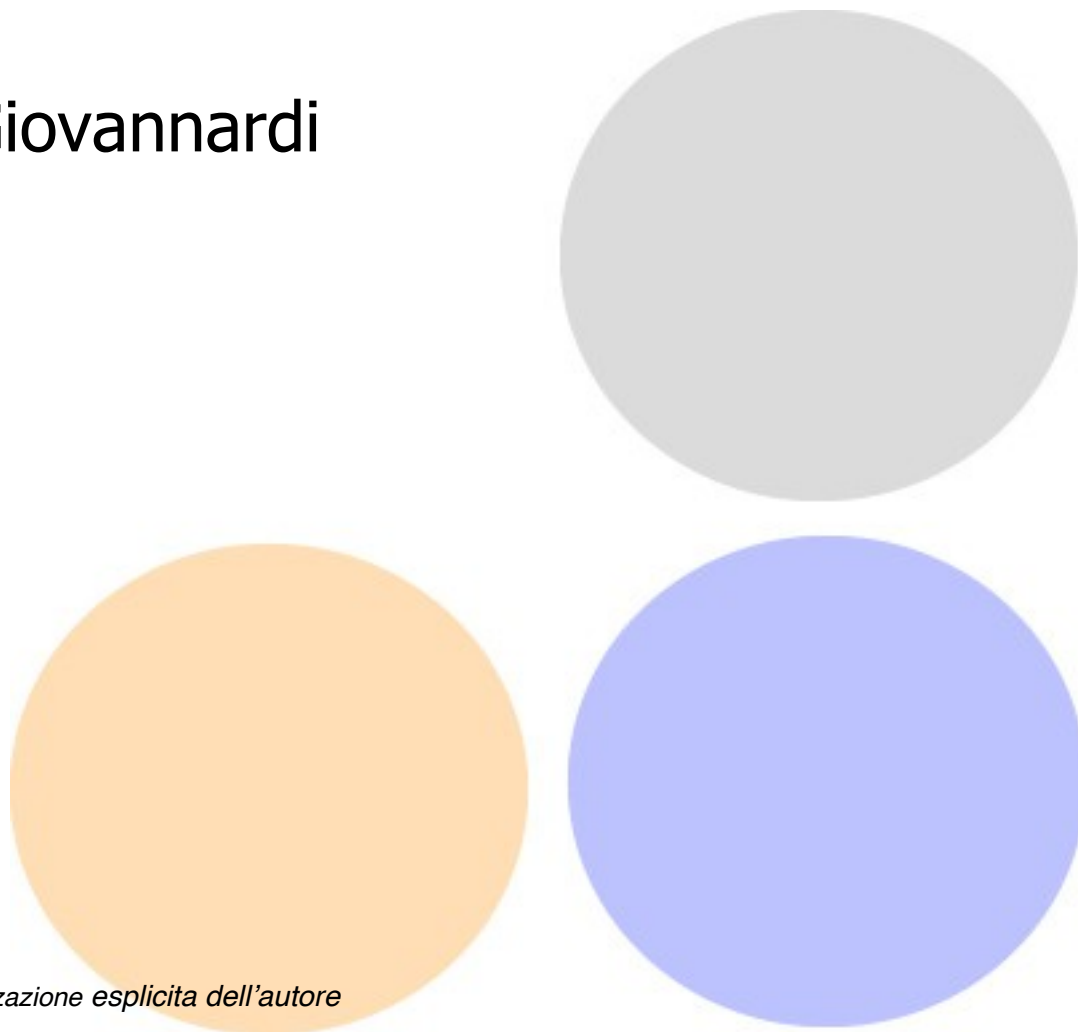




# PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DI GESTIONE PER IL NO PROFIT

Docente: dr. Guido Giovannardi

18, 19, 20 e 21 maggio 2020





## DI COSA PARLEREMO

analisi dei dati di bilancio ed extracontabili

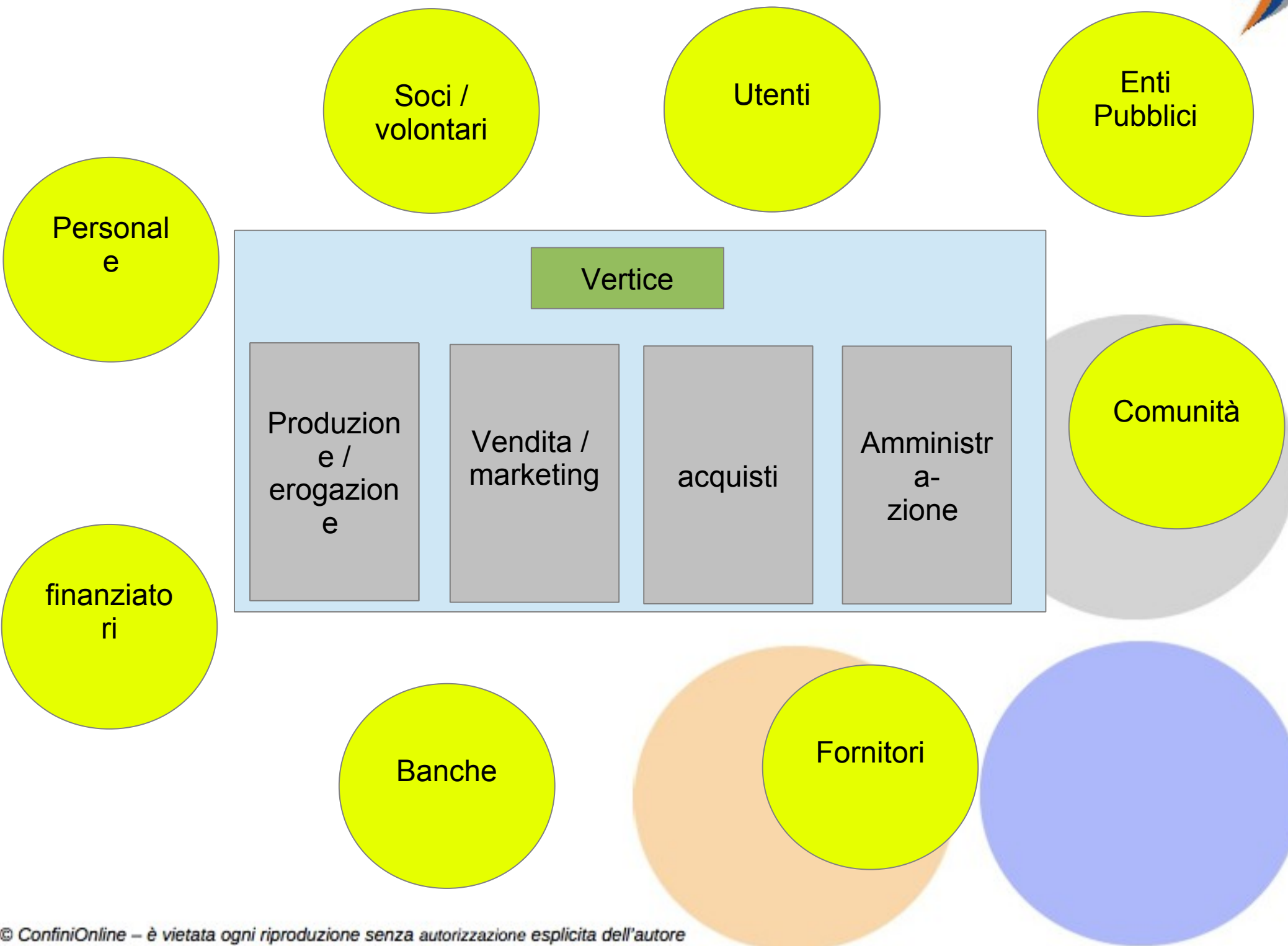
sistemi di analisi e controllo dei ricavi /costi

