

BILANCIO E CONTROLLO DI GESTIONE
(prof. F. Losurdo)

1^ LEZIONE: AMMINISTRAZIONE E GESTIONE: IL BILANCIO

Il sistema contabile degli enti pubblici si basa su **principi, fasi e procedure** definiti nella legislazione contabile nazionale. Il bilancio è il documento di sintesi degli stessi.

IL BILANCIO

FUNZIONI DEL BILANCIO:

- A. Rilevazione e Registrazione (Preventivo)
- B. Rendicontazione e Controllo (Consuntivo)
- C. Programmazione e Controllo delle politiche dell'ente e dei risultati
Preventivo e consuntivo

1. Rilevazione delle entrate e delle uscite

Entrate: accertamento (momento del credito), **riscossione** (momento dell'incasso), **versamento** (momento della disponibilità)

Uscite: registrazione **dell'impegno** o messa a disposizione di una somma per effettuare una definita operazione; **liquidazione** o determinazione della somma o ammontare del debito, della causa legale della spesa e del soggetto creditore; **ordinazione** coincidente con l'emissione di mandato; **pagamento** o atto finale del tesoriere.

- ❖ **Il bilancio di competenza:** previsioni che hanno come riferimento gli **impegni** (uscite) e gli **accertamenti** (entrate)
- ❖ **Il bilancio di cassa:** previsioni che hanno come riferimento i pagamenti (uscite) e le riscossioni (entrate)
- ❖ **Stanziamento di cassa o di competenza:** valori delle previsioni, rispettivamente, di cassa e di competenza.

2. Registrazione delle operazioni corrispondenti alle fasi: annotazione delle entrate e delle uscite secondo modalità formalizzate.

3. Rendiconto

Operazione di fine esercizio, in cui si calcola:

- a. il totale **Accertamenti**
- b. il totale **Riscossioni**

- c. il totale **Impegni**
- d. il totale **Pagamenti**
- e. il totale **Residui attivi**
- f. il totale **Residui passivi**
- g. il totale **Economie**
- h. il totale **Diseconomie**

Impegni \geq Liquidazioni \geq Pagamenti

Accertamenti \geq Riscossioni

4. Consuntivo

- a. somme impegnate e non ancora liquidate
- b. somme liquidate ma non ancora pagate
- c. somme impegnate che non proseguono il ciclo di spesa
- d. somme accertate ma non riscosse
- e. somme accertate che non potranno essere riscosse
- f. somme riscosse ma non accertate (possibilità tecnica sottoposta a quella giuridica)

Residui

- **passivi:** impegni non pagati (a + b)
- **attivi:** accertamenti non riscossi (d)

Economie/Diseconomie

- **Economie:** impegno/liquidazione che non saranno portate a pagamento, per un qualsiasi motivo (c)
- **Diseconomie:** quando ad un accertamento segue una riscossione di importo inferiore o quando alla registrazione di un accertamento non corrisponde la riscossione (d + e)

.....

2^ LEZIONE: STRUTTURA DEL BILANCIO

- Ogni operazione è imputabile a un dato **capitolo** di bilancio. Il capitolo rappresenta il **conto** cui ogni registrazione fa riferimento nell'ambito di una classificazione **per oggetto**. Il capitolo può essere suddiviso in **articoli**, quando c'è bisogno di elementi più particolareggiati di conoscenza.
- Al **capitolo** fanno riferimento i valori di fine periodo: impegni e accertamenti, pagamenti e riscossioni, residui passivi e attivi, economie e diseconomie.
- **Funzioni** dei capitoli: controllo interno; informazione esterna, da cui discende l'individuazione di un **piano dei capitoli**, nella cui scelta l'ente ha una limitata libertà.

➤ **Sistema di classificazione delle spese e delle entrate**

a. In rubriche (classificazione amministrativa). Sono **aggregati di capitoli**, secondo il criterio dei servizi svolti, delle attività e degli uffici. Ogni capitolo di spesa appartiene ad una sola rubrica. Esistono rubriche anche per le entrate.

Esempi: Organi istituzionali, Servizi generali, Ufficio tecnico, Servizio ragioneria, ecc.// Servizi di alta formazione, Servizio iscrizioni, Servizio certificazioni, ecc.

b. In sezioni (classificazione funzionale). Risponde al criterio dell'**omogeneità delle funzioni**. Ogni rubrica afferisce ad una sola sezione. La rubrica è valida solo per le spese.

