

*Il bilancio preventivo
e i contenuti della
“programmazione e controllo”*

*a cura di
Marco Ferrari*

Le guide operative di *exLege*

*Il bilancio preventivo
e i contenuti della
“programmazione e controllo”*

*a cura di
Marco Ferrari*

SUPPLEMENTO AL N° 3/2015 DI EX LEGE - POSTE ITALIANE SPA SPED. IN ABB.TO
POSTALE DL 353/2003 (conv. in legge 27/02/2004 n. 46) art. 1 comma 1 LO/MI

Questa Guida Operativa è atipica in quanto tratta di uno strumento ancora poco conosciuto e ancor meno utilizzato dagli enti ecclesiastici – *il bilancio preventivo e i contenuti della programmazione e del controllo* – e origina da una giornata di studio promossa dagli economisti delle diocesi toscane nel dicembre 2015.

La domanda cui la Guida intende rispondere è in sé semplice ed evidente: esistono conoscenze, strumenti e tecniche che permettono a colui (parroco, superiore religioso, vescovo) o a coloro (consiglio direttivo di una fondazione di culto o di un'associazione canonica) cui compete la funzione di amministrare i beni e le attività di un ente ecclesiastico di assumere decisioni coerenti con la sua *mission* e nel contempo sostenibili dal punto di vista economico e finanziario?

La risposta è, invece, un poco articolata e – occorre riconoscerlo – anche non immediatamente evidente a tutti; tuttavia tale circostanza, propria di tutte le scienze positive, non può e non deve però indurre coloro ai quali la Chiesa ha affidato la funzione di amministratori a rifugiarsi in un approccio fatalistico (“*si continua a fare ciò che si è sempre fatto*”, oppure “*finchè vi sono i denari ...*”) o carismatico (è sufficiente l'intuito alla Paperon de Paperoni, che non rende conto a nessuno e confida di aver ragione in forza dei risultati positivi).

Oggi, più di ieri, occorre investire in formazione:

- anzitutto degli amministratori che, pur non essendo chiamati a diventare degli illustri teorici della materia, devono possedere i fondamentali ed il linguaggio tecnico delle scienze dell'amministrazione;
- e i loro collaboratori e consulenti che, invece, devono possedere in modo più approfondito la tecnicità delle varie competenze nelle quali si articola il panorama delle scienze necessarie per la buona amministrazione.

Il percorso che attende gli amministratori è, dunque:

- lungo ... e per questo occorre cominciare,
- articolato ... e per questo occorre cominciare dal principio,
- impegnativo ... e per questo occorre cominciare dal principio e camminare insieme.

Don Lorenzo Simonelli

Attività di direzione e fabbisogni di programmazione e controllo

I profondi cambiamenti del quadro economico e sociale impongono una costante riflessione sulla sostenibilità nel tempo delle diverse attività che un ente eroga.

La contrazione delle risorse economiche a disposizione, sommata ad un quadro istituzionale e sociale in costante evoluzione rendono quanto mai necessario pensare al futuro.

Se nel passato una corretta amministrazione era elemento fondamentale per il buon governo di un ente, oggi risulta ormai insufficiente.

Nonostante le attività amministrative restino uno strumento quanto mai necessario, come dettato dal legislatore italiano e dai molti adempimenti di natura fiscale ed amministrativa a cui gli enti sono chiamati a rispondere, ora in ottica di buona gestione non si possono più considerare come superflui gli strumenti di “programmazione e controllo” che ormai da anni fanno parte integrante dei processi decisionali aziendali.

Questi strumenti si sono sviluppati originariamente come mezzi di quantificazione del rapporto *input/output* nelle realtà industriali e sono diventati negli anni sempre più utilizzati anche dalle società di servizi, per poi trovare una propria declinazione anche nelle realtà *non profit*.

Nati come supporti prettamente analitici, gli strumenti di programmazione e controllo sono stati capaci di dimostrarsi utilissimi nel creare informazioni e comunicazione all'interno delle realtà in cui venivano implementati, tanto da divenire strumenti irrinunciabili all'interno di un corretto e funzionale percorso decisionale.

“Gestire” non significa “amministrare”

Spesso nel linguaggio comune il termine “amministrare” viene fatto coincidere con il termine “gestire”.

Tale sovrapposizione è principalmente dovuto ai termini utilizzati nel codice civile per cui l’amministrazione di un ente comprende tutte le attività atte alla sua gestione.

A livello prettamente aziendalistico ed operativo invece le moderne teorie di definizione delle scelte strategiche ne sottolineano una marcata differenza.

Da una parte la “gestione strategica” si concretizza in tutti quei ragionamenti (supportati da opportuni strumenti creati ad hoc) che supportano l’attività di indirizzo e sviluppo dell’attività tipica di direzione, dall’altra gli strumenti di “gestione operativa” si concretizzano nella mera attività amministrativa.

Risulta quindi quanto mai importante comprendere l’evoluzione del termine amministrare che, oggi, deve coincidere con quello di *management* che porta ad una conduzione dell’ente verso il raggiungimento di obiettivi.



La definizione di “amministrare” è particolarmente stringente, ma aiuta a comprendere l’essenza dell’attività amministrativa.

Tale definizione ha subito nel tempo delle implementazioni rese necessarie dal legislatore come, ad esempio, le numerose rendicontazioni e dichiarazioni da esso richieste.

Tali debiti informativi trovano però risposta nella “memoria dell’organizzazione” nella quale vengono puntualmente rilevate le informazioni (economiche e non) della vita dell’ente.

Si pensi, a titolo esemplificativo, al bilancio civilistico: una serie di norme che istruiscono l’ente su come archiviare i fatti economicamente significativi inerenti alle diverse attività dell’ente.



La definizione di “gestire” introduce nuove metodologie di pensare all’ente.

Essa infatti si concretizza in tutte quelle attività decisionali e previsionali che permettano di allocare le risorse (economiche, umane, di spazi, ecc.), sempre più scarse, al fine di conseguire un fine.

Tali aspetti, per nulla scontati, aprono il campo ad una serie di riflessioni anticipatorie di valutazione economica e non solo che permettono sia di valutare la sostenibilità economica di nuovi progetti che di verificare il rapporto costi/benefici dei diversi progetti.



I momenti fondamentali dell'attività di direzione

Ogni decisione sul futuro di un ente, o di alcune sue attività, dovrebbe passare da alcune fondamentali tappe che costituiscono nel loro insieme l'*attività di direzione*.

In tale attività vengono presentati concetti che ben si discostano dal normale processo amministrativo a favore di processi che prevedono momenti di "pianificazione strategica", di "programmazione" delle attività e di "controllo" delle stesse, al fine di reindirizzare le decisioni verso il conseguimento dei propri obiettivi (istituzionali ed economici).

