

Linux Day 2003 – LUGRoma – 29 novembre 2003 – Roma Controllo di gestione basato su programmazione e monitoraggio

Relatore: Alberto Santoro

Introduzione

Il tema di fondo è quella del controllo di gestione, nella sua accezione di guida e governo delle attività aziendali per conseguire nel modo più efficiente ed efficace gli obiettivi prestabiliti.

Ferma restando la centralità e importanza del budget, come dichiarazione di intenti e come riferimento operativo di vita aziendale, si fissa l'attenzione sui processi di pianificazione e controllo e sul fatto che, curiosamente, tali processi non sono supportati da strumenti specificatamente dedicati. In altre parole, per il controllo di gestione non sembrano esistere sul mercato sistemi dedicati, neanche nei moderni ERP.

Eppure, pianificazione e controllo, visti in ottica industriale, sono metodologie consolidate da decenni.

Evidentemente in un certo periodo dello sviluppo della gestione di impresa, quando si è dato risalto alla finanza, come unica leva di gestione aziendale, si sono tralasciate tecniche di gestione consolidate che avevano l'unico torto di essere utilizzate da tecnici e non da contabili.

Si intende quindi colmare questo vuoto illustrando le caratteristiche di un sistema dedicato al controllo di gestione, basato sulla programmazione e il monitoraggio. Naturalmente quello illustrato non è un sistema ipotetico, ma un progetto concreto in sviluppo, basato su esperienza trentennale in sistemi di gestione aziendale..

Struttura della relazione

Prima parte: il contesto aziendale

Qualsiasi modello o strumento deve adattarsi per quanto possibile alla realtà aziendale, alle sue necessità, ai suoi ritmi.

Perchè questo sia vero è necessario entrare nei meccanismi fondamentali che governano l'azienda, nei suoi processi motori, con un approccio panoramico e sistemico su tutti i soggetti che interagiscono nel sistema.

Modelli, schemi e meccanismi aziendali sono quindi i punti di partenza del nostro intervento.

Seconda parte: il controllo di gestione.

Disegnato il contesto aziendale si affronta l'argomento del controllo di gestione.

Si fissano alcuni concetti fondamentali, spesso dati per scontati, e si tratteggia un modello basato sulla gestione per processi.

Terza parte: Meccanismi di base e strumento operativo

Entrando nella realtà aziendale si delineano le tecniche di monitoraggio e di programmazione, come risposte concrete e coerenti al modello di gestione per processi.

I cicli di programmazione e monitoraggio assumono quindi il loro ruolo nell'architettura generale del sistema informativo aziendale, con soluzioni concrete dotate di propria base dati e di funzioni di supporto.

Parte prima: il contesto aziendale

Uno scenario in continuo cambiamento

Modelli, schemi e meccanismi aziendali sono fortemente influenzati da un fattore comune: la costanza del cambiamento.

Non a caso, il successo (non solo d'impresa) è un obiettivo che si raggiunge con la flessibilità, allineandosi a nuove condizioni di mercato, e con la velocità con cui si fa fronte al cambiamento: oggi l'azienda è già diversa da ieri.



Come padroneggiare questo scenario?

Il cambiamento è talmente rapido che sembrerebbe portare verso l'anarchia organizzativa, rendendo obsoleti modelli stabili.

Ma non è così: con l'aumentare della flessibilità cresce proprio il bisogno di organizzazione ed assume un ruolo critico la **comunicazione** come leva di gestione.

Più che al classico organigramma, oggi il **modello di riferimento** di una struttura operativa assomiglia a un tappeto in cui sono sparpagiate le funzioni operative.

Il loro coordinamento deve basarsi su nuovi **schemi di comportamento**, adeguati a questa realtà "confusa e diffusa".

Per avere una visione chiara del funzionamento del sistema occorre una grande capacità di astrazione: non è semplice comprendere i **meccanismi fondamentali** di un organismo produttivo in continuo cambiamento.

Un ruolo fondamentale è inoltre assunto dal **sistema informativo** aziendale, che collega tutte le funzioni, comunque sparse e in movimento, come fa il sistema nervoso centrale nel corpo umano.

Di seguito approfondiamo ciascuno di questi enunciati.

La comunicazione come leva di gestione

La comunicazione non è il tema centrale, tuttavia è talmente importante nel contesto aziendale che è indispensabile fissare almeno alcuni punti essenziali.

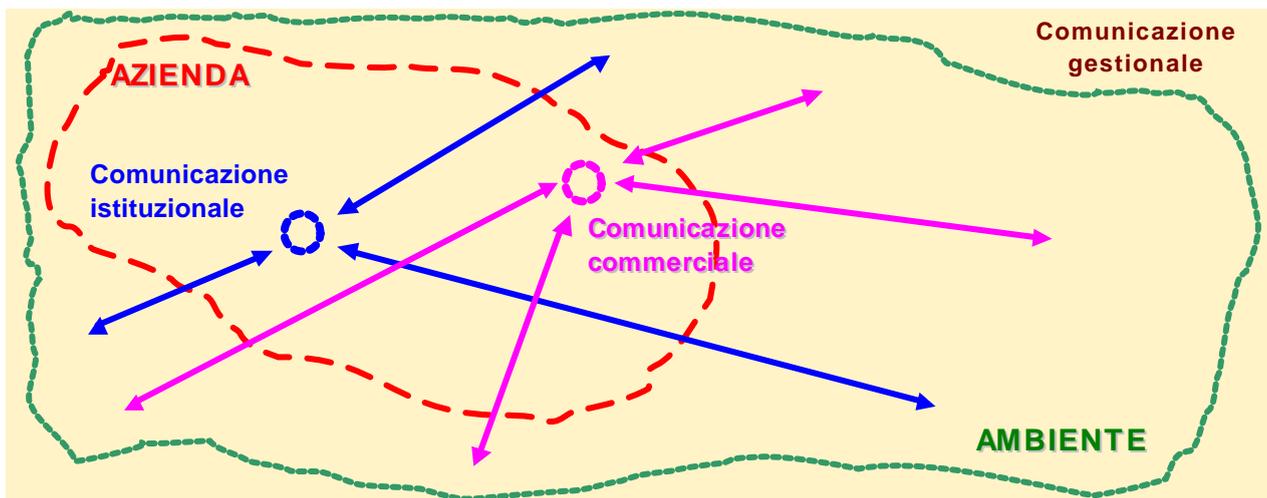
La comunicazione aziendale è un insieme diversificato di modi di fare. Utilizzando un criterio di classificazione basato sugli obiettivi, si possono distinguere tre tipi di comunicazione:

- **Commerciale:** sostiene l'immagine e il valore dell'azienda per incrementare vendite e ricavi.
- **Istituzionale:** crea e mantiene un'immagine positiva dell'azienda nei confronti di azionisti (attuali e potenziali), finanziatori e altre imprese.
- **Gestionale:** mantiene un'efficace cooperazione nell'azienda e tra azienda e il suo ambiente. È il tessuto connettivo dell'intero sistema ed è uno dei più importanti fattori critici di successo per l'azienda.

La natura della comunicazione dipende direttamente dal tipo di relazioni esistente tra le persone. E dipende anche dalla gerarchia.

Lo stile gerarchico resiste ancora bene (forse) negli ambienti militari, dove è l'unica leva di gestione.

Ma non è così nelle imprese moderne. In queste il capo deve riuscire a garantire l'organizzazione del lavoro attraverso il consenso attivo dei collaboratori e di tutte le persone, anche esterne all'azienda, con cui entra in relazione. Oltre che contare sulle abilità personali, deve sfruttare tutte le opportunità offerte da strumenti e tecnologie di comunicazione, distinguendo le mode dalle possibilità concrete.



Modello di riferimento

Ci muoviamo in un sistema, l'azienda, che, a sua volta, opera in un ambiente che comprende clienti, fornitori, banche, istituzioni pubbliche, sindacati, ecc. Questo è il nostro contesto globale (comunale, regionale, nazionale, continentale: cambiano solo le dimensioni).

L'ambiente è, a sua volta, un sistema complesso fatto di relazioni più o meno strette, volontarie, proficue, tra persone diverse che fanno qualcosa di specifico e riconoscibile: studiano, producono, distribuiscono, acquistano e consumano, tengono i conti, dettano le regole, coordinano, verificano che le regole siano rispettate.

E, naturalmente, persone che curano l'efficienza e la manutenzione del tutto.

In tale ottica, l'attenzione si focalizza sul **cosa si fa**.

Da qui l'affermarsi di termini quali struttura funzionale, organigramma funzionale, od anche, orribile, funzionigramma.

È una realtà dinamica, confusa e diffusa.

Ma è comunque un **sistema**.

È un insieme in cui tutti gli elementi si comportano come un tutt'unico (obiettivi comuni) e qualunque cambiamento del singolo si ripercuote sugli tutti gli altri e finisce per influenzare l'elemento di partenza.

Quindi il modello sistemico, flessibile ma rigoroso, permette di rappresentare concretamente qualunque struttura operativa: un sistema territoriale, un'azienda, un settore aziendale, ecc.



