

Parte I

STRUTTURA E LOGICHE DI FUNZIONAMENTO

Capitolo 1. Il sistema manageriale di pianificazione e controllo della gestione

Capitolo 2. La struttura organizzativa per il sistema di pianificazione e controllo

Capitolo 3. Il processo di funzionamento

Capitolo 1

IL SISTEMA MANAGERIALE DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO DELLA GESTIONE

Rosella Ferraris Franceschi

SOMMARIO: 1.1. La natura e le finalità generali. – 1.1.1. Perché impiegare in azienda un sistema di pianificazione e controllo della gestione. – 1.1.2. I momenti logici del sistema: la pianificazione strategica e operativa, il controllo. – 1.1.3. Le finalità del sistema. – 1.1.4. Le concezioni di controllo di gestione. – 1.2. Pianificazione e controllo come sistema manageriale per l'attuazione delle strategie. – 1.2.1. Il livello strategico ed operativo. – 1.2.2. I criteri di efficienza ed efficacia. – 1.2.3. Gli stili di *management*: per procedure, per obiettivi, per processi. – 1.2.4. I modelli concettuali per la rappresentazione delle *performance*. – 1.2.5. La codificazione e la realizzazione delle strategie mediante il monitoraggio delle *performance*. – 1.3. Un modello di sistema di pianificazione e controllo. – 1.3.1. Perché un "sistema". – 1.3.2. I meccanismi che lo caratterizzano. – 1.3.3. Alcuni orientamenti significativi. – 1.3.4. *Input* e *output* del sistema. – 1.3.5. La struttura organizzativa. – 1.3.6. La struttura informativa. – 1.3.7. Il processo di funzionamento.

1.1. LA NATURA E LE FINALITÀ GENERALI

1.1.1. *Perché impiegare in azienda un sistema di pianificazione e controllo della gestione*

Chiunque, per motivi di studio o di formazione professionale, si accosti ai temi della pianificazione e del controllo della gestione si trova di fronte ad un vasto panorama di concezioni assai varie, alcune delle quali seguono un approccio teorico e si ispirano alle dottrine dominanti, altre seguono le prassi manageriali, altre ancora rispondono alle esigenze tecniche della formazione professionale. I fattori di differenziazione sono da ricondurre per lo più alla prospettiva di analisi seguita – esplicativa o interpretativa, normativa, pragmatica o addirittura semplicemente tecnica – ed al contesto disciplinare, nazionale o internazionale in cui ci si colloca. Si tratta di un campo in cui non domina la chiarezza e questo ci induce a tentare di offrire un quadro di orientamento possibilmente coerente.

Un'azienda non consiste in un'attività di produzione in senso tecnico, non è lo stabilimento nel quale si svolgono fisicamente le operazioni di trasformazione né il luogo in cui si predispongono condizioni per rendere servizi. *L'azienda è un sistema di relazioni*, i suoi andamenti ed i risultati scaturiscono dalle relazioni che vengono ideate, programmate ed instaurate tra i fattori di vario tipo che compongono la sua struttura, derivano dalla connessione tra le operazioni mediante le quali si arriva ad ottenere ricchezza o a creare valore per la società, infine, dal rapporto impostato con l'ambiente economico, fisico, sociale in cui l'unità ha scelto di inserirsi. Tali relazioni elevate a sistema in quanto orientate ad uno scopo unitario, collegano tutti i valori aziendali in un nesso che unisce passato, presente e futuro.

Il sistema di relazioni rappresenta l'ossatura dell'azienda. ma non si crea in modo automatico né per caso, esso viene ideato, costruito e realizzato con grande impegno da un insieme di persone che, nella diversità delle competenze, dei ruoli e delle funzioni, progettano le loro azioni dando vita ad un insieme di decisioni e di operazioni che rappresentano il fondamento della gestione. L'azienda, nella sua complessità, dipende in larga prevalenza dal sistema umano. Sono i soggetti che con le loro capacità, esperienze e competenze operano le scelte, prendono le decisioni e le traducono in operazioni necessarie per la guida dell'unità produttiva e dei suoi andamenti.

Dai soggetti scaturiscono le decisioni che portano alle operazioni, ma prima di tutto essi formulano le "idee", le visioni da cui scaturisce il modello per il raggiungimento del "successo" necessario a garantire la funzionalità economica duratura dell'azienda. Le "idee", le visioni sono l'essenza dell'attività, definiscono la natura profonda dell'azienda ed il suo futuro, ad esse si collegano le strategie cui compete di dare contenuti all'azione svolta dalle persone.