impostazione e gestione dell'ente sulla base di budget

uso del controllo di gestione nelle ONP

elaborazione di indicatori di efficienza e dei propri costi standard

.... con riferimento alla riforma del Codice del Terzo Settore





<b>Funzione</b>	<b>Ente no profit</b>	<b>Impresa profit</b>
<b>vendita</b>		
<b>marketing</b>		
<b>Produzione / erogazione dei servizi</b>		
<b>acquisti beni e servizi</b>		
<b>magazzino e logistica</b>		
<b>gestione del personale</b>		
<b>amministrazione e contabilità</b>		
<b>risorse finanziarie</b>		
<b>gestione intangibili</b>		
<b>rapporti con stakeholders</b>		



<b>Funzione</b>	<b>Ente no profit</b>	<b>Impresa profit</b>
<b>vendita</b>	X	X
<b>marketing</b>	X	X
<b>Produzione / erogazione dei servizi</b>	X	X
<b>acquisti beni e servizi</b>	X	X
<b>magazzino e logistica</b>	X	X
<b>gestione del personale</b>	X	X
<b>Gestione dei volontari</b>	X	=
<b>amministrazione e contabilità</b>	X	X
<b>risorse finanziarie</b>	X	X
<b>gestione intangibili</b>	X	X
<b>rapporti con stakeholders</b>	X	X



<b>Funzione</b>	<b>Ente no profit</b>	<b>Impresa profit</b>	<b>Impresa sociale</b>
<b>vendita</b>	X	X	X
<b>marketing</b>	X	X	X
<b>Produzione / erogazione dei servizi</b>	X	X	X
<b>acquisti beni e servizi</b>	X	X	X
<b>magazzino e logistica</b>	X	X	X
<b>gestione del personale</b>	X	X	X
<b>Gestione dei volontari</b>	X	=	X
<b>amministrazione e contabilità</b>	X	X	X
<b>risorse finanziarie</b>	X	X	X
<b>gestione intangibili</b>	X	X	X
<b>rapporti con stakeholders</b>	X	X	X
<b>dividendi</b>	=	X	X (limiti)

