

Controllo di gestione nei servizi funerari

di Carlo G. Bagnera *

Intervento effettuato al Seminario «Esteralizzazione dei servizi funerari. Aspetti normativi, contabili, fiscali. Opportunità della trasformazione di gestione.» svoltosi a Roma l'11.6.96 ed organizzato da Federgasacqua SEFIT e CISPEL

La situazione generale dei servizi funebri e cimiteriali, in gestione diretta da parte del Comune, ha indotto, negli ultimi tempi, gli amministratori pubblici ad interrogarsi sulla loro reale redditività e sulla validità dell'attuale tipo di gestione in economia.

Attività svolte in regime di concorrenza, il caso dell'agenzia funebre, ed altre di regime di monopolio naturale, i servizi cimiteriali, appaiono peraltro come elementi necessariamente contigui di un unico servizio di preminente interesse pubblico.

Ciononostante l'azienda di servizi funerari, composta dall'accorpamento delle attività dell'agenzia funebre e dei servizi cimiteriali, non può disconoscere la propria appartenenza al mondo delle imprese e quindi deve riconoscersi nel modello sistemico che delle stesse è il riferimento. Un modello nel quale un insieme di elementi integrati (risorse umane, materiali, strumentali e finanziarie) ed organizzati sono finalizzati ad uno scopo comune che nel caso specifico deve essere interpretato come «il raggiungimento di finalità sociali e di erogazione di servizi pubblici», mantenendo però elevati livelli di efficienza e non solamente di efficacia.

Per raggiungere gli obiettivi di rinnovamento, così sinteticamente enunciati, non occorre operare solamente sulla esternalizzazione delle attività funerarie, attraverso la determinazione della migliore forma gestionale tra quelle previste all'art. 22 Legge n. 142/90, ma propedeuticamente o contestualmente a ciò, passare da un modello di gestione "per adempimenti" al modello di gestione "per risultati e per politiche".

È quindi determinante ed irreversibile la scelta di sviluppare, anche per questa tipologia di azienda pubblica, le metodologie di controllo di gestione, e non solamente per ottemperare alle direttive espresse all'art. 39 Decreto Legislativo n. 77/95 in materia di controllo di gestione dell'Ente locale.

Un sistema di controllo che, nella fattispecie, deve necessariamente permettere, attraverso l'analisi e la valutazione dei costi e dei ricavi dei singoli settori d'attività, raggruppati in ben definite aree di profitti, la redditività dei servizi resi.

Uno strumento di controllo che immagini da subito la propria evoluzione, da pura tecnica contabile, a modello di guida nelle decisioni, prima fra le quali quella di esternalizzare, in toto od in parte, i servizi funebri e cimiteriali.

Un modello organizzativo che presuppone e facilita il completamento della diffusione della cultura manageriale e l'accettazione della suddivisione verticale della struttura decisionale, abbandonando il sistema tipico della Pubblica Amministrazione basato sulla segmentazione orizzontale dei procedimenti.

Un processo decisionale, a cascata, che attribuisce chiare responsabilità di decisione:

- agli amministratori, di nomina politica, nell'ambito della scelta di finalità istituzionali, concretizzando la propria responsabilità di governo nei compiti di indirizzo e di controllo della "efficacia delle scelte politiche"
- all'alta dirigenza, in relazione alla traduzione delle scelte politiche in obiettivi strategici, sviluppando la propria attività di gestione amministrativa nei compiti di coordinamento e di controllo della "efficacia organizzativa e gestionale" e della "efficienza nell'uso delle risorse"
- agli altri ruoli direttivi, in merito alla definizione degli obiettivi tattici, assumendo la piena "responsabilità dei risultati".

Tutti questi elementi, realizzati nel loro complesso, avendo sempre ben presente e sotto controllo il livello

di soddisfazione del cliente esterno, si concretizzano nella qualità del servizio reso e quindi nel raggiungimento del traguardo di trasformazione dell'azienda di servizi funerari da burocratica a manageriale.

I prerequisiti per la creazione di un modello di controllo di gestione

In senso sostanziale per controllo di gestione si deve intendere un sistema di strumenti in grado di fornire una guida interna di aiuto al processo decisionale e di verifica dei risultati raggiunti.

