

Programmazione e controllo delle aziende pubbliche.

Lezioni 20-21

Il controllo di gestione. La contabilità analitica e il reporting.

Il processo di trasformazione



Spesa vs costo

Il concetto di spesa è *monetario*. Indica cioè:

l'ammontare di liquidità pagato per l'acquisizione di un fattore produttivo (di una risorsa)

Il costo è un concetto *economico*. Rappresenta la valorizzazione in termini monetari dell'utilità di un fattore produttivo. Importante distinguere due concetti:

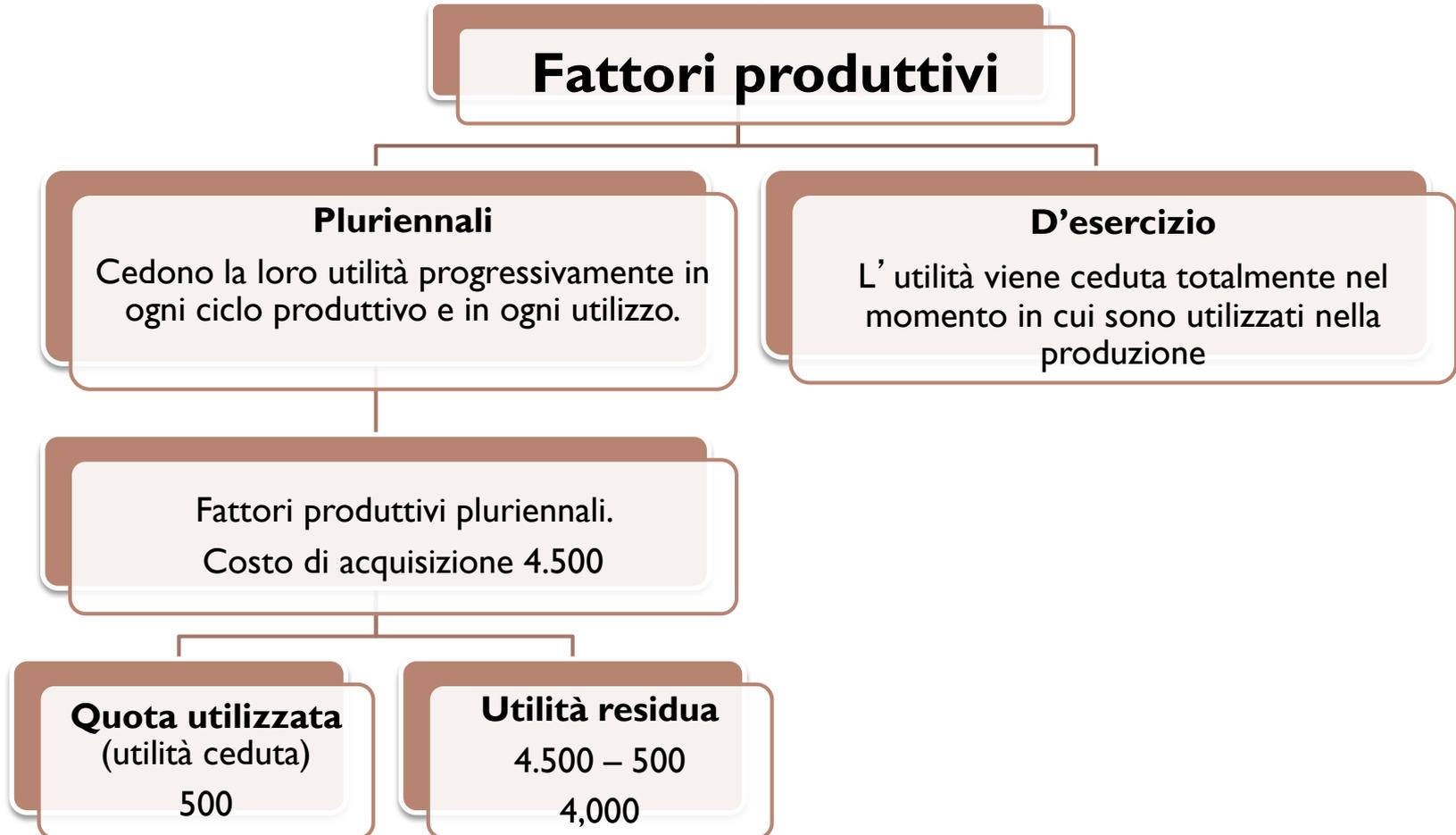
Costo di acquisto

Costo di utilizzo