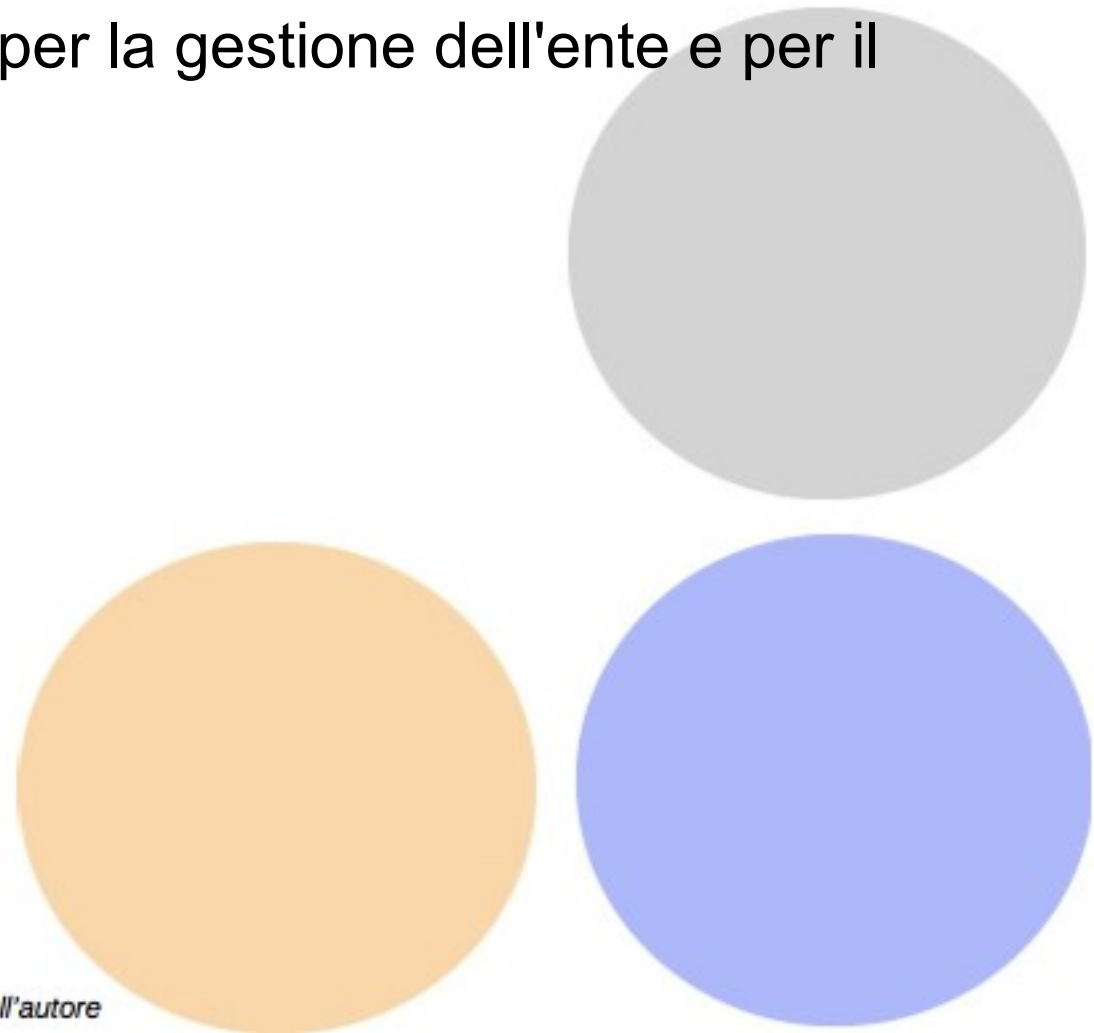


# Le informazioni

quantitative: hanno una ricaduta sul bilancio civilistico

qualitative: non hanno ricaduta sul bilancio civilistico

tutte e due le tipologie servono per la gestione dell'ente e per il Bilancio Sociale





# Le informazioni

Come gestisco le informazioni:

formalmente: standardizzazione del contenuto, della forma, della tempistica, del recapito e relativo feed-back; collegamento con il ruolo gerarchico e/o funzionale e il sistema di deleghe.

Informalmente: il livello di informalità si crea nel divenire dell'ente.

Nessun ente gestisce le informazioni in maniera completamente informale. Per:

- norme imperative (fiscali, civilistiche, del lavoro, contratti)
- condivisione fra più elementi
- archiviazione del dato
- identificazione della responsabilità





# PIANIFICARE LE MODIFICHE ORGANIZZATIVE IN FUNZIONE DELLE INFORMAZIONI

analizzare le informazioni (quali informazioni, da chi, a chi, come, rilevanza)

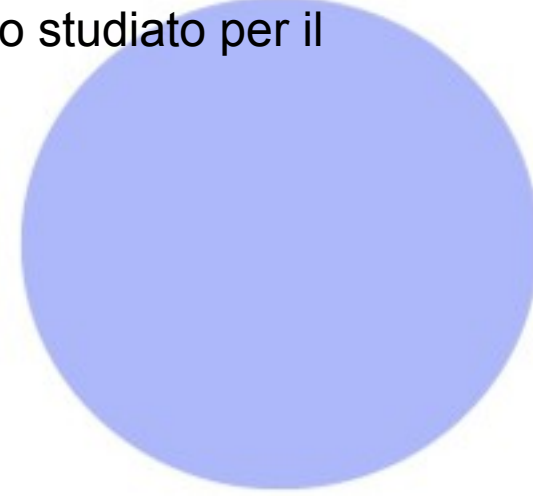
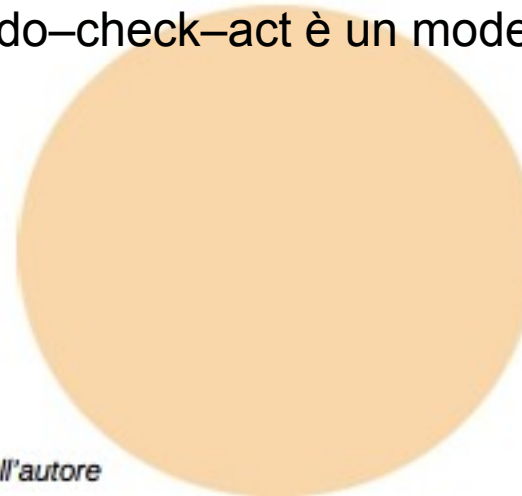
pianificare il flusso informativo      plan