Esempi: Edilizia, Cooperazione interuniversitaria, Personale docente/tecnico-amministrativo, ecc.

c. In titoli (classificazione economica di **primo grado**). Valida sia per le spese che per entrate. Ciascun capitolo fa riferimento ad un solo titolo.

Esempi:

ENTRATE

Titolo I – Entrate derivanti da immatricolazioni

Titolo II – Entrate derivanti da trasferimenti

Titolo III – Entrate derivanti da accensione di prestiti

Ecc.

SPESE

Titolo I – Spese correnti

Titolo II – Spese in conto capitale

Titolo III – Spese per rimborso prestiti

Ecc.

d. **In categorie** (classificazione economica di **secondo grado**). Valida sia per le spese che per le entrate. Ciascun capitolo afferisce direttamente alle categorie e queste, poi, ai titoli.

Esempi:

ENTRATE

Titolo I – Entrate derivanti da immatricolazioni

Cat. 1 – Tasse

Cat. 2 – Indennità di mora

Cat. 3 – Sopratasse e sanzioni

Ecc.

SPESE

Titolo I – Spese correnti

Cat. 1 – Personale

Cat. 2 – Acquisto di beni e servizi

Cat. 3 – Ammortamenti

Ecc.

COLLEGAMENTI TRA BILANCIO PREVENTIVO E BILANCIO CONSUNTIVO

Vengono garantiti da:

a. **Il risultato di amministrazione**, per il bilancio di competenza.

Questo valore sottolinea la continuità della gestione, collegando i dati di consuntivo con le previsioni di bilancio, da cui può discendere:

- ❖ una disponibilità di risorse o **avanzo di amministrazione**, cioè risorse aggiuntive frutto della gestione (maggiori entrate rispetto alle previsioni, minori impegni rispetto agli stanziamenti, pagamenti inferiori agli impegni ecc.). In questo caso l'avanzo dovrà essere iscritto tra le entrate e, quindi, concorrerà ad aumentare gli stanziamenti di spesa per il successivo esercizio;
- ❖ una mancanza di risorse o **disavanzo di amministrazione**, indica che le risorse disponibili non sono sufficienti a coprire gli impieghi generati dalla gestione. Ciò può verificarsi a causa di minori entrate rispetto agli stanziamenti, della cancellazione di residui attivi, di minori riscossioni rispetto agli accertamenti. In questo caso il disavanzo sarà iscritto tra le spese e concorrerà a ridurre gli stanziamenti per il successivo esercizio;
- ❖ un equilibrio tra le risorse disponibili e quelle già destinate (**pareggio**).

Il risultato di amministrazione è dato dalla somma algebrica tra fondo cassa disponibile, residui attivi e residui passivi.

- b. Fondo cassa**, che concerne il bilancio di cassa. Esso è iscritto tra le entrate del bilancio di cassa e permette di aumentare/diminuire le possibilità di pagamento per l'esercizio successivo. **Esso è il risultato della somma algebrica tra pagamenti e riscossioni registrati nel bilancio di cassa.**

3^ LEZIONE: IL CONTROLLO DI GESTIONE

Obiettivo: Obiettivo del controllo di gestione è allocare le risorse tra le varie funzioni con la massima efficienza ed efficacia.

Il controllo di gestione è l'insieme delle tecniche per raggiungere il suddetto obiettivo (ex-ante), per verificarne il livello di raggiungimento (ex-post) ed eventualmente effettuare aggiustamenti (in itinere), tecniche mutuata dalle grandi aziende a reddito (ambiente formalizzato) e in corso di diffusione presso le piccole aziende (ambiente informale).

I principi del controllo di gestione sono gli stessi, indipendentemente dalle finalità di reddito.

Come opera?

Il controllo di gestione opera in base a regole e procedure **standard** dirette al controllo della formazione delle risorse (massimizzazione) e l'impiego delle stesse (minimizzazione) in coerenza con quanto previsto nel bilancio. Perché è richiesto anche per le organizzazioni pubbliche (pubbliche amministrazioni, enti pubblici economici e non, aziende pubbliche)?