Il sistema delle idee è relativo all'attività di pensiero che si sviluppa all'interno dell'azienda, al di sopra del sistema delle decisioni ...

Il sistema delle decisioni rappresenta l'anello di collegamento tra il mondo del pensiero e quello dell'azione. La decisione prelude all'azione, ma non è ancora azione; essa in ogni caso segna la fine dell'attività speculativa e l'inizio di quella operativa ...

Il sistema delle operazioni discende direttamente dal sistema delle decisioni e si realizza mediante un combinato insieme di trasformazioni tecniche, alla cui realizzazione l'uomo partecipa congiuntamente agli altri fattori, materiali e immateriali, della produzione.

U. BERTINI, *Scritti di politica aziendale*, terza edizione, Giappichelli, Torino, 1995, p. 16.

Mediante un sistema di "idee" il soggetto economico ed il *management* sviluppano l'orientamento di fondo che l'azienda seguirà nel presente e nel futuro, essi tracciano gli indirizzi strategici sia nel breve che nel lungo andare, in sintesi, defi-

niscono la “formula imprenditoriale” [Coda, 1988] nella quale sono racchiusi obiettivi strategici, valori e finalità dell’istituzione.

La gestione mira alla realizzazione delle linee strategiche definite, mediante il raggiungimento degli obiettivi in cui esse vengono tradotte, essa si svolge per il tramite di azioni e di operazioni e queste vengono guidate e condotte da soggetti i quali, qualunque sia la funzione svolta singolarmente o in gruppo, apportano nella loro attività le conoscenze ed esperienze professionali acquisite, ma anche le loro caratteristiche umane e personali, cioè le aspirazioni, i valori, le finalità individuali.

Perché l’azienda possa raggiungere la sua missione realizzando concretamente gli obiettivi della gestione occorre, allora, progettare e mettere in atto sistemi manageriali e meccanismi operativi tali da garantire il raccordo tra comportamento degli individui e finalità dell’azienda: aspetti soggettivi ed aspetto oggettivo devono trovare una loro coerenza interna.

La funzione primaria di un sistema manageriale di pianificazione e controllo della gestione consiste, allora, nel *favorire la probabilità che gli individui che nell’azienda formano il sistema umano assumano le decisioni e orientino le loro azioni in modo da garantire il raggiungimento delle linee strategiche più efficaci per l’unità* o, comunque, si comportino in maniera coerente con tali finalità. È d’altra parte evidente che per adempiere a questa funzione occorre conoscere a fondo l’azienda nei suoi andamenti. Il nostro sistema manageriale dovrà allora assumere anche una seconda funzione altrettanto importante: quella di *interpretare e misurare gli andamenti da cui potranno scaturire le varie linee di azione*.

1.1.2. I momenti logici del sistema: la pianificazione strategica e operativa, il controllo

Fatta salva la premessa che la formulazione delle strategie è un processo fortemente dominato da creatività ed intuizione, che non presenta carattere formale né sistematico e che perciò non può entrare a far parte del sistema manageriale di cui ci occupiamo, possiamo notare che in un sistema manageriale di pianificazione e controllo esistono due nuclei strettamente connessi in una relazione che prima di ogni altra cosa è di tipo logico.

Il primo è centrato sulla *elaborazione degli obiettivi* che gli interessati esplicitano a seguito delle intuizioni che formano le “visioni” strategiche a cui ispirare la gestione futura dell’azienda. Gli obiettivi strategici sono, infatti, la risultante di un processo di interpretazione e chiarificazione di semplici idee, intuizioni, “visioni”. Essi prendono forma e consistenza quando viene intravista la fattibilità delle linee strategiche semplicemente intuite.

Il secondo nucleo è intitolato alle attività manageriali che favoriscono direttamente la *realizzazione degli obiettivi strategici*.