Schemi di comportamento

Il taylorismo concentrava l'attenzione esclusivamente sull'aumento della produzione, trascurando sia il rapporto dell'azienda con il suo ambiente, sia il valore delle persone. Non a caso, proprio su questi aspetti si è avuta la maggiore evoluzione, a causa di spinte:

- Interne: i sindacati e le stesse risorse umane, con la progressiva presa di coscienza del proprio valore e l'innalzamento del livello scolastico.
- Esterne: la caduta dei grandi monopoli, la diffusione delle informazioni e delle tecnologie, la necessità di nuovi mercati, la concorrenza, ecc.

Un nuovo modo di vedere

L'evoluzione dell'azienda nel rapporto con l'esterno percorre soprattutto tre direzioni:

1. La ricerca di collaboratori di cultura e competenza elevate.
2. L'abbattimento del confine azienda/territorio. È difficile dire chi fa parte integrante dell'azienda e chi no: l'importante è lavorare insieme per obiettivi comuni.
3. L'azione proattiva che non solo tiene conto dell'ambiente, ma tende a modificarlo a proprio vantaggio.

Al suo interno, l'azienda cerca di superare gli schemi gerarchici, in favore di:

- un forte coinvolgimento anche emotivo delle persone;
- una riorganizzazione in ottica di processo;
- una struttura operativa basata sulle figure del cliente e del fornitore interni.

Così, gli schemi di comunicazione gestionale diventano il vero collante delle relazioni aziendali: nell'intreccio di rapporti tra persone e unità organizzative, interne ed esterne, si diffonde sempre di più un protocollo di comunicazione basato sulla cooperazione cliente/fornitore.

Verso un obiettivo comune

La necessità di seguire le evoluzioni del mercato (o, meglio, di svilupparlo a proprio vantaggio) ha indotto l'azienda a cambiare radicalmente:

- il rapporto con le risorse umane;
- la struttura operativa.

Le risorse umane

In passato, esisteva il lavoratore dipendente e basta. Oggi l'azienda deve costantemente adeguare la dotazione di risorse umane agli obiettivi del momento e immettere nel sistema energie e competenze adeguate.

Ai suoi classici dipendenti a tempo pieno (e indeterminato) affianca risorse:

- con rapporto di lavoro saltuario (interinale, professionale, stage, ecc.);
- con rapporto di lavoro "atipico" (collaborazioni coordinate e continuative);
- a tempo determinato (solitamente 3 o 5 anni) o parziale (part-time), su base giornaliera, settimanale, mensile;
- appartenenti ad altre aziende.

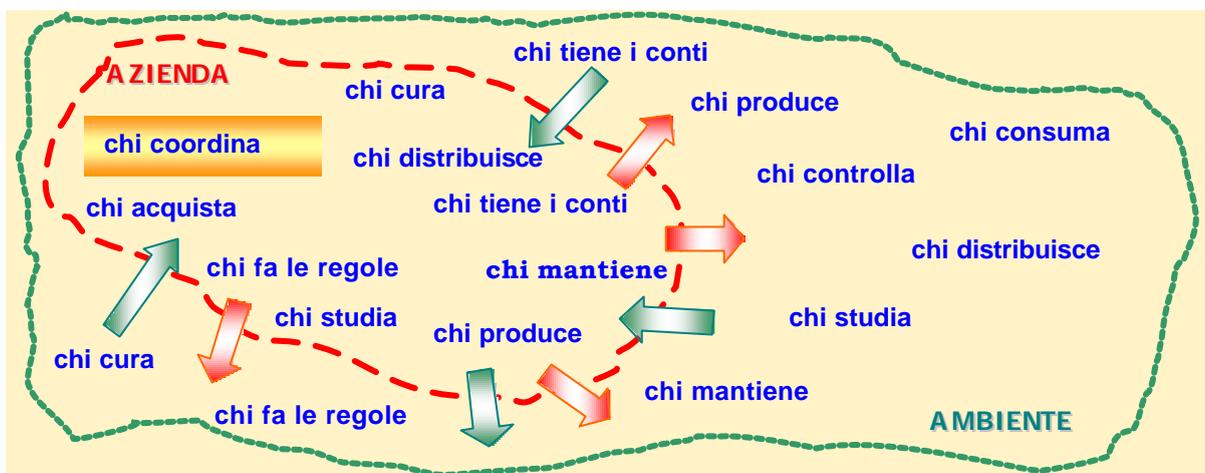
La struttura operativa

Nello stesso tempo, l'azienda:

- ingloba nei suoi processi produttivi clienti e fornitori;
- cede all'esterno parti di sé (terziarizzazione, outsourcing);
- cede all'esterno l'uso del proprio marchio, della sua linea di prodotti, del suo stile di vendita (franchising).

Ne deriva un modello a rete che integra parti sempre più significative di ambiente, la cui gestione è estremamente più complessa rispetto all'azienda "tutta d'un pezzo", isolata dall'ambiente.

In questo contesto globale sono soprattutto le tecniche di comunicazione che possono far rientrare organicamente tutte le componenti in un modello armonico ed efficace.



Meccanismi di funzionamento

Qualsiasi azienda deve produrre qualcosa. È uno dei fondamenti della sua missione istituzionale, la sua ragione di essere.

L'insieme delle attività interessate direttamente o indirettamente al produrre costituiscono il processo di produzione, il vero motore dell'azienda.

Sia che l'azienda produca qualcosa di materiale e tangibile, sia che fornisca qualcosa di immateriale, come un servizio di consulenza, il processo di produzione:

- inizia con il portare l'offerta (il prodotto), verso la domanda (il cliente);
- entra a regime con la richiesta del cliente (interno o esterno);
- innesca una serie di processi secondari che coinvolgono fornitori esterni e collaboratori;
- passa attraverso il filtro della pianificazione;
- passa attraverso la consegna del prodotto o l'erogazione del servizio;
- si conclude con la soddisfazione del cliente.

Prima e durante tutto il processo, un manager è chiamato a prendere continuamente decisioni. Il suo ruolo è ambivalente:

- In veste di fornitore deve gestire il rapporto con il cliente, sia esso il manager superiore, il cliente intermedio (a esempio un distributore), il cliente finale.
- In veste di cliente deve gestire il rapporto con i suoi fornitori, siano essi collaboratori che fornitori esterni all'azienda.

Tutti clienti, tutti fornitori

Nell'azienda isolata dall'ambiente che la circonda, cliente e fornitore sono controparti, soggetti per definizione esterni alla struttura, che:

- ricevono i prodotti/servizi finali;
- forniscono materiali, semilavorati, beni e servizi.

Clienti e fornitori interni

Oggi, con la diffusione dei principi sulla qualità totale e sulla gestione per processi, l'azienda si è aperta e condivide con l'ambiente circostante molti dei suoi cicli produttivi. Cliente e fornitore non sono più “contro”, perché partecipano ai processi aziendali. Si “scopre”, inoltre, che clienti e fornitori sono “anche” all'interno dell'azienda, perché ogni attività aziendale (intesa come parte elementare di un processo), presuppone un fornitore e un cliente che si scambiano un prodotto.

Conseguenze

Ne deriva un modello rappresentativo che:

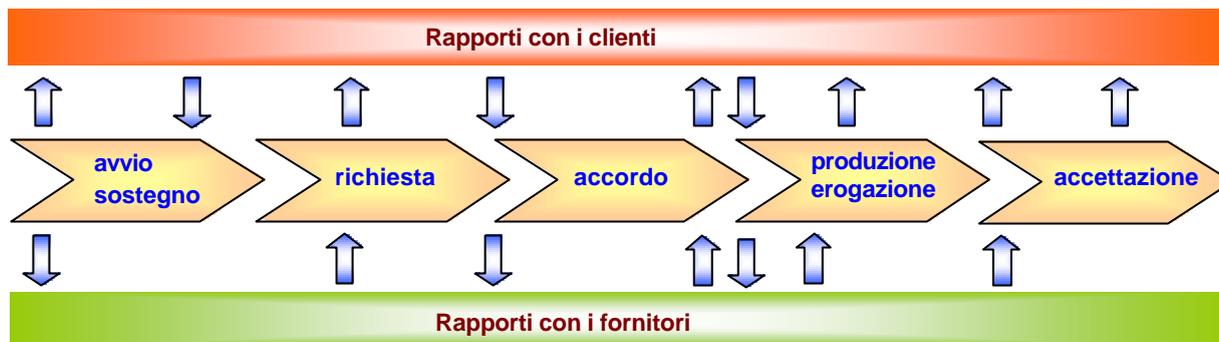
- focalizza l'attenzione sul rapporto, più che sulla fornitura, in coerenza con la soddisfazione del cliente come parametro fondamentale di qualità;
- comprende tutte le persone che rientrano nel sistema azienda allargato, senza alcuna distinzione tra esterni e interni;
- evidenzia la diffusione della responsabilità presso tutte le attività aziendali, pur senza negare possibili conflitti di interesse (principio della controparte).

Lo schema di riferimento

Quale che sia effettivamente lo stile di gestione aziendale, il rapporto cliente/fornitore è negoziale e cooperativo e si articola su cinque fasi principali:

1. avvio della relazione/sostegno;
2. richiesta e/o offerta;
3. accordo su natura del lavoro, costi, tempi, ecc. (a cui corrispondono specifici impegni);
4. produzione del bene materiale e consegna, o erogazione del servizio;
5. accettazione da parte del cliente.