Le caratteristiche essenziali di un cosiffatto sistema, sono essenzialmente:

- l'essere un'attività interna, che spetta a ciascun livello organizzativo e globalmente all'azienda, per collegare realmente e dinamicamente la programmazione e la realizzazione degli obiettivi generali e dei corrispondenti traguardi operativi, utilizzando, per le decisioni da assumere, strumenti che determinano la conoscenza e la collocazione dei fatti gestionali e che guidano alla scelta tra più ipotesi alternative, nonché alla più efficiente, efficace ed economica acquisizione ed utilizzazione delle risorse, a vantaggio dei cittadini, clienti del servizio, e dell'Ente locale proprietario;
- il tenere presenti e raffigurati, per sintesi successive e significative, seguenti principali assunti progettuali:
 - ⇒ la complessità dell'azienda di servizi funerari
 - ⇒ il processo di interazione per collegare, in via preventiva, gli obiettivi ed risultati alle risorse acquisibili e disponibili
 - ⇒ il quadro degli scostamenti e delle motivazioni tra quanto previsto e quanto realizzato, o non più realizzabile, al fine di permettere interventi correttivi, assestamenti o atti di riprogrammazione in itinere
 - ⇒ il quadro dei punti specifici di disfunzione dei costi e dei ricavi e dell'organizzazione interna, al fine di mettere in evidenza i conseguenti possibili rimedi
 - ⇒ la eterogeneità e vetustà dell'impianto normativo;
- l'essere un sistema in grado di collegare i vari aspetti significativi di ogni organizzazione produttiva di beni e di servizi (organizzativo, economico, finanziario e patrimoniale) con l'obiettivo di dare importanza alle correlazioni che ne scaturiscono.

Dalla lettura di queste caratteristiche ci si rende conto dell'esigenza di prendere atto che le necessità conoscitive per guidare una "azienda di servizi funerari", in economia o trasformata in azienda speciale o per azioni a prevalente capitale pubblico, sono, sotto l'aspetto gestionale, simili a quelle dell'impresa privata e potrebbe sembrare corretto e semplice risolvere problemi, trasferendo acriticamente gli avanzati e raffinati strumenti di controllo di gestione messi a punto per le imprese.

Ciò è vero però solo in parte, in quanto le metodologie di analisi e controllo di fenomeni aziendali devono avere specificità legate ai diversi obiettivi strategici (servizi sociali di preminente interesse pubblico), alle diverse razionalizzazioni organizzative per raggiungerli (cambiamento culturale aziendale dalla prevalente cultura burocratico-amministrativa), ai diversi vincoli normativi per attuarli (vincoli diversi in relazione alla forma di gestione prescelta: art. 22 Legge 142/90) ed alla legislazione specifica del settore (R.D. n. 1265/34 - DPR n. 285/90 - Circolare del Ministero della sanità n. 24/93 - ecc.).

Alla luce di tutto quanto esposto, si può perciò affermare che vanno innanzitutto create le condizioni culturali affinché tali organizzazioni percepiscano la significatività del controllo di gestione e delle sue possibilità ed opportunità.

Una tale affermazione non vuole escludere la possibilità di costruire un modello di sistema di controllo di gestione, ma precisare che lo stesso non può e non deve divenire una prassi vincolante, ma deve trovare valorizzazione ed integrazione attraverso lo studio e la personalizzazione ai problemi specifici di ciascuna realtà organizzativa.

Sviluppata la doverosa premessa che non può esistere un unico modello di controllo di gestione, ma

devono invece esistere assunti omogenei e condivisi dai quali far discendere modelli coerenti con le diverse entità comunali, passiamo ad esaminare un possibile modello di bilancio, preventivo e consuntivo, in linea con gli obiettivi del controllo.

I bilanci per area di profitto e per settore d'attività

La complessità della metodologia del controllo di gestione non deve far dimenticare una naturale linea di attacco da adottare per avviare tale sistema. Occorre infatti intervenire sulla struttura tecnico-contabile, cioè su quel complesso di elementi di natura contabile, extra-contabile e tecnica tra loro correlati, che consentono di produrre periodicamente il flusso informativo necessario per innescare il processo di controllo. Quel flusso che si avvia con la definizione degli obiettivi, controllo ex ante, procede con le verifiche periodiche infrannuali, controllo in itinere e si conclude con la verifica annuale, controllo ex post, dei risultati conseguiti.

Un interessante riferimento per la definizione di un modello di sistema di controllo di gestione, adatto alle esigenze delle aziende funerarie, è certamente quello che deriva dall'osservazione di quanto, in questi ultimi dieci anni si è fatto, anche a seguito del DPR 4 ottobre 1986, n.902, nelle aziende di pubblico servizio degli enti locali.