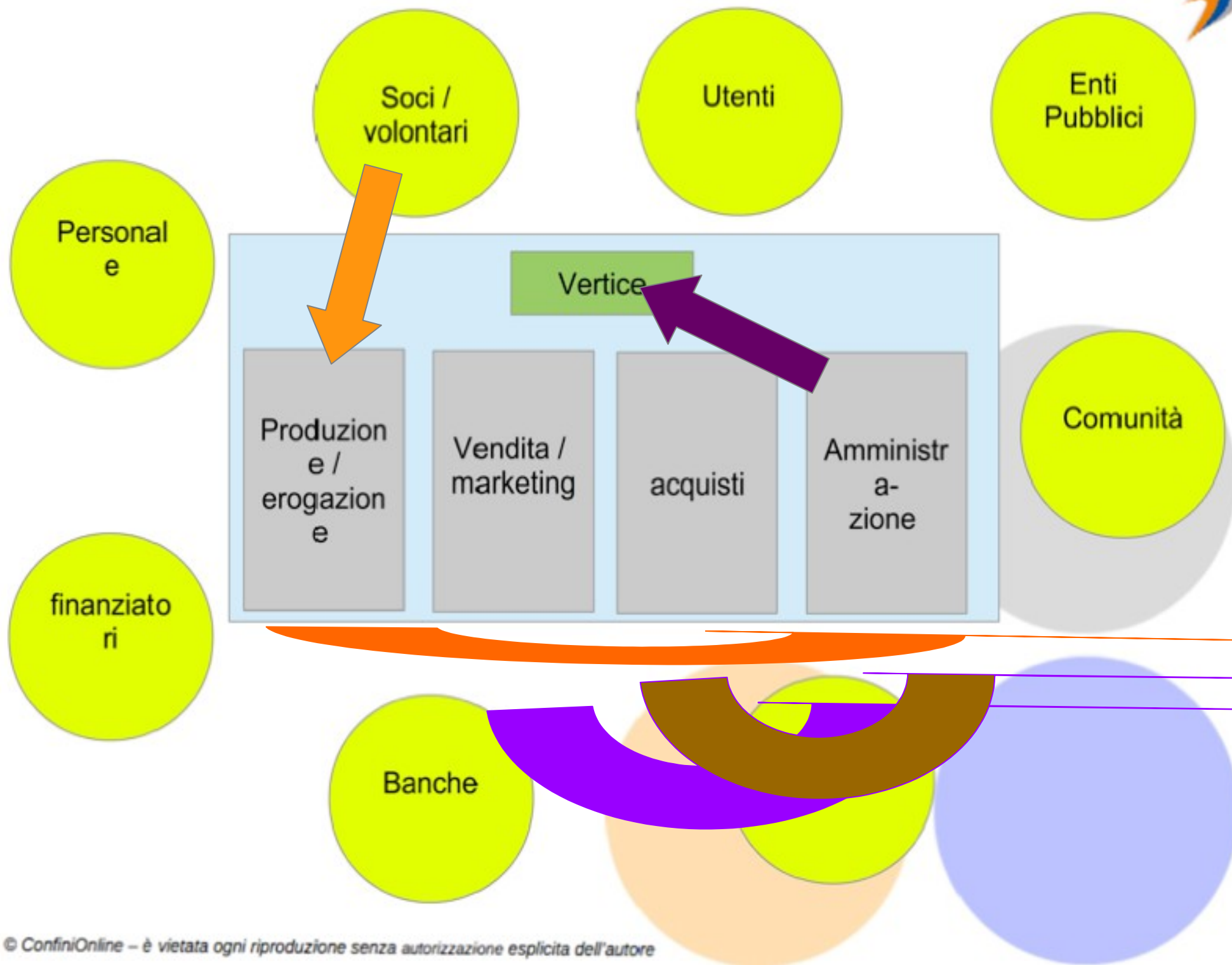
attuare il flusso informativo      do

testare il flusso informativo      check

migliorare il flusso informativo      act

(Il **ciclo di Deming: ciclo di PDCA** - plan-do-check-act è un modello studiato per il miglioramento continuo della qualità)







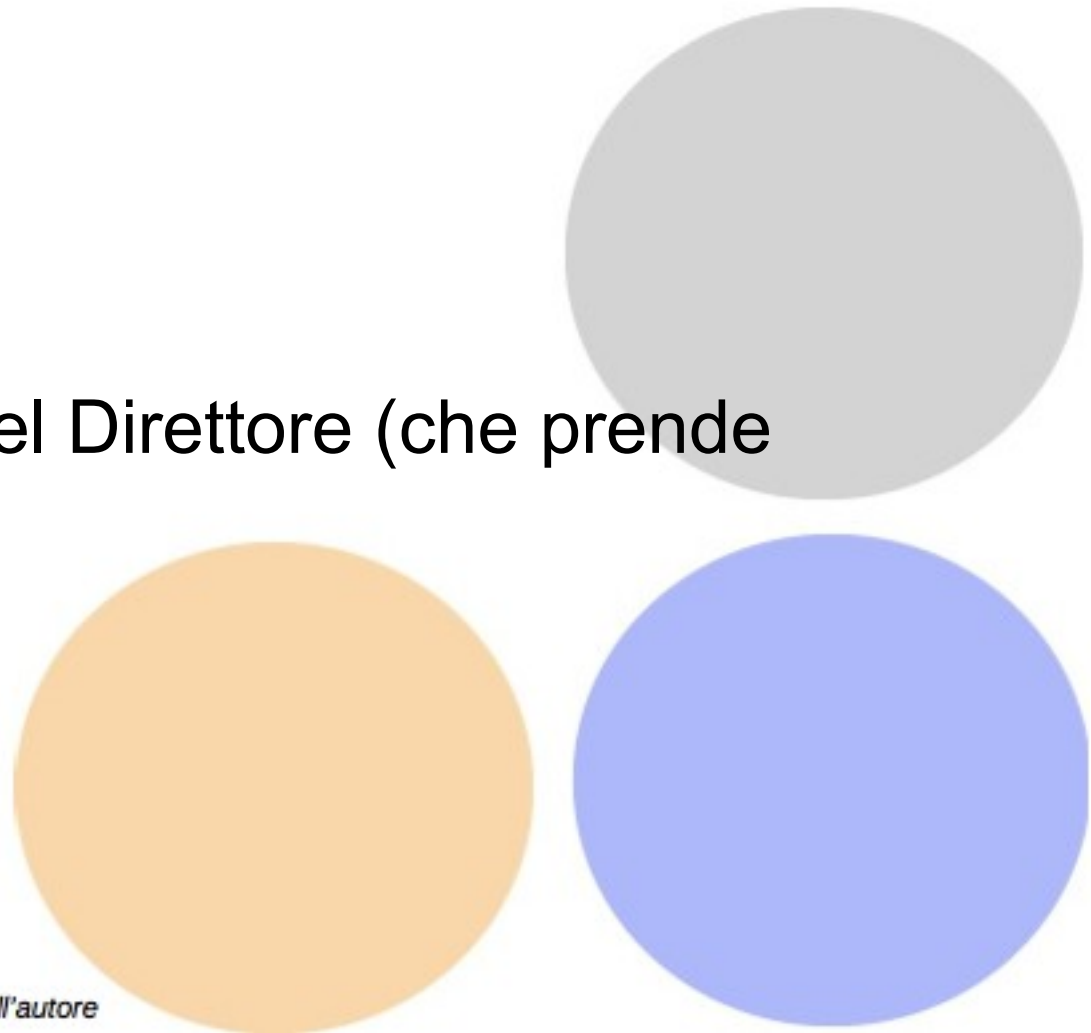
# COME POSSO FORMALIZZARE UNO SCAMBIO DI INFORMAZIONI?