Motivazioni

1. Trasparenza e pubblicità
2. Moltiplicazione tipologica delle funzioni e delle connesse transazioni
3. Valutazione

1. Trasparenza e pubblicità

Il bilancio non è solo un documento contabile, ma anche una base di informazioni sulla gestione dell'organizzazione di cui il bilancio è espressione, a vantaggio di coloro che ne hanno interesse, cioè la collettività. Esso è quindi un documento pubblico (pubblicità); ma essendo anche un documento di sintesi ha bisogno di essere spiegato (relazione di bilancio, documento di trasparenza). Il controllo di gestione riguarda l'applicazione quotidiana del bilancio ovvero la sua gestione in quanto da esso discendono i flussi di spesa e di entrata, i cui meccanismi di formazione e di impiego devono essere certi e riconoscibili (trasparenza), perché per agire in un ambiente competitivo è necessario ricercare l'efficienza attraverso la configurazione di obiettivi e di prassi o procedimenti attuativi efficienti.

2. Moltiplicazione tipologica delle funzioni e delle connesse transazioni

Le organizzazioni pubbliche sono sempre più complesse all'interno e agiscono in un contesto di accresciuta complessità ambientale. Per questo, da una parte devono fare fronte a funzioni sempre più diversificate, dall'altra sono costrette a intessere relazioni con il mondo esterno (il territorio), per cui la regolamentazione dei procedimenti attuativi ne semplifica l'operatività, e il controllo delle relazioni ne assicura la trasparenza.

Tali relazioni sono **a ricavo** (non necessariamente a reddito) ******(Costi figurativi trasformabili in ricavi). Peraltro, anche l'insieme delle organizzazioni pubbliche è entrato in un contesto di concorrenza sia all'interno (tra amministrazioni pubbliche) che verso l'esterno (tra organizzazioni pubbliche e private).

- Che cosa è l'efficienza?

a) Ricerca e conseguimento di un **risultato prestabilito** con il **minimo dei mezzi** (modus operandi organizzazioni **private**)

b) Ricerca e conseguimento del massimo risultato con mezzi dati (modus operandi organizzazioni pubbliche)

Quindi, è il rapporto tra prodotto e mezzi impiegati per produrlo.

- Che cosa è l'efficacia?

E' il rapporto tra prodotto e finalità dell'organizzazione

Vincolo: Minori possibilità di reperire finanziamenti pubblici a causa dell'obiettivo del contenimento dell'indebitamento (patto di stabilità)

3. Valutazione

Come tutte le organizzazioni economiche (insieme di persone legate fra loro da scopi, regole comuni e risorse), anche quelle pubbliche devono riflettere sulle loro modalità di azione e, in particolare, sul livello di conseguimento degli scopi, sulle risorse impiegate e sull'efficacia delle regole applicate per raggiungere gli stessi scopi. Si tratta quindi di una valutazione prevalentemente **in itinere** sulle modalità di funzionamento dell'organizzazione, il cui scopo è quello di massimizzare i risultati con l'impiego delle risorse date.

4^a LEZIONE - CONTROLLO DI GESTIONE E FUNZIONE DIREZIONALE

La funzione direzionale non deve essere confusa con la **qualifica**. Può essere **direzionale** una qualsiasi funzione caratterizzata da **responsabilità** attuativa e contabile.

FASI DELLA GESTIONE

A. Pianificazione strategica

Procedura attraverso la quale si identifica **chi, che cosa, come fare**. In questa fase si definiscono le finalità/opportunità dell'organizzazione e le principali linee di intervento (strategia) e modalità di intervento (tattica) per conseguire le finalità/opportunità

B. Controllo

Procedura che consiste nel verificare i risultati raggiunti attraverso:

- **Controllo direzionale**: si occupa dell'implementazione (ricerca e individuazione) delle finalità/opportunità e propone le modalità di raggiungimento delle stesse. Esso assume la pianificazione come dato ed opera secondo fasi predefinite e ricorrenti (formalizzazione o standardizzazione) ed è sempre affidato all'uomo.
- **Controllo operativo**: è il processo di controllo dello svolgimento delle attività quotidiane e di compiti specifici da parte di soggetti ben individuati, secondo modalità di efficacia/efficienza. Può essere di carattere informale o con un basso grado di formalizzazione.

CENTRI DI RESPONSABILITÀ

Tutte le amministrazioni pubbliche e private sono organizzate in centri di responsabilità. Ogni centro ha un suo responsabile (o direttore **funzionale**), cioè **responsabile rispetto ad un I/O sul quale può esercitare un ragionevole grado di controllo**.