Gli strumenti messi a punto ed attuati, in queste realtà, possono essere identificati in:

- piani pluriennali e budget d'esercizio
- contabilità analitica
- tecniche di controllo

Una interpretazione critica, ed ancorata alle necessità delle aziende funerarie, fa ipotizzare una possibile concreta realizzazione di questi strumenti secondo le linee guida di seguito esposte.

Piani pluriennali e budget d'esercizio

Queste attività fanno parte del processo decisionale di programmazione aziendale, tanto più importante per l'azienda del settore funerario, in quanto concessionaria, per un periodo più o meno lungo, di un bene demaniale del Comune, il cimitero. Bene per il quale la chiarezza normativa non è ancora certa e che, nel caso venisse trasferito in concessione all'azienda funeraria di nuova costituzione, potrebbe essere trattato all'interno di uno specifico contratto di servizio, sul quale ritorneremo a parlare in altra occasione.

I piani pluriennali, in particolare, sono la conseguenza delle attività di pianificazione strategica che non devono essere legate a strumentazioni complesse e fortemente strutturate, come invece si richiede ai sistemi operativi a breve termine.

Questi piani:

- elaborano un numero limitato di dati, in modi poco complessi
- presentano un ampio intervallo temporale fra i fenomeni previsti ed il ritorno delle informazioni
- offrono un tipo di informazioni più rivolto a fatti esterni che a dati interni all'azienda.

Le indicazioni, necessarie alle scelte, riportate sul piano pluriennale riguardano:

- il collegamento con gli indirizzi dell'Ente locale proprietario
- i livelli tecnici e tecnologici, economicamente ottimali di ogni servizio
- gli indici di produttività dei servizi
- i programmi d'investimento e di finanziamento degli stessi
- la prevista politica tariffaria
- la prevista politica del personale

Per quanto riguarda il collegato Bilancio Pluriennale di previsione, in esso sono riportati:

- i singoli programmi

- i dettagli per progetto
- i costi ed i ricavi della gestione dei singoli esercizi

dove

- per programmi si devono intendere gli impegni, commerciali e produttivi, che rappresentano un tema strategico e si traducono in valori economici e finanziari significativi per area di profitto
- per progetto si deve intendere un impegno di spesa che, all'interno di un programma è assegnato ad un centro di responsabilità ben preciso (o ad un settore d'attività), è preventivabile nei tempi e nei costi per ciascun esercizio ed è controllabile a consuntivo (tipica è la commessa d'investimento).

Il budget d'esercizio, a differenza del Piano pluriennale, rappresenta un sistema integrato di strumenti per la progettazione ed il controllo dell'efficacia e dell'efficienza delle attività aziendali, nell'arco temporale di un anno.

Il budget è quindi quella parte integrante del piano pluriennale che, in misura più operativa ed analitica, comprende tutti i fenomeni di gestione, ne valuta gli effetti previsti in termini di costi e di ricavi ed indica le pratiche operative ottimali per il raggiungimento dell'economicità di gestione.

Il budget assegna autonomia e responsabilità ai "capi" dei diversi settori d'attività, ma non è un sistema della contabilità o dell'organizzazione, bensì è il sistema che serve ad ognuno per organizzare, pianificare, coordinare e controllare l'uso delle risorse assegnate.

Di conseguenza tutti i settori aziendali sono in grado di verificare a consuntivo i propri costi o, più ampiamente, la propria efficienza operativa.

Contabilità analitica

La contabilità analitica è lo strumento base di consuntivazione, un sistema organico di rilevazioni contabili che permettono la determinazione del risultato economico, introducendo però, rispetto alla contabilità generale ed alla contabilità finanziaria svolta per competenza, un'analisi dei costi e dei ricavi, e quindi dei risultati:

- frazionata nel tempo, in periodi infrannuali, mensili o trimestrali
- suddivisa, all'interno dell'azienda, in unità contabili per singole attività, centri di responsabilità e settori d'attività, e raggruppata per singole linee di prodotto, cioè le aree di profitto
- comparata omogeneamente con le stesse voci di spesa e di ricavo e con gli stessi settori d'attività e aree di profitto, previste a budget, per rilevare innanzitutto scostamenti e non solo valori assoluti.