Il sistema di pianificazione e controllo assicura la congiunzione tra questi due nuclei mediante un processo direzionale, attivato dai manager, che renda possibile ciò che vari tentativi ed esperienze hanno dimostrato essere particolarmente arduo e cioè: *saldare le linee strategiche di medio lungo andare alle azioni che si compiono nel breve andare*. Tutto ciò deve realizzarsi in modo da ottenere risultati migliori di quelli che si otterrebbero in assenza di tale sistema direzionale e trova la sua espressione attraverso la traduzione delle “visioni” strategiche, delle linee di azione di medio o lungo periodo, in *obiettivi di gestione strategica*, e da questi in *obiettivi di gestione corrente*, da inserire nel sistema di controllo e da sottoporre a monitoraggio mediante l’analisi progressiva dei risultati dell’azienda e delle *performance* raggiunte dai manager.

Esiste un collegamento molto profondo tra il nucleo orientato alla scelta e definizione degli obiettivi che devono riflettere le linee strategiche e quello connesso ai meccanismi direzionali e/o operativi che assicurano la realizzazione di questi. Tale collegamento è tanto importante da rendere inadeguata e molto rischiosa sul piano operativo qualsiasi distinzione netta basata sulla segmentazione nel tempo di tali attività o sulla diversa competenza degli organi aziendali interessati ai due momenti.

I punti di contatto tra i due nuclei che trovano espressione da un lato nella pianificazione, dall’altro nel controllo, rimangono saldamente presenti. La congiunzione tra essi prende corpo nella definizione degli obiettivi mediante i quali le linee strategiche si concretizzano, vengono cioè codificate, elaborate, convertite da semplici intuizioni in realtà aziendali aventi una valenza strategica. Gli obiettivi strategici nella loro molteplicità, considerando cioè i vari livelli di essi (*corporate*, di divisione, di unità di *business* o di funzione) e le diverse tipologie, possono essere tutti ricondotti alla **pianificazione strategica** cioè all’essenza dell’intero processo di pianificazione.



Un’immagine appropriata per il pianificatore potrebbe essere quella di una persona che, dopo una riunione, quando tutti gli altri sono andati via, rimane solo con l’amministratore delegato. Tutte le decisioni strategiche che sono state prese sono simbolicamente sparse sul tavolo. L’amministratore delegato si rivolge al pianificatore e dice: “Eccole, rimettile in ordine. Confezionalo con cura e in modo che possiamo parlarne a tutti e mettere in moto le cose”.

H. MINTZBERG, *Pianificazione strategica: l’ascesa e la caduta*, in *Harvard Business Review*, edizione italiana, settembre-ottobre, 1994, pp. 39-40.

La pianificazione strategica è **un’attività di supporto dell’alta direzione** in quanto assolve il compito di valutare la fattibilità delle idee, convertirle in linee precise, cioè definire gli obiettivi che le esprimono e individuare le vie alternative per la loro realizzazione. La *business idea* nasce come “visione” nella mente di qualche o-

peratore acuto, ma entra come linea strategica nella “formula imprenditoriale” quando la sua fattibilità è stata verificata.

La pianificazione strategica è cosa diversa dal controllo, del quale rappresenta, però, la premessa indispensabile e con il quale deve mantenere legami strettissimi perché il sistema manageriale sia in grado di raggiungere gli *output* ad esso funzionali.

Un secondo momento del processo globale intitolato alla pianificazione è riservato ad un complesso di attività che talvolta viene definito programmazione, ma che viene più sovente denominato **pianificazione operativa**. Esso presenta caratteri assai diversi dal precedente, per i contenuti che affronta e per il livello che di solito gli compete nella gerarchia delle scelte e decisioni. La pianificazione operativa rappresenta, infatti una **vera e propria attività amministrativa** in quanto è indirizzata a tradurre gli obiettivi strategici (orientati in prevalenza al lungo andare e globalmente rivolti ad aree aziendali ampie, se non a tutta l’organizzazione) in scelte, decisioni, operazioni realizzabili attraverso la gestione corrente, eventualmente nel breve andare e riferite alle unità organizzative nelle quali l’azienda si articola. Questa importante attività è da sempre deputata all’elaborazione di piani di azione che coprono per lo più l’esercizio amministrativo. Si tratta di piani economici, finanziari, tecnici, di progetto, di settore o di singole operazioni, basati sugli obiettivi della gestione corrente. Questa funzione amministrativa, che si occupa di fornire i dati analitici e le informazioni per la realizzazione degli obiettivi di gestione strategica è importante anche ai fini della costruzione del **budget**, nelle aziende di maggiori dimensioni, del quale i piani d’azione possono rappresentare l’antecedente logico ovvero una premessa.