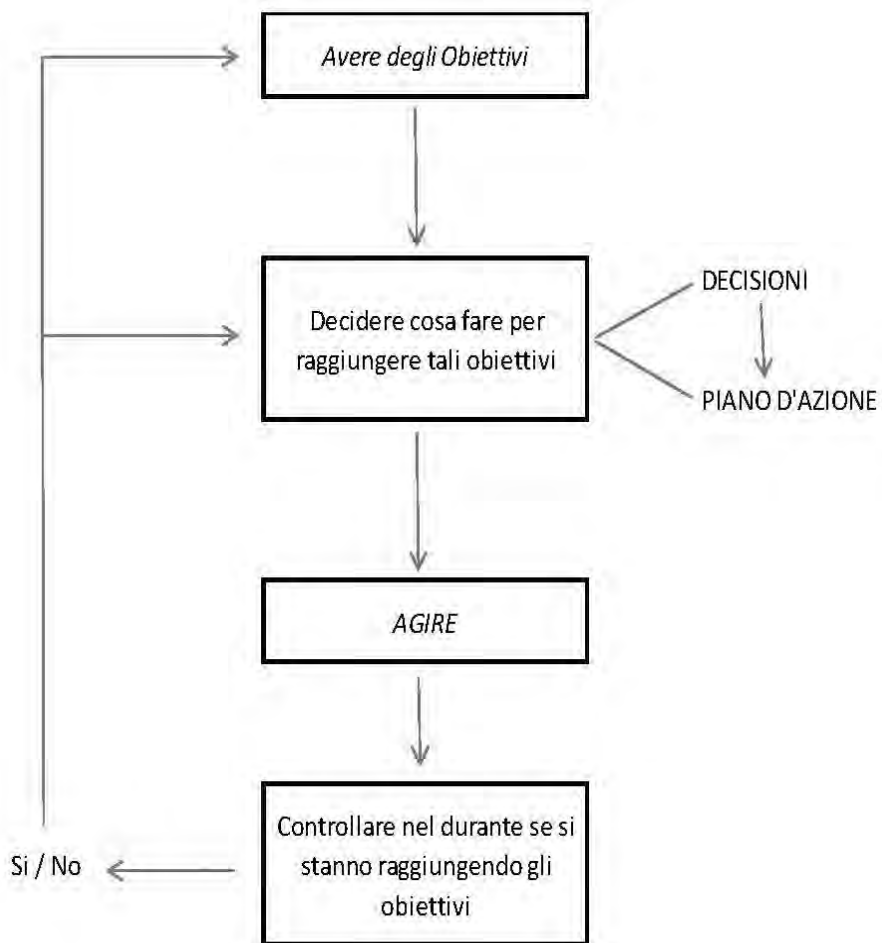
Da un punto di vista prettamente accademico possiamo individuare due approcci per svolgere l'*attività di direzione*:

- approccio "del giorno dopo";
- approccio anticipatorio.

Il primo approccio nasce come risposta all'insorgere di problemi che necessitano di una pronta risposta.

Il secondo approccio invece prevede la presa di decisioni anticipando il momento nel quale si presenteranno i problemi (pianifico/programma la gestione).

Ovviamente l'approccio anticipatorio necessita di un importante lavoro di creazione delle informazioni, di attivazione dei canali comunicativi e di momenti di valutazione strategica, ma risultano particolarmente evidenti i benefici da esso generati.



Per svolgere un'efficace attività di direzione anticipatoria è opportuno dotarsi di un insieme di strumenti e pensare ad alcune soluzioni di processo.



Così come nelle normative imposte dal legislatore troviamo ampie indicazioni su come interpretare le attività di amministrazione, è nelle moderne teorie aziendalistiche che troviamo importanti indicazioni su come supportare l'attività di direzione attraverso gli strumenti di pianificazione strategica e di programmazione e controllo di gestione i quali nascono per dare supporto nelle diverse fasi del processo decisionale, aiutando ad elaborare gli strumenti anticipatori (attività di programmazione attraverso il *budget*) nonché gli strumenti di verifica (*reporting*) atti alla valutazione degli obiettivi perseguiti.

Tali valutazioni diventano poi loro stesse nuovi *input* informativi atti a mettere in pratica eventuali correttivi, al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Le valutazioni in analisi partono, in particolar modo per gli enti *non profit*, da un'attenta valutazione della propria *mission* che si traduce in *vision*.

Il termine "visione" (*vision*) è utilizzato nella "gestione strategica" per indicare la proiezione di uno scenario futuro che rispecchia gli ideali, i valori e le aspirazioni di chi fissa gli obiettivi (*goal-setter*) e incentiva all'azione. Con il termine *vision* si intende l'insieme degli obiettivi di lungo periodo che il *management* vuole definire per il proprio ente, comprende anche la visione generale dell'ambiente esterno e l'interpretazione di lungo periodo del ruolo dell'ente nel contesto economico e sociale.

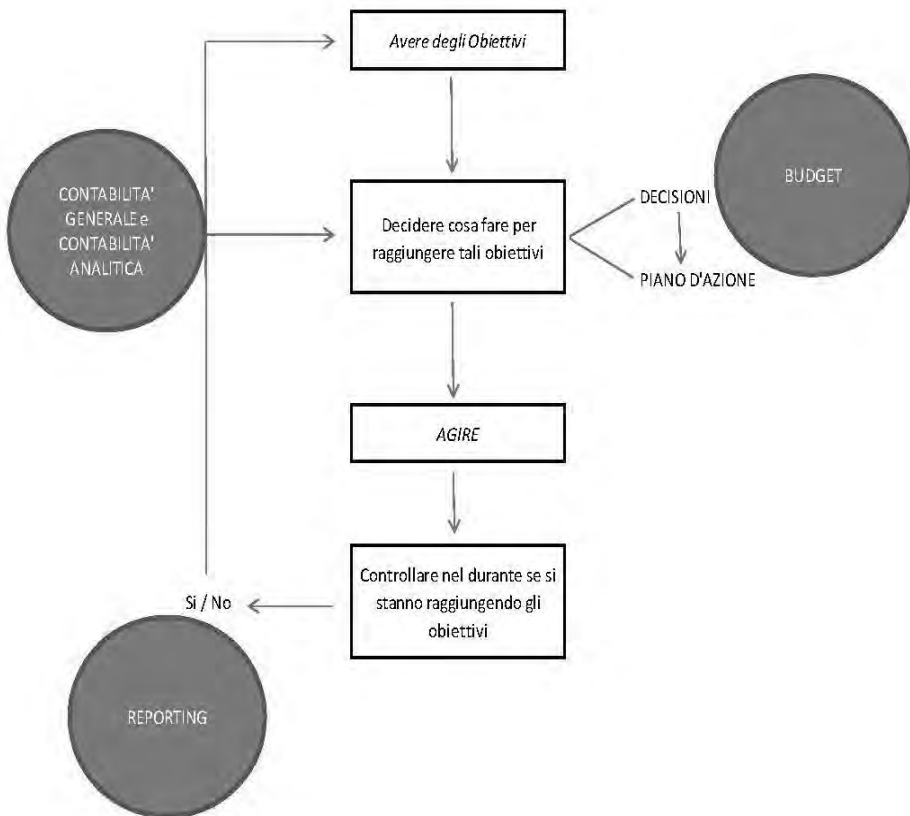
Sebbene venga di solito usato con riferimento ad imprese, il termine può essere utilizzato anche con riferimento ad associazioni o ad organizzazioni *non profit*, nonché in relazione ai singoli individui.

Il “manifesto della visione” (*vision statement*) dovrebbe essere tale da spronare i membri dell’organizzazione (o il singolo, nel caso di *vision* personale) e renderli orgogliosi di farne parte.

Un “*vision statement*” efficace dovrebbe:

- essere chiaro e descrivere in modo vivido un’immagine;
- riguardare il futuro;
- essere facilmente memorizzabile (sebbene la lunghezza sia variabile, è preferibile contenerla il più possibile per facilitarne l’apprendimento);
- contenere espressioni che facciano presa;
- riferirsi ad aspirazioni realistiche o comunque verosimili.

Nel calibrare gli strumenti di supporto all’attività direzionale risulta, quindi, fondamentale una valutazione a priori relativa alle caratteristiche interne dell’ente, alla situazione dell’ambiente esterno, alla rilevazione dei bisogni da intercettare, nonché ai fattori critici di successo.



