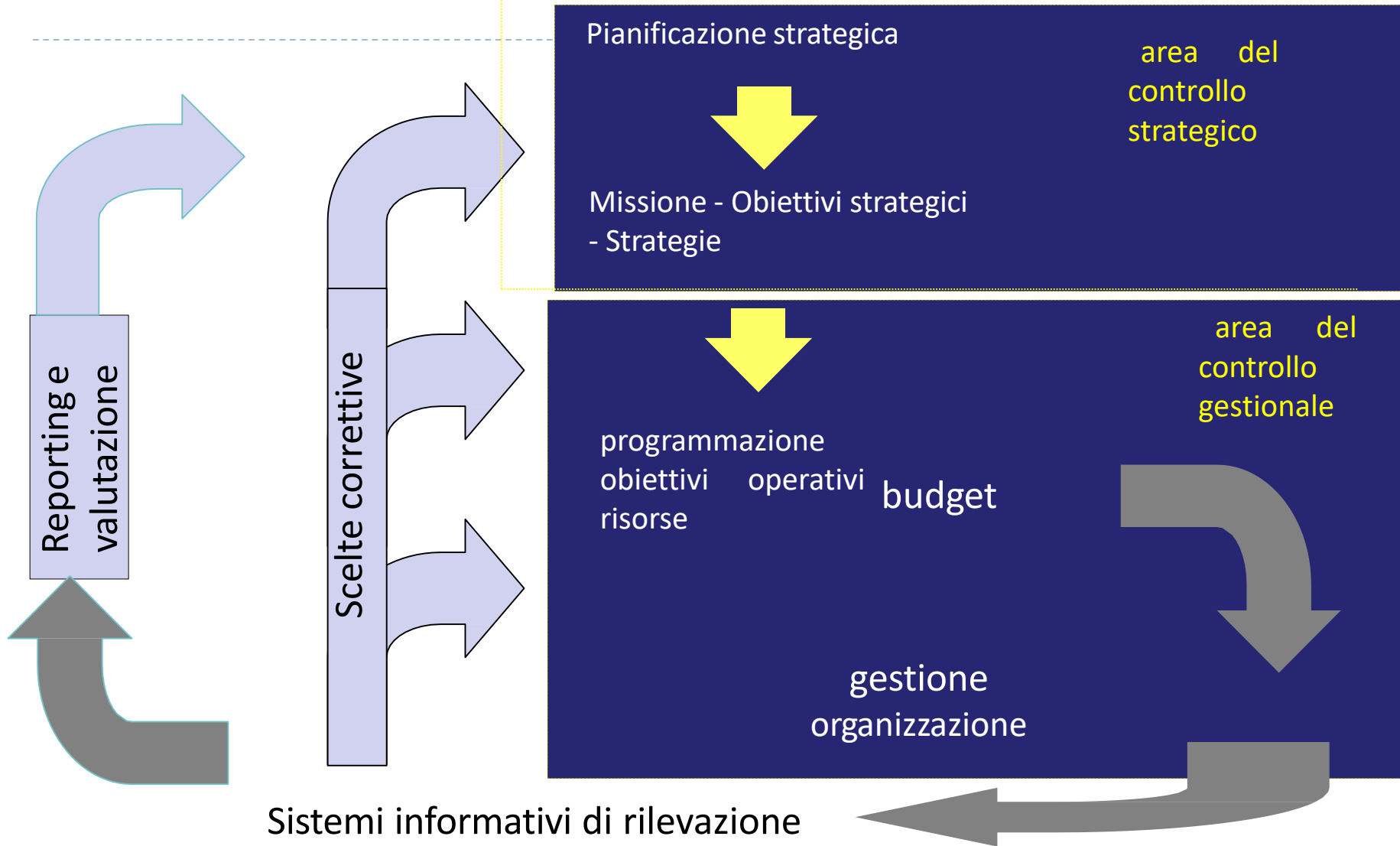


Programmazione e controllo delle aziende pubbliche.