Ciascuna fase attiva processi secondari dove il fornitore, in veste di cliente, presenta richieste ad altri fornitori (interni o esterni). E il ciclo ricomincia.



Protocolli di comunicazione

In un'organizzazione in cui tutti sono clienti e tutti sono fornitori, ciascun elemento della struttura deve gestire flussi di comunicazione che provengono e vanno verso tutte le direzioni e che si sovrappongono. Ne deriva una fitta rete multidimensionale di grande complessità, un iperspazio comunicativo che rischia di trasformarsi in una torre di Babele.

Per ridurre al minimo la confusione in questa rete di relazioni e informazioni, è importante che ogni rapporto tra cliente e fornitore abbia una conclusione certa, mediante un atto comunicativo esplicito sulla conclusione della fornitura, che lasci entrambi in stato di reciproca soddisfazione.

È altrettanto importante che ciascuna delle attività necessarie a soddisfare l'intero processo di fornitura, abbia come obiettivo un risultato accettabile e misurabile per entrambe le parti.

Mancando una di queste condizioni la relazione tra cliente e fornitore si complica, i tempi si allungano, le cose non vengono fatte o vengono fatte male, la rete delle comunicazioni si infittisce sempre di più, ma solo per flussi che non hanno nulla a che vedere con un qualsiasi obiettivo produttivo.

È quindi necessario utilizzare uno specifico protocollo di comunicazione, per stabilire:

- i ruoli delle parti interessate;
- la sequenza delle attività componenti l'intero processo;
- la natura e le caratteristiche del risultato che conclude ciascuna attività.

Attività del Fornitore	Risultato	Attività del Cliente
Analisi del fabbisogno ⇒	Richiesta	⇐ Nascita del fabbisogno
	Offerta	
	Ordine	⇐ Analisi offerta
Programmazione ⇒	Piano di produzione	
	Accettazione	⇐ Analisi tempi e costi
Produzione ⇒	Stato avanzamento	
	Assicurazione qualità	⇐ Verifica stato avanzamento
Consegna ⇒	Prodotto/servizio conformità	⇐ Collaudo/certificazione
Fatturazione ⇒	Fattura	
	Soddisfazione	⇐ Pagamento

Governo dei processi

Nel governo di un processo produttivo, così come di un progetto, di una commessa, ma anche, può sembrare banale, di una giornata di lavoro, si distinguono la fase di programmazione e quella di monitoraggio.

Sono situazioni diverse ma complementari che si ripetono ciclicamente nell'arco dell'intero ciclo di vita aziendale.

Programmazione

Nella programmazione fissiamo:

- i risultati attesi, in qualità e quantità;
- gli impegni di risorse umane e materiali;
- il percorso temporale.

In questa fase assumiamo soprattutto il ruolo di organizzatore responsabile.

Le nostre decisioni si basano su elementi noti e su rapporti di causa effetto sperimentati. In altri termini, seguiamo un processo di decisione "standard", in cui percorriamo strade conosciute.

Monitoraggio

Una volta avviato il processo, e per tutta la sua durata, governiamo le attività di monitoraggio, per seguire l'andamento del processo.

È in queste che mettiamo in gioco tutte le nostre capacità di analisi e soluzione di problemi, in modo ben diverso da quanto fatto in sede di programmazione.

Il processo produttivo può essere disturbato da eventi che ne compromettono lo svolgimento e che pregiudicano in qualche modo i risultati pianificati.

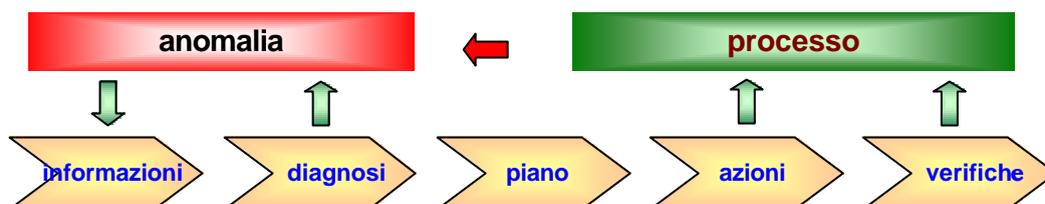
In questo caso:

1. non sempre conosciamo tutte le variabili del problema da risolvere;
2. non è detto che le azioni attuate abbiano esattamente l'esito sperato;
3. non c'è mai tempo sufficiente per pensare e fare tutto (si cambia il motore mentre l'aereo vola!).

Nel decidere le correzioni da apportare dobbiamo seguire un percorso che non è affatto lineare.

Infatti dobbiamo agire:

- basandoci su informazioni spesso frammentarie e contraddittorie;
- affrontando situazioni sempre nuove;
- usando tutta la nostra capacità comunicativa per ricercare altre informazioni;
- integrando le possibili soluzioni con l'esperienza;
- verificando come la situazione risponde alle tarature apportate e, se necessario, introdurre ulteriori modifiche al processo.



Processo di fornitura

Quale che sia l'unità di cui siamo responsabili, e quale che sia la natura della missione di questa unità, abbiamo sempre almeno un cliente diretto:

- il responsabile dell'unità che ci segue nel processo aziendale;
- il distributore, o agente, o rappresentante;
- il cliente finale;
- il consumatore.

In altri termini, per qualcuno, all'interno o all'esterno dell'azienda, siamo fornitori.

Il ciclo attivo

La relazione con il cliente è molto articolata, si snoda in una serie attività operative, un processo denominato ciclo attivo, in quanto fonte primaria dei ricavi aziendali.

Le fasi significative sono:

1. **Avvio/sostegno** del rapporto: far conoscere i prodotti/servizi.
2. **Richiesta**: presentare offerte (formali o informali).
3. **Accordo**: concordare obiettivi di quantità, qualità, tempo, costo.
4. **Erogazione**:
 - adattare processi, servizi, prodotti;
 - programmare le risorse (economiche, umane, tecnologiche);
 - coordinare i gruppi di lavoro;
 - monitorare l'impegno delle risorse;
 - consegnare il prodotto/servizio.
5. **Accettazione**: garantire la soddisfazione del cliente.

La relazione con il cliente, una volta avviata, diventa un processo ciclico che si mantiene e si alimenta con nuove richieste del cliente e con attività di sostegno del fornitore (nuovi prodotti/servizi, nuovi aspetti economici, recupero di situazioni difficili, ecc).



Processo di approvvigionamento

Abbiamo sempre uno o più fornitori diretti.

Sono persone o unità operative che ci forniscono qualcosa di necessario per il processo produttivo che governiamo:

- collaboratore;
- responsabile di unità che lo precede nel processo aziendale;
- fornitore interno di servizi;
- fornitore esterno di beni e servizi.

Istauriamo con tutti una relazione del tipo cliente/fornitore, in cui eassumiamo il ruolo di cliente.

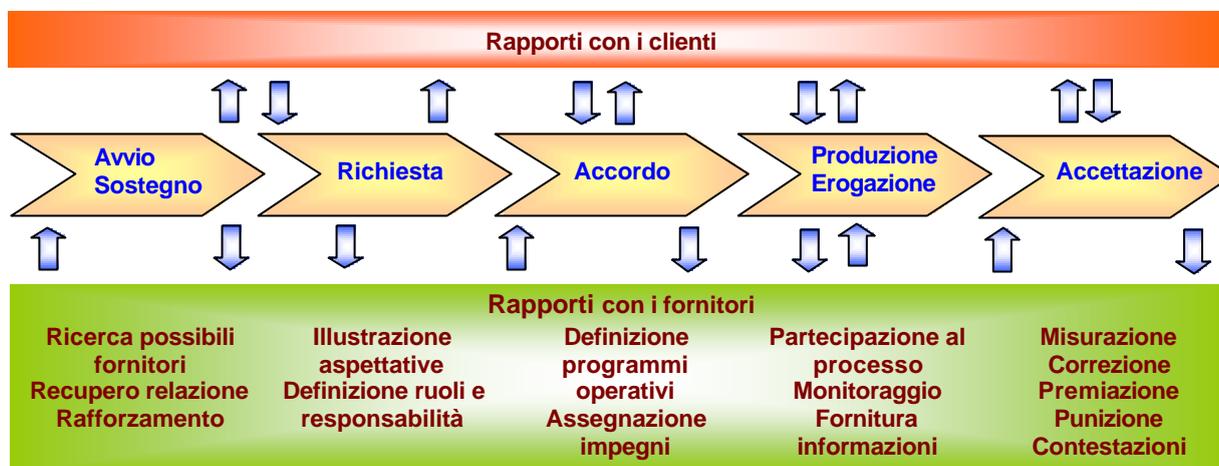
Il ciclo passivo

Le relazioni possono essere di breve durata (una fornitura) o rimanere attive per molto tempo. Le attività operative che ne derivano formano un processo denominato ciclo passivo, in quanto fonte primaria dei costi aziendali.