La relazione tra contabilità e controllo di gestione

Così come il sistema contabile, anche il sistema di controllo di gestione ha come obiettivo quello di ricevere, rielaborare e restituire informazioni. La maggior parte delle informazioni utilizzate nel processo di controllo di gestione ha carattere monetario e il sistema che provvede a rilevare, sintetizzare, analizzare e comunicare queste informazioni è detto sistema contabile.

Il sistema contabile rileva le informazioni relative alle risorse impiegate in un'organizzazione, ovvero agli *input*, nonché quanto l'utilizzo di tali risorse ha prodotto (*output*). In tale ottica la "moneta" rappresenta un denominatore comune che permette di sommare quantità di risorse diverse. I sistemi di "contabilità analitica" analizzano gli *input* e gli *output* sia da un punto di vista monetario che da un punto di vista quantitativo e qualitativo. La correlazione quantitativa e qualitativa tra *input* ed *output* e la traduzione economica di tali dimensioni consente di approfondire le attività e i processi gestiti da un ente, permettendo di valutare il rapporto costi/benefici, anche alla luce del risultato economico e sociale raggiunto, e generando così le informazioni necessarie per l'implementazione dei sistemi di programmazione e controllo e più in generale dei sistemi di contabilità manageriale.

La raccolta di tali informazioni di costo e ricavo avviene sistematicamente attraverso la contabilità generale.

Dunque, i sistemi di controllo di gestione partono da una riclassificazione di tali informazioni attraverso la contabilità analitica che permette di "leggere" tali informazioni attraverso tre dimensioni.



Il valore di implementazione informativa degli strumenti di controllo di gestione si concretizza nella creazione di informazioni aggiuntive rispetto a quanto previsto dalla contabilità.

Se da una parte la contabilità si limita ad una classificazione dei costi e dei ricavi generali dell'ente su di una base temporale prestabilita (generalmente l'anno solare), la contabilità analitica permette di avere una serie di informazioni supplementari utili ad analisi mirate.

La tripartizione informativa proposta trova la sua declinazione in tre dimensioni che verranno analizzate nelle seguenti pagine.



CHI: la prospettiva “soggetti”



Il controllo direzionale considera come data la struttura organizzativa esistente e vi sovrappone una rete di *centri di responsabilità* (CdR).

Un *centro di responsabilità* è costituito da un gruppo di persone che opera per raggiungere un obiettivo dell'ente, ed è guidato da un dirigente che si assume la responsabilità delle azioni intraprese.

Gli enti di grandi dimensioni presentano una complessa gerarchia di centri di responsabilità: unità, sezioni, servizi, dipartimenti e divisioni. Eccetto quelli del livello più basso, tutti i centri di responsabilità sono costituiti da un aggregato di centri di responsabilità di livello inferiore, per cui anche l'organizzazione nel suo insieme è un centro di responsabilità.

I centri di responsabilità si suddividono in quattro categorie principali:

- centri di ricavo;
- centri di costo;
- centri di reddito;
- centri di missione.

La classificazione si fonda principalmente sul concetto di controllabilità. Il

direttore di un centro di responsabilità può essere responsabilizzato solo rispetto a *input* e *output* sui quali può esercitare un ragionevole grado di controllo.

– **Centro di ricavo**

Un centro di responsabilità che ha solamente obiettivi di fatturato viene classificato come centro di ricavo.

– **Centro di costo**

Se il centro di controllo direzionale misura i costi sostenuti da un centro di responsabilità, ma non il valore monetario dell'*output* di tale centro, quest'ultimo è un centro di costo. Sebbene tutti i centri di responsabilità producano qualcosa, in molti casi non è possibile, o non è necessario, misurare tale produzione in termini monetari.

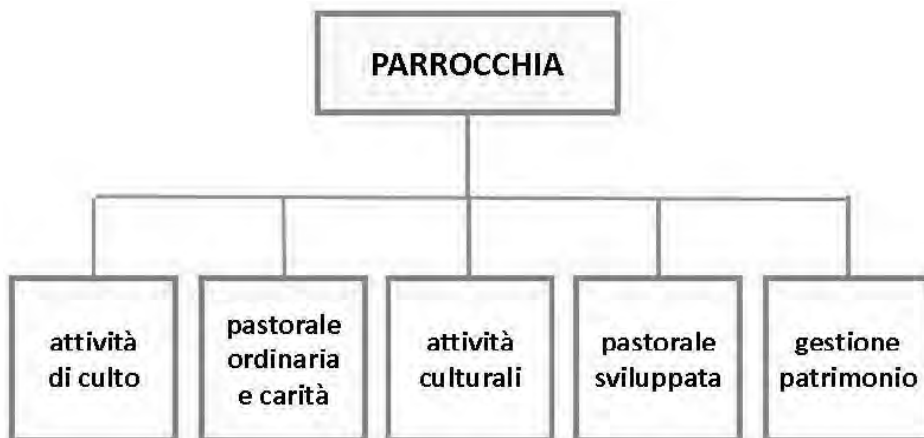
– **Centri di reddito**

Mentre il ricavo è il valore monetario di quanto viene prodotto, e il costo è il valore monetario delle risorse impiegate, il reddito è la differenza tra ricavi e costi. Nelle imprese, i centri di ricavo la cui attività è misurata sia in termini di ricavi realizzati, sia in termini di costi sostenuti, sono denominati centri di reddito.

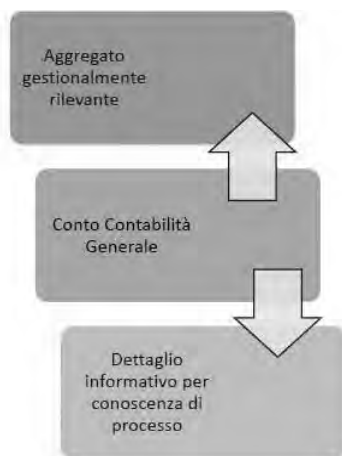
– **Centri di missione**

Ossia centri strutturalmente in perdita, ma fortemente identitari. Il controllo di gestione su questi centri si concretizza in una valutazione a priori delle risorse da poter destinare a tali attività.

Ad esempio, la rappresentazione di un ente parrocchia che ne evidenzia i centri di responsabilità potrebbe essere la seguente:



COSA: la prospettiva “oggetti”



Le rilevazioni di contabilità analitica nascono come integrazione informativa di quanto già presente nei sistemi aziendali sotto forma di registrazioni contabili.

Il piano dei conti di contabilità generale prevede già al suo interno alcune aggregazioni (mastri, conti, sottoconti) che permettono una lettura più o meno sintetica dei dati.

Al fine di facilitare la lettura delle evidenze economiche registrate, la dimensione “oggetti” permette di studiare ulteriori aggregazioni che permettano di individuare “aggregati gestionalmente rilevanti”.

Tali passaggi risultano significativi in quanto il bilancio risulta essere uno strumento necessario, ma di difficile lettura per chi non ha una preparazione contabile adeguata.

Le diverse aggregazioni e riclassificazioni dei sistemi contabili permettono una rilettura semplificata, ma significativa, dei dati di bilancio.