Lezioni 18-19

Il controllo di gestione. Le componenti strutturali e dinamiche.

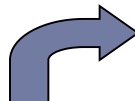
Il processo di pianificazione, controllo e valutazione



Linee di indirizzo politico
Documento di pianificazione strategica
Bilancio pluriennale
Piani settoriali

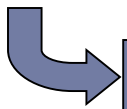
Area del Consiglio

STRATEGICA



PIANIFICAZIONE

Controllo strategico
Valutazione gestione

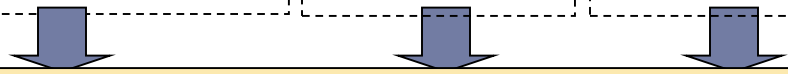


OPERATIVA

FINANZIARIA= BILANCIO ANNUALE

Area della Giunta

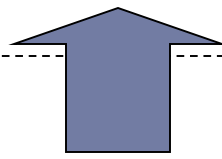
TECNICO-OPERATIVA FINANZIARIA ECONOMICA



Valutazione responsabili
Controllo di gestione
Valutazione gestione

**Documento di pianificazione operativa-
programmazione**
ATTRIBUZIONE OBIETTIVI

EFFICACIA/EFFICIENZA ENTRATE/ SPESE PROVENTI/COSTI



GESTIONE

•Conto del bilancio

•Stato patrimoniale
•Conto economico

•Report per settore
•Report per servizio

CONTABILITA'

FINANZIARIO

ECON-
PATRIM- O
GENERALE

SETTORIALE

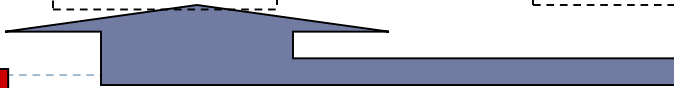
FINANZIARIA

ECONOMICA

ANALITICA

Area dei responsabili

Controllo di gestione



REPORTING

La riforma Brunetta: il ciclo di gestione della performance - Art. 4.



D.Lgs 286/1999 e d.lgs. 150/2009 e succ.modifiche

Art. I. Principi generali del controllo interno

Le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotano di strumenti adeguati a:

- a) garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (**controllo di regolarità amministrativa e contabile**);
- b) verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (**controllo di gestione**);
- c) valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza). Il D.lgs 150/2009 ha «trasformato» la valutazione della dirigenza in una forma di controllo esterno
- d) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (**valutazione e controllo strategico**).



Art. 4. Controllo di gestione

1. Ai fini del controllo di gestione, ciascuna amministrazione pubblica definisce:
 - a) l'unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione (**controller ovvero l'ufficio controllo di gestione**);
 - b) le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa (**centri di responsabilità**);
 - c) le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili (**fasi, tempi attori responsabili della pianificazione e controllo ovvero il processo**);
 - d) l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative (**output e outcome**);
 - e) le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti (**contabilità analitica**);
 - f) gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità (**indicatori di efficacia e efficienza**);
 - g) la frequenza di rilevazione delle informazioni (**le modalità del reporting**).

Le componenti del sistema di pianificazione e controllo

Strutturali

Struttura organizzativa



Individuazione di sub-sistemi con riferimento ai quali pianificare, controllare, valutare



Attribuzione di **responsabilità gestionali**

Piano dei centri di responsabilità

Struttura tecnico-contabile



definizione di un sistema informativo per la pianificazione, controllo valutazione



Definizione di un sistema **informativo-contabile per la direzione** (che renda più razionali le decisioni)

Dinamiche

Processo



definizione di una metodologia e un processo per la pianificazione, il controllo e la valutazione



Meccanismo per incidere sui **comportamenti**:

1. Definizione obiettivi;
2. Misurazione dei risultati;
3. Analisi degli scostamenti;
4. Decisioni correttive;
5. Valutazione responsabili e strutture
6. Rendicontazione