In termini più specifici le unità contabili della Contabilità analitica fanno riferimento a:

- le voci di spesa e di ricavo
- i centri di responsabilità ed i settori d'attività
- le commesse
- le aree di profitto

Le voci di spesa e di ricavo rappresentano l'analisi, per natura, dei costi sopportati e dei ricavi conseguiti, attribuiti, per destinazione, ai centri, ai settori, alle commesse ed alle aree che li hanno generati, distinti, per quanto attiene ai costi, in variabili e fissi, in relazione al volume della produzione, tipica di quella unità organizzativa (centro di responsabilità, settore d'attività, commessa, area di profitto).

A titolo di esempio sono riportate le voci di ricavo e di spesa di due settori d'attività di una azienda funeraria:

- Settore "Onoranze funebri"
- Settore "Trasporti funebri"

VOCI DI RICAVI E DI SPESA	ONORANZE FUNEBRI	TRASPORTI FUNEBRI
Ricavi:		
- proventi del servizio	xxx	xxx
Costi variabili:		
- personale diretto	xxx	xxx
- utenze variabili	xxx	xxx
- funzionamento automezzi	xxx	xxx
- acquisto feretri	xxx	
- collaudo feretri	xxx	
- acquisto fiori	xxx	
- certificati, decreti, ecc.	xxx	
- tasse tumulazione	xxx	
- trasporti a spalla	xxx	
Costi fissi:		
- personale indiretto	xxx	xxx
- utenze fisse	xxx	xxx
- ammortamenti	xxx	xxx
- pulizia locali	xxx	xxx

I centri di responsabilità ed i settori d'attività rappresentano l'area di responsabilità, con le relative voci di spesa e di ricavo, che viene assegnata a ciascun "capo".

Attraverso questa fondamentale unità contabile si attua un'attenta ed analitica programmazione e verifica delle attività.

Un possibile modello di suddivisione in settori d'attività di una azienda funeraria può far riferimento al seguente disegno:

- Settore "Servizi Cimiteriali"
- Settore "Onoranze Funebri"
- Settore "Servizio Necroscopico"
- Settore "Trasporto Funebre"

I centri di responsabilità possono essere "specifici", di Settore, o "comuni", che svolgono cioè servizio per più settori ad esempio:

CENTRI DI RESPONSABILITA' "COMUNI":

- Ufficio personale
- Ufficio Amministrazione, Finanza e Controllo
- Ufficio Tecnico
- Ufficio Acquisti
- Ufficio Commerciale (sportelli per Il pubblico)
- Officina Manutenzione Automezzi

CENTRI DI RESPONSABILITA' "SPECIFICI":

Settore "Servizi Cimiteriali":

- Centro attività cimiteriali (tumulazioni/ inumazioni, estumulazioni/ esumazioni)
- Centro Cremazione
- Centro Manutenzioni Edili
- Centro Raccolta e Smaltimento Rifiuti da Attività Cimiteriali
- Centro Magazzini Generali
- Centro Servizi Tecnologici
- Centro Giardinaggio
- Centro Amministrazione di Settore
- Centro Giardini e Verde Cimiteriale

Settore "Servizio Necroscopico":

- Centro Deposito di Osservazione ed Obitorio
- Centro Recupero Salme
- Centro Amministrazione di Settore

Settore "Trasporto Funebre":

- Centro Trasporti
- Centro Lavaggio e Disinfezione Carri
- Centro Amministrazione di Settore

Settore "Onoranze Funebri"

- Centro Ufficio 1
- Centro Ufficio 2
- Centro Ufficio 3
- Centro Magazzini Generali
- Centro Servizi Funebri
- Centro Amministrazione di Settore

Le commesse sono unità contabili destinate a raccogliere i costi relativi ad attivati, lavorazioni o produzioni che risulta utile tenere sotto controllo per la loro natura.

Nelle aziende funerarie possono essere attivati due tipi di commessa:

- la Commessa ripetitiva
- la Commessa "ad hoc"

La Commessa ripetitiva riguarda attività, lavori e produzioni ripetitive e ricorrenti per l'azienda. Su tali commesse, codificate in modo univoco e definitivo, aperte ad ogni inizio esercizio e chiuse ad ogni fine esercizio, vanno riciclati i costi di quei centri che istituzionalmente sono delegati allo sviluppo delle attività medesime.

Rappresentano l'unità di lavorazione determinante per la valutazione degli standard e per la misurazione dell'efficienza delle lavorazioni.