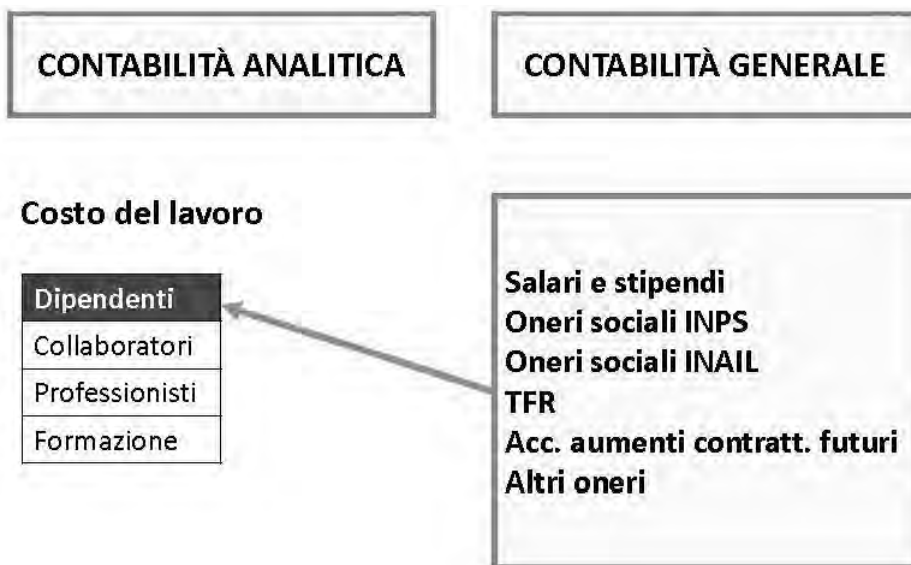
Tale riclassificazione a scalare risulta un importante strumento al fine di andare ad identificare risultati intermedi gestionalmente significativi come ad esempio:

- ricavi operativi;
- costi operativi;
- primo margine;
- il Margine Operativo Lordo (Mol);
- i costi di struttura;
- il risultato netto.

L'importanza di tale evidenza risiede nella loro semplicità di lettura e nella capacità di dare chiari indicatori che risultino anche confrontabili sia nel tempo che in relazione a diversi CdR.

Se la dimensione “soggetti” esprime il “chi” ha generato un determinato ricavo e/o costo, la dimensione “oggetti” ci permette di individuare “cosa” rappresentano tali dimensioni di costo e ricavo sulla base di una aggregazione del piano dei conti di contabilità generale.

Nei sistemi che non necessitano di particolari sviluppi tale sistema può essere semplicemente rappresentato dai conti contabili, o da ulteriori aggregazioni degli stessi.



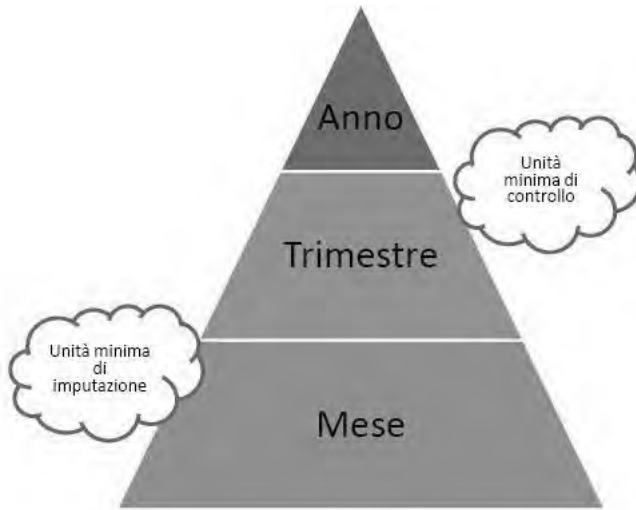
Nell'esempio riportato si evidenzia l'aggregazione dei conti contabili inerenti il costo del personale.

I conti di contabilità generale risultano, generalmente, molto dettagliati in quanto devono tenere in considerazione tutte le movimentazioni necessarie al fine di differenti voci di costo.

Per quanto tale dettaglio risulti utile e importante, ad una lettura puramente gestionale, il livello di significatività è molto meno dettagliato.

Ad esempio, nello sviluppo e valutazione di un nuovo progetto, l'aggregato gestionalmente rilevante risulta essere il totale del costo del personale dipendente e non le diverse voci che lo compongono.

QUANDO: La prospettiva “tempo”



La conduzione dell'attività richiede la necessità di rispondere “costantemente” alle domande fondamentali poste a fondamento dell'adozione dello strumento, ossia dove siamo e cosa dobbiamo fare per raggiungere gli obiettivi. Tale necessità si traduce nell'esigenza di scomporre il periodo gestionale (esercizio annuale) in sottoperiodi al fine di consentire, al manifestarsi di possibili scostamenti, l'adozione delle giuste “retroazioni”. A tal fine si identificano tre livelli di riferimento: il mese, il trimestre, l'anno. Tale aspetto rappresenta uno sviluppo dei sistemi contabili basati, generalmente, solo sull'anno solare. In realtà vi sono numerose attività con andamenti stagionali differenti e che richiedono una valutazione temporale adeguata.

Dal bilancio preventivo al *budget*

I sistemi di programmazione e controllo di gestione nascono con la finalità di orientare i comportamenti degli operatori verso il perseguimento degli obiettivi (efficacia gestionale) mediante il miglior impiego possibile delle risorse a disposizione (efficienza).

Essi sono impostati sull'analisi, la valutazione, la statistica e la valorizzazione economica delle *attività* e dei *processi* presenti nell'ente al fine di permettere al *management* di ponderare le migliori scelte che permettano all'ente di svolgere al meglio il proprio compito istituzionale salvaguardando la propria economicità.

Il concetto di *attività*

Le attività sono insiemi elementari di operazioni di gestione in cui è scomponibile l'operato delle "unità organizzative" della struttura (centri di costo). Così, in un centro addetto agli acquisti, le attività consistono nell'emissione degli ordini, nel sollecito ai fornitori, nel ricevimento dei beni acquistati, nell'immagazzinamento, eccetera.

Il concetto di *processo*

I processi sono insiemi di attività variamente configurabili, che normalmente attraversano i confini di più unità organizzative, rivolti ad obiettivi identificabili con una certa precisione. Classico esempio in ambito sanitario sono l'insieme di attività che va dall'ingresso del paziente in struttura fino alle sue dimissioni, dopo le necessarie attività di analisi cliniche, di diagnosi, di intervento chirurgico, di degenza, eccetera.

Attraverso l'individuazione delle attività svolte e delle corrispondenti risorse, ci si prefigge di descrivere e quantificare la produzione delle varie unità operative, collegare i fabbisogni di risorse alla quantità di produzione, valutare di conseguenza i livelli di efficienza nell'impiego delle risorse.

Il controllo di gestione non consiste, infatti, solo in una serie di procedure contabili, ma trova le sue motivazioni e le sue basi in una diversa "filosofia gestionale", fondata non sui controlli di tipo formale ed ispettoriale, ma sull'individuazione preventiva di obiettivi e risorse e sulla valutazione consuntiva del raggiungimento degli obiettivi e dell'utilizzo delle risorse.

In relazione al *budget* è bene sottolineare che:

- il *budget* è un programma globale che definisce l'equilibrio economico finanziario complessivo dell'ente;

- il *budget* definisce obiettivi, espressi in termini di risultati da conseguire e risorse correlate.

Gli obiettivi di *budget* devono essere:

- espressi in termini quantitativi, sintetici, prevalentemente monetari, al fine di poter permettere all'alta direzione un confronto oggettivo tra le prestazioni attese e realizzate da ciascun CdR, anche per permettere la diffusione presso varie aree e livelli organizzativi di una mentalità economica (ossia che considera sia i costi che i proventi conseguiti);
- misurabili; solo così, infatti, gli obiettivi di *budget* potranno essere confrontati con dati effettivi e quindi fornire un utile parametro di riferimento per il controllo e la valutazione;
- controllabili dal CdR cui sono assegnati; senza controllabilità non possono esservi, infatti, riscontri oggettivi e significativi.