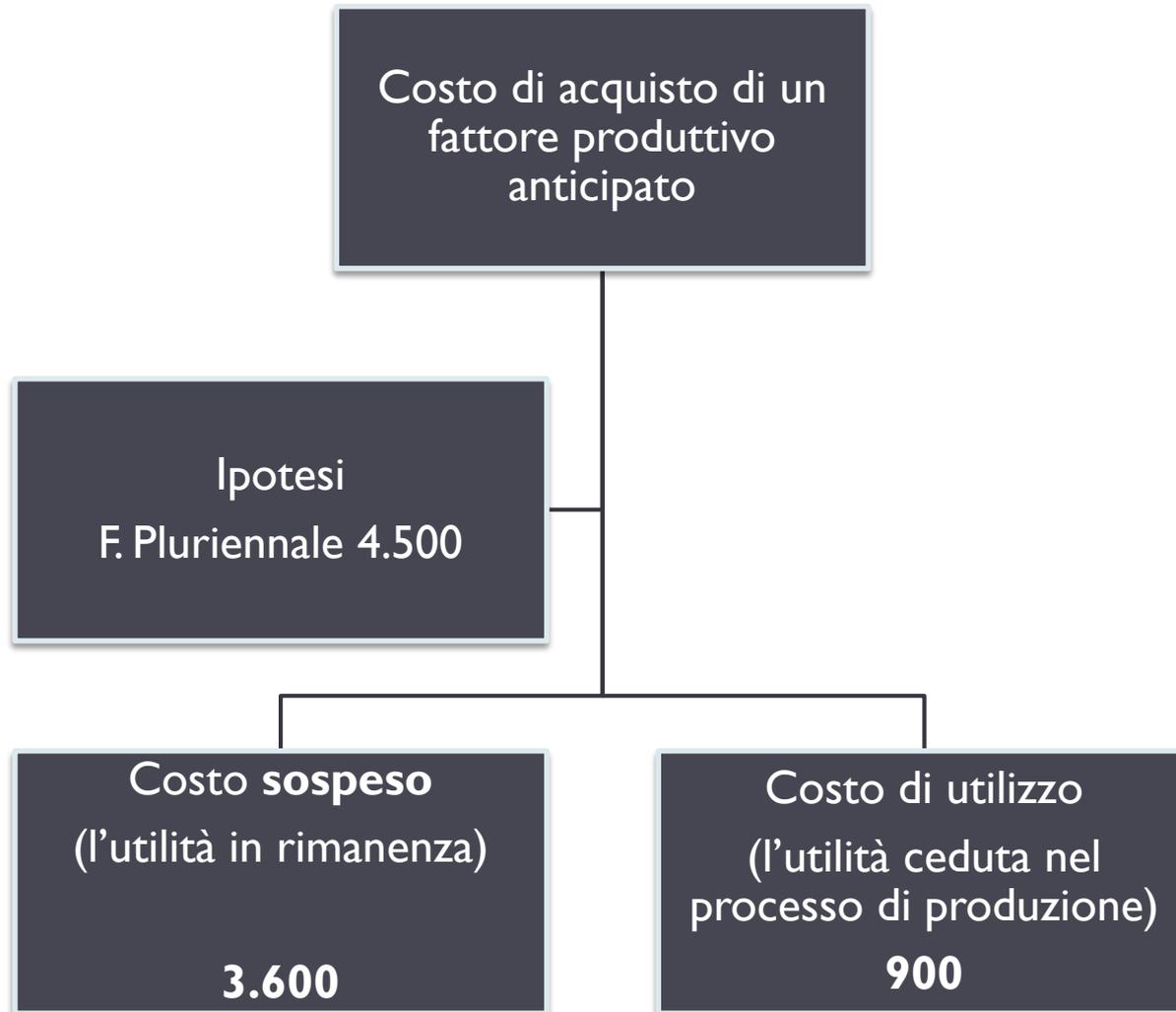


Il comportamento dei fattori produttivi nella produzione

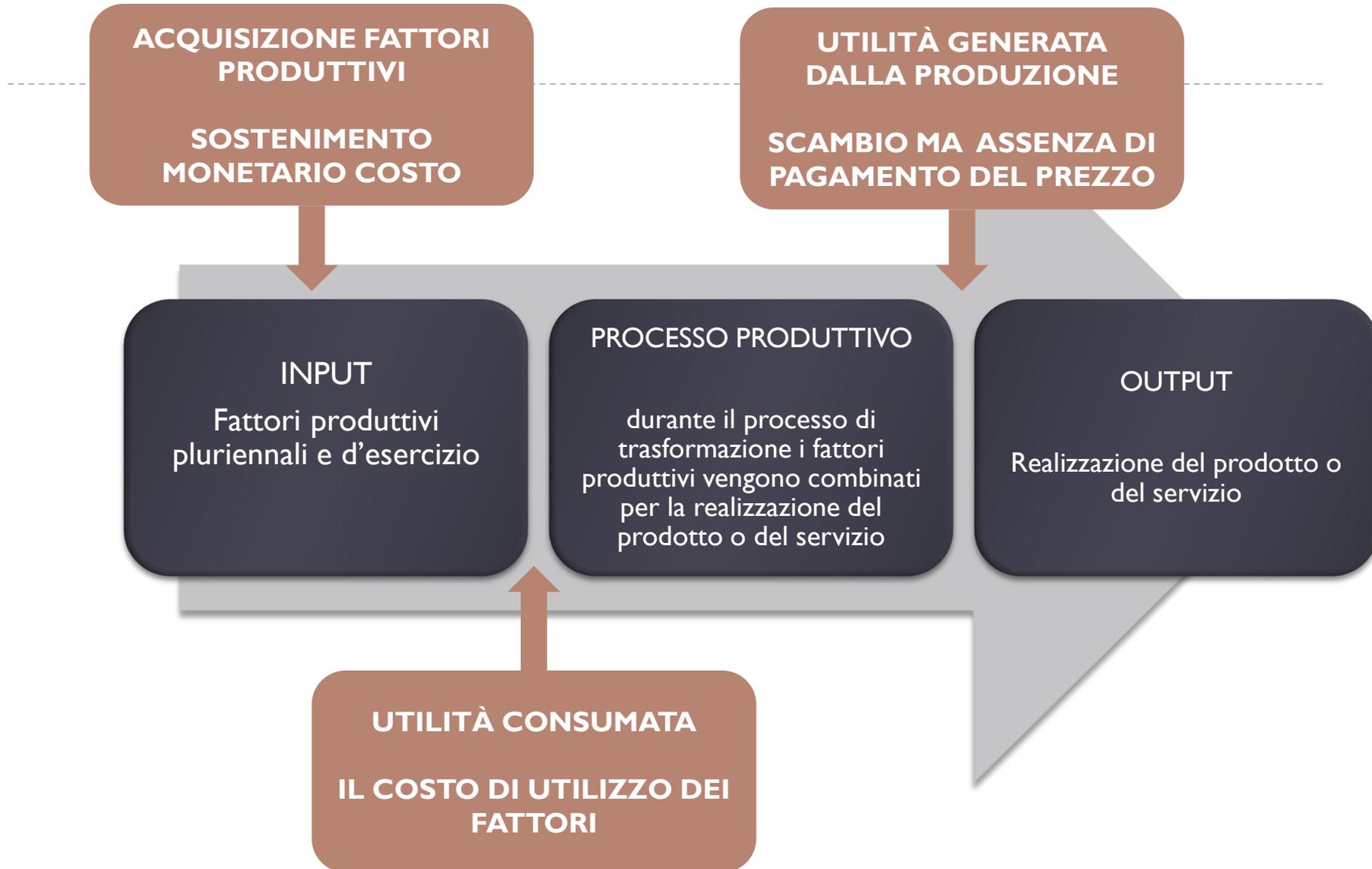
Il costo di acquisizione (spesa) dei fattori produttivi rappresenta il valore dell'utilità che l'azienda riconosce al fattore produttivo.



Alla fine di un periodo il costo di acquisto genera due componenti. Es. a) fattori produttivi pluriennali



Peculiarità delle amministrazioni pubbliche



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



Costi fissi o costanti, variabili e misti