Nozione di centro di responsabilità

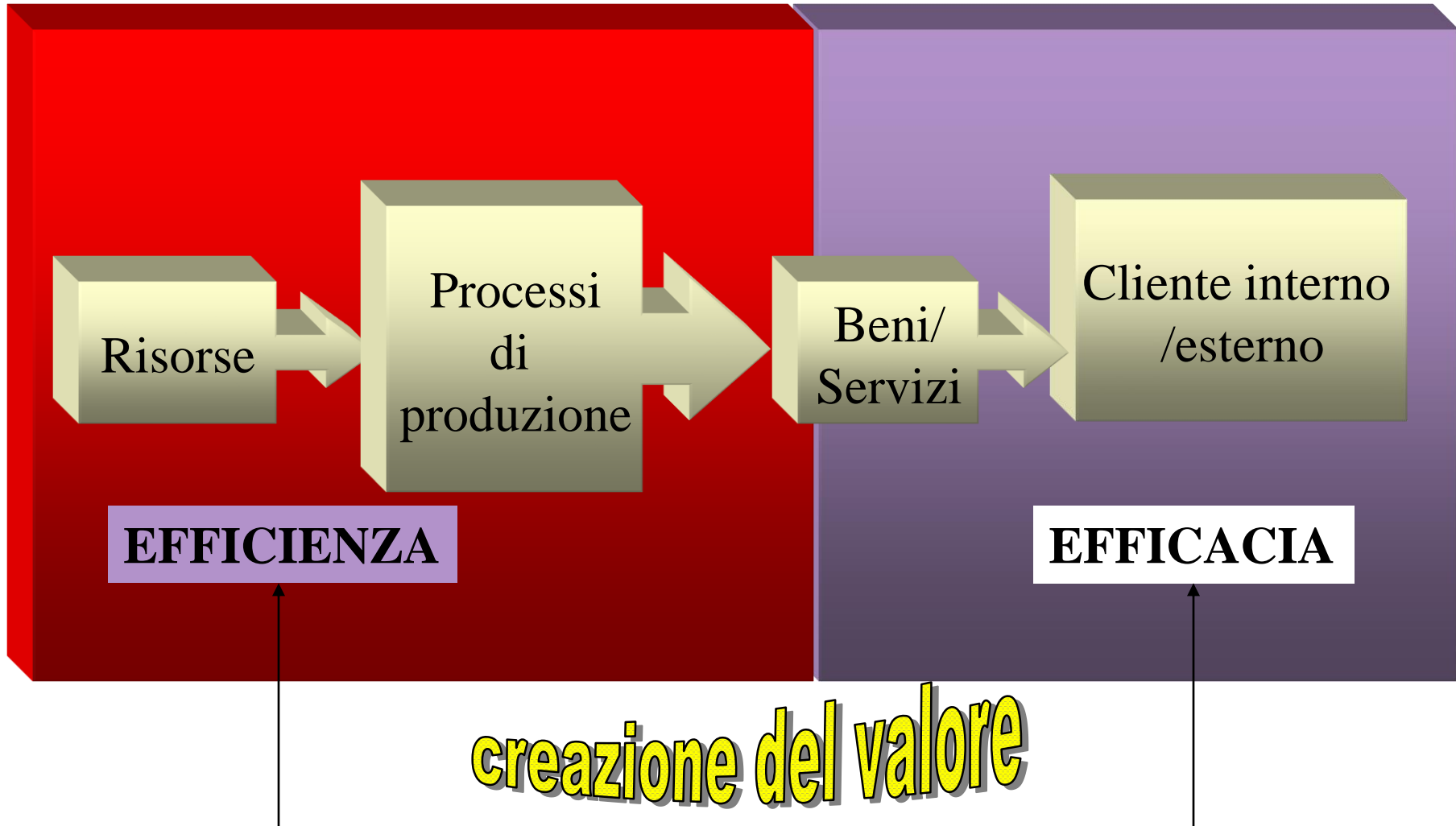
Unità organizzativa a cui è preposto un responsabile, che impiega **risorse**, per svolgere **un'attività** che consente di ottenere **risultati**

Il CdR coincide con un gruppo di persone, guidato da un **soggetto responsabile** di:

- fattori produttivi utilizzati (personale, beni durevoli e di consumo);
- risultati, intermedi e finali, conseguiti (in relazione agli obiettivi affidati).