Dal punto di vista logico, i sistemi di programmazione e controllo di gestione possono essere articolati in quattro fasi principali:

- programmazione;
- formulazione del *budget*;
- svolgimento e misurazione dell'attività;
- *reporting* e valutazione.

La predisposizione del *budget* presuppone la traduzione dei piani e dei programmi dell'ente in termini quantitativi e, di norma, in termini monetari. L'arco di riferimento temporale è predefinito, solitamente un anno, e la formulazione degli obiettivi avviene rispetto all'articolazione delle responsabilità interne (Centri di Responsabilità).

Il processo di formulazione del *budget* (*budgeting*) consiste essenzialmente in una negoziazione tra i centri di responsabilità ed i livelli superiori, attività che sfocia nella esplicita definizione degli *output* che si intendono realizzare durante l'anno di *budget* e delle risorse a ciò necessarie.

Il *budget* ha il valore di impegno bilaterale: i centri di responsabilità si impegnano a realizzare quanto dichiarato con le risorse pattuite, e i livelli superiori si impegnano a valutare positivamente questo comportamento.

Il *budget* è un programma globale che definisce l'equilibrio economico finanziario complessivo dell'ente e che fissa obiettivi, espressi in termini di risultati da conseguire e risorse correlate.

Nella sua versione più tradizionale il documento di *budget* risulta composto da tre documenti, strettamente correlati tra loro:

- il *budget* economico/gestionale;
- il *budget* degli investimenti;
- il *budget* finanziario.

Il *budget* economico/gestionale è quel modello di analisi e previsione che

prende in considerazione i modelli operativi dell'ente.

Partendo dalla definizione di volumi di servizi ed attività che intende offrire, ed i conseguenti ricavi, si vanno ad analizzare le voci di costo relative agli *input* necessari per lo svolgimento dell'attività.

Due sono i fattori di valutazione che richiedono un opportuno spazio descrittivo nell'ambito della scheda di *budget*:

- analisi e valutazione della gestione passata; l'analisi della gestione passata, infatti, potrebbe mettere in luce potenzialità od opportunità non ancora completamente utilizzate e che rappresentano, in tal senso, un elemento di forza del CdR;
- analisi e valutazione dell'impatto dall'evoluzione di fenomeni prospettici a breve periodo: in questo caso si tratta di prevedere quali fenomeni, il cui accadimento futuro è certo o altamente probabile, potranno condizionare positivamente o negativamente il CdR nel conseguimento degli obiettivi, sia interni che esterni all'ente.

Se il *budget* economico/gestionale è formulato in termini di costi e quantità, il *budget* degli investimenti comprenderà tutte le acquisizioni di beni durevoli previste per l'anno (immobili, acquisizione di macchinari, ristrutturazione locali, ecc.).

È possibile classificare gli investimenti in tre macro categorie:

- *ordinari*; investimenti ripetitivi e di sostituzione di attrezzature/beni già presenti;
- *straordinari*; investimenti che per importo e natura non sono ordinari come ad esempio alcuni tipi di manutenzioni;
- *di sviluppo*; investimenti che permettono lo sviluppo di nuove attività/servizi.

In termini generali è bene tener presente che:

- i progetti di investimento devono essere valorizzati e ne deve essere stimata anche la dimensione temporale (stima del fabbisogno finanziario ed economico);
- a fronte di nuovi investimenti possono trovare luogo disinvestimenti.

Se è vero che il *budget* degli investimenti non incide sui margini di efficienza gestionale è bene ricordare che:

- impatta sul risultato netto attraverso gli ammortamenti;
- gli investimenti necessitano di liquidità, la quale ha sempre un costo (reale o di opportunità);
- in tale ottica risulta fondamentale per gli investimenti che implicano uno sviluppo dell'attività operativa fare analisi specifiche che ne definiscano il TIR (Tasso Interno di Rendimento).

Il Tasso Interno di Rendimento (TIR) è il tasso di sconto che rende nullo il valore attuale netto dei flussi di cassa generati da un progetto d'investimento. Esso esprime il rendimento implicito di un progetto d'investimen-

to, ovvero il costo massimo della raccolta affinché permanga la convenienza economica dell'investimento.

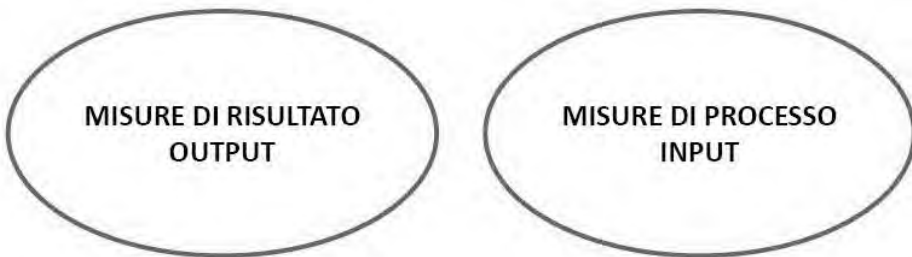
In linea generale si può definire un investimento positivo quello che genera un TIR maggiore del tasso di interesse del capitale di terzi finanziatori (banche).

Il *budget* finanziario ha come obiettivo quello di fornire una proiezione annuale del *cash flow* e del saldo banche complessivo al fine di verificare la dinamica e le analisi di "sostenibilità finanziaria" del *budget* economico e degli investimenti.

La nascita dei sistemi di controllo

La misurazione dei risultati è necessaria al fine di consentire all'ente gestore di appurare l'efficienza (cioè il rapporto tra *output* e *input*) e l'efficacia (cioè la coerenza tra *output* e finalità perseguita) di una determinata attività.

I parametri di misurazione dell'*output* possono essere classificati in base allo specifico oggetto misurato. Ai nostri fini sono sufficienti due classi:



La funzione di *reporting* si occupa di:

- governare il sistema degli obiettivi di *budget*;
- valutare le *performance* dei centri di responsabilità;
- valutare e governare i piani e i programmi dell'ente.

Le sue principali caratteristiche sono riconducibili a fattori di:

- *globalità*; nel senso che investe tutti gli aspetti del funzionamento di un ente. L'importanza di tale caratteristica discende dalla necessità di assicurare l'equilibrio e il coordinamento di tutte le diverse parti dell'organizzazione, il che richiede la disponibilità di adeguate informazioni in merito a ciascuna delle parti;
- *congruenza degli obiettivi*; un sistema di controllo direzionale dovrebbe essere progettato in modo tale che le decisioni che un dirigente assume nel proprio interesse siano contemporaneamente funzionali all'interesse dell'ente;
- *ritmicità*; il processo di programmazione e controllo tende ad essere ritmico; cioè si svolge secondo fasi e tempi predefiniti, mese dopo mese e anno dopo anno;
- *integrazione*; un sistema di programmazione e controllo dovrebbe essere coordinato e integrato; i dati rilevanti per uno scopo possono differire da quelli rilevanti per un altro scopo, ma la quadratura tra le due serie di dati deve essere sempre possibile.

Il sistema di controllo di gestione si basa sulla tecnica del confronto delle informazioni rilevate.

Abbiamo tre tipologie di parametri di confronto:

- confronto con i parametri di *budget*;
- confronto temporale (confronto dei parametri storici);
- confronto spaziale (confronto con strutture simili).



Le principali dimensioni da analizzare e definire nella fase di implementazione dei sistemi di *reporting* sono le seguenti:

- le categorie fondamentali di misurazione;
- il sistema di *reporting*: le definizioni;
- il sistema di *reporting*: gli aspetti tecnici;
- gli elementi caratterizzanti il sistema di *reporting*;
- le diverse tipologie di *report*.