Questa classificazione si basa sul comportamento dei costi, ovvero sul loro grado di variabilità rispetto ad un fattore determinante (*cost driver*, inteso come *volume di attività*).

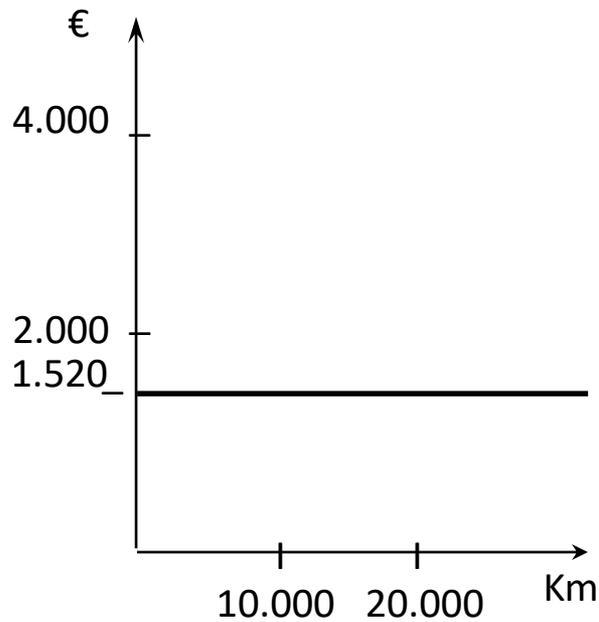
Occorre individuare:

- a. la **figura di costo** oggetto di analisi (costo elementare, configurazione di costo, raggruppamento di costi),
- b. il ***cost driver*** (*es. il volume di produzione*),
- c. l'**intervallo di variazione** del cost driver ritenuto rilevante (area di rilevanza, *es. una data capacità produttiva*),
- d. **periodo di tempo** considerato.