Quelle significative sono:

1. **Avvio/sostegno:** ricerca dei possibili fornitori.
2. **Richiesta:**
 - illustrazione delle aspettative qualitative e quantitative;
 - definizione di ruoli e responsabilità.
3. **Accordo:**
 - definizione e condivisione dei programmi operativi;
 - assegnazione degli impegni (ai collaboratori).
4. **Erogazione:**
 - partecipazione eventuale al processo produttivo;
 - monitoraggio e supervisione del processo produttivo;
 - fornitura di informazioni di processo.
5. **Accettazione:**
 - misurazione del prodotto e valutazione dei risultati;
 - correzione di comportamenti insoddisfacenti (collaboratori);
 - premiazioni o punizioni (ai collaboratori);
 - contestazioni formali (ai fornitori).

La relazione una volta avviata diventa un processo ciclico, alimentato da nuove richieste e dai contatti promozionali dei fornitori.



Sistema informativo aziendale

Sappiamo quanto è importante, nella vita di ogni giorno, avere le informazioni, quindi sapere, conoscere per agire.

L'informazione infatti è:

- conoscenza, quando è patrimonio del singolo e della struttura;
- mezzo, strumento quando viene scambiata tra due soggetti.

L'informazione, è quindi oggetto di studio, di produzione, di consumo, di amministrazione, di regole, di sorveglianza, ecc, come un qualsiasi prodotto.

Nulla di strano che esista, in ambito aziendale, un insieme organico e strutturato di tecnologie, metodi e regole per la gestione delle informazioni: il sistema informativo.

Amico o nemico?

Il sistema informativo permette, anzi facilita la comunicazione e la diffusione delle informazioni, ma fa anche di più, le produce.

La sua missione istituzionale è acquisire informazioni sulle attività in corso, renderle disponibili per tutti e arricchire il patrimonio aziendale di conoscenza.

Il sistema informativo non è riconducibile nell'ambito della comunicazione gestionale in quanto nei processi di comunicazione gestiti uno dei due soggetti (emittente o ricevente) non è mai una persona, ma il sistema stesso.

In realtà il sistema informativo è complementare (se non contrapposto) alla comunicazione gestionale, perché:

- si sostituisce, ove possibile, alla relazione diretta tra le persone;
- trasforma le informazioni di partenza, che perdono identità e origine.

Questi aspetti, che possono generare rischi nell'impoverimento delle relazioni tra gli individui, sono tuttavia anche formidabili opportunità se non, ormai, elementari necessità; una qualsiasi azienda, anche piccola, non può sopravvivere senza un sistema informativo efficace.

Affinché il sistema informativo sia un partner prezioso, è necessario che:

- sappiamo cosa il sistema effettivamente può dare a noi e al nostro gruppo dal punto di vista strettamente operativo, attraverso una visione approfondita delle caratteristiche funzionali del sistema;
- forniamo il nostro continuo contributo affinché il sistema informativo sia adeguato e in armonia con il resto dei meccanismi operativi aziendali;
- vigiliamo affinché un uso non appropriato sostituisca o mortifichi le relazioni;
- utilizziamo al massimo le opportunità di riduzione del tempo dedicato ad attività operative e ripetitive in favore di quello dedicato alla relazione coinvolgente con tutte le persone della struttura;
- contribuiamo attivamente allo sviluppo e all'utilizzo della banca dati aziendale, vista nella sua valenza di patrimonio di conoscenza.

Insieme di tecnologie, metodi, regole

In genere, si dice che il sistema informativo è l'insieme di hardware e software utilizzato dall'azienda per il trattamento delle informazioni.

È una definizione riduttiva, tecnologica e fuorviante, perché non pone in risalto le funzioni che assolve per l'azienda come sistema nervoso centrale e come memoria aziendale.

Componente fondamentale del sistema informativo è l'informazione:

- statica (una volta acquisita), come base di conoscenza (i dati anagrafici di clienti, fornitori, ecc., la descrizione di materie prime, di prodotti finiti, ecc.);
- dinamica, come risorsa immateriale che entra in tutte le attività aziendali (il valore di consumo di una risorsa in un determinato momento, il ricavo di un determinato periodo, le informazioni sull'andamento di un processo, ecc.).

Alcune importanti caratteristiche di un sistema informativo efficace sono:

- armonia e coerenza con i meccanismi di funzionamento dell'azienda;
- diffusione capillare nell'intera struttura;
- adattabilità al cambiamento dei processi aziendali;
- completezza, coerenza e freschezza delle informazioni trattate.

Da un punto di vista strutturale, un sistema informativo moderno si basa su:

- un'unità di elaborazione centrale, con uno o più elaboratori a seconda delle esigenze aziendali;
- una serie di unità di elaborazione periferiche, dotate di grande autonomia operativa, ma collegate all'unità di elaborazione centrale, singolarmente o in gruppi omogenei per dislocazione fisica o area di attività;
- una serie di unità periferiche specializzate, generalmente monofunzionali, per il trattamento di informazioni in entrata e/o uscita (terminali di registrazione, lettori di tessere magnetiche, lettori di codici a barre, scanner, penne ottiche, ecc.);
- una rete interna di collegamento per le unità periferiche, secondo le necessità operative della struttura;
- uno o più dispositivi di collegamento verso le reti esterne.

Parte seconda - Il Controllo di Gestione

Modelli, schemi e meccanismi aziendali non sono altro che espressioni concrete della gestione aziendale. Per governarli occorrono strumenti specifici, strumenti che non sono (solo) quelli contabili, commerciali, di produzione, logistica, finanza, bilancio, ecc.

Sono strumenti che si integrano con questi che sono specificatamente dedicati al **controllo di gestione**.

Controllo di gestione: **Se ne parla,... se ne scrive,... ma cosa è ?... come si fa ?**

Diciamo subito che è, letteralmente, il **controllo della gestione**.

Il che non ci aiuta molto.

Proviamo allora ad approfondire il significato dei termini e facciamo un piccolo esercizio etimologico.

Da un qualsiasi buon dizionario deduciamo che:



Controllo secondo la derivazione anglosassone significa **governo e guida**



Controllo secondo la derivazione francese, quindi latina, significa **ispezione, verifica, riscontro, vigilanza**.

Il primo significato è quello che ci piace di più, ed anche quello tutto sommato più corretto. Si applica, anzi è per sua natura anche un modello comportamentale.

Il secondo, al quale siamo in Italia più abituati, è sicuramente riduttivo, in quanto evoca strumenti ed aspetti che sono comunque compresi nel governo o guida.

Possiamo in ogni caso dire che controllo è **l'insieme di attività di guida e di governo** e che comprende attività di ispezione, verifica, riscontro, vigilanza.

Proseguiamo nell'esercizio etimologico.



Gestione amministrazione o conduzione, con poteri decisionali, di un'azienda o impresa pubblica o privata

quindi possiamo dire che: controllo di gestione è **guida e governo, con poteri decisionali, di una qualsiasi struttura che ha una missione o un compito istituzionale**

Bene, abbiamo una definizione semplice e abbastanza chiara, anche se, naturalmente, da approfondire.

Secondo questa definizione è evidente che il controllo di gestione **non è cosa nuova, anzi...** lo facevano gli egiziani, quando costruivano le piramidi nel deserto, lo facevano gli artigiani del medio evo, lo hanno sempre fatto le pubbliche amministrazioni e le imprese private di tutti i tempi.

Eppure si dice abitualmente: **introdurre** il controllo di gestione, in azienda, nell'Ente Locale, ecc., come per qualcosa non esistente in precedenza. Sarebbe più giusto dire: **rivedere le modalità di gestione** dell'azienda, dell'Ente, ecc.

Ma torniamo al come si fa ?

Governare e guidare una struttura significa **stabilire obiettivi da raggiungere** e quindi **seguirne il funzionamento** per avere una percezione il più possibile esatta **di come stanno andando le cose**, per poter effettuare azioni correttive sui meccanismi di funzionamento.

Le **cose che stanno andando** non sono altro che i **risultati** che si stanno ottenendo, e le **risorse**, sia finanziarie che umane, materiali e immateriali, che si stanno impiegando.

Tutto questo valeva per gli egiziani alle prese con le loro piramidi, per l'artigiano del medio evo, così come vale per le pubbliche amministrazioni e le imprese private di oggi.

Parlando di risorse e di risultati ci stiamo riferendo, implicitamente, alle **attività**, ossia a quelle azioni che, sulla base degli obiettivi posti, devono produrre determinati risultati, con un determinato impiego di risorse



Questo semplice, ovvio assunto è in realtà estremamente importante perché ci permette di qualificare il modello di gestione che stiamo delineando.

Visto che le attività non sono altro che le componenti elementari dei processi possiamo dire che è un **modello basato sui processi**.

Se torniamo mentalmente alla illustrazione del contesto aziendale ricordiamo di aver trattato di meccanismi di funzionamento in generale e di processi in particolare.

Quindi siamo non solo in tema, ma in perfetta coerenza con i meccanismi aziendali, il che non è poco !

Ma torniamo alle attività.

Niente di nuovo; le attività sono sempre esistite.