Per quanto concerne le categorie fondamentali di misurazione si può sottolineare come gli scopi che rendono necessaria la misurazione dei risultati siano due:

- misurare l'efficienza, cioè il rapporto tra *output* e *input*;
- misurare l'efficacia, cioè la coerenza tra *output* e finalità perseguite.

I parametri di misurazione dell'*output* possono essere classificati in base allo specifico oggetto misurato. Ai nostri fini sono sufficienti due classi:

- misure di risultato;
- misure di processo.

In particolare le misure di risultato esprimono il grado di raggiungimento degli obiettivi, mentre le *misure di processo* riguardano principalmente le attività svolte dall'organizzazione.

La differenza sostanziale tra una *misura di risultato* e una *misura di processo* è che la prima è orientata ai fini, mentre la seconda è orientata ai mezzi.

La necessità di individuare una grandezza sintetica che rappresenti un fenomeno e che si presti a dare giudizi, è affrontata come un problema di misurazione. Le principali necessità da soddisfare a tale riguardo sono quelle relative alla individuazione di quelle informazioni che permettano di:

- implementare la logica di programmazione e controllo;
- dare un supporto operativo al sistema di *budget*;
- essere uno strumento di supporto alla valutazione.

L'implementazione delle logiche di programmazione e controllo viene attuata attraverso i sistemi di *reporting* in quanto permettono una reale utilizzazione dei dati e delle informazioni elementari fornite dal sistema di misurazione. Tale aspetto si ripercuote sul sistema di *budget* in quanto rappresenta un *supporto operativo* di fondamentale importanza per la progettazione e gestione del sistema di *budget* e per la responsabilizzazione degli operatori sul raggiungimento di concordati livelli di risultato.

Risulta quindi facile capire come sia con il sistema di *reporting*, nella sua funzione di *strumento di valutazione* della gestione, che si realizza effettivamente l'integrazione tra attività di programmazione di breve periodo e attività di controllo finalizzata a garantire un continuo adattamento delle scelte gestionali al mutare del contesto ambientale esterno e del contesto organizzativo interno.

L'utilità operativa dei sistemi di *reporting* si concretizza nella sua capacità di essere uno strumento di valutazione, in particolare attraverso l'analisi degli scostamenti che permette una valutazione a posteriori dei risultati ottenuti rispetto a quanto previsto in sede di *budget*: capire le dinamiche diviene così un elemento fondamentale per prevedere il futuro.

L'analisi degli scostamenti può essere sinteticamente ripartita in:

- scostamenti di volume;
- scostamenti di *mix*;
- scostamenti di efficienza.

Gli scostamenti di volume evidenziano le differenze registrate in termini di costi (fissi e variabili) e ricavi, mentre lo scostamento di *mix* può essere il risultato di una variazione nella tipologia di servizi offerti, di una variazione nella composizione dei servizi impiegati per l'erogazione dei servizi o una combinazione dei due fattori.

A livello "residuale" lo scostamento di efficienza è la differenza tra i costi effettivi e costi attesi non riconducibili agli scostamenti di volume e di *mix*.

Nel descrivere tale sistema di informazione risulta proficuo individuare

gli elementi alla base della progettazione di un sistema di *reporting*, che sono distinguibili in:

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

I destinatari dell'informazione possono essere suddivisi in:

- alta direzione con responsabilità direzionale/gerarchica;
- dirigenti di strutture complesse, con responsabilità di coordinamento di aggregati di unità operative;
- dirigenti responsabili di funzione, responsabili di una o più classi di fattori produttivi.

Per quanto riguarda il contenuto dell'informazione si distingue tra *report di routine*, *report di approfondimento* e *report non strutturati*:

- i *report di routine* sono prospetti informativi periodicamente e stabilmente inviati ai destinatari secondo un piano prestabilito di diffusione delle informazioni. Essi presentano un grado di sintesi e una struttura standardizzati, mettendo in evidenza le informazioni più significative per ciascun livello decisionale.
- i *report di approfondimento* sono prospetti informativi caratterizzati da un'elevata analiticità dell'informazione prodotti e distribuiti solo dietro esplicita richiesta proveniente dai destinatari dei *report di routine*. Essi sono finalizzati ad un'analisi approfondita di accadimenti gestionali trascorsi, stimolata dai *report di routine*;
- i *report non strutturati* sono prospetti informativi prodotti in relazione a specifiche e particolari esigenze cognitive saltuarie e non ricorrenti. Ci si riferisce ad esempio a decisioni di investimento o a decisioni di valutazione tra diverse alternative di gestione di un'attività, eccetera.

Il contenuto informativo deve essere sintetico e limitarsi a fornire poche informazioni al fine di consentire una rapida consultazione da parte del destinatario. Eventuali esigenze di approfondimento possono essere soddisfatte ricorrendo a *report* di approfondimento appositamente predisposti. Le informazioni contenute nel *report* devono orientare l'attenzione del destinatario sulle variabili che egli può controllare, e in particolare sulle conseguenze delle decisioni che egli ha preso.

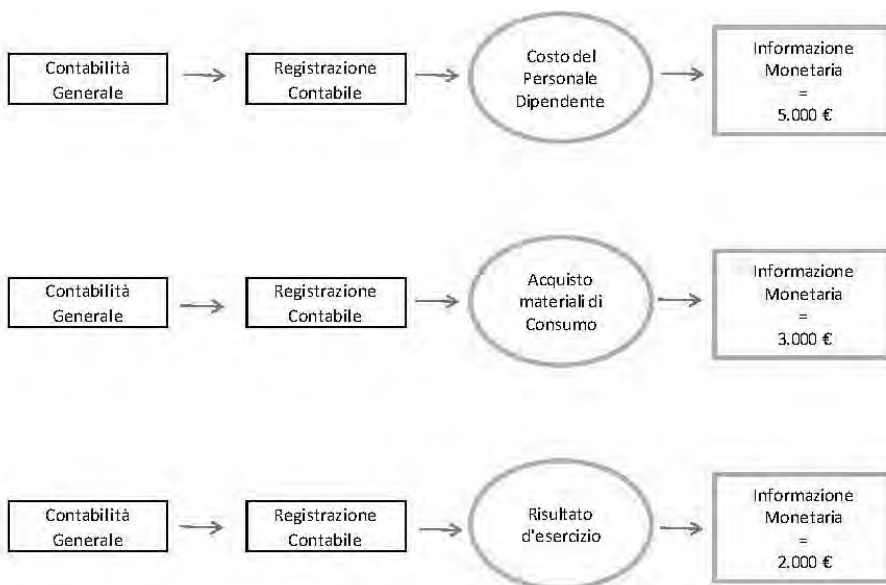
I sistemi di analisi economica, patrimoniale e finanziaria - alcune proposte operative

Il passaggio dalla contabilità generale alla contabilità manageriale impone la creazione di una serie di indicatori di carattere non prettamente economico di natura extra contabile:

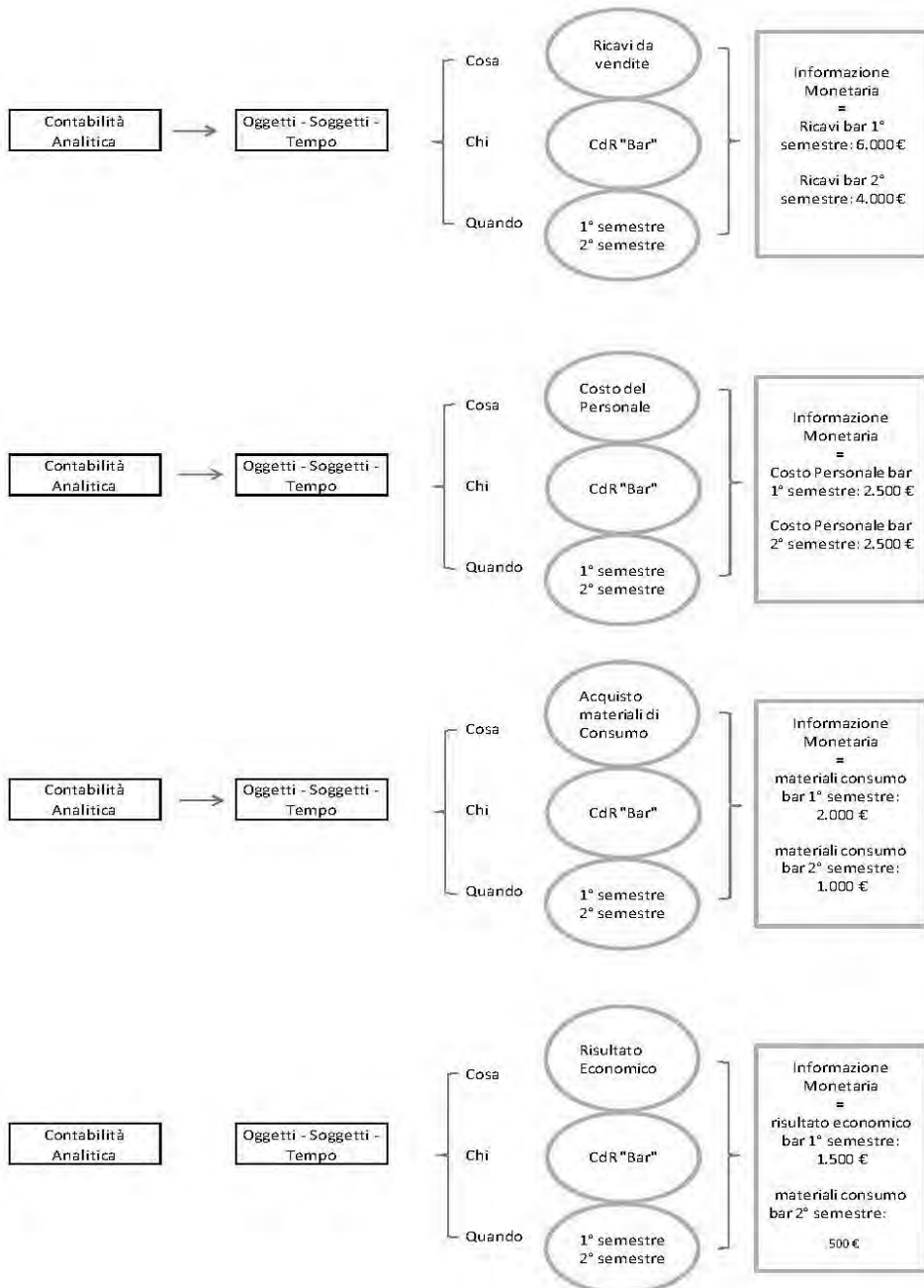
- la contabilità generale registra i fatti economicamente salienti della gestione;
- la contabilità analitica integra tali informazioni con le dimensioni "soggetti" - "oggetti" - "tempo";
- gli strumenti di controllo di gestione, a supporto della contabilità manageriale, scompongono tali grandezze di natura economica in informazioni qualitative e quantitative in relazione agli *input* utilizzati ed agli *output* generati.

Nelle pagine seguenti verranno presentati alcuni modelli, a titolo esemplificativo, al fine di meglio comprendere le necessarie attività implementative delle informazioni a supporto del processo decisionale.

Esempio di Informazioni di Contabilità Generale



Il valore aggiunto della contabilità analitica, sempre sviluppato in sede di registrazione contabile, genera il seguente impatto informativo:



Per quanto concerne gli strumenti di programmazione e controllo essi possono essere predisposti in maniera più o meno dettagliata. La discriminante di scelta risiede nel giusto connubio tra informazione gestionalmente rilevante e costo della stessa (in termini di tempo e risorse).

I dati possono essere presentati in diverse forme (scritta, tabellare, grafica, ecc). Le informazioni così raccolte possono essere anche utilizzate per l'implementazione di indicatori ad hoc.

Analisi dei ricavi - Attività Bar

	Quantità 1° trim	Quantità 2° trim	Qtà Totale	Prezzo medio 1° trim.	Prezzo medio 2° trim.	Prezzo Medio Totale	Ricavo 1° trim.	Ricavo 2° trim.	Ricavo Totale
Vendita prodotti da banco	1500	900	2.400	€ 1,00	€ 1,50	€ 1,19	€ 1.500,00	€ 1.350,00	€ 2.850,00
Vendita bibite	1120	800	1.920	€ 2,50	€ 2,00	€ 2,29	€ 2.800,00	€ 1.600,00	€ 4.400,00
Vendita prodotti da frigo	850	525	1.375	€ 2,00	€ 2,00	€ 2,00	€ 1.700,00	€ 1.050,00	€ 2.750,00
Totale Vendite	3470	2225	5695	€ 1,05	€ 0,70	€ 1,76	€ 6.000,00	€ 4.000,00	€ 10.000,00

Analisi dei Costi - Bar

	Costo 1° trim	Costo 2° trim	Costo Totale	Costo Medio 1° trim	Costo Medio 2° trim	Costo Medio Totale
Personale	€ 2.500,00	€ 2.500,00	€ 5.000,00	€ 0,72	€ 1,12	€ 0,88
Acquisti	€ 2.000,00	€ 1.000,00	€ 3.000,00	€ 0,58	€ 0,45	€ 0,53
Costi Totali	€ 4.500,00	€ 3.500,00	€ 8.000,00	€ 1,30	€ 1,57	€ 1,40

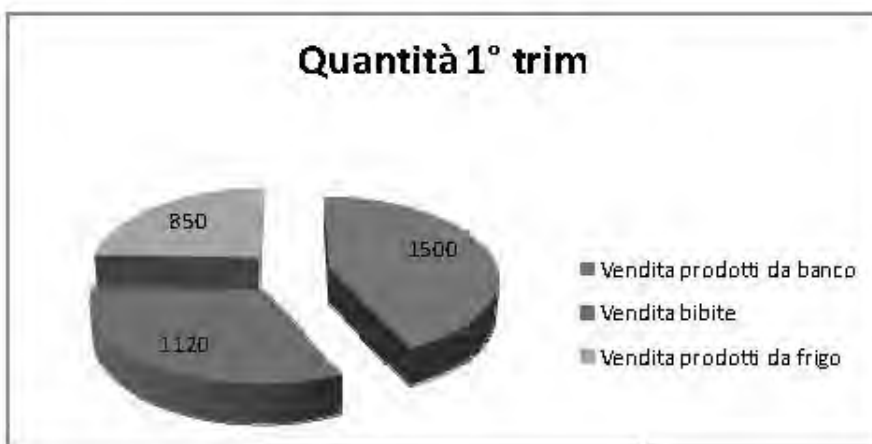
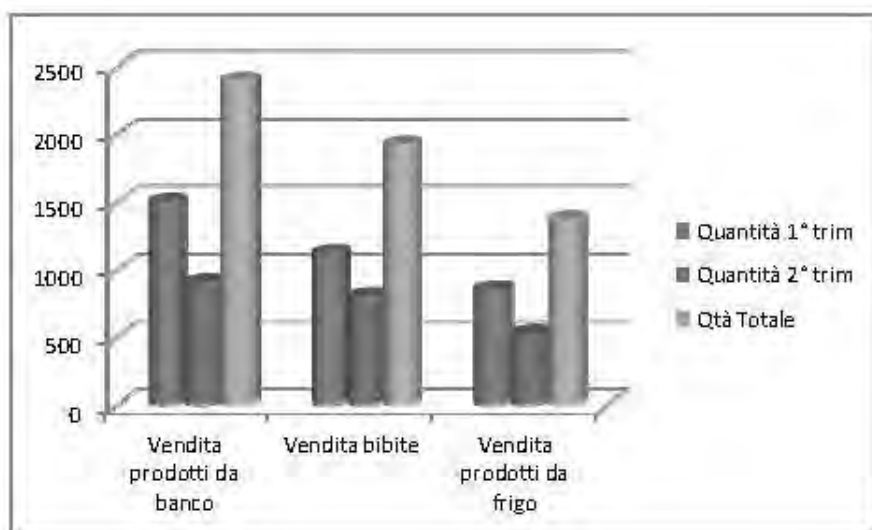
Analisi della Marginalità