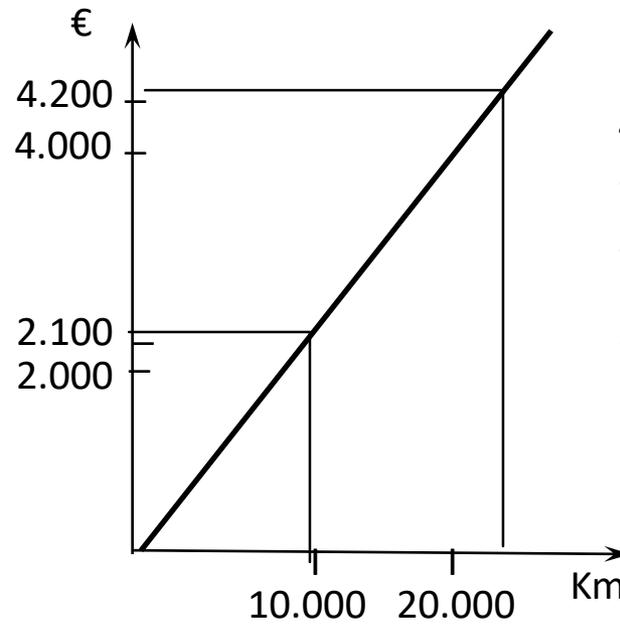


RAPPRESENTAZIONE GRAFICA DELLA VARIABILITA' DEI COSTI

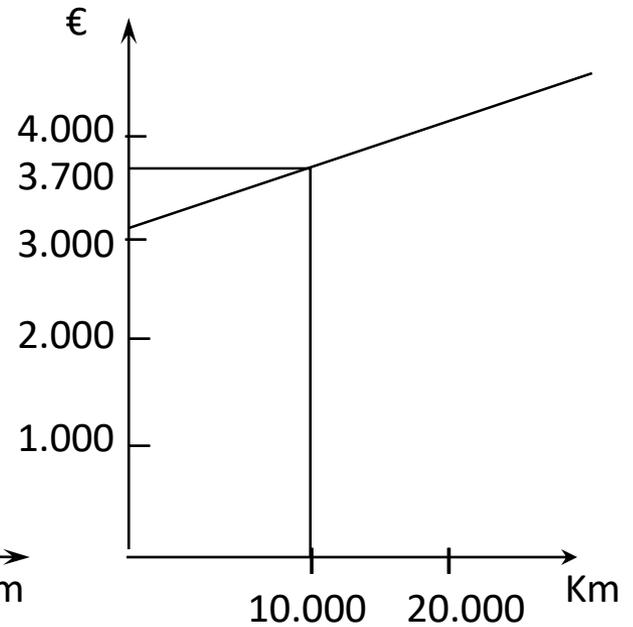
Es. COSTO DI UN AUTOVEICOLO



COSTI FISSI
(assicurazione e bollo)



COSTI VARIABILI
(carburanti e lubrificanti)



COSTI SEMIVARIABILI
(ammortamento)



Costi speciali e costi comuni

Questa classificazione si basa sulla possibilità di misurare *oggettivamente* il consumo di un fattore da parte dell'oggetto di costo (prodotto, centro, ect.).

Sono **costi speciali** quelli misurabili in modo oggettivo per quell'oggetto di costo (quantità x prezzo), oppure utilizzati in modo esclusivo dallo stesso.

Sono **costi comuni** quelli relativi a fattori utilizzati contemporaneamente da più oggetti per i quali la misurazione non può che essere soggettiva, ottenuta applicando un criterio di ripartizione



RIPARTIZIONE DI COSTI COMUNI

1. SU BASE UNICA

Il totale dei costi comuni viene ripartito in proporzione ad una sola grandezza nota.

Es. Prodotti A, B e C

Totale costi comuni industriali: 1.000

Base unica di ripartizione: ore di M.O. diretta

Ore di M.O. diretta totali: 40

$1.000:40=25$ coefficiente di riparto

Ore di M.O. diretta impiegate per A=10

$25 \times 10 = 250$ **quota di costi comuni da imputare al prodotto A**

2. SU BASE MULTIPLA

Il totale dei costi comuni viene suddiviso in classi omogenee, a ciascuna delle quali si applica un appropriato criterio di ripartizione

Es. Prodotti A, B e C

Totale costi comuni industriali: 1.000 di cui:

- a) 400 M.O. indiretta e
- b) 600ammortamenti di macchinari

Basi di ripartizione:

per a): ore di M.O. diretta

per b): e ore macchina.

Ore di M.O. diretta per prodotto A=10 (totali: 40)

Ore macchina per A=5 (totali 30)

La quota di costi comuni industriali per A =

$$400:40 \times 10 + 600:30 \times 5 = \mathbf{200}$$

Costi diretti e costi indiretti

Questa classificazione fa riferimento alla modalità di attribuzione del costo all'oggetto di costo.

I costi diretti sono relativi a risorse imputabili direttamente all'oggetto secondo criteri di "specialità" (solo i costi speciali).

I costi indiretti sono relativi a risorse attribuibili (o che si decide per convenienza di attribuire) all'oggetto di costo mediante procedimento di ripartizione (i costi comuni ed i costi speciali che si decide di non misurare oggettivamente)



Costi controllabili e non controllabili

Questa classificazione fa riferimento al ruolo del soggetto responsabile dell'utilizzo di un dato fattore produttivo. Sono utili per responsabilizzare e tenere sotto controllo l'efficienza economica della gestione.