A titolo di esempio le Commesse ripetitive possono essere individuate nelle attività di:

- tumulazione
- inumazione
- estumulazione
- esumazione
- cremazione
- potatura essenze perenni

- piantumazione
- rasatura prati
- recupero salme
- deposito di osservazione
- trasporti nel comune
- trasporti fuori del comune
- servizi funebri
- ecc.

La Commessa "ad hoc" individua ed enuclea quei lavori che devono essere messi in evidenza separatamente per la loro particolare natura o per la loro specifica importanza.

Le Commesse "ad hoc" non sono ripetitive, si aprono e si chiudono all'inizio ed alla fine di quello specifico lavoro alle quali sono destinate e sono assegnate ad un responsabile di commessa.

Un classico esempio sono le commesse d'investimento che, nell'azienda funeraria, possono essere individuate in:

- nuova costruzione loculi
- nuova costruzione ossarietti ed urne cinerarie
- nuova costruzione campi comuni
- nuova costruzione impianti d'illuminazione votiva
- manutenzione straordinaria loculi
- manutenzione straordinaria ossarietti ed urne cinerarie
- manutenzione straordinaria campi comuni
- manutenzione straordinaria impianti d'illuminazione votiva
- manutenzione straordinaria automezzi
- ecc.

Poiché le attività analizzate da queste commesse sono poco standardizzabili, le stesse hanno spesso durata pluriennale e la possibilità di varianti in corso d'opera è elevata, il loro controllo economico si presenta diverso da quello messo in atto per i centri di responsabilità, i settori d'attività e le commesse ripetitive.

Su questo tipo di lavorazioni infatti non è tanto, o soltanto, importante il periodo di budget, annuale o infrannuale, quanto la visione unitaria di tutta l'attività, come somma di costi consuntivati e di costi "a finire". In tal modo è sempre sotto controllo tutto il "preconsuntivo" della commessa, confrontabile con il suo preventivo iniziale, e si può verificare costantemente lo svolgimento economico dei lavori, individuando, di volta in volta, se gli scostamenti siano da imputare alle varianti in corso d'opera intervenute, ad errori di preventivazione, ad inefficienze operative, a variazioni nei prezzi d'acquisto delle risorse, ecc.

Nelle aree di profitto, paragonabili alle linee di prodotto e alle aree di business di altri tipi di aziende, confluiscono tutti i dati attribuiti alle precedenti unità contabili, escluse ovviamente spese per investimenti.

La contabilità per area di profitto ha lo scopo di determinare e confrontare con le previsioni:

- ◇ Margine di Contribuzione Lordo, dei Settori appartenenti all'Area, calcolato come differenza tra i Ricavi ed i Costi Variabili
- ◇ il Margine di Contribuzione Netto, dei Settori appartenenti all'Area, calcolato come la differenza tra il Margine di Contribuzione Lordo ed i Costi Fissi Diretti di Settore
- ◇ il Margine di Contribuzione Netto di Area, calcolato come somma dei Margini di Contribuzione Netti dei Settori appartenenti all'Area
- ◇ Il Margine di Area, calcolato come differenza tra il Margine di Contribuzione Netto di Area ed i Costi Fissi Diretti di Area.

Appare evidente che dal Bilancio al Margine di Area, è possibile ottenere il Bilancio Aziendale, sottraendo

dalla somma dei Margini di tutte le Aree di Profitto, nelle quali è stata suddivisa l'azienda, i Costi Fissi Diretti Aziendali, ottenendo così il Risultato Operativo Aziendale e successivamente, sottraendo da questo gli Oneri ed i Profitti Finanziari, giungendo al Risultato Lordo Aziendale.

Questa forma di bilancio scalare si sviluppa partendo dall'assunto gestionale che ai Settori d'attività ed alle Aree di profitto sono attribuiti esclusivamente ricavi ed i costi di loro specifica competenza, cioè direttamente a questi imputabili, escludendo quindi la attribuzione, spesso macchinosa, sempre soggettiva e fuorviante, delle spese generali indirette e non specifiche, che vengono pertanto tenute congiunte per osservare il loro grado di copertura da parte dei Margini di Area.

Grazie a questa metodologia operativa risultano anche molto più agevoli ragionamenti sul grado di copertura delle tariffe dei diversi servizi aziendali. Conseguenziale al grado di copertura è il discorso sulla allocazione dei proventi "in conto esercizio", qualora l'Ente Locale decida scelte tariffarie penalizzanti il soggetto gestore.