Invece solo di recente sono stati conati ed adottati termini quali **activity based management** e **activity based costing**, ed è fiorita una ricchissima letteratura sull'argomento.

Esistono in effetti ragioni concrete perché una metodologia basata sulle attività sia considerata nuova (o dovremmo dire riscoperta).

Vediamo perché.

Assumiamo il postulato di base:

Le attività impiegano risorse e producono risultati

Piccola digressione:

Oggi su questo argomento esiste una vasta tendenza ad utilizzare i termini input ed output, come rispettivamente, qualcosa in entrata in una elaborazione e qualcosa in uscita dall'elaborazione.

Dato che, almeno in questo caso, l'italiano non difetta di termini, preferiamo parlare di risorse (in entrata) e risultati (in uscita).

Andiamo indietro nel tempo.

Gli egiziani, quando costruivano una piramide (il risultato) dovevano tenere sotto controllo le loro risorse, soprattutto gli schiavi, non tanto per umanità, quanto perché senza di loro avrebbero avuto seri problemi a soddisfare l'obiettivo finale.

E poi, gli schiavi erano tanti, e la piramide una sola.

Dovevano quindi organizzare, tra l'altro, un efficiente servizio di approvvigionamento e di logistica, in modo che le loro risorse primarie, gli schiavi, potessero svolgere la loro funzione primaria, di forza motrice.

Attenzione alle risorse

E' indubbio quindi che gli egiziani utilizzavano un modello di gestione basato sulle risorse. Così come gli antichi romani, quando costruivano strade per tutto il mondo allora conosciuto.

L'artigiano del medio evo, pur non disponendo di schiavi (quasi), non poteva che applicare un modello così come tramandato dalla storia, anche affinandolo con le innovazioni che la tecnologia di quei secoli poteva offrire.

Del tutto naturale quindi che la storia ci abbia consegnato **un modello di gestione basato sulle risorse**.

Ancora oggi molte realtà funzionali ma anche molte scuole di pensiero focalizzano l'attenzione **quasi solo sulle risorse** (politica del contenimento dei costi)

Neanche la rivoluzione industriale, con la sua tumultuosa crescita ha corretto questa mentalità, anche se si è passati dalle risorse umane a quelle strumentali, alle macchine in genere.

D'altra parte i risultati, quali che fossero, andavano bene, erano comprati o accettati.

Ma oggi ci rendiamo conto che il rischio, anzi la certezza, di un controllo di gestione basato unicamente sulle risorse, è la **scarsa efficacia**.

In tema, spesso si dice che si perdono di vista gli obiettivi finali, tutti presi dal controllo delle spese.

Attenzione ai risultati

Il declino industriale, la concorrenza, il prodotto di massa, la ricerca del vantaggio competitivo hanno dirottato l'attenzione sui risultati. Nascono l' MBO e simili, il settore delle vendite diventa strategico.

Ma anche in questo caso la focalizzazione su uno solo degli elementi che caratterizzano le attività, ha generato dei problemi, in generale di **scarsa efficienza**, con impiego eccessivo di risorse o impiego di risorse sbagliate.

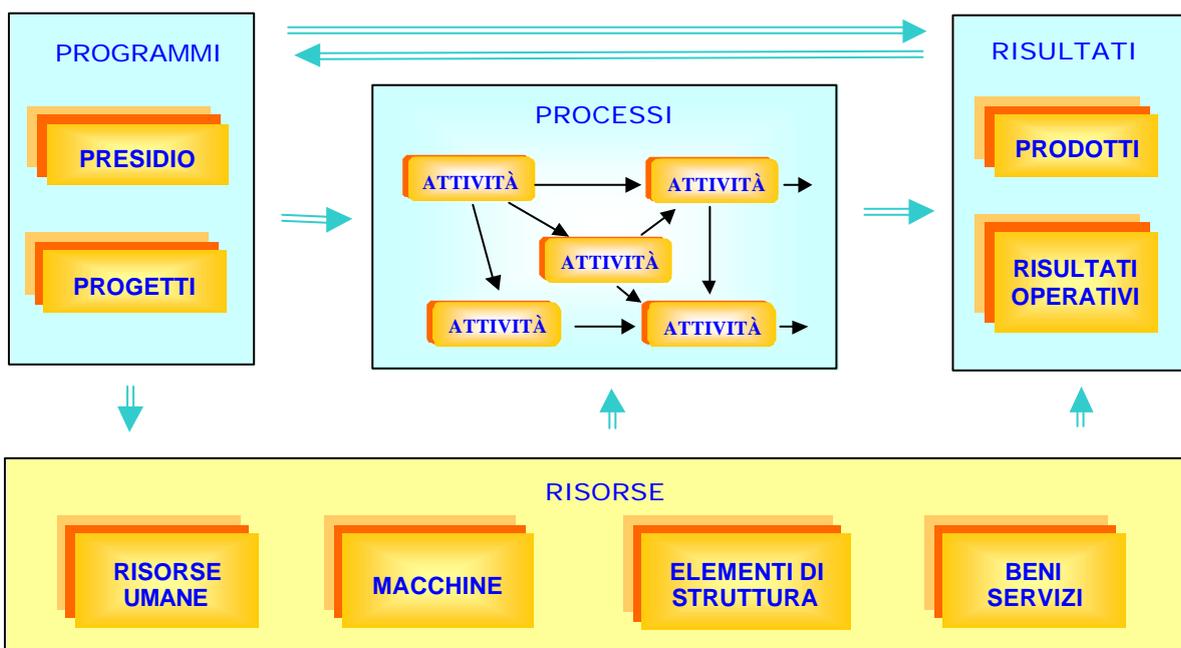
Bilanciamento tra risorse e risultati

Nell' escursus storico abbiamo introdotto quelli che oggi sono considerati due obiettivi fondamentali per qualsiasi struttura:

l'efficienza, come attenzione alle risorse,
l'efficacia, come attenzione ai risultati.

Da tutto quanto enunciato risulta **naturale**, immaginare un modello di controllo di gestione che preveda un **giusto bilanciamento** tra risorse da impiegare e risultati attesi e tra risorse impiegate e risultati ottenuti, rispettando quindi sia gli obiettivi di efficienza che di efficacia.

Le componenti principali di un controllo di gestione basato sui processi



Parte terza - I meccanismi e lo strumento

Introduzione

Definito quale è il modello di riferimento su cui basare il nostro controllo di gestione dobbiamo vedere quali sono i meccanismi che ci permettono di soddisfare questo modello e quindi rispondere alla domanda: **come si fa ?**

Spostiamoci in azienda.

Siamo alla riunione trimestrale.
Dobbiamo illustrare l'andamento del trimestre.

**andamento di cosa ??
illustrare come ??**

Prima di quella riunione, prima di qualsiasi riunione dello stesso tipo, almeno una volta, dobbiamo presumere che noi o qualcuno in azienda abbia pensato a rispondere al cosa e al come, ponendosi degli obiettivi, che non sono altro che l'impostazione di base delle procedure interne per il controllo di gestione:

- 1) Identificare le cose e i fatti che si vogliono rappresentare
- 2) Scegliere ed organizzare i numeri giusti
- 3) Organizzare il modo di raccogliere, conservare, trattare le informazioni
- 4) Organizzare il modo per presentarle.

Senza centrare questi obiettivi non possiamo o possiamo con difficoltà soddisfare gli obiettivi finali che sono poi quelli di avere una visione reale e tempestiva dell'andamento dell'azienda.

Quindi vediamo come centrarli, soprattutto i primi due:

Identificare le cose e i fatti che vogliamo rappresentare

Nella riunione trimestrale, ma ogni giorno, in tutte le sedi, facciamo previsioni, raccogliamo informazioni, discutiamo su cosa è stato fatto e su cosa è da fare e su chi può o deve fare.

Nel cosa comprendiamo, secondo il contesto, obiettivi, risultati attesi, risultati ottenuti, ma anche risorse impiegate o da impiegare, sia finanziarie che umane e materiali.

E' importante che tutti in azienda intendiamo le stesse cose, che utilizziamo un linguaggio comune. Ricordiamo che il controllo di gestione, se veramente tale, è diffuso in modo pervasivo su tutta la struttura funzionale, ai vari livelli di responsabilità.

Come fare ?

.....

Serve uno schema di riferimento comune, una sorta di dizionario aziendale, per identificare e, diciamo pure, codificare **chi fa** e **che cosa**.

CHI FA

Serve un repertorio per identificare e definire in modo univoco una qualsiasi unità significativa nei processi aziendali, in termini di appartenenza, responsabilità, destinazione, provenienza.

Deve essere un insieme omogeneo che riunisca voci relative a: centro di costo, centro di ricavo, business unit, branch, ecc.

L'insieme, corredato da legami gerarchici, deve anche rappresentare l'organigramma funzionale dell'azienda.

Chiamiamolo **piano dei centri di responsabilità**, oppure **organigramma funzionale**.

CHE COSA

Serve un repertorio omogeneo e coerente per indicare la natura delle cose gestionali, siano esse obiettivi, risorse, risultati, e, per traslazione, anche voci di costo e voci di ricavo.