Ordine di servizio

Modulo da compilare

Telefonata

Convocazione sulla sedia del Direttore (che prende appunti)





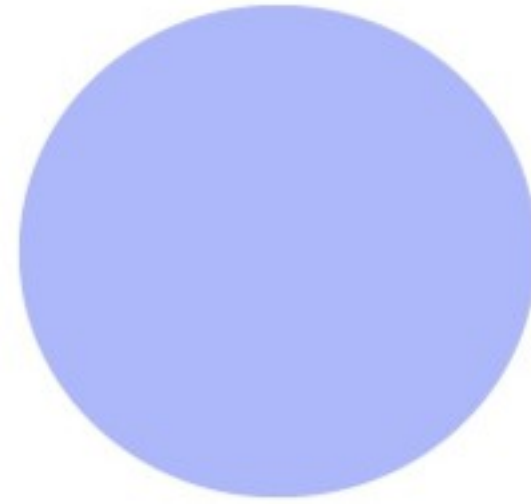
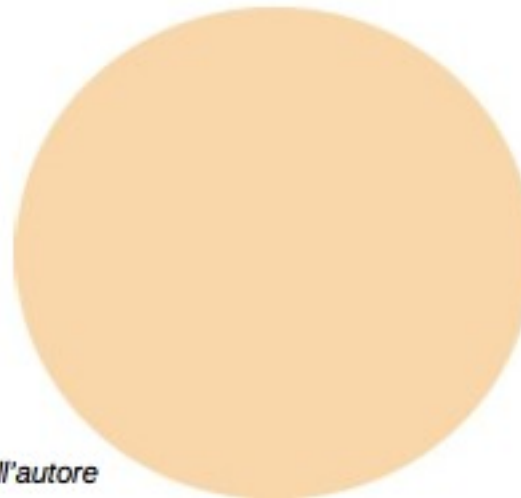
# COME “GIUSTIFICO” LA FORMALIZZAZIONE?

Ordino ed è sufficiente

propongo, discuto e convinco

condivisione degli obiettivi

vincoli normativi esterni inderogabili



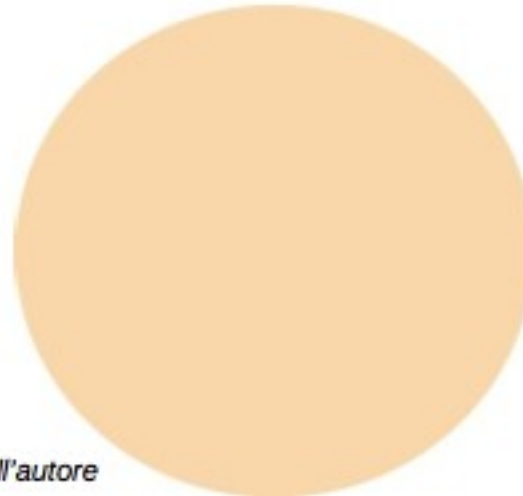


# FUNZIONE DEL BILANCIO:

Bilancio consuntivo – art. 2423 del Codice Civile:

**Redazione del bilancio.** Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.





Bilancio preventivo: art. 2428 del Codice Civile

**Relazione sulla gestione.** Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori sulla situazione della società e sull'andamento della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti.

Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

omissis

6) l'evoluzione prevedibile della gestione.



## Dal Codice del Terzo Settore:

### Art. 13 - Scritture contabili e bilancio

1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto **gestionale**, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e **gestionale** dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.
2. Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.
3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.
4. Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'[articolo 2214 del codice civile](#).
5. Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del [codice civile](#).
6. L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale **delle attività** di cui all'articolo 6 **a seconda dei casi, ...** nella relazione di missione **o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio..**
7. Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore.





## Dal Codice del Terzo Settore:

### **Art. 14 - Bilancio sociale**

1. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

2. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati..





## Documenti che compongono il bilancio (dal 2019):

	Associazioni non ETS	Associazioni e altri enti del Terzo Settore	ma: ETS con RICAVI < 220.000	Imprese sociali (e coop sociali)	Società profit
<b>Stato patrimoniale</b>		S I	NO	CEE	CEE
<b>Conto economico</b>		==	==	CEE	CEE
<b>Rendiconto gestionale</b>		S I	==		
<b>Rendiconto per cassa</b>	In alternativa al conto economico	==	S I	no	no
<b>Relazione (economica) sulla gestione</b>				CEE	CEE
<b>Relazione di missione</b>		S I			
<b>Nota integrativa</b>				CEE	CEE
<b>Relazione del Collegio sindacale (o organo di controllo)</b>		Fondazioni: SI altri enti: vedi requisiti (art. 30 CTS)	vedi requisiti (art. 30 CTS)	Se presente	Se presente
<b>Relazione dell'organo di revisione</b>		vedi requisiti (art. 31 CTS)	vedi requisiti (art. 31 CTS)	sì	Se presente
<b>Bilancio sociale o BRS</b>	Non obbligatorio	Ricavi superiori a € 1.000.000: deposito e pubblicazione	Ricavi superiori a € 100.000: solo pubblicazione	si	Non obbligatorio
<b>carattere strumentale attività ex art. 6 CTS</b>		relazione di missione	rendiconto gestionale	Nota integrativa	



## Art. 30 - Organo di controllo

1. Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.
2. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:
  - a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
  - b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
  - c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.
3. L'obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.
4. La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.
5. Ai componenti dell'organo di controllo si applica l' art. 2399 del C.C. ...
6. L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del D.L. 8.6.2001, n. 231, qualora applicabili, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. ...
7. L'organo di controllo esercita inoltre compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto **dall'organo di controllo..**



## **Art. 31 - Revisione legale dei conti**

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

2. L'obbligo di cui al comma 1 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

3. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.

# RENDICONTO GESTIONALE o RENDICONTO PER CASSA – illustra:



- Proventi e Oneri

## RELAZIONE DI MISSIONE - illustra:

- poste di bilancio
- andamento economico / finanziario
- modalità di perseguimento della mission

## In ambedue:

- rendiconto delle raccolte fondi
- carattere secondario delle attività diverse

# BILANCIO SOCIALE E COMPENSI



Entrate > € 1.000.000 ?

Obbligatorio, con pubblicazione sul sito e deposito presso il RTS

Entrate > 100.000?

Obbligatorio, con pubblicazione sul sito

In ambedue i casi:

Occorre rendere noti i compensi ad Amministratori, organo di controllo, ai dirigenti e ai soci



# **D.M. 5 MARZO 2020 – SCHEMI DI STATO PATRIMONIALE, RENDICONTO GESTIONALE, RENDICONTO PER CASSA, RELAZIONE DI MISSIONE**

Stato Patrimoniale:

Ricalca quello delle società di capitali

Rendiconto gestionale:

A sezioni contrapposte, richiama quello già a suo tempo approvato dalla Agenzia per le Onlus

Rendiconto per cassa: c.s. con inserimento di raccordo con voci “patrimoniali”

Relazione di missione: un mix fra relazione sulla gestione e la nota integrativa delle soc. di capitali



# **D.M. 5 MARZO 2020 – SCHEMI DI STATO PATRIMONIALE, RENDICONTO GESTIONALE, RENDICONTO PER CASSA, RELAZIONE DI MISSIONE**

## **CARATTERISTICHE:**

- Schemi “fissi” modificabili con accorpamento di voci o ulteriore dettaglio per maggiore chiarezza.