Questi ricavi, di altra natura, non devono essere confusi con i ricavi da prestazione, di quel Settore o di quella Area, e perciò possono trovare una corretta attribuzione, al Settore o all'Area, come maggiorazione del Margine di Contribuzione Netto di Settore o del Margine di Area.

È opportuno ricordare infine che, da un punto di vista concettuale, anche gli investimenti, in particolare quelli afferenti alle Nuove Costruzioni (di loculi, ossarietti ed urne cinerarie, campi comuni e impianti d'illuminazione votiva), sono un 'area di profitto, che nel caso specifico potrebbe essere definita "Servizi Cimiteriali Straordinari". Infatti, attraverso una rigida programmazione annuale e pluriennale ed il conseguente scarico delle ore di manodopera da Centro a Commessa, si attua la definizione ed il controllo degli obiettivi di impegno del personale, ad incremento patrimoniale, e risultano chiari e verificabili gli indicatori di produttività.

A titolo di esempio le Aree di Profitto possono essere individuate, raggruppando Settori affini per tipologia di servizio, in:

AREA CIMITERIALE, COMPRENDENTE I SETTORI:

- ◇ Servizi Cimiteriali
- ◇ Servizi Cimiteriali Straordinari
- ◇ Servizi Necroscopici

AREA FUNEBRE, COMPRENDENTE I SETTORI:

- ◇ Servizi di Onoranze Funebri
- ◇ Servizi di Trasporti Funebri

Tecniche di Controllo

Le tecniche di analisi e di controllo dei costi e dei ricavi si basano principalmente sulle analisi di redditività derivanti dall'osservazione dei Margini di Contribuzione Lordi e Netti, di Settore e di Area, dei Costi Variabili e Fissi Diretti, degli altri indicatori economici e patrimoniali, in valore assoluto e percentuale, elaborabili dai bilanci, in forma scalare, per Area di Profitto e per Settore di attività.

Nella pratica operativa assume però un particolare peso ed interesse anche la tecnica di misurazione derivante dall'adozione dei Costi Standard.

Nelle aziende funerarie un primo semplice approccio al complesso problema degli standard è quello di riferire il costo standard esclusivamente all'impiego delle ore di manodopera per gli interventi istituzionali e ripetitivi, quelli presi in considerazione dalle Commesse ripetitive. Una tale scelta permette, attraverso il confronto con i Costi Consuntivi Unitari, ottenuti dividendo la voce di spesa "Personale Diretto" dalla relativa Commessa Ripetitiva, per il numero delle operazioni ripetitive effettuate nel periodo (ad esempio: il

numero delle inumazioni), di mettere in evidenza la cosiddetta variazione operativa.

Lo strumento di analisi e di controllo sintetico a disposizione della Alta Direzione é il Bilancio per Settore d'attività e per Area di profitto, avente una struttura scalare che permette di giungere al Risultato Lordo Aziendale, attraverso risultati "a cascata", assegnabili, via via, alle varie responsabilità aziendali.

A titolo d'esempio è riportato un Bilancio per Settore d'attività, per Area di profitto e per l'intera Azienda Funeraria, secondo la metodologia di rilevazione, attribuzione ed elaborazione dei costi e dei ricavi precedentemente espressa.

VOCI DI RICAVO E DI COSTO	AREA CIMITERIALE				AREA FUNEBRE			TOTALE AZIENDA
	SERVIZI CIMITER.	SERVIZI CIMITER. STRAORD.	SERVIZI NECROSC.	TOT. AREA	SERVIZI ONORANZE FUNEBRI	SERVIZI TRASP. FUNEBRI	TOT. AREA	
Ricavi Prestaz.								
Costi Variabili								
Margine Lordo								
Costi Fissi								
1° Margine Netto								
Ricavi c/eserc.								
2° Margine Netto								
Costi Fissi								
1° Margine Area								
Ricavi c/eserc.								
2° Margine Area								
Costi Fissi Diretti Aziendali								
Risultato Operativo Aziendale								
Oneri e Proventi Finanziari								
Risultato Lordo Aziendale								

Riflessioni sui vincoli e sulle opportunità

Le metodologie e gli strumenti descritti costituiscono i fattori materiali basilari per l'effettiva attuazione del sistema di controllo di gestione.