Il centro di responsabilità un sub-sistema input/output



Un centro di responsabilità è:

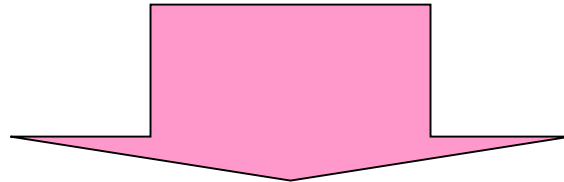
un'area organizzativa;

a cui è preposto un responsabile;

che dispone di autonomia decisionale;

sull'utilizzo di risorse;

per il raggiungimento di obiettivi.



Un centro decisionale



Criteria prevalentemente utilizzati per l'individuazione dei CdR:

- **un criterio di tipo organizzativo**

si parte dalle responsabilità formali fissate con la struttura organizzativa dell'azienda

- **un criterio coerenza gestionale**

la responsabilità affidata deve essere coerente con la tipologia di produzione attuata e con le leve decisionali affidate (responsabilizzazione in base al principio di controllabilità)



Un centro di costo è:

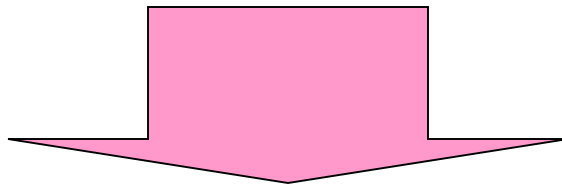
un'area contabile;

composta da una o più attività omogenee;

significativa sotto il profilo economico;

significativa dal punto di vista tecnico;

utile per la conoscenza dell'impiego delle risorse.



Un “contenitore” contabile



Criteria prevalentemente utilizzati per l'individuazione dei Centri di costo:

Omogeneità delle attività compiute = INDIVIDUARE LE MACRO-ATTIVITA' DI UN Cdr

(in modo da individuare una unità di misura comune alla quale commisurare costi e proventi);