## **Criticità:**

- Non applicabile a ETS con prevalente o esclusiva attività in forma di impresa commerciale
- Analisi di bilancio “tradizionali”

## **Vantaggi:**

- Indicatori di bilancio “sociali” innovativi, da costruire





<b>ATTIVO</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
<b>A) quote associative o apporti ancora dovuti;</b>	0,00	0,00
<b>B) immobilizzazioni:</b>		
I - immobilizzazioni immateriali:	0,00	0,00
II - immobilizzazioni materiali:	0,00	0,00
III - immobilizzazioni finanziarie	0,00	0,00
Totale immobilizzazioni.	0,00	0,00
<b>C) attivo circolante:</b>		
I - rimanenze:	0,00	0,00
II - crediti	0,00	0,00
- di cui esigibili oltre l'esercizio successivo:	0	0
III - attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:	0,00	0,00
IV - disponibilità liquide:	0,00	0,00
Totale attivo circolante.	0,00	0,00
<b>D) ratei e risconti attivi.</b>	0,00	0,00
<b>totale ATTIVO</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>PASSIVO:</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>
<b>A) patrimonio netto:</b>	0,00	0,00
I - fondo di dotazione dell'ente;	0,00	0,00
II - patrimonio vincolato:	0,00	0,00
III - patrimonio libero:	0,00	0,00
IV - avanzo/disavanzo d'esercizio.	0,00	0,00
<b>B) fondi per rischi e oneri:</b>	0,00	0,00
<b>C) trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato;</b>	0,00	0,00
<b>D) debiti</b>	0,00	0,00
- di cui esigibili entro l'esercizio successivo:	0	0
<b>E) ratei e risconti passivi.</b>	0,00	0,00
<b>totale PASSIVO</b>	<b>0</b>	<b>0</b>





## RENDICONTO GESTIONALE (in forma sintetica)

0

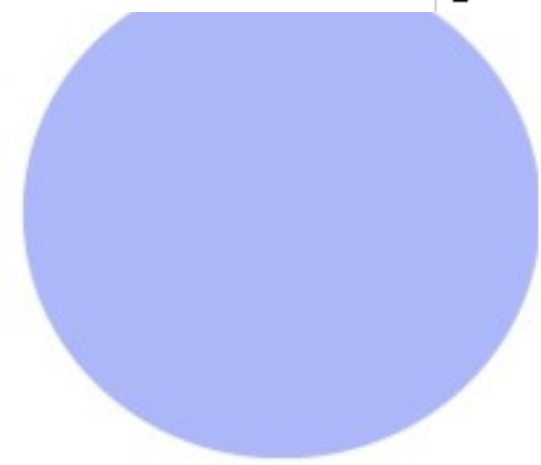
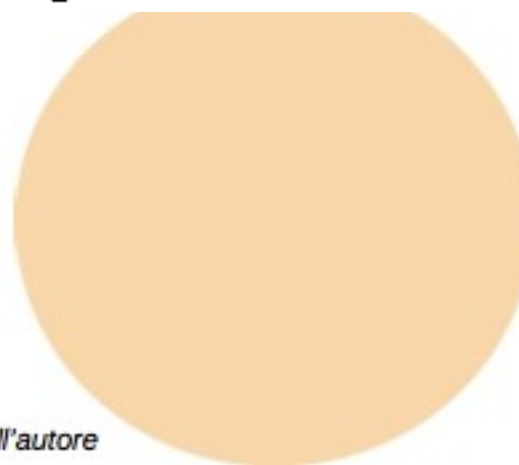
ONERI E COSTI	2020	2019	PROVENTI E RICAVI	2020	2019
A) Costi e oneri da attività di interesse generale	0,00	0,00	A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale	0,00	0,00
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/ )	0,00	0,00
B) Costi e oneri da attività diverse	0,00	0,00	B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse	0,00	0,00
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/ )	0,00	0,00
C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi	0,00	0,00	C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi	0,00	0,00
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi	0,00	0,00
D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali	0,00	0,00	D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali	0,00	0,00
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/ )	0,00	0,00
E) Costi e oneri di supporto generale	0,00	0,00	E) Proventi di supporto generale	0,00	0,00
<b>Totale oneri e costi</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>Totale proventi e ricavi</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/ )	0,00	0,00
			Imposte	0	0
			<b>Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/ )</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Costi e proventi figurativi:</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>		<b>2020</b>	<b>2019</b>
Costi figurativi	0	0	Proventi figurativi	0	0

Costi e proventi figurativi: inserimento facoltativo. Quanto esposto nel presente prospetto non deve essere stato già inserito nel rendiconto gestionale.



## INDICATORI STATO PATRIMONIALE E RENDICONTO GESTIONALE

ATTIVO					PASSIVO				





## Ricostruzione dello Stato Patrimoniale per liquidità decrescente

Attivo	Passivo
Immobilizzazioni (20%)	Mezzi propri (25%)
Capitale circolante (65%)	Debiti a medio / lungo (20%)
Cassa (15%)	Debiti a breve (55%)



Quale situazione è migliore? La precedente o quella presentata qui?