Nei sistemi di controllo tradizionali, la pianificazione operativa rappresentava l’essenza del controllo di gestione, oggi copre solo una parte del processo poiché l’attenzione del controllo non può limitarsi alla guida delle operazioni della gestione corrente, esso deve monitorare la realizzazione delle linee strategiche di cui le operazioni costituiscono l’espressione finale, anche se la più appariscente. Monitorare il grado di realizzazione degli obiettivi strategici richiede di capire quanto le operazioni attuate siano coerenti e allineate con le “visioni” del futuro e quanto tali obiettivi siano ancora fattibili per la creazione del valore per l’azienda ed i suoi *stakeholder*.



Il problema è che nella maggior parte delle aziende la pianificazione strategica, l’allocazione delle risorse e il *budgeting* fanno capo a unità organizzative diverse che adottano procedure separate. La formulazione dei piani strategici avviene generalmente in occasione di riunioni specificamente organizzate fuori sede una volta l’anno tra i *senior manager*, i quali ne discutono a fondo per diversi giorni assistiti dai colleghi addetti alla pianificazione e sviluppo o da consulenti esterni. Il risultato di tali discussioni è un piano strategico che descrive il punto in cui l’azienda prevede (o spera o prega) di trovarsi dopo i successivi tre, cinque o dieci anni. In genere nei dodici mesi successivi questi piani finiscono relegati su qualche scaffale.

Nel frattempo lo staff finanziario, attraverso un processo separato di allocazione delle risorse e di *budgeting*, definisce gli obiettivi finanziari in termini di ricavi, costi, utili e investimenti per l'esercizio successivo. Il *budget* così definito è composto quasi interamente da dati finanziari che generalmente hanno poco a che fare con gli obiettivi del piano strategico.

Nell'anno successivo quali documenti verranno discussi dal *management* dell'azienda durante le riunioni mensili o trimestrali? In genere soltanto il *budget*, in quanto l'attività di revisione periodica è incentrata sul confronto tra i risultati reali e i dati previsionali per ogni voce del *budget*. Quando viene discusso il piano strategico? Probabilmente in occasione della prossima riunione annuale fuori sede, quando i *senior manager* elaborano i nuovi piani triennali, quinquennali e decennali.

R.S. KAPLAN-D.P. NORTON, *L'uso strategico della Balanced Scorecard*, in *Harvard Business Review*, settembre-ottobre 1996, p. 48.

Per dovere di completezza documentale possiamo affermare che la pianificazione è un processo che comprende sia un livello strategico sia un livello di predisposizione operativa, ma il primo è di importanza nettamente superiore alla seconda e quest'ultima per la natura e le funzioni che svolge può essere più propriamente assimilata al controllo di gestione.

Due sono i momenti logici che esprimono i nuclei fondamentali del sistema: **la pianificazione strategica ed il controllo della gestione**. Una distinzione netta tra questi, nell'ambito del sistema manageriale di cui ci occupiamo, può essere proposta per scopi strumentali, espositivi o didattici. Infatti, la loro separazione potrà essere di una certa utilità per rispettare la sequenzialità logica del processo nello sviluppo analitico di studi e ricerche, ma creerebbe dei rischi nella realtà operativa perché la definizione degli obiettivi e l'attuazione di essi sono in realtà le due facce di una stessa medaglia, i due aspetti di uno stesso sistema che, in base alla logica della verifica reciproca e del monitoraggio costante, interagiscono tra loro. Il nostro messaggio consiste allora nel sottolineare l'unità o meglio l'integrazione tra i due nuclei. Infatti, il sistema manageriale in questione interviene proprio per definire e monitorare un legame che rischierebbe di divenire troppo lasco, quello tra obiettivi strategici ed azioni di gestione corrente. In questa prospettiva dobbiamo renderci conto di quanto sia delicato nella realtà della vita aziendale segmentare, sia a livello di processo sia di unità organizzativa, il momento della pianificazione strategica rispetto a quello del controllo, di certo più orientato all'attuazione degli obiettivi, poiché tale separazione rischia di tradursi in decisioni ed attività strategiche ed operative scarsamente congruenti tra loro oppure di favorire tendenze centrifughe potenzialmente dannose.