Significatività economica e/o tecnica

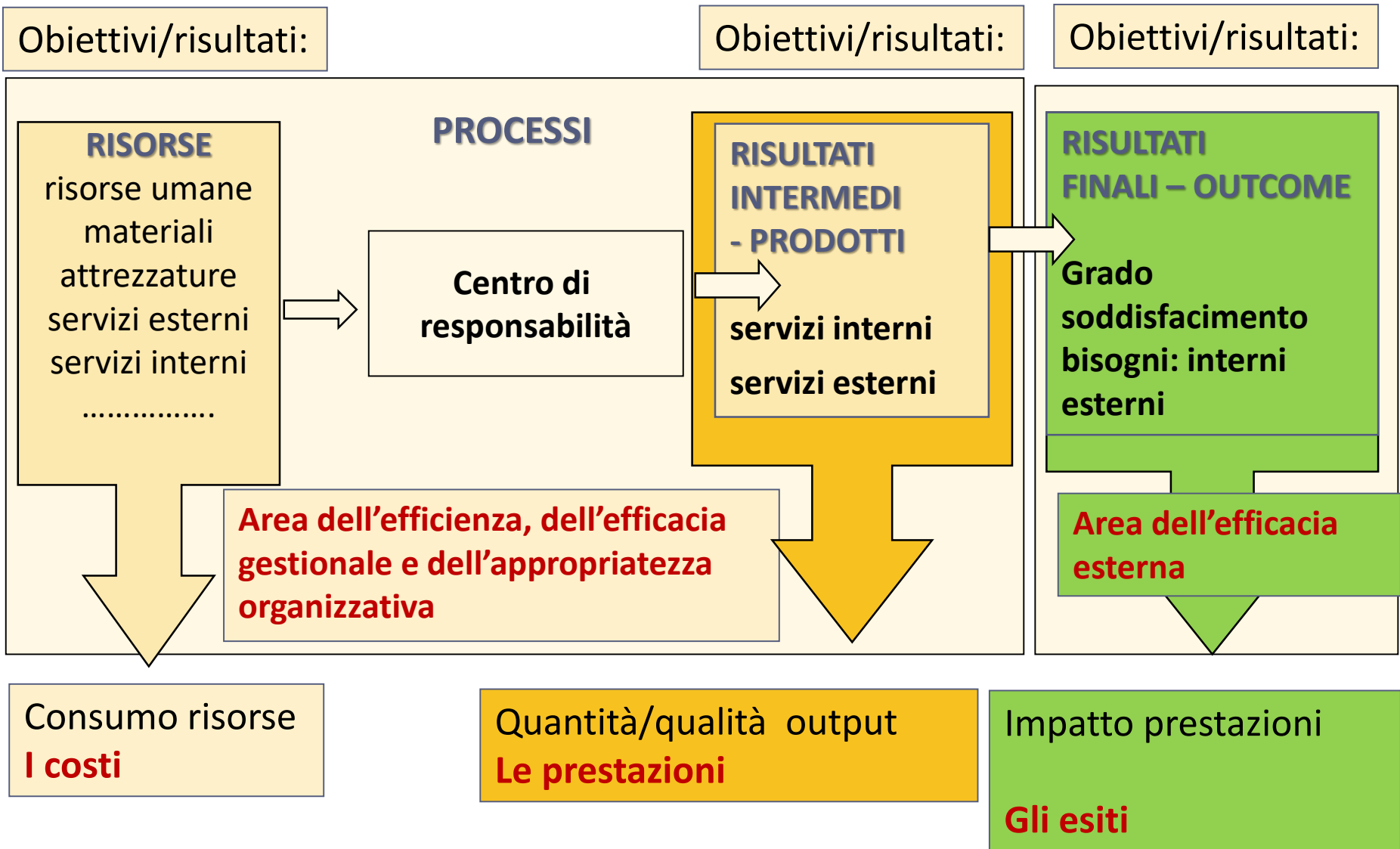
(i costi del centro devono essere rilevanti per ottenere un beneficio economico dalla rilevazione)

Collegamento con un centro di responsabilità

(al fine di orientare il comportamento del responsabile)



Le dimensioni della performance da pianificare, controllare e valutare



Quali tipologie di responsabilità gestionali possono essere attribuite?

E' necessario far riferimento alle **leve a disposizione** del responsabile, ovvero agli elementi rispetto ai quali il responsabile può esercitare un ragionevole **grado di controllo**

INPUT

FATTORI PRODUTTIVI

quantità-fisica
quantità monetaria = COSTO

Acquisto

Consumo

OUTPUT

Risultato intermedio = prodotto

quantità-fisica
qualità
quantità monetaria= RICAVO

OUTCOME

Risultato finale
= soddisfazione cliente



Tipologia CdR

Centro di SPESA vede assegnato un limite di spesa, si focalizza la professionalità si parla di centri discrezionali

Centro di COSTO vede assegnato un obiettivo di costo, cioè di efficienza

Centro di RICAVO o PROVENTO vede assegnato un obiettivo di ricavo, cioè di fatturato

Caratteristiche

- è impossibile esprimere i risultati in termini monetari;
- manca una relazione precisa risorse/risultati

è possibile definire:

- coefficienti unitari di impiego per fattore
- il prezzo per fattore

vengono ceduti beni o servizi ad un dato prezzo

Leve a disposizione

quasi inesistenti, è necessario combinare al meglio le risorse per ottenere servizi utili

fattori determinanti i costi: di solito i prezzi di acquisto sono controllati da altri, quindi solo i coefficienti di impiego (**rendimento fattori**)

di solito, per i vincoli sulle politiche di prezzo, sono limitate ai **volumi di vendita**



Tipologia CdR

Centro di RISULTATO

vede assegnato un risultato da raggiungere:
economico,
quantitativo-fisico
qualitativo

Centro di INVESTIMENTO

vede assegnato un obiettivo di capitale investito

Caratteristiche

se è possibile esprimere i risultati in termini monetari sarà economico cioè profitto;
se impossibile sarà non economico: una quantità fisica e/o qualità

vengono attribuiti al dirigente fattori produttivi chiaramente definiti

Leve a disposizione

rendimento dei fattori;
volumi produttivi e di vendita;
più di rado prezzi di acquisto e di vendita e mix produttivi

combinazione dei fattori per conseguire risultato



Classificazione dei centri responsabilità in relazione al contributo gestionale

- ▶ **CENTRI FINALI (o produttivi)**
- ▶ **CENTRI INTERMEDI**
- ▶ **CENTRI MISTI**
- ▶ **CENTRI STRUTTURALI (o di supporto)**



Classificazione dei centri di costo in relazione al contributo gestionale

CENTRI FINALI (o produttivi)

il consumo di fattori produttivi è volto ad ottenere prestazioni cedute a clienti esterni

CENTRI INTERMEDI

il consumo di fattori produttivi è volto ad ottenere prestazioni per dati clienti interni (altre unità operative: es. la manutenzione, contratti, etc.)

CENTRI MISTI

il consumo di fattori produttivi è volto ad ottenere prestazioni per clienti esterni ed interni

CENTRI STRUTTURALI (o di supporto)

il consumo di fattori produttivi è volto ad ottenere prestazioni per tutto l'ente ed è difficile individuare un nesso di causalità (ragioneria, personale).



Ripassiamo alcune nozioni di contabilità analitica

Cos'è la contabilità analitica?

E' un insieme di rilevazioni quantitative (economiche e fisico-quantitative) relative a determinati OGGETTI quali: prodotti, centri di costo, classi di utenti, aree di attività, processi, etc.

Con le rilevazioni di contabilità analitica si attribuiscono i costi, i ricavi, i risultati operativi (quantitativo-fisici) a particolari oggetti in via preventiva o a consuntivo, con metodologia contabile o extra-contabile.

E' uno strumento direzionale: attraverso la contabilità analitica la direzione può verificare **l'andamento della gestione** e se "le risorse vengono acquisite ed impiegate in modo efficace ed efficiente" in vista del raggiungimento degli obiettivi gestionali.



A cosa serve la contabilità analitica?

- A) ad orientare le decisioni ed i comportamenti aziendali secondo **criteri di convenienza economica (prezzi di vendita, internalizzare o esternalizzare, comparazioni di efficienza - es. tra due reparti- etc.);**
- B) ad esprimere in termini quantitativi (economici e fisici) le responsabilità e a valutare le performance **(programmazione, controllo di gestione e valutazione);**
- C) di **supporto alla contabilità generale** (es. valutazioni di magazzino).



La contabilità analitica è un sistema di rilevazioni che consente di conoscere costi, ricavi e risultati tecnico-operativi relativi a particolari oggetti conoscitivi definiti **oggetti di costo:**