Attivo	Passivo
Immobilizzazioni (20%)	Mezzi propri (25%)
Capitale circolante (65%)	Debiti a medio / lungo (20%)
Cassa (15%)	Debiti a breve (55%)

Attivo
Immobilizzazioni (40%)
Capitale circolante (50%)
Cassa (10%)

Passivo
Mezzi propri (10%)
Debiti a medio / lungo (20%)
Debiti a breve (70%)



# E adesso? Cosa è cambiato?

Attivo
Immobilizzazioni (40%)
Capitale circolante (50%)
Cassa (10%)

Passivo
Mezzi propri (10%)
Debiti a medio / lungo (20%)
Debiti a breve (70%)

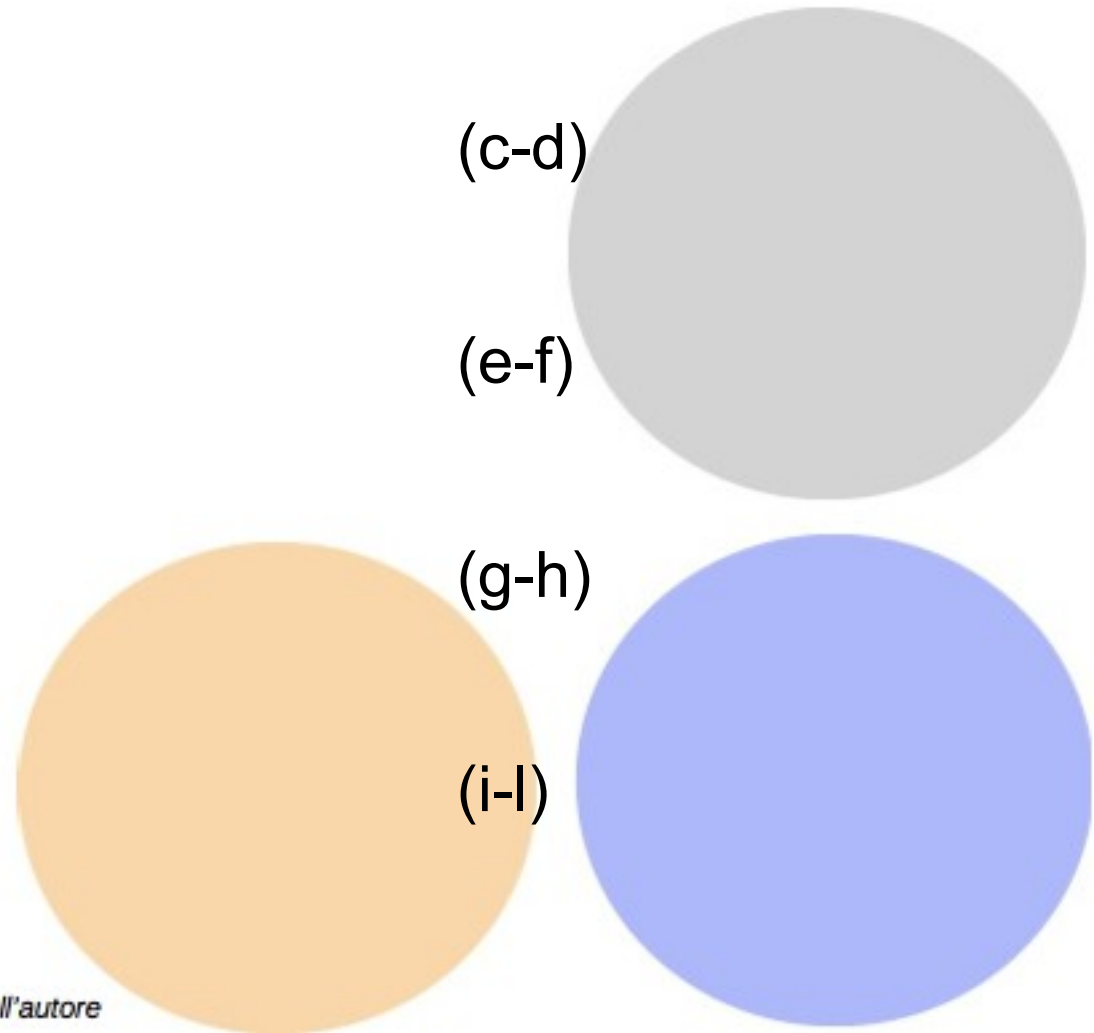
Attivo
Immobilizzazioni (40%)
Capitale circolante (50%)
Cassa (10%)

Passivo
Mezzi propri (10%)
Debiti a medio / lungo (40%)
Debiti a breve (50%)



# CONTO ECONOMICO IN FORMA SCALARE

- a) Ricavi
- b) Costi Caratteristici
- c) Risultato della gestione caratteristica (a-b)
- d) costo del lavoro
- e) Margine operativo lordo (c-d)
- f) Spese generali
- g) Margine operativo netto (e-f)
- h) costi indiretti
- i) Risultato ante imposte (g-h)
- l) imposte
- m) Risultato gestionale (i-l)



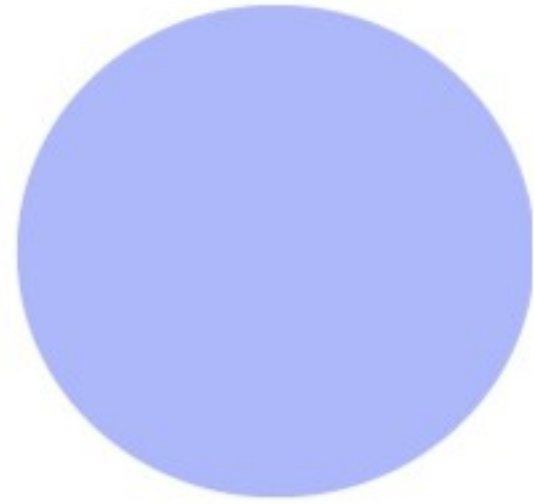
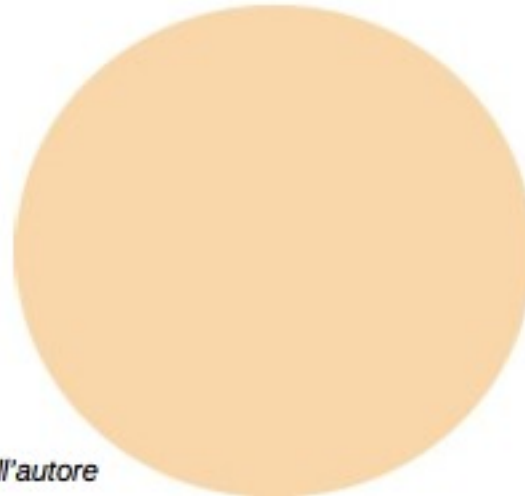