I costi controllabili sono relativi all'utilizzo di risorse che un soggetto può influenzare con le proprie decisioni.

I costi non controllabili sono relativi a risorse il cui consumo è fuori dalla sfera decisionale di un soggetto.



Costi standard

Si tratta di costi predeterminati in modo preciso in funzione di determinati obiettivi di efficienza da perseguire.

Essi si ottengono dal prodotto:

quantità standard di fattore da utilizzare X prezzo standard del fattore.

Essi esprimono *un livello medio o normale o tendenziale o addirittura ottimale* di risorsa da utilizzare per ottenere un'unità di output ed un livello di efficienza nei processi di approvvigionamento.



Configurazioni di costo

Le configurazioni di costo rappresentano il *contenuto che si vuol dare al costo di prodotto in termini di voci incluse nel calcolo (Brusa, 2000)*

In particolare, la scelta della *configurazione* implica decidere se utilizzare configurazioni

1. *full*: cioè che contengono pro-quota tutte le voci di costo esistenti in
2. *parziali*: che contengono solo specifici gruppi di costi (es. diretti, variabili)



Direct vs. Full Costing

Direct costs

direttamente proporzionale alle
quantità prodotte

Si configura come la somma dei
costi variabili imputabili al singolo
centro di costo

Semplice: soli costi variabili

Evoluto: costi variabili e costi fissi
diretti

Full cost

In questa configurazione il valore di
costo è determinato dalla somma
dei costi variabili e dei costi fissi.

Si pone il problema della
ripartizione dei costi indiretti.



Contabilità generale e contabilità analitica

	Co. Ge	Co.An
Scopo	Misurazione del reddito e del capitale	Rielaborare dati di costo (e ricavo) per il supporto al processo decisionale.
Momento rilevazione	La rilevazione avviene quando varia la liquidità (Debiti e crediti, Denaro)	Consumo di risorse (e flusso di prestazioni)
Ampiezza rilevazioni	Tutte le operazioni di gestione esterna e interna	Costi (e ricavi)relativi all'oggetto o agli oggetti d'indagine
Classificazione	Costi e ricavi per natura	Per natura o per destinazione in relazione agli scopi conoscitivi
Destinatari	E' destinata agli stakeholder esterni	Interni (manager)
Metodologia	Partita doppia	Contabile ed extracontabile



Le componenti del sistema di pianificazione e controllo

Strutturali

Struttura organizzativa

Struttura tecnico-contabile

Dinamiche

Processo



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



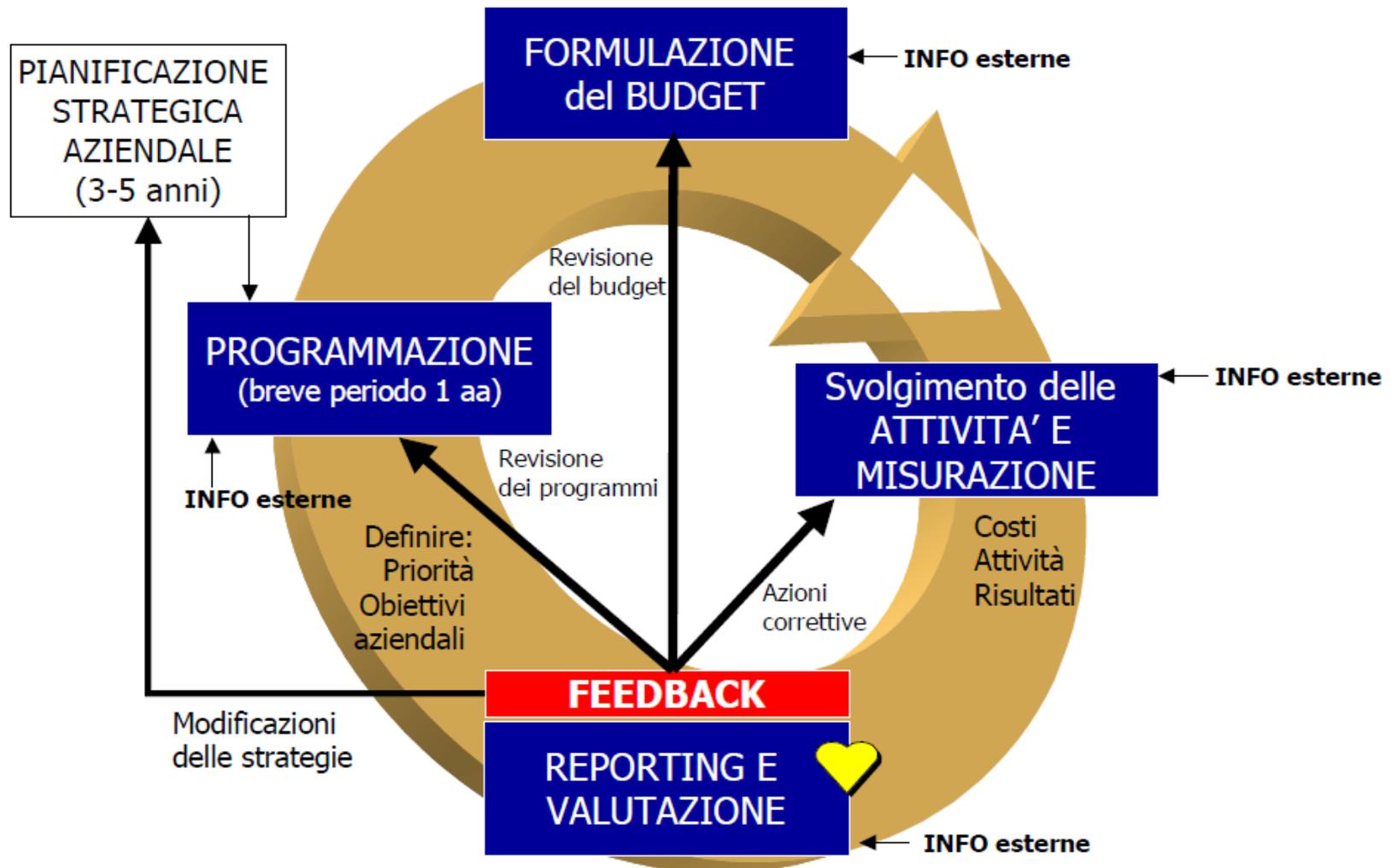
Meccanismo per incidere sui **comportamenti**:

1. Definizione obiettivi (processo di pianificazione: fasi, tempi, attori, indicatori, baseline, target) e attribuzione ai responsabili (**centri di responsabilità**);
2. Misurazione dei risultati (**contabilità analitica**);
3. Analisi degli scostamenti (**reporting e controllo di gestione**);
4. Decisioni correttive (**di pianificazione, gestionali, organizzative**);
5. Valutazione responsabili (individuale) e strutture (organizzativa)
6. Rendicontazione esterna (**Relazione sulla performance**, bilancio sociale, ambientale)

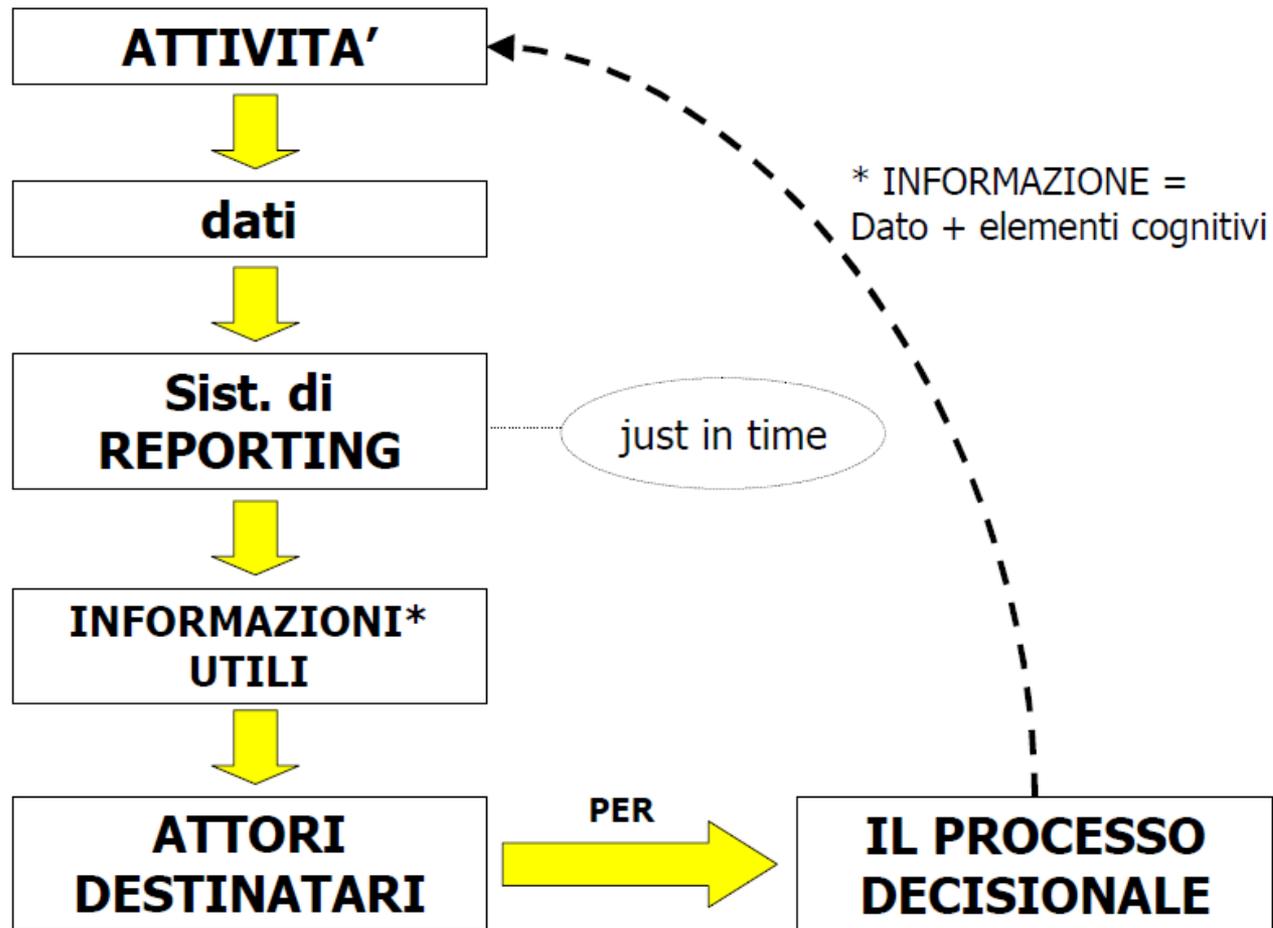
La riforma Brunetta: il ciclo di gestione della performance - Art. 4.