Questo insieme adotta una codifica ed una organizzazione univoca per la definizione, aggregazione e sintesi di voci, che possono essere di tipo contabile o di bilancio, o extracontabile, o di processo, o di progetto, o di commessa, ecc.

Non è un piano dei conti, un conto economico, un piano di bilancio, o una riclassificazione di questi, ma con tutti questi può essere correlato.

Chiamiamolo **Piano di Gestione**.

E' costituito da un piano base, detto piano di sintesi, e di una serie di cataloghi, detti voci di dettaglio, per ciascuna delle principali **tipologie di risorse** (umane, materiali, macchine, struttura), e **di risultati**.

Raccoglie in modo organico e strutturato tutti gli **standard aziendali di riferimento**.

E' attraverso questo che si stabilisce la relazione con i classici archivi anagrafici aziendali, in rapporto flessibile.

Ai fini gestionali non interessa il nome fisico della risorsa umana, il fornitore del cespite, le caratteristiche hardware di una CPU, le caratteristiche fisiche del materiale, i dettagli contrattuali di un servizio, ecc. ma la classificazione (tipologia) ai fini gestionali, il valore unitario di riferimento, la modalità di fruizione o erogazione (a quantità o a tempo), ecc.

Mi sento di affermare che raramente ho trovato, nei sistemi informativi, un repertorio di tale genere.

Certo, classificazioni, indicatori di gestione, ecc. esistono, ma sono generalmente aggregati direttamente alle voci elementari, nei diversi segmenti di base dati.

Scegliere ed organizzare i numeri giusti

Con il piano di gestione abbiamo quindi stabilito una terminologia comune da utilizzare per illustrare i fatti aziendali, per dare un nome certo e condiviso alle cose di cui parliamo in sede di controllo di gestione.

Ma torniamo allo spunto iniziale: l'andamento.

Per illustrare l'andamento dei fatti intorno a ciascuna delle cose definite dal piano di gestione abbiamo bisogno di due numeri. Anzi di due serie di numeri:

- una per indicare l'andamento previsto
- una per indicare l'andamento effettivo
- (la differenza tra i due la possiamo sempre calcolare)

Si dirà: bene, abbiamo il budget e i consuntivi, con scostamenti e varianze.

Giusto, ma:, ci si passi la battuta, con i consuntivi l'andamento è già andato. Le informazioni sono di un mese fa, e le attività a cui si riferiscono sono probabilmente già terminate. Non posso quindi far niente, se non accrescere esperienza per il futuro.

Se raccogliessi le informazioni calde, del presente o quasi, oltre che acquisire esperienza potrei probabilmente eseguire azioni di correzione o aggiustamento, o anche variazione di obiettivi o cambiamenti di processo.

Naturalmente tutto questo sembra ovvio all'uomo di processo, quello che ha davanti a sé gli strumenti che gli segnalano, istante per istante, i valori di funzionamento del processo stesso. Lui ha a disposizione strumenti di monitoraggio.

Il Monitoraggio

Il Monitoraggio ha per obiettivo la assunzione di informazioni di percorso, sull'impiego effettivo delle risorse, sullo stato avanzamento delle attività, e sulla produzione dei risultati previsti.

Si registrano gli eventi per seguire l'andamento delle attività, fornire elementi di valutazione atti sia a misurare l'efficienza della struttura (in termini di risorse e di risultati), che a valutare e correggere in corso d'opera.

Che differenza c'è tra il **monitoraggio**, termine importato da ambienti di processo industriale e la **consuntivazione**, termine abitualmente utilizzato soprattutto in ambito amministrativo per indicare la gestione dei dati su fatti avvenuti ?

Sostanzialmente il fatto che il monitoraggio agisce durante il processo e raccoglie le informazioni mentre i fatti avvengono, in forma elementare, quindi utilizzabile per qualsiasi scopo, anche non predefinito, mentre la consuntivazione agisce a posteriori, riguarda periodi prefissati, su informazioni spesso ormai sintetizzate, non più elementari, quindi non di generale utilizzo.

Implicita nel monitoraggio è, inoltre, la possibilità di *taratura*, ossia di correzione del processo stesso, in tempo utile perché la correzione produca effetti tangibili e soprattutto immediati.

*Sfruttiamo allora le informazioni calde fornite dal monitoraggio.
Proviamo.*

Ma ci troviamo di fronte ad un problema: il budget (l'andamento previsto), riporta valori monetari, gli strumenti di monitoraggio mi danno valori espressi in quantità, litri chili, confezioni, scatole, fogli, megabytes, insomma, una miriade di unità di riferimento diverse, non direttamente confrontabili. Ed inoltre i valori di monitoraggio sono elementari, legati alla natura dell'evento, mentre i dati di budget sono aggregati, sintetizzati, organizzati secondo chiavi di lettura, quindi codifiche profondamente diverse, altrettanto non confrontabili.

Sembra un problema insolubile.

In realtà esiste una soluzione, che consiste nel :
trasformare le informazioni di monitoraggio in valori monetari, aggregarli, sintetizzarli, riorganizzarli secondo le chiavi di lettura del budget.

E' un po' complicato, ci sono effetti secondari non sempre governabili (ad esempio il criterio di valorizzazione). La difficoltà maggiore è quella di essere sicuri di catturare tutte le informazioni, di rapportarle ad una frequenza di acquisizione comune e di renderle coerenti tra di loro.

Tuttavia si può fare.

E si fa.

È la soluzione tipica adottata pressoché da tutti i sistemi ERP e da tutti i sistemi dedicati, spesso denominati cruscotti aziendali.

*Ma c'è un'**alternativa**, a condizione di soddisfare un prerequisito.*

Torniamo all'andamento previsto, ossia alla preparazione del budget, anzi all'intero processo di programmazione che ha per obiettivo il budget.

La Programmazione

La programmazione ha per obiettivo la definizione delle attività necessarie a raggiungere determinati risultati, con indicazione delle tipologie di risorse da impiegare per ogni attività ed uno schema temporale che evidenzia priorità e legami di condizione tra un attività e l'altra nell'intero arco temporale di riferimento.

Spesso l'insieme delle attività svolte sotto un determinato progetto o commessa o funzione di presidio, non può essere tutto raccolto sotto un unico programma. Nella gran parte dei casi è necessario distinguere gruppi di attività omogenee (per obiettivo operativo, sequenza di processo, frequenza, modalità operativa, ecc.) e per ogni gruppo definire uno specifico programma.

A quale livello di dettaglio scendere per raggruppare le attività svolte in programmi distinti ?

La risposta, indiretta, a questa domanda è molto semplice: dipende dal livello di accuratezza con la quale si intende o è possibile monitorare le attività previste nel programma. Ricordiamo infatti che il programma non è altro che un piano di riferimento (un preventivo), che servirà come termine di confronto per verificare l'andamento delle attività, in termini di risorse spese e risultati ottenuti (il consuntivo).

Le schematizzazioni grafiche sono il Gantt e il Pert, secondo la natura e la complessità dei programmi.

Un insieme di programmi coerenti è denominato solitamente piano e può essere qualificato a seconda che si tratti di area commerciale, produzione, acquisti, finanza, investimenti, ecc.

Siamo dei responsabili di unità funzionale.

Ci sono stati forniti gli indirizzi generali e le linee guida, e forse anche uno schema standard da riempire con le nostre elaborazioni.

Prendiamo carta, penna, calcolatrice, o magari un foglio EXCEL.

Abbiamo a disposizione i consuntivi dell'anno precedente.

Abbiamo a disposizione i consuntivi provvisori fino al momento del budget.

Facciamo il nostro piano, con attività previste, periodi di riferimento, quantità ed unità di riferimento tipiche della nostra attività.

Probabilmente ci segniamo anche le priorità e i legami di interdipendenza tra attività diverse.

Per ogni attività o per fasi di lavoro che comprendono più attività stimiamo anche le risorse da impiegare, sia umane che materiali.

E naturalmente teniamo conto di eventuali variazioni (di organico, di macchine, ecc e della data da cui diverranno attive.

Finalmente prendiamo gli schemi preparati dall'amministrazione e convertiamo il nostro piano secondo le regole standard aziendali.

Consegniamo il tutto ed aspettiamo il ritorno, con le solite richieste di correzione (troppe spese !)

Dopo due tre o più correzioni finalmente il processo di budget è completato.

C'è il budget definitivo, ben strutturato, suddiviso in commerciale, produzione, investimenti, cassa, ecc.

E ci sono anche le nostre informazioni, un po' sparse, a volte sommate a quelle di altre unità, ovviamente sintetizzate, aggregate in modo standard.

Ma, che fine fanno le nostre carte, o le tavole EXCEL, gli schemi, i diagrammi temporali.

Se non sono buttati rimangono come nostre informazioni personali, utili per ricordarci cosa avevamo pensato, e, soprattutto, come eravamo arrivati a certi numeri.

Certo non diventano patrimonio aziendale.

È in tutto questo che si cela il prerequisito alla soluzione alternativa:

Programmazione e monitoraggio per il controllo di gestione

Adottiamo uno strumento che:

- ci permetta di registrare in modo naturale i nostri programmi, con tutte quelle informazioni di cui sopra, con il dettaglio che riteniamo più adatto alle esigenze della nostra unità,
- che converta automaticamente i programmi in voci di budget,
- che inserisca automaticamente i programmi in un planning dettagliato che possiamo utilizzare per l'immediato e coerente riscontro con i dati di monitoraggio e che fornisca informazioni sul cosa c'è da fare oggi, questa settimana, questo mese, ecc.