È però evidente che il maggior peso, per il successo nell'introduzione di questo processo, è esercitato dai fattori "culturali", ascrivibili al coinvolgimento nella filosofia del controllo di gestione delle risorse umane aziendali.

Senza un'adeguata e diffusa consapevolezza della valenza gestionale e dei riflessi economici di ogni azione ed attività operativa e decisionale, a qualunque livello intrapresa, ben difficilmente è possibile attuare pienamente il controllo, secondo le indicazioni trattate in questo articolo.

Consapevolezza economica e comportamenti conseguenti costituiscono quindi le fondamenta sulle quali costruire le basi del successo.

Le aziende funerarie sono per la massima parte "gestioni in economia" dell'Ente locale e, come è noto, tale tipo di gestione, pur se contemplata all'art. 22 della Legge n. 142/90, viene considerata dal legislatore da superare ad opera di gestioni maggiormente imprenditoriali (azienda speciale e società

per azioni a prevalente capitale pubblico).

Questo indirizzo che, a prima vista, può apparire un "grave problema", per la "rivoluzione" che porta in tutti gli elementi dell'organizzazione, deve essere invece osservato come una "grande opportunità" per il raggiungimento di quei particolari obiettivi di efficacia ed efficienza gestionale dei quali il controllo di gestione è portatore.

È infatti auspicabile, ed è molto probabile, che, ridotti o annullati tutti quei lacci e laccioli normativi contabili e di consuetudine operativa tipici della Pubblica Amministrazione, la nuova azienda funeraria sappia sfruttare in pieno le importanti possibilità offerte dall'appartenere, non solo nella sostanza ma anche nella forma, al mondo delle imprese.

Certo è che la fase di transizione, anche temporalmente lunga, attraverso la quale deve necessariamente passare questo tipo d'azienda, può rivelarsi ardua, non solo per gli inevitabili conflitti con il personale indotti dal profondo cambiamento richiesto nella mentalità e nel comportamento, ma anche per la grave mancanza di sistemi di misurazione dei fenomeni produttivi, gestionali ed economici che sono invece un punto di forza delle organizzazioni eccellenti di questo fine secolo.

È pertanto necessario ricomprendere nel piano di riorganizzazione, non solamente gli aspetti giuridici, fiscali e contabili della trasformazione societaria, ma soprattutto l'evoluzione delle strategie organizzative verso l'azienda per processi.

Una evoluzione che deve adeguare l'azienda alla forte complessità dello scenario nel quale opera, in particolare per quanto attiene gli aspetti socio-psicologici del cittadino, a tutti gli effetti Cliente del servizio, e quindi in ultima analisi alla capacità di soddisfazione delle sue esigenze.

La nuova azienda funeraria deve perciò operare una scelta strategica di accelerazione dei processi di cambiamento in grado di portarla con un unico grande salto, da una struttura fortemente burocratica, ad una organizzazione totalmente innovativa nella quale:

- la strategia di base è rappresentata dalla "soddisfazione del Cliente"
- il processo fondamentale è costituito dal "miglioramento continuo"
- la capacità di tipo imprenditoriale è dovuta alla "efficacia realizzativa"
- la capacità gestionale vincente deriva dalla "coerenza operativa"

Tutto ciò vuol dire cogliere le opportunità offerte dalla attuale fase di produzione di proposte organizzative che vede nell'approccio per processi il principale impatto sui temi della qualità per la competitività.

I vincoli derivanti dalle risorse umane possono essere superati intraprendendo azioni di formazione innovativa che, in relazione ad un ben definito progetto di riorganizzazione, sappiano porsi come obiettivi:

- il sostegno della trasformazione aziendale verso i nuovi modelli di azienda per processi, snella e capace di apprendere (learning organization)
- lo sviluppo di competenze trasversali, in tutti i dipendenti, come condizione per il rafforzamento della qualità e della sicurezza del servizio
- l'aggiornamento dei saperi tecnici in materia di sicurezza e di igiene ambientale
- lo specifico sviluppo dei quadri e delle posizioni con responsabilità di unità organizzativa verso competenze di tipo manageriale.

In ultima analisi è attraverso l'applicazione dei concetti della qualità totale che risulta possibile passare da una visione limitata e limitante, rivolta agli specifici compiti, ad una visione di sistema complessivo e razionale in grado di fornire quella qualità del servizio richiesta dal cittadino-Cliente.