La separazione tra il momento intitolato alla pianificazione e quello riservato al controllo di gestione provoca errori, discrasie, ritardi, sprechi, scollamenti che possono essere evitati solo se i due nuclei vengono mantenuti in stretta congiunzione e ciò può avvenire solo in un sistema manageriale integrato.

Per garantire il legame tra i due nuclei evidenziati è importante rilevare la coincidenza fattuale tra il momento che è stato intitolato alla pianificazione operativa ed il controllo di gestione. La separazione intravista da alcuni tra questi, infatti, è legata più ad esigenze analitiche o di simmetria nell'inquadramento teorico che ad effettive opportunità gestionali.

In aggiunta, si deve osservare che l'integrazione tra la pianificazione ed il controllo discende in primis da cause legate alla natura stessa del sistema, cioè dal fatto che i processi della gestione condotta con l'ausilio di un sistema manageriale di tipo formale si svolgono attraverso il costante monitoraggio delle *performance* o dei risultati raggiunti, si basano sul meccanismo di *feed-back* necessario per individuare in tempo reale gli scostamenti tra risultati attesi ed obiettivi, possono condurre alla necessità di correggere le deviazioni riscontrate, mediante interventi anche radicali di riformulazione di linee strategiche e conseguenti obiettivi. L'intero meccanismo può essere rappresentato mediante un circuito che si apre con la pianificazione strategica, procede con il controllo per chiudersi nuovamente con funzioni ed atti di pianificazione.

Infatti, la definizione degli obiettivi e la scelta delle vie per raggiungerli non può essere relegata in un arco di tempo preciso e definito. Solo in senso logico essa è da considerare antecedente al momento della realizzazione, ma, come abbiamo affermato, non deve essere mai nettamente separata da questo. Il verificarsi di cambiamenti imprevisti e improvvisi nell'ambiente esterno o internamente all'azienda rende indispensabile intervenire in tempo reale anche sugli obiettivi assegnati alla gestione un momento prima.

Nel nostro sistema il controllo può essere usato anche in modo diverso da quello sinora indicato, in un modo, cioè, che è stato definito "**interattivo**" perché, oltre ai vantaggi collegati ad un monitoraggio costante di tipo "**diagnostico**", basato sul meccanismo di *feed back* e utile a richiamare l'attenzione del manager sugli scostamenti positivi o negativi dalla linea tracciata, esso può servire a stimolare la capacità e la volontà dei manager di intravedere vie o soluzioni nuove nelle situazioni in cui, ad esempio, uno stato di profonda incertezza strategica non consenta di formulare linee di azione definite per il futuro.



Per focalizzare l'attenzione dell'organizzazione su queste incertezze strategiche, i manager scelgono uno o più sistemi di misurazione e controllo delle *performance* e li impiegano in modo altamente interattivo. I dati forniti dal sistema sono utilizzati per mettere in discussione il comportamento operativo dei subordinati e spronarli a cercare di decifrare uno scenario in rapida evoluzione. Questa scelta segnala in modo inequivocabile che cosa è più importante e che cosa meno. ... Prevedendo le inevitabili domande da parte dei loro capi, a seguito della diffusione di nuovi dati, i subordinati si sforzano di raccogliere in tutta l'organizzazione, più informazioni possibili per poter rispondere a domande e suggerire piani operativi in grado di far fronte ai mutamenti delle circostanze. Man mano che nuove in-

formazioni vengono raccolte e analizzate, a tutti i livelli dell'organizzazione si sviluppa un intenso lavoro interattivo di *discussione* e *dialogo*.

Questo incessante dibattito evidenzia la necessità di cambiare il modo di operare, il sistema di offerta, o addirittura, taluni aspetti della strategia di *business*. Discussione e dialogo alimentano l'apprendimento che, a sua volta, stimola un adeguamento della strategia. Una *strategia emergente* può dunque essere un risultato indiretto di piani operativi e di sperimentazioni dal basso verso l'alto.