Disponiamo così di una base dati dedicata al controllo di gestione che:

- raccoglie organicamente in sé tutte le voci di gestione aziendale, liberando gli altri sottosistemi aziendali da informazioni eterogenee e assumendo per questi la funzione di unico riferimento per le classificazioni gestionali;
- mantiene informazioni direttamente confrontabili, come unità di misura, orizzonte temporale, chiave di lettura, livello di dettaglio, con le informazioni di monitoraggio;
- assume la funzione di dettaglio analitico, in quantità e valore, del budget;

I due elementi caratterizzanti sono:

Il piano degli impegni

Permette di organizzare e conservare quelle informazioni sulla base delle quali si costruisce il budget economico / finanziario e che solitamente vengono perse perché sintetizzate e convertite in valuta di conto nel budget stesso.

Raccoglie, in modo organico e strutturato, la registrazione di qualsiasi previsione in merito ad attività aziendali.

Le attività sono raggruppate in fasi operative e le fasi operative in programmi, ciascuna con il suo orizzonte temporale e ciascuna attribuita ad un determinato centro di responsabilità.

Il planning generale

E' lo strumento base per il monitoraggio di gestione, il *feedback* generale.

Alla stregua di una agenda giornaliera perpetua raccoglie sia tutto quanto registrato nel piano degli impegni, sia eventi significativi per il controllo di gestione, derivanti da registrazione diretta (tipicamente extracontabile), o indiretta, (una qualsiasi registrazione contabile significativa).

Tutti i valori vengono trasformati (automaticamente) in quote giornaliere, in proporzione diretta ai giorni del periodo di riferimento.

Programmato e realizzato, si trovano quindi accoppiati al massimo livello di dettaglio e rendono possibile qualunque sintesi di periodo, per responsabilità, per natura, per obiettivo.

Graficamente può essere rappresentato come una tabella in cui:

- ogni colonna è un giorno di calendario

- ogni riga riporta impegno (quantità e valore standard) ed effettivo (quantità e valore standard e attuale), per attività, tipologia di risorsa, centro di responsabilità, e, naturalmente, sia di costo che di ricavo.

Il ciclo programmazione – monitoraggio

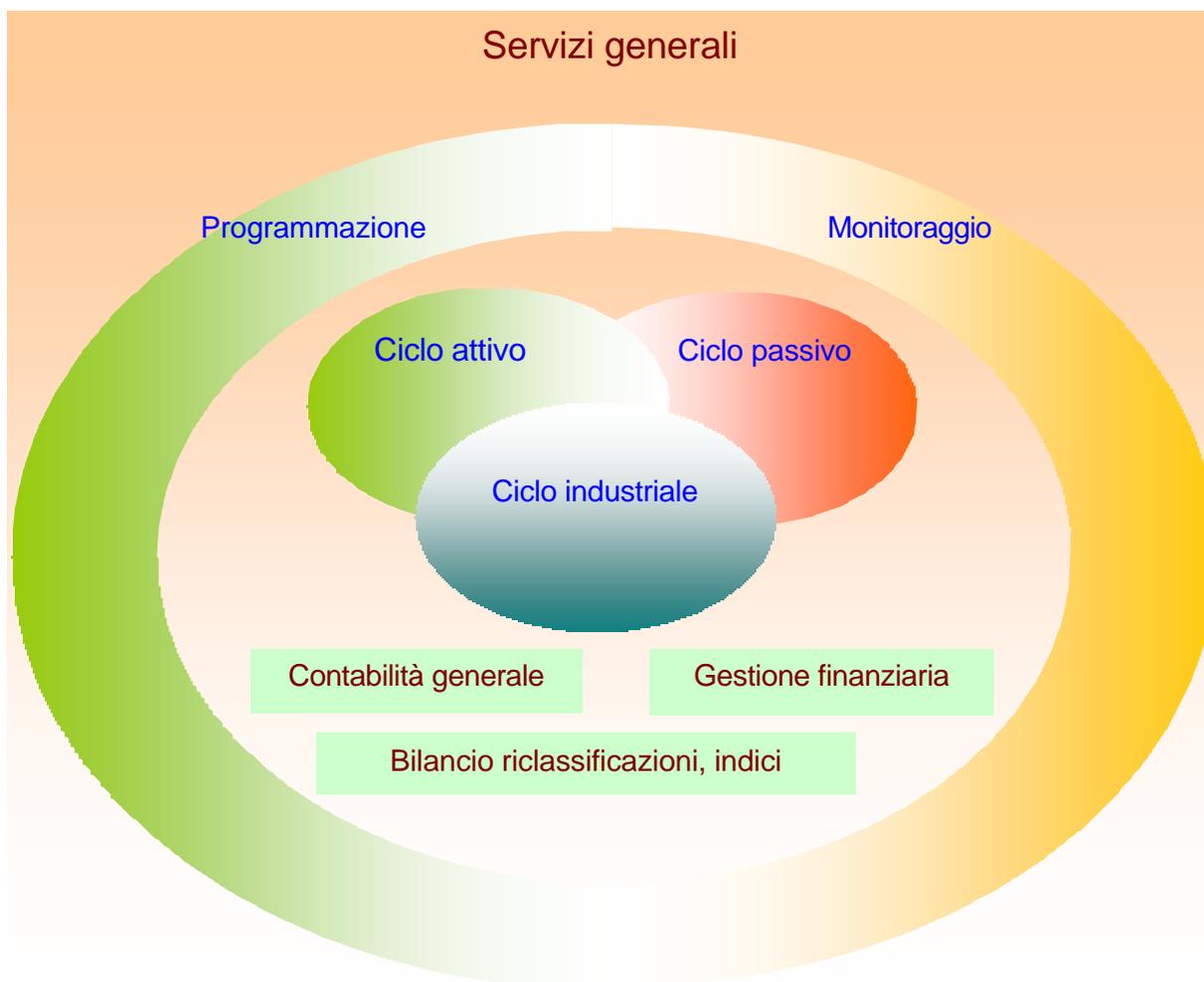
In queste poche righe è sintetizzato un modo di gestire l'azienda nei suoi momenti più significativi, con la sequenza delle attività di pianificazione, controllo, regolazione dei processi operativi all'interno di un unico processo motore che muove sia i meccanismi di decisione che quelli di controllo

A sinistra: discendente, ↓, il processo di formazione delle decisioni, dagli obiettivi strategici alla operatività quotidiana

A destra: ascendente, ↑, il processo di monitoraggio, che risale, via via sintetizzato, dai risultati dell'operatività quotidiana verso la verifica degli obiettivi generali.



Rappresentazione grafica di un sistema informativo comprendente il ciclo di programmazione e monitoraggio



Lo strumento

E' un sistema extracontabile, adatto al governo aziendale sia con modalità di **presidio** che di **progetto** e di **commessa**, in qualsiasi combinazione tra questi. *Nel contesto il presidio si riferisce ad attività sia di tipo produttivo, che ausiliario e di servizio svolte di continuo, in un orizzonte temporale convenzionalmente pari ad un esercizio.*

Progetto e commessa, al contrario, hanno un proprio e definito orizzonte temporale, indipendente dall'esercizio.

E' un sistema **asincrono** rispetto a tempi e flussi del sistema amministrativo.

- Ingloba in sé l'intero processo aziendale di budget, monitoraggio e consuntivazione, nei vari aspetti economici e finanziari.
- Ingloba in sé tutti gli aspetti classici di contabilità analitica/industriale, contabilità per centro di responsabilità, gestione commesse, gestione progetti.
- Prevede un planning aziendale generale e dettagliato che può arrivare a monitorare, ove necessario, l'attività di ciascun giorno dell'esercizio, nel complesso di impiego di risorse e produzione di risultati.
- E' totalmente integrato con la contabilità generale, ma comprende in sé tutto quanto necessario, nella forma più adatta alle necessità gestionali, sostanzialmente extracontabili.
- Può quindi essere avviato ed entrare a regime in tempi brevissimi, letteralmente pochi giorni.
- Può comprendere tutte le attività aziendali, al livello di dettaglio variabile secondo necessità, siano esse di presidio, che di progetto o di commessa.
- Può essere inserito in qualsiasi struttura funzionale, sia azienda manifatturiera, che di servizi, che pubblica amministrazione o enti locali, così come in strutture multiaziendali e multinazionali
- Può essere utilizzato anche 'solo' per gestione progetti e commesse, in società di ingegneria, impiantistica, progettazione in generale.
- E' strettamente integrato con gli strumenti di preparazione e analisi di bilancio

I soggetti cardine di riferimento

1. **CHI - DOVE** La voce dell'organigramma funzionale (responsabilità)
2. **COSA** La voce del piano di gestione (natura)
3. **PERCHE'** La voce del piano degli impegni (obiettivi)
4. **QUANDO** La voce del planning generale (tempi)

Programmazione e monitoraggio = sistema di budget e controllo

Quello presentato è quindi è un **sistema di budgeting**, completato dal **sistema di feedback**.