Il sistema di *reporting* è un momento culminante del sistema di programmazione, controllo e valutazione



Il processo di reporting



Il sistema di reporting

L'insieme dei documenti che contengono le informazioni strutturate fornite ai responsabili ai diversi livelli decisionali in ambito aziendale, per stimolarli ad affrontare tempestivamente le criticità.

Gli attori principali:

- La direzione generale (*top management*)
- I responsabili di centro (*middle management*)
- Gli uffici che si occupano di programmazione e controllo di gestione
- La struttura tecnica permanente e l'organismo indipendente di valutazione



Il reporting si basa su un'analisi multidimensionale che avviene attraverso:

Definizione del “cruscotto direzionale”

Insieme di indicatori orientati a valutare gli aspetti essenziali della gestione

Monitoraggio del cruscotto di controllo

Reporting continuo

Rappresentazione delle variazioni tra dati di *budget* e risultati

Reporting della gestione

Evidenziazione delle cause che hanno prodotto gli scostamenti

Variance analysis



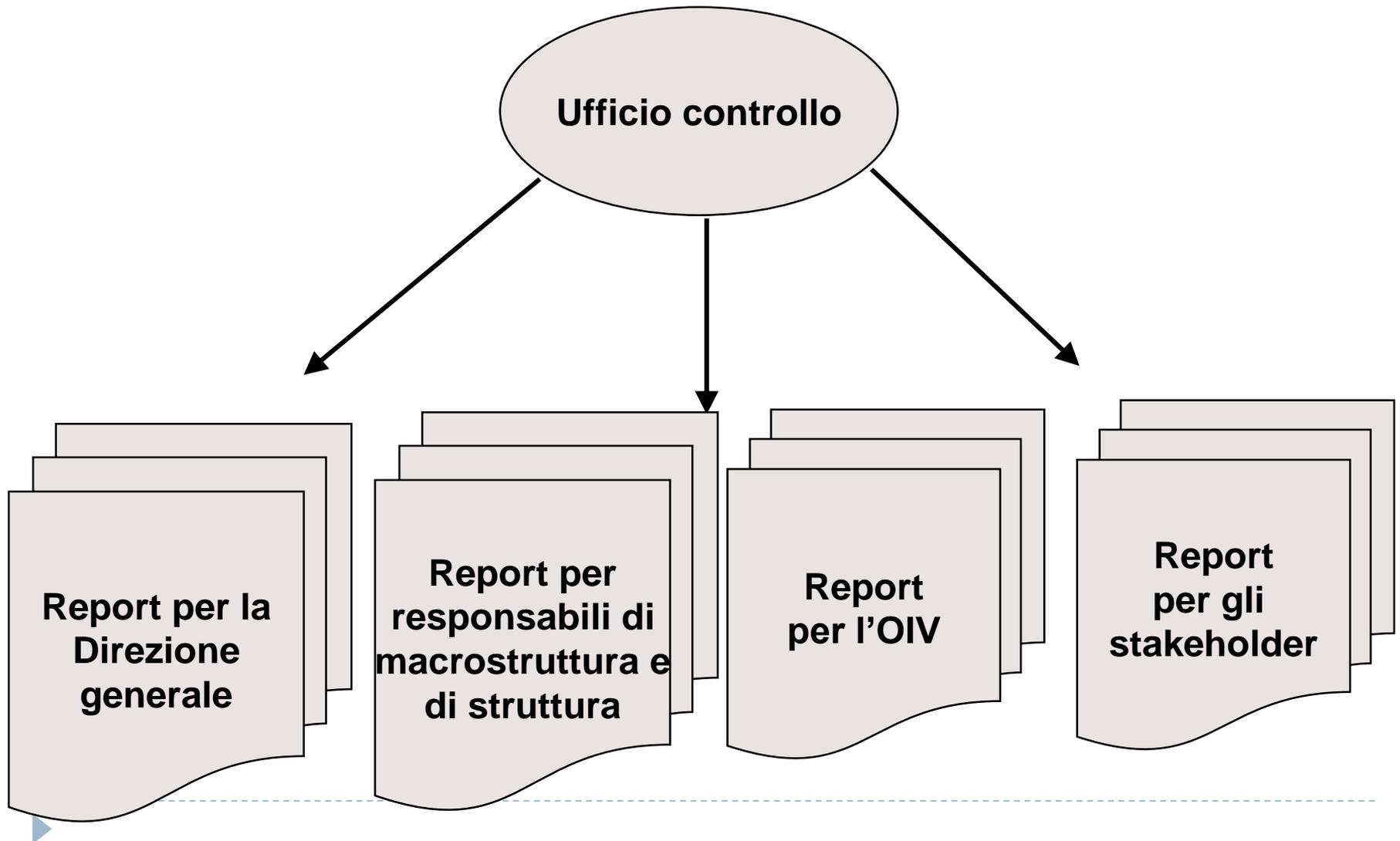
Progettazione di un sistema di reporting: elementi del reporting

