



## LA QUALITÀ PASSA PER LA CONTABILITÀ DIREZIONALE

La normativa Iso 9001:2000 al punto 8 prevede "Misurazioni analisi e miglioramento"

In una grande parte dei manuali della qualità delle imprese di installazione, o i riesami della direzione di queste imprese, nella maggior parte dei casi si trova scritto che i punti di analisi,

misurazione e monitoraggio riguardano:

- il fatturato confrontato con periodi precedenti;
- il margine dei vari cantieri, dato dalla differenza tra il fatturato del cantiere ed i costi del cantiere (molto spesso senza specificare se si tratta di margine operativo lordo, margine operativo netto o margine netto);
- il confronto tra il numero di ore preventivate nei cantieri con il numero di ore effettivamente imputate a quel cantiere (dico imputate perché non è facile trovare un raffronto anche tra tipologia di ore previste e tipologia di ore imputate, anche se di fatto hanno costi diversi, un meno 15% per le ore viaggio ed un più 25% per le ore straordinarie, ad esempio).

Non è che questi dati non siano importanti, o non servano; il problema è che non sono sufficienti per una buona direzione aziendale.

Quello che diventa importante è il tipo di analisi e le relative conclusioni che si devono trarre da questi dati. Molto spesso questi dati vengono riportati solamente perché il consulente dice che la norma chiede di misurare e analizzare qualcosa dell'azienda, o perché il verificatore apre una osservazione o una non conformità che rileva una carenza nei dati e nelle misurazioni, e la conseguenza è quella di inserire dati facilmente reperibili e/o disponibili.

Il meccanismo dovrebbe però essere inverso, in quanto la direzione, per prendere decisioni o pianificare strategie, dovrebbe farsi una serie di domande, quali ad esempio:

- che tipo di analisi posso fare sul fatturato dell'azienda, se non ho altri elementi che mi dicono come è stato realizzato il fatturato, in quali settori (civile, industriale, terziario, quadri, manutenzioni programmate, interventi su chiamata), o in quali aree geografiche, o per quale tipologia di clienti, ecc.?

- che analisi posso fare sul margine di un cantiere se non conosco se si tratta di un margine operativo lordo (quindi al netto dei soli costi diretti) o se si tratta di un margine operativo netto (quindi al netto dei costi diretti + i costi indiretti di produzione), o se si tratta di un margine netto (quindi al netto dei costi diretti + i costi indiretti di produzione + i costi indiretti di gestione) (si veda lo schema)?;
- che analisi posso fare se conosco il numero complessivo delle ore preventivate con le ore effettivamente lavorate, se non riesco a confrontarle anche per tipologia di ore lavorate o se non sono divise per fase e/o tipologia di lavoro realizzato nel cantiere?

È ovvio che ci sono una infinità di altre domande che la direzione può farsi, ma spesso capita che la direzione stessa, o si pone la domanda ma, non avendo dati strutturati, non continua nella ricerca dei dati anche cercando di impostare un sistema per averli, o non si pone la domanda perché non ha i dati strutturati in un certo modo o non si è creata una metodologia di analisi che la porti a farsi tali domande. La direzione può rispondere alle domande di cui sopra e non solo impostando, in base alla tipologia e alla dimensione dell'azienda, un adeguato sistema di contabilità direzionale.

### LA CONTABILITÀ DIREZIONALE

È il processo che fornisce alla direzione le informazioni per pianificare, porre in atto e controllare le attività di una organizzazione: tale processo include l'identificazione, la misurazione, la raccolta, l'analisi, la preparazione, l'interpretazione e la comunicazione delle informazioni necessarie per lo svolgimento delle proprie funzioni. Come rappresentato nello schema essa incorpora il sistema di Budget, il sistema del cosiddetto controllo di Gestione (che raccorda i dati tra la Contabilità di Cantiere/Commessa e i dati della Contabilità Generale), ed incorpora i dati relativi ai costi della non qualità. Attraverso l'analisi degli scostamenti vengono prese le decisioni e le conseguenti azioni. La contabilità direzionale