Si distinguono 4 tipi centri di responsabilità:

- **Centri di ricavo**: con l'obiettivo di **massimizzare i ricavi totali/il fatturato** e come unico **criterio di misurazione il ricavo**
- **Centri di costo**: ha come obiettivo **il contenimento dei costi** ed unico criterio di misurazione il **costo monetario dei fattori di produzione**
- **Centri di reddito**: ha l'obiettivo di **massimizzare la differenza ricavi-costi (indicatore di economicità)**
- **Centri di investimento**: definisce il **fabbisogno di investimenti e di capitale**, tipologico e finanziario, necessario per generare il reddito

PROCESSO DEL CONTROLLO DIREZIONALE

Fasi del controllo direzionale

Può essere in minima parte informale (incontri, note interne, appunti, ecc.); il più delle volte è formale e standard e si articola in 4 fasi:

- a) Programmazione operativa (programming)
- b) Formalizzazione del budget (budgeting)
- c) Svolgimento e misurazione dell'attività (monitoring)
- d) Reporting e valutazione

Caratteristiche delle organizzazioni pubbliche rispetto al controllo direzionale

a. Assenza di reddito come indicatore di economicità

Reddito

- Indicatore sintetico di **economicità** (contemporaneamente di efficacia e di efficienza)
- Consente di confrontare ricavi e costi (analisi quantitativa)
- Facilita il confronto tra organizzazioni che svolgono funzioni diverse

b. Natura di produttori di servizi

Servizi: che cosa sono?

- Prodotti **non materiali**, che non possono essere **immagazzinati**, in cui **produzione ed erogazione coincidono**.
- Funzione della produzione: alta **intensità di L**, basso impiego di **K** (macchine); difficile misurazione quanti/qualitativa

c. Maggiori vincoli alla definizione di obiettivi e strategie

- Rispetto ad un'azienda di produzione di beni (o di servizi a reddito)
- Offerta sottoposta alle direttive date da soggetti o enti esterni

d. Acquisizione di risorse finanziarie: poco legata alla cessione di beni e servizi, nel senso che le entrate da vendita di servizi sono marginali rispetto a quelle complessive (i servizi erogati spesso non sono commisurati ai prezzi pagati: prezzi pubblici – tasse universitarie)

e. Natura professionale: posizioni di rilievo ricoperte da figure professionali ovvero prevalenza della **qualità professionale**, come criterio di avanzamento di carriera. Poco rilevante l'interesse

dell'organizzazione a questo fine (Contrasto tra professione e organizzazione)

- f. **Differenza (rispetto alle organizzazioni private)** in termini di **soggetto economico** e di **organismi rappresentativi/di governo**
- g. **Differenza nella direzione generale**
- h. **Rilevanza delle influenze politiche**
- i. **Inadeguatezza** dei sistemi di controllo tradizionali (anche direzionali)
- j. **Differenza in tema di ordinamento giuridico e trattamento fiscale**

Approfondimento: CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO

Rilevazione dei costi: operazione di grande importanza per le aziende a ricavo, in quanto permette di determinare il prezzo dei servizi offerti. Per questa operazione si usano tre tipi di costi:

- a. pieni
- b. differenziali
- c. per centro di responsabilità

I costi sub a) e c) dovrebbero essere **rilevati sistematicamente** allo scopo di proiettare i costi tendenziali o ricavare altre tipologie di costo (es. costo-standard). I costi differenziali hanno valenza conoscitiva e informativa.

Problema: La rilevazione dei costi si presenta spesso complessa, se si tratta di una struttura pluriprodotto o pluriservizio, come le università (formazione, ricerca, sanità, ecc.).

Per definire il costo finale è necessario definire:

1. **oggetto finale di costo** (ore lezioni, numero studenti assistiti, numero ricerche, numero brevetti, giorni di cura, numero borse di studio, ecc.)
2. **oggetti dei costi intermedi**, come servizi strumentali (servizio fotocopie, pulizia, laboratori, ecc.)
3. **oggetti dei costi impliciti o indiretti e metodo di riparto degli stessi** (concetto di costo opportunità)

Centri di costo (vedi sopra)

Prima di essere assegnati ad un oggetto i costi vengono rilevati per centri. Questi possono essere assimilati a secchi nei quali vengono raccolti costi simili al fine di determinare il costo pieno.

Ci sono due tipi di centri di costo:

- a. **per prestazioni finali**, cioè contribuiscono direttamente alla realizzazione dei fini istituzionali (costi finali);
- b. **per prestazioni intermedie**, vale a dire strumentali rispetto alle prime (costi intermedi).