno saltare a piè pari questo capitolo.

2. La moderna concezione di controllo di gestione

Il controllo di gestione rappresenta una tecnica di autocontrollo direzionale – *management control* – proiettata al futuro, affinché i complessi programmi di attività elaborati trovino possibilmente riscontro nei relativi

[1] Si precisa che la norma UNI EN ISO 9000:2005 (*Sistemi di gestione per la qualità – Fondamenti e vocabolario*) definisce il prodotto come "risultato di un insieme di attività correlate o interagenti che trasformano elementi in entrata in elementi in uscita" e comprende fra i essi i prodotti hardware, software, materiali da processo continuo e servizi.

consuntivi periodici. Tale tecnica si alimenta, nei contenuti operativi, da quanto definito a monte in sede strategica e sviluppa un processo iterativo di breve periodo, di norma annuale, denominato programmazione e controllo di gestione, o più semplicemente controllo di gestione.

Esso si concretizza quindi in un complesso di operatività di breve periodo – preventive, concomitanti e consuntive – con le quali la direzione si accerta che la gestione si stia sviluppando in modo da consentire il raggiungimento degli obiettivi prefissati in sede di pianificazione strategica.

Tale processo non si esaurisce solo nella predisposizione di documenti contabili o statistici, ma si materializza, soprattutto, nella messa a fuoco di programmi d'azione e nella conseguente definizione di interventi correttivi in presenza di anomalie. Controllare è, in altri termini, sinonimo di guidare e decidere in modo "programmato e coordinato".

Tale processo di controllo di gestione si articola:

- **nella formulazione di obiettivi e programmi di breve periodo** che consentano di verificare in anticipo se la gestione si svilupperà secondo le linee direttrici del piano strategico e che indichino preventivamente alle varie funzioni dell'impresa le azioni da intraprendere nel futuro immediato;
- **nella verifica sistematica**, mediante l'analisi degli scostamenti, del grado di realizzazione del programma stesso e del raggiungimento dei suoi obiettivi, alla luce dei risultati già effettivamente conseguiti e inoltre della stessa validità del programma di gestione;
- **nell'assunzione di adeguati provvedimenti correttivi** nel caso in cui la verifica di cui sopra segnali l'esistenza di disfunzioni gestionali o di programmi non più validi.

Il processo evidenziato si basa sostanzialmente su un meccanismo di retroazione (*feed-back*) il quale, in sintesi, è costituito da:

- la **determinazione degli obiettivi** da raggiungere, espressi in termini quantitativi;
- la **misurazione dei risultati** effettivamente realizzati;
- il **confronto degli obiettivi con i risultati**;
- la scelta delle **azioni correttive**.

Si andranno così ad alimentare dei *feed-back* correttivi dei corsi d'azione, scaturenti dal confronto tra realizzazioni e standard – che rappresentano, in prima approssimazione, l'espressione parametrico-quantitativa delle

performance che si intendono raggiungere in un certo lasso di tempo – e dei *feed-back* valutativi rivolti a incidere sui comportamenti delle persone preposte allo svolgimento delle differenti attività dell'impresa mediante la gestione dei riconoscimenti.

Il processo di controllo di gestione comporta quindi anch'esso la fissazione di obiettivi – attività che almeno in parte ricalca le orme della pianificazione strategica – ma tali obiettivi presentano alcune peculiarità che si concretizzano nel fatto che essi:

- non si identificano con quelli della pianificazione strategica ma sono obiettivi di breve periodo coerenti con gli obiettivi strategici e strumentali rispetto a essi;
- si riferiscono a un lasso di tempo solitamente annuale ma, al fine di consentire una corretta guida all'azione direzionale, devono essere frazionati in periodi ancora più brevi. Così operando, si orienta il comportamento aziendale in maniera più pratica e si rende possibile un riscontro tra obiettivi e risultati durante l'arco di tempo di riferimento considerato, quando cioè è più agevole prendere provvedimenti correttivi, e non al termine del periodo stesso.

Le piccole imprese di servizi oggetto del libro spesso non applicano queste metodologie che, in realtà non sono solo per le aziende medio-grandi, ma anzi dovrebbero essere seguite anche dalle piccole imprese, stabilendo obiettivi semplici – non necessariamente legati solo al fatturato – e programmi di breve-medio periodo nei quali sono precisate anche le responsabilità, i tempi di attuazione e le risorse – anche finanziare – allocate alle attività.

Nell'organizzazione di servizi che opera su commessa il controllo di gestione si sviluppa, come vedremo nel dettaglio nei capitoli successivi, nei seguenti passi:

- definizione e classificazione della struttura dei **codici commessa** e relativa assegnazione delle attività svolte;
- definizione dei **costi standard** per le risorse umane e tecniche;
- implementazione della **consuntivazione delle attività**;
- raccolta e **imputazione su commessa delle spese** per acquisto di materiali e servizi;
- definizione del **budget**;
- **elaborazione dei dati** raccolti per la generazione di prospetti riassuntivi per l'analisi degli scostamenti;
- **analisi del reporting** e definizione di azioni correttive.