Il piano degli impegni è un master budget articolato in :

- tutte le tipologie di costo e ricavo (dettagliate dal piano di gestione),
- tutte i centri di responsabilità
- tutti gli obiettivi

in funzione del maggiore o minore approfondimento che l'utente finale adotta nella programmazione.

Tutte queste informazioni concorrono a formare:

- il conto economico preventivo;
- il master budget completo degli elementi finanziari
- il piano dei fabbisogni.

I programmi

Tutte le attività dell'azienda vengono prese in considerazione e aggregate in programmi, in tre categorie convenzionali

- **Presidio:** attività svolte dalle unità organizzative in modo permanente, come servizio o supporto alla funzione, servizio o supporto all'azienda, servizio all'utenza, servizio ai clienti, ecc.
- **Progetto:** attività svolte da risorse di qualsiasi unità quando per un tempo determinato partecipano al raggiungimento di un determinato obiettivo aziendale.
- **Commessa:** attività svolte da risorse di qualsiasi unità quando per un tempo determinato partecipano al raggiungimento di uno o più determinati obiettivi, di prodotto o servizio, commissionati da un cliente e regolati da uno specifico contratto / capitolato / rapporto.

L'unità di trattamento è il **programma**, inteso come un insieme di attività svolte per soddisfare un determinato obiettivo.

Il singolo programma può avere valenza multipla.

Oltre alla sua collocazione di base su un determinato piano di dettaglio (sezione) tra quelli previsti dal piano generale, può avere riflessi su uno o più altri piani di dettaglio.

Esempio tipico un programma di investimento che comporta anche impegni economici, finanziari e patrimoniali.

Il sistema tiene conto di tutto questo e prevede le **sezioni:**

PI Piano degli investimenti	PM Piano di Magazzino
PE Piano economico	PV Piano di Vendita
	PP Piano di Produzione
PF Piano finanziario	PT Tesoreria
	PN Fonti e impieghi
PP Piano patrimoniale	

Organizzazione delle informazioni

Piano degli impegni

Permette di organizzare e conservare quelle informazioni sulla base delle quali si costruisce il budget economico / finanziario e che solitamente vengono perse perché sintetizzate e convertite in valuta di conto nel budget stesso.

Raccoglie, in modo organico e strutturato, la registrazione di qualsiasi previsione in merito ad attività aziendali.

Le attività sono raggruppate in fasi operative e le fasi operative in programmi, ciascuna con il suo orizzonte temporale e ciascuna attribuita ad un determinato centro di responsabilità (nell'accezione più ampia di costo e/o ricavo).

Planning generale

E' lo strumento base per il monitoraggio di gestione, il *feedback* generale. Alla stregua di una agenda giornaliera perpetua raccoglie sia tutto quanto registrato nel piano degli impegni (funzione totalmente automatica), sia eventi significativi per il controllo di gestione, derivanti da registrazione diretta (tipicamente extracontabile), o indiretta, (una qualsiasi registrazione contabile significativa). Evento è qualsiasi atto o fatto che abbia rilevanza gestionale, ossia che coinvolga una qualsiasi delle voci previste nel piano di gestione (risorse e risultati).

Programmato (budget) e realizzato (consuntivo), si trovano quindi accoppiati al massimo livello di dettaglio e rendono possibile qualunque sintesi di periodo, per responsabilità, per natura, per obiettivo.

Graficamente può essere rappresentato come una tabella in cui:

- ogni colonna è un giorno di calendario
- ogni riga riporta impegno (quantità e valore standard) ed effettivo (quantità e valore standard e attuale), per attività, tipologia di risorsa, centro di responsabilità.

Tutti i valori vengono trasformati in quote giornaliere, in proporzione diretta ai giorni del periodo di riferimento.

Due esempi, tra le decine di possibilità, per chiarire

1. *-Una previsione di impegno di una risorsa umana di 12 giorni nel periodo 1 settembre – 16 ottobre 2001 (30 giorni lavorativi) diventa (in modo del tutto automatico e trasparente) un impegno distribuito di 192 minuti, pari a 3 ore e 12 minuti. All'impegno di tempo viene, naturalmente, accoppiato il costo unitario standard.*
2. *- Per una certa attività di presidio (intero esercizio) si prevede l'utilizzo di una certa tipologia di stazione di lavoro. Il costo unitario standard annuo è pari a 1.200 € (solitamente la quota annua di ammortamento). L'anno di competenza prevede 220 giorni lavorativi. Il sistema distribuisce un impegno, quindi un costo giornaliero pari a 5,45 €.*

Gli esempi illustrano la registrazione di previsioni.

A queste vengono accostati i dati effettivi di impegno provenienti dal monitoraggio, non appena disponibili, anche parcellizzati (giornalmente, settimanalmente, mensilmente, ogni tanto, ecc)

Naturalmente tutto quanto illustrato per i costi vale anche per i ricavi, che possono essere parcellizzati, disaggregati anche per singola attività.

Ne consegue la estrema semplicità nel produrre un qualsiasi prospetto analitico o sintetico di previsione, effettivo, scostamento, per un periodo fisso (giorno, settimana, mese, trimestre, ecc, o variabile (dal ... al ...)).

La possibilità di attribuire risorse direttamente sulle attività, permette di considerare e trattare le risorse come **costi diretti** anche quando si riferiscono ad attività di tipo ausiliario o di servizio.

Monitoraggio - Raccolta diretta delle informazioni

Questa operazione corrisponde, in altri sistemi informativi, alle registrazioni extracontabili di analitica / industriale.

La registrazione è governata e pilotata da un piano delle operazioni.

Il piano delle operazione fornisce sia una causale standard che una serie di parametri di trattamento specifici per ogni operazione e secondo le modalità con cui sono organizzati/forniti i dati da registrare (vedere più avanti).

La registrazione è ulteriormente guidata in funzione delle modalità con cui vengono raccolte e sono disponibili le informazioni.

Sono quindi previste cinque modalità di entrata:

- A. eventi di un dato giorno
- B. eventi di un dato periodo
- C. eventi su un determinato programma / fase
- D. eventi relativi ad una determinata attività
- E. eventi relativi ad una determinata risorsa o risultato

Ferme restando le differenze sulle informazioni di entrata le operazioni di registrazione il sistema:

- richiede il valore relativo alla chiave di entrata (giorno, periodo, ecc.);
- acquisita l'informazione ricerca, organizza ed elenca gli impegni previsti
- visualizza l'elenco e si predispose ad acquisire le informazioni di monitoraggio
- aggiorna il planning generale con le informazioni ricevute;
- segnala l'avvenuta registrazione
- si predispose per un nuovo ciclo

Le informazioni trattate sono funzione della causale scelta dal piano delle operazioni

I valori registrati vengono ripartiti in quota proporzionale per ciascuno dei giorni lavorativi compresi nel periodo, con i criteri illustrati nel capitolo dedicato al planning.

E' prevista la possibilità di registrare eventi non programmati (ma l'attività deve essere prevista in catalogo). In questo caso il sistema crea in modo automatico i riferimenti sul piano degli impegni, con una codifica standard di programma e fase.

Ogni registrazione viene automaticamente protocollata e registrata sul giornale di monitoraggio

Monitoraggio - Raccolta indiretta delle informazioni

Questa operazione corrisponde, in altri sistemi informativi, al passaggio in analitica / industriale delle registrazioni contabili.

La raccolta indiretta di informazioni di monitoraggio provenienti da documenti trattati in altri moduli funzionali può essere:

- **Contestuale** quando viene effettuata immediatamente dopo la registrazione primaria.
- **Differita**, quando viene effettuata in momento successivo.

Contestuale

Tutte le operazioni contabili, di ciclo attivo di ciclo passivo, di produzione, di magazzino, ecc. prevedono la correlazione (opzionale) con un codice operazione di monitoraggio.

Quando tale correlazione è attiva il sistema, conclusa l'operazione primaria, si predispone alla registrazione delle informazioni di monitoraggio.

L'utente può anche scegliere di non proseguire; in tal caso il sistema mantiene traccia del fatto che la registrazione di monitoraggio sarà differita

Per proseguire, invece, l'utente fornisce le informazioni aggiuntive necessarie al monitoraggio (centro di responsabilità, voce di gestione, programma, attività, secondo i casi)

Esempio tipico è la registrazione delle righe di dettaglio fattura (su costi per fattura passiva e su ricavi per fattura attiva). Registrati i dati base di fattura il sistema si predispone a ripartire il totale ricavi o costi (al netto di IVA) su centro di responsabilità e con riferimento ad un programma ed ad una attività.

Come nel caso di registrazioni dirette il riferimento al programma può mancare (impegni non previsti)

Differita

L'unica differenza con la registrazione contestuale è il richiamo della registrazione base che a suo tempo era stata lasciata aperta.

Il sistema si incarica, su semplice indicazione del protocollo, od anche in base ad un elenco di documenti aperti tra i quali scegliere, di riprendere la registrazione originale e quindi di proseguire per il monitoraggio come se fosse una registrazione contestuale.