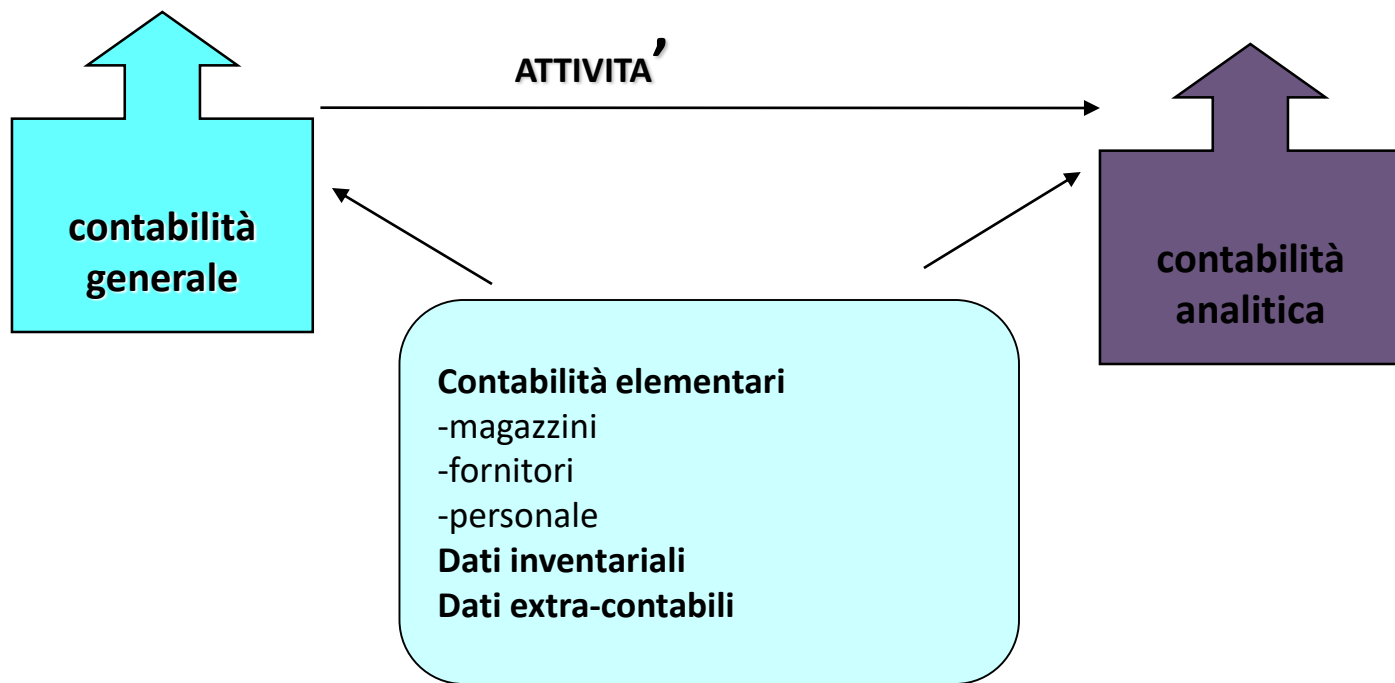
- centri di responsabilità
- centri di costo
- Prodotti/prestazioni/servizi
- programmi/progetti