R. SIMONS, *Sistemi di controllo e misure di performance*, Egea, Milano, 2004, pp. 274-275.

La **pianificazione strategica presenta carattere iterativo**: essa deve evolversi contestualmente alla traduzione in pratica degli obiettivi intravisti, naturalmente nei limiti entro i quali la variabile tempo può essere compressa. Secondo una recente posizione, essa si sviluppa intorno al nucleo delle competenze chiave dell'azienda [Prahalad-Hamel, 1990]. Allo stesso modo, le attività della gestione dirette al raggiungimento degli obiettivi nonché lo stato di evoluzione delle competenze chiave, dei fattori critici di successo su cui si fonda il vantaggio competitivo aziendale e il sistema di relazioni con l'esterno dovranno essere oggetto di monitoraggio progressivo da parte del controllo, in modo da percepire anticipatamente o comunque tempestivamente eventuali deviazioni rispetto alle linee attese e riuscire ad apportare in tempo reale i cambiamenti resi opportuni dalla mutata visione. Per far questo devono essere predisposti: principi, regole, strumenti, *routine* che servano da guida al pilota, al manager e che, oltre ad essere funzionali alla comprensione della dinamica aziendale per condurre l'azienda nelle direzioni intraviste, consentano un raffronto concomitante tra decisioni, obiettivi, azioni e risultati. Questo complesso di principi, regole, procedure, strumenti, è parte integrante del sistema di controllo di gestione. Esso può scaturire però solo dall'integrazione tra pianificazione strategica e pianificazione operativa o controllo. Tale integrazione deve essere garantita sia nella struttura organizzativa e informativa sia nei meccanismi operativi sia nei processi dinamici di guida della gestione.

Concludiamo sottolineando che la separazione tra attività di pianificazione e attività di controllo è un grave errore. Ciò può essere proposto solo sotto il profilo storico genetico o in via strumentale [Eminente, 1981] poiché i due nuclei sono i due aspetti irrinunciabili di un sistema di gestione che per funzionare deve integrare le relative attività.

Da respingere è anche una concezione del controllo di gestione che assuma gli obiettivi strategici come dati esterni provenienti dalla pianificazione perché poi, magari li potrebbe trascurare fino al successivo esercizio in cui si elaborano i nuovi obiettivi. Non è questa la logica corretta di un sistema manageriale che, invece, deve essere in grado:

– *di far percepire i mutamenti rapidi ed improvvisi mediante un utilizzo in senso "diagnostico" degli strumenti disponibili, quale può scaturire dal monitoraggio tra risultati parziali ed obiettivi attesi;*

– di stimolare l'ideazione, realizzazione e valutazione di strategie emergenti mediante un uso "interattivo" dei meccanismi in caso di incertezze profonde [Simons, 2004].

Il sistema di pianificazione e controllo della gestione rappresenta dunque una base solida per la "**diagnosi permanente**" dell'intero sistema aziendale, identificando le cause di imperfezione, le necessità di innovazione, le leve di azione più efficaci mediante un accostamento tra pianificazione strategica e sistema di controllo diagnostico e interattivo con la vera e propria gestione dell'azienda.

1.1.3. Le finalità del sistema

Al prezzo di grandi semplificazioni, l'attività manageriale di guida che si svolge nelle aziende può essere schematizzata prescindendo dalle variabili contestuali che cagionano le sue specificità nella singola unità operativa.

In questo modo, essa si presenta caratterizzata da alcuni momenti chiave:

- a) quello in cui si stabilisce la **direzione di marcia** da seguire;
- b) quello in cui si condensano e si comunicano le **strategie**;
- c) quello in cui si predispongono l'attuazione di queste mediante la **definizione degli obiettivi**;
- d) quello **dell'assegnazione degli obiettivi** ai sottosistemi dell'organizzazione (tra loro collegati ed individuabili in base alla struttura organizzativa prescelta) e del loro **raggiungimento**;
- e) infine il momento del controllo in senso più stretto, consistente nella **misurazione** necessaria per analizzare la direzione di marcia seguita, nella **comparazione** dei risultati ottenuti con ciò che era stato inizialmente programmato, quindi nella **verifica** progressiva della loro validità alla luce dei cambiamenti eventualmente intervenuti nel contesto aziendale ed ambientale o di mercato circostante. Si noti che tale azione di controllo non può essere relegata alla fine dei processi, ma deve svolgersi in tempo reale parallelamente al compimento di questi ultimi.

Tutto ciò richiede di disporre di un solido ed accurato **sistema di misurazioni** della gestione e quindi di strumenti e metodologie coerenti con l'attività svolta che entrano nel sistema come parte integrante.