è discrezionale, al contrario della contabilità Generale che è obbligatoria. Non esistono enti o istituzioni esterne che specifichino che cosa debba essere fatto o se debba essere fatto. Poiché il sistema è opzionale, non c'è ragione di raccogliere una informazione di contabilità direzionale a meno che non si ritenga che il valore della sua disponibilità ecceda il costo della sua raccolta. Mentre lo scopo della contabilità generale è quello di produrre informazioni per tutti i soggetti esterni interessati alla prestazione economico-finanziaria dell'azienda, e queste informazioni sono comunicate attraverso il Bilancio, ed una volta che questo è stato redatto e depositato, lo scopo è stato raggiunto; le informazioni di contabilità direzionale sono invece un mezzo per raggiungere uno scopo: la pianificazione, l'attuazione e il controllo delle attività. La contabilità direzionale ha tre principali finalità:

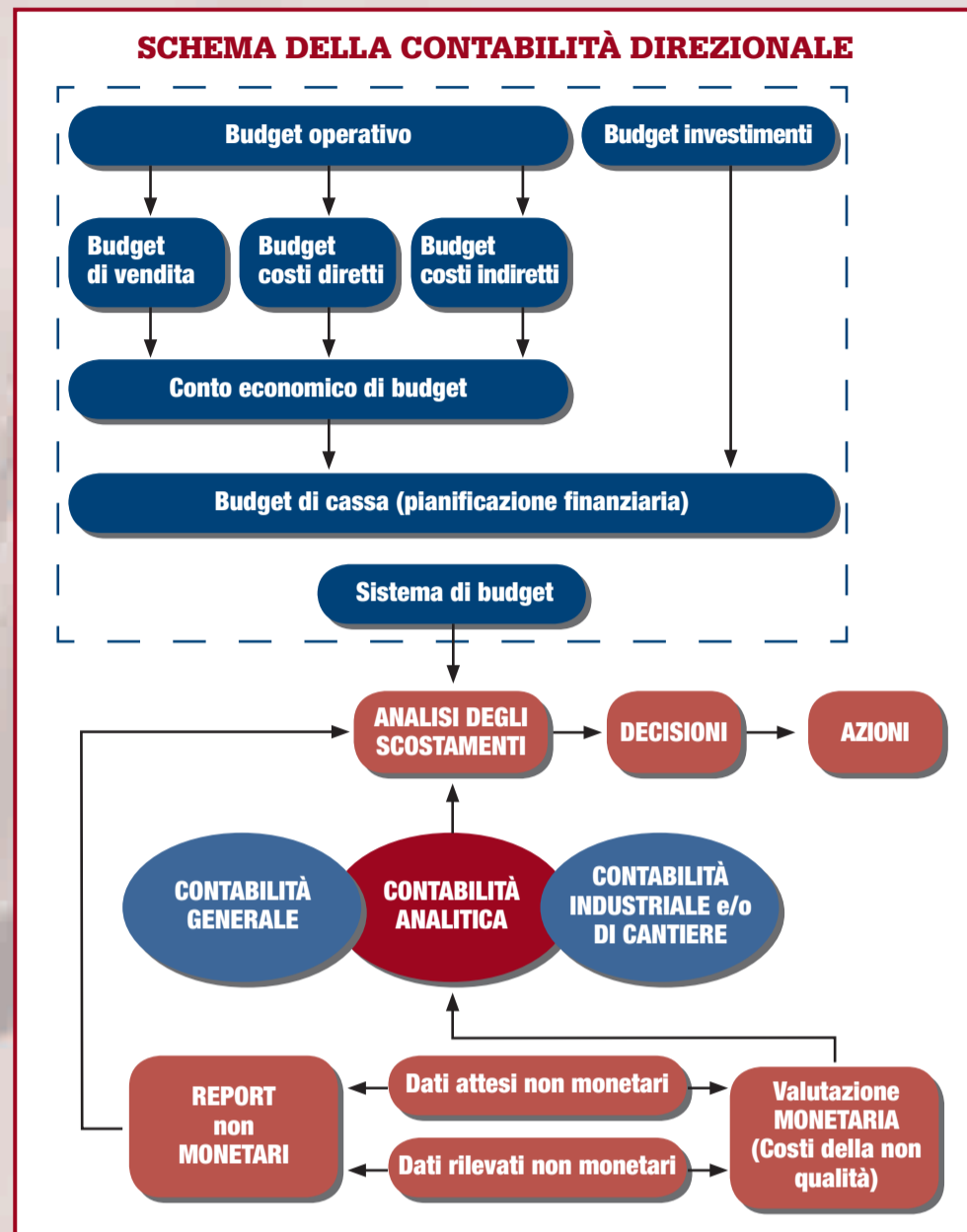
- 1) misurazione;
- 2) controllo;
- 3) scelta delle alternative.