Nella progettazione di un sistema di reporting si focalizza l'attenzione su alcuni elementi fondamentali, quali:

- ▶ i **destinatari** dell'informazione;
- ▶ il **contenuto** dell'informazione;
- ▶ la **frequenza** dell'informazione;
- ▶ la **forma** di comunicazione prescelta.



I destinatari dei report



I principi generali del reporting (1)

Il profilo dei contenuti

1. Affidabilità dei dati
2. Collegamento con la responsabilità economica
3. Articolazione:
 - ✓ economica, finanziaria
 - ✓ intervalli temporali
 - ✓ con analisi statiche o dinamiche
4. Rilevanza (*problem finding* e *problem solving*)
5. Selettività (focalizzazione sui problemi critici)
6. Aggregazione per combinazioni significative



I principi generali del reporting (3)

Il profilo del tempo

1. La frequenza

(aggiornamento continuo, sviluppi giornalieri, mensili, trimestrali)

2. La tempestività

(il tempo tra la manifestazione del fenomeno e la sua ripresa formale)



I principi generali del reporting (2)

Il profilo della forma

1. La rappresentazione quantitativa (utilizzo di dati e di figure)
2. Il linguaggio utilizzato (semplicità e orientamento al destinatario)
3. La chiarezza formale (leggibilità e piacevolezza estetica)



**Reporting
strategico**

**Reporting della
gestione
aziendale**

**La struttura
del reporting**

**Reporting
feed-forward**

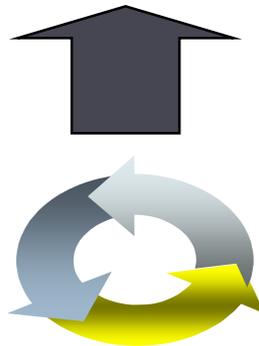
**Reporting
continuo**



Reporting continuo



Monitoraggio delle variabili-chiave che qualificano la performance aziendale (volumi d'attività, indicatori d'attività produttiva, di efficacia, di efficienza, indicatori finanziari, andamenti di prezzi)



**Indicatori
esterni**

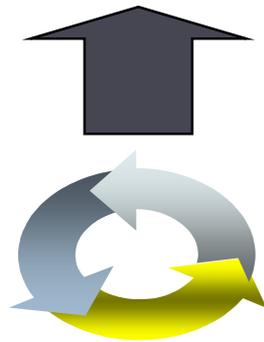
**Indicatori
interni**



Reporting della gestione aziendale



Monitoraggio combinazioni economiche rilevanti (aree, strutture, centri di responsabilità), confronto risultati-obiettivi con evidenziazione ed analisi delle varianti

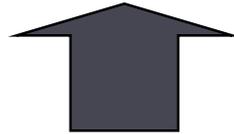


Obiettivi di budget

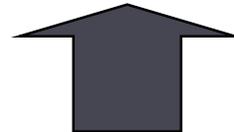
Risultati infrannuali



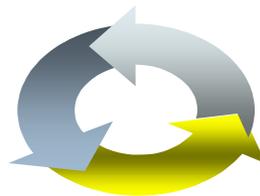
Reporting feed-forward



**Monitoraggio della posizione dell'azienda e
sviluppo di proiezioni sulla base di dati
consuntivi e previsti**



**Risultati
consuntivi**



**Previsioni a
finire**

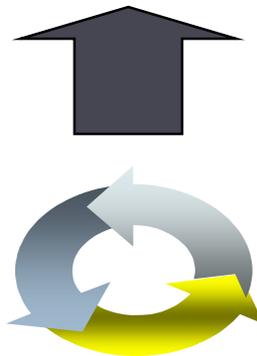


Reporting strategico



Monitoraggio dello scenario ambientale e dell'ambiente interno. Analisi e valutazione degli outcome

**Opportunità
e pericoli**



**Punti di forza
e di debolezza**

Analisi SWOT