In questo modo il nostro sistema si presenta in tutta la sua ampiezza e nei suoi differenti livelli perché oltre ad includere forme di controllo tradizionale, come quella ispirata al modello contabile classico ed al meccanismo di retroazione, deve assolvere compiti, funzioni e scopi assai più vasti e complessi: dall'orientamento dell'azienda alla creazione di valore fino all'azione di stimolo dei soggetti operanti verso comportamenti in linea con le linee strategiche ed operative definite e di volta in volta emergenti.

Non possiamo pensare di affidare ad un sistema di pianificazione e controllo l'intero onere e la responsabilità di guidare operativamente una struttura articolata e dinamica come un'azienda. Altri elementi ed altri meccanismi operativi e di coordinamento dovranno essere impiegati perché un sistema complesso qual è l'azienda possa mantenere la direzione di marcia voluta.

L'assetto istituzionale, in quanto è il risultato di una serie di scelte fondamentali, è la premessa decisiva dei risultati della gestione. Accanto ad esso assume particolare rilievo la scelta della *struttura organizzativa di base* (funzionale, divisionale, matriciale, ecc.) da cui dipende il modo in cui il potere decisionale si diffonde nell'unità, cioè il fluire dell'autorità e delle responsabilità, e il formarsi del flusso di informazioni e comunicazioni. Del pari importante è lo *stile di direzione* che viene impiegato (autoritario, paternalistico, partecipativo, democratico, ecc.) ed accanto a questo un posto di rilievo spetta ai *meccanismi elementari di coordinamento* tra gli organi aziendali che sono stati definiti mediante la scelta organizzativa (supervisione diretta, standardizzazione del coordinamento mediante l'adozione di parametri, etc.). Altrettanto significativi per l'andamento della gestione sono gli altri meccanismi operativi che supportano l'efficace funzionamento del sistema, tra i quali, il *sistema delle retribuzioni o sistema premiante*, *l'avanzamento delle carriere*, le modalità di *selezione del personale*.

Comunque, il sistema di pianificazione e controllo della gestione rappresenta l'ossatura dell'attività manageriale e il suo nucleo di fondo è formato dai molti aspetti, elementi, procedure che, tenendo conto della variabile umana, contribuiscono ad orientare il comportamento dei soggetti nella direzione coerente con gli obiettivi ed i risultati attesi.



“Tre sono i meccanismi base (di coordinamento): reciproco adattamento, supervisione diretta, standardizzazione ...

Il reciproco adattamento è nel contempo la forma di coordinamento più naturale, ma anche la più costosa. Infatti, esso si fonda sulla naturale propensione dell'essere umano a coordinare la sua azione con quella degli altri esseri con cui interagisce. In tal senso, tale forma di coordinamento non richiede sovrastrutture. Per contro, l'indifferenziazione dei compiti svolti da ciascuno degli operatori determina un elevatissimo fabbisogno di informazioni perché il coordinamento sia assicurato: occorre, in pratica, che ciascuno dei soggetti (o sistemi elementari) abbia una tempestiva e approfondita conoscenza dello stato degli altri soggetti (o sistemi elementari) per poter regolare il proprio comportamento in modo coordinato con i comportamenti degli altri ...

La supervisione diretta si caratterizza per una differenziazione dei contenuti o attività (e quindi dei ruoli) fra i diversi componenti dell'organizzazione. I compiti routinari, facilmente prevedibili e per affrontare i quali è sufficiente un limitato repertorio di capacità e di esperienze, vengono assegnati a operatori la cui preparazione è adeguata a gestire la normalità.

Vengono poi istituiti ruoli formali di supervisione diretta, assegnati ad un ristretto numero di operatori che, avendo accumulato attraverso l'esperienza lavorativa e la preparazione scolastica un repertorio di risposte particolarmente ampio, possono supportare gli altri operatori (meno qualificati ed esperti nella gestione dei situazioni particolarmente complesse o poco frequenti (eccezioni) ...

... al crescere del numero e della frequenza di eccezioni il coinvolgimento del supervisore diviene sempre più elevato e determinante per il funzionamento dell'organizzazione, ma nel contempo il numero di eccezioni gestibili nell'unità di tempo da parte di un supervisore è limitato ... In tale prospettiva, al crescere della varietà e variabilità del contesto ambientale (e dunque del numero delle eccezioni) si dovrebbe ridurre lo *span of control*, cioè la dimensione media delle unità organizzative elementari. Ciò determinerebbe un aumento del numero di posizioni di supervisione, che a loro volta dovrebbero essere coordinate attraverso l'istituzione di supervisori di livello