#### ESEMPIO DI BILANCIO DEL CANTIERE

Costi del cantiere		Ricavi del cantiere	
		Ricavi da installazioni	€ 95.000,00
Costo manodopera diretta operai	€ 21.489,00		
Costo manodopera diretta tecnici	€ 3.700,00		
Costo materiali	€ 55.830,00		
Costo spese dirette	€ 2.450,00		
<b>TOTALE COSTI DIRETTI</b>	<b>€ 83.469,00</b>		
<b>Margine operativo lordo</b>	<b>€ 11.531,00</b>		
Quota centro di costo magazzino	€ 980,00		
Quota centro di costo officina	€ 1.450,00		
Quota centro manodopera controllo	€ 260,00		
Quota centro costo automezzi operat.	€ 1.500,00		
Quota centro attrezzature	€ 350,00		
<b>TOTALE COSTI INDIRETTI DI PRODUZIONE</b>	<b>€ 4.540,00</b>		
<b>Margine operativo netto</b>	<b>€ 6.991,00</b>		
Quota centro amministrazione	€ 1.130,00		
Quota centro costi direzionali	€ 474,00		
Quota centro spese varie gestione	€ 681,00		
<b>TOTALE COSTI INDIRETTI DI GESTIONE</b>	<b>€ 2.285,00</b>		
<b>MARGINE NETTO CANTIERE</b>	<b>€ 4.706,00</b>		