	SOCIETA' PROFIT	ENTE NO PROFIT
<u>scopo</u>	<u>Massimizzare il profitto</u>	<u>Adempiere alla mission</u>
<u>Funzione del reddito</u>	<u>Remunerazione del capitale</u>	<u>Strumentale alla mission per la sopravvivenza dell' E.N.P.</u>
<u>Il reddito</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Differenza tra ricavi e costi</u></li> <li>- <u>è un dato di flusso economico</u></li> <li>- <u>è un indicatore sintetico della gestione</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>Differenza tra ricavi e costi</u></li> <li>- <u>è un dato di flusso economico</u></li> <li>- <u>è un indicatore sintetico della gestione</u></li> </ul>
<u>Analisi dei ricavi per:</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>tipologia di prodotto/servizio</u></li> <li>- <u>tipologia di mercato</u></li> <li>- <u>tipologia di clientela</u></li> <li>- <u>attività (processo)</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>tipologia di prodotto/servizio</u></li> <li>- <u>tipologia di stakeholders</u></li> <li>- <u>tipologia di utenza /committenza</u></li> <li>- <u>attività (processo)</u></li> </ul>
<u>Analisi dei costi per:</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>costi fissi</u></li> <li>- <u>costi variabili</u></li> <li>- <u>costi semi-variabili</u></li> <li>- <u>centro di costo/prodotto</u></li> <li>- <u>attività (processo)</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <u>costi fissi</u></li> <li>- <u>costi variabili</u></li> <li>- <u>costi semi-variabili</u></li> <li>- <u>centro di costo/prodotto</u></li> <li>- <u>attività (processo)</u></li> </ul>
<u>Indicatori di efficienza e di efficacia "TRADIZIONALI"</u>	ROE ROI ROS ROD	ROE ROI ROS ROD



$$\text{ROE (return on equity)} = \frac{\text{Reddito Netto}}{\text{Patrimonio Netto Medio}}$$

rappresenta il **rendimento netto del capitale investito**.  
Valuta la convenienza dell'investimento paragonato ad altri investimenti c.d. “free risk” e/o rispetto al tasso di inflazione e/o rispetto ad altre imprese del medesimo settore economico.



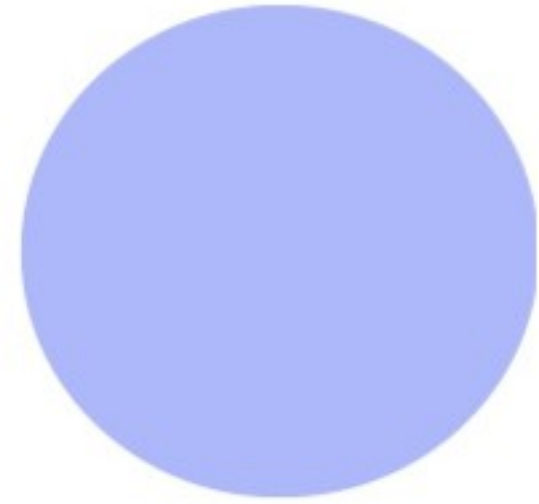
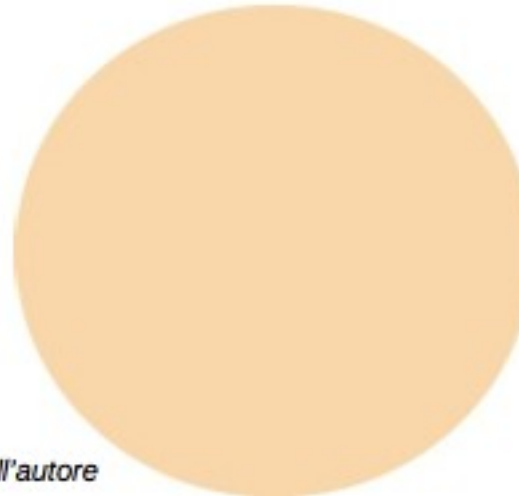




$$\text{ROI (return on investment)} = \frac{\text{Reddito operativo (EBIT)}}{\text{Capitale investito medio}}$$

**indice di redditività del capitale investito:** indica la redditività e l'efficienza economica della gestione caratteristica

L'EBIT esprime il reddito che l'azienda è in grado di generare prima della remunerazione del capitale, comprendendo con questo termine sia il capitale di terzi (indebitamento) sia il capitale proprio; per Capitale Investito Netto Operativo si intende il totale degli impieghi caratteristici al netto degli ammortamenti e degli accantonamenti



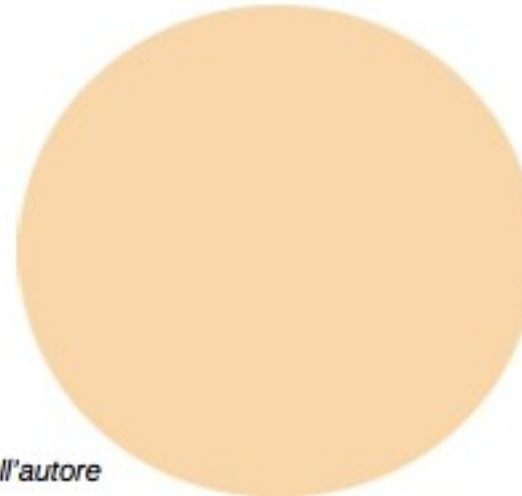


$$\text{ROS (return on sales)} = \frac{\text{Reddito operativo (EBIT)}}{\text{Vendite}}$$

rappresenta l'indice di redditività delle vendite misurato dal rapporto tra risultato operativo e ricavi netti sulle vendite

$$\text{ROD (return on debt)} = \frac{\text{Oneri Finanziari}}{\text{Debiti Finanziari}}$$

indica la onerosità del capitale preso a prestito da terzi.





## INDICI DI BILANCIO

	2015	2014
ROE (reddito netto / patrimonio netto medio)	0,10	-0,16
R O I (reddito operativo/capitale investito medio)	0,55	0,19
ROS (reddito operativo/vendite)	1,53	0,58
ROD (oneri finanziari/debiti finanziari)	1,46	0,97
redditività gestione finanziaria (proventi da finanza/capitale finanziario investito)	0,003	0,148