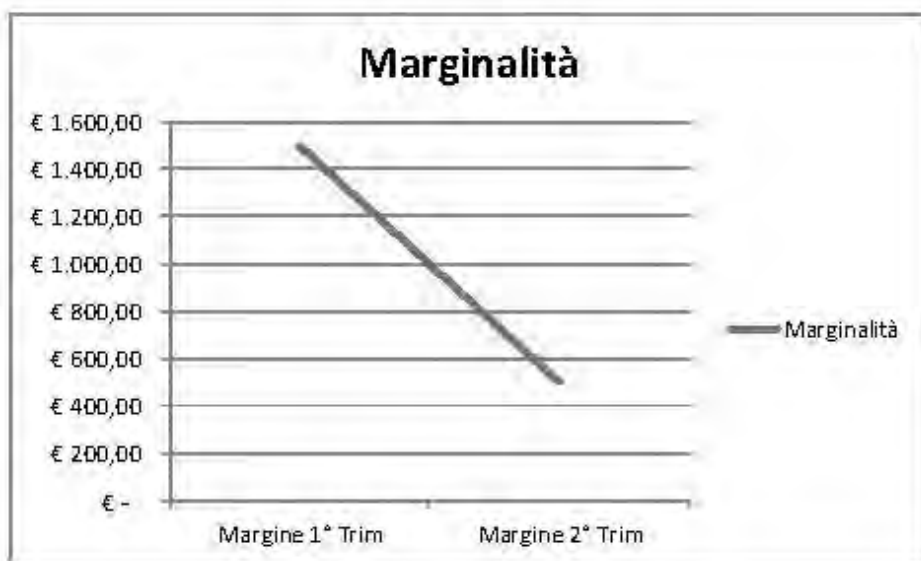
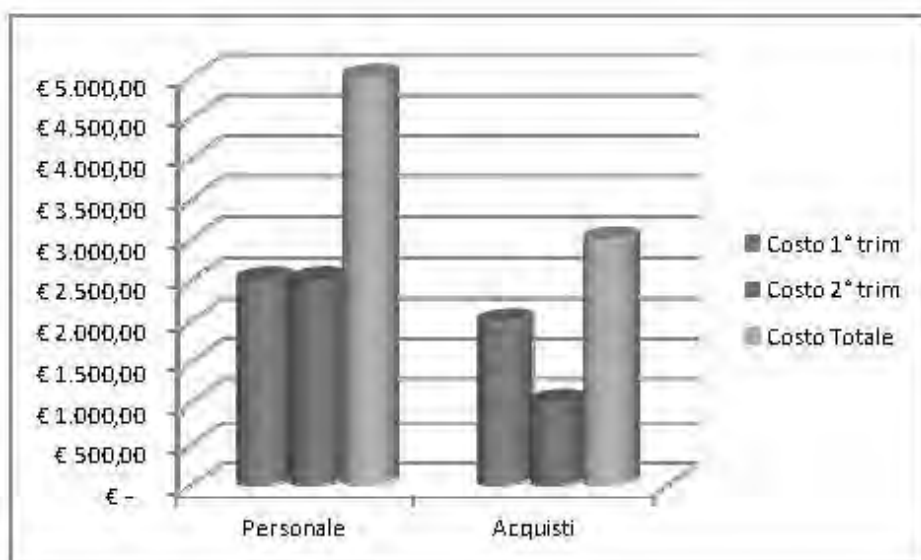
	Margine 1° Trim	Margine 2° Trim	Margine Totale
Marginalità	€ 1.500,00	€ 500,00	€ 2.000,00
Marginalità Media	€ 1,01	€ 0,22	€ 0,35

Negli esempi riportati si evidenzia come i ricavi abbiano significativi andamenti gestionali, così come gli acquisti, mentre il costo del personale risulta costante.

Ulteriore punto di interesse è la variazione del mix di prodotti venduti che, attraverso la propria marginalità media, influiscono sul risultato finale.

Alcuni esempi di forma grafica vengono di seguito riportati:





Gli esempi sino ad ora riportati fanno riferimento ad attività economiche, ovvero a centri di reddito.

Qualora si volesse creare un sistema di *reporting* ad hoc per centri di missione gli indicatori di efficacia andrebbero a sottolineare fattori specifici, come ad esempio:

Cento di Missione: “Centro d’ascolto parrocchiale” (gratuito)

Budget a disposizione: 10.000

Analisi dei costi

	Costo 1° trim	Costo 2° trim	Costo Totale
Personale	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 4.000,00
Utenze	€ 1.000,00	€ 1.000,00	€ 2.000,00
Affitti	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 4.000,00
Costi Totali	€ 5.000,00	€ 5.000,00	€ 10.000,00

Analisi delle prestazioni

	1° trim	2° trim	Totale
Prestazioni	150	200	350
Numero Utenti	12	23	35
Prestazioni medie per utente	13	9	21

Analisi utenti

	1° trim	2° trim	Totale
<18 Anni	60	76	136
da 18 a 65 Anni	35	35	70
> 65 Anni	55	89	144

	1° trim	2° trim	Totale
Psicosociale	75	87	162
Sanitario	55	78	133
Corsi	20	35	55

L'utilizzo di tali dati risulta molto importante in caso di attività strettamente legate alla *mission* dell'ente. Alla luce dei dati forniti stiamo davvero operando nella direzione giusta? Stiamo intercettando i fabbisogni del territorio?

Conclusioni

I sistemi di pianificazione e controllo non rappresentano la risposta definitiva per la “buona” conduzione di un ente (parrocchia, diocesi, istituto religioso).

Essi risultano però strumenti particolarmente utili in quanto permettono di capire in quale direzione si sta muovendo l’ente attraverso la condivisione di informazioni.

La trasmissione e circolazione di tali informazioni aiuta a diffondere la cultura d’ente.

In particolare gli strumenti di controllo gestione permettono di:

- pianificare l’attività nel breve e medio periodo;
- verificare il raggiungimento degli obiettivi;
- valutare l’impatto in termini di efficacia, efficienza e sostenibilità dei progetti.

Tali sistemi permettono anche di:

- dotare la direzione di strumenti sintetici di previsione ed analisi degli scostamenti;
- permettere un processo decisionale anticipatorio;
- dotare i responsabili ai diversi livelli di strumenti sempre più analitici che permettano di individuare strumenti di efficientamento.