Ciascuna di esse ha un insieme di concetti. La direzione può utilizzare qualsiasi regola o criterio di contabilità direzionale che ritenga utile, tutto è possibile in un sistema di contabilità direzionale anche se non è coerente con le regole del bilancio. La domanda da fare è: l'informazione è utile alla direzione? Mentre l'obiettivo della contabilità generale è quello di raccontare come è stato, non come sarà, in quanto registra e rappresenta la "storia" economico-finanziaria dell'organizzazione perché le registrazioni contabili sono effettuate solo dopo che gli eventi hanno avuto luogo (anche se le informazioni del bilancio sono utilizzate anche come base per sviluppare piani futuri), l'obiettivo della contabilità direzionale include invece nella sua struttura formale numeri che rappresentano previsioni, stime e piani per il futuro, non solo informazioni che riguardano il passato. I report della contabilità direzionale riassumono diversi tipi di informazioni utili a chi deve decidere. I report possono contenere le quantità di materiali oltre ai costi, il numero di dipendenti, le ore lavorate oltre ai costi della manodopera, gli scarti in quantità e valore, i tempi di realizzazione, i reclami dei clienti, le non conformità ai fornitori, le non conformità interne, etc. Alcune informazioni sono di carattere monetario ed altre di natura tipicamente non monetaria. La contabilità direzionale si concentra soprattutto su "porzioni" relativamente piccole dell'organizzazione: singoli compiti, singoli cantieri, processi, centri di responsabilità. La necessità di suddividere i costi totali tra queste singole parti dell'organizzazione, crea alla contabilità direzionale notevoli difficoltà non presenti nella contabilità generale. Il sistema di contabilità direzionale si occupa principalmente di misurazione dei costi pieni. Il costo pieno è costituito dalla somma dei costi ad esso direttamente ed oggettivamente riconducibili, denominati costi diretti, più una quota equa o ragionevole di quei costi che sono determinati congiuntamente dalla produzione di una molteplicità di beni o servizi, denominati costi indiretti. Il sistema di contabilità direzionale, ai fini del controllo, dovrebbe essere strutturato in modo tale da rilevare i costi per centro di responsabilità. Un centro di responsabilità è una unità organizzativa guidata da qualcuno responsabile delle attività e dei risultati di questa unità, come ad esempio un cantiere, un ufficio tecnico, un ufficio acquisti, un ufficio amministrativo, ecc. Structurare i report per centro di responsabilità è utile perché l'articolazione delle informazioni è coerente con l'articolazione della struttura organizzativa. Se un risultato non è soddisfacente, prima di intraprendere una qualunque azione correttiva, dovrebbe essere individuata la persona responsabile di quel risultato. Molte decisioni implicano il confronto dei costi che si stima di sostenere (ed anche dei ricavi che si stima di realizzare) per ciascuna delle alternative ritenute potenzialmente adeguate alla soluzione di un determinato problema. Questi valori si possono ottenere dal sistema di contabilità direzionale, assemblandoli di volta in volta in funzione delle alternative. Questi valori sono sempre stime di costi futuri e poiché si differenziano nelle diverse alternative, sono denominati costi differenziali. I numeri dovrebbero essere sempre interpretati non in astratto, ma nei termini dello specifico problema per risolvere il quale sono stati calcolati: infatti, affermare che il costo di un determinato cantiere è pari ad euro "X" non ha letteralmente significato se non si conosce a quale concetto di costo si fa riferimento. Il sistema dovrebbe in sostanza aiutare la direzione, affinché la visione di impresa (termine che ingloba spesso quelli utilizzati per missione, scopo, ragione d'essere, obiettivi) sia supportata da una gestione che operi in condizioni di efficacia ed efficienza. Per fare ciò è necessario che tutti i dati, compresi quelli specifici della qualità, come ad esempio le non conformità generatrici di costi, siano integrati con i dati contabili ed imputati ai relativi centri di riferimento (cantieri, uffici, ecc.).

Come può la direzione definire obiettivi di miglioramento se non



dispone di informazioni così strutturate? Come potrebbe rispondere a domande tipo:

- quale attività o processo genera maggiori costi per inattività temporanea per mancanza di risorse?
- quale settore aziendale genera più utile, il civile, l'industriale, la manutenzione, l'officina quadri?
- quanto può costare all'azienda rinunciare ad un settore che non produce utili?
- quale tipologia di cantieri genera più utile?
- quali costi aziendali si possono tagliare, ed in quale ufficio o settore?
- quali sono i costi della non qualità e da chi, come e perché sono generati?
- quanto è efficace ed efficiente il sistema di preventivazione utilizzato in azienda?
- come definire una strategia commerciale, sulla base delle informazioni a disposizione, e come definirla, attuarla e con quali costi e/o mezzi possiamo aggredire un nuovo mercato e/o ampliare il nostro business?
- quanto sono veramente soddisfatti i nostri clienti e cosa possiamo fare per aumentare il loro grado di soddisfazione?

Non c'è limite alle domande che può farsi la direzione, come non c'è limite al miglioramento, ricordando sempre che "non si può migliorare quello che non si può misurare". Un siffatto sistema di contabilità direzionale è di fatto un ottimo sistema di qualità. Non è certamente un sistema, come se ne vedono molti in giro che altro non sono che sistemi paralleli alle aziende che servono solo ad aumentare i costi di gestione, di certificazione e di consulenza, per avere un "pezzo di carta" che scelte politiche hanno reso obbligatorio per la partecipazione alle gare nei lavori pubblici; ma questa, anche se meriterebbe un approfondimento, è tutta un'altra storia.

\*Consulente aziendale