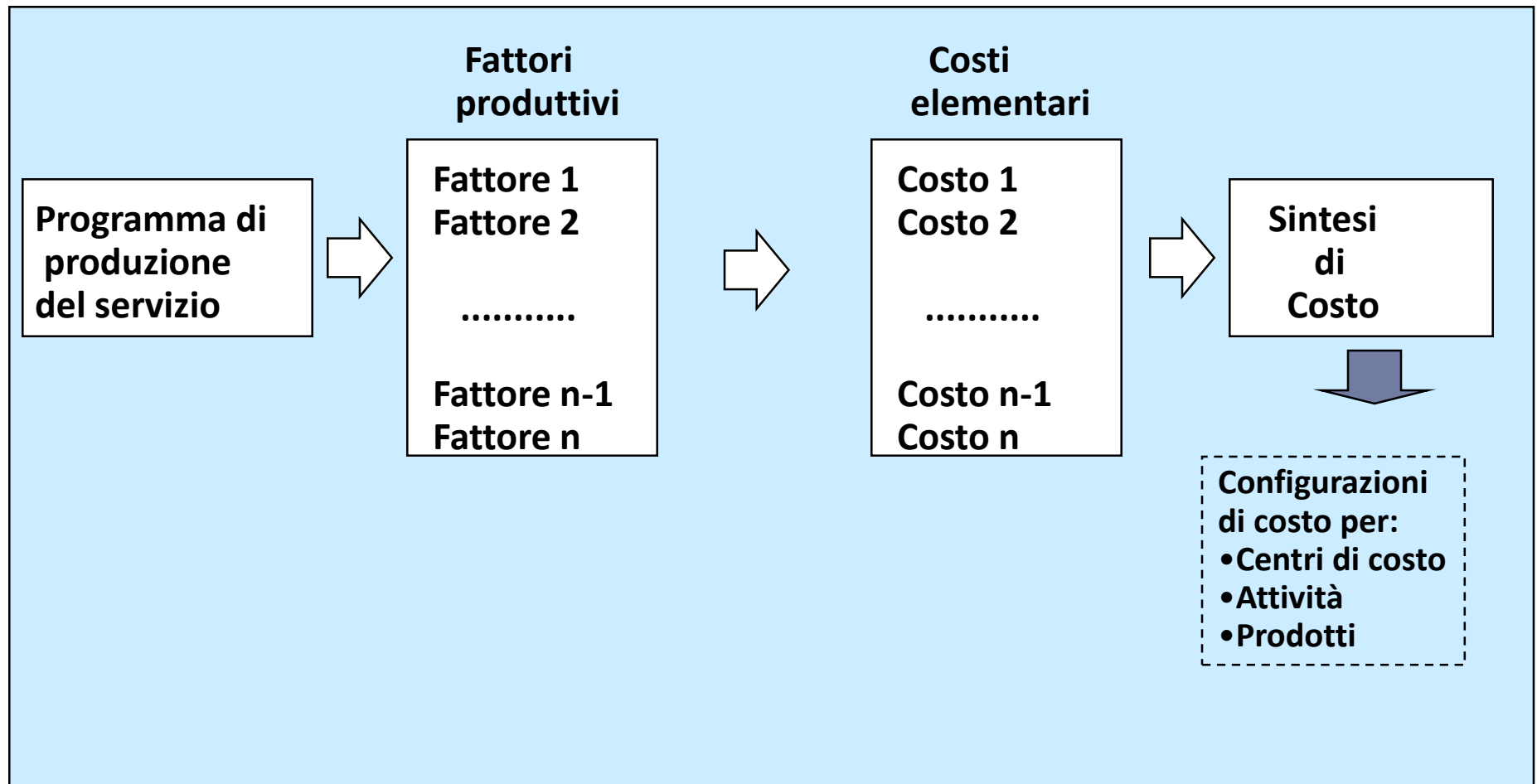


Costi di acquisizione
Proventi da cessione prodotti

Costi di utilizzazione
Fluire dei risultati



Il processo di formazione dei costi



Il processo di formazione dei costi:

I costi elementari, rilevati in contabilità generale a seguito dell'acquisto dei fattori produttivi, opportunamente elaborati, consentono di giungere a sintesi di costo coerenti con le finalità conoscitive perseguite (le configurazioni di costo).



Il concetto di costo nelle scienze economiche:

COSTO ECONOMICO:

Utilità consumate nel processo produttivo relative a materiali e servizi forniti dall'uomo

COSTO PSICOLOGICO:

Sacrificio, rinuncia da sopportare in vista di una "remunerazione" sottostante al valore monetario

COSTO MONETARIO

Uscita di moneta, detta anche "spesa", rilevata in contabilità finanziaria e in contabilità generale, sostenuta per l'acquisto di fattori produttivi

Le principali categorie di costo

- Costi variabili , costi fissi e misti
- Costi speciali (o specifici) e comuni
- Costi diretti e indiretti
- Costi controllabili e non controllabili
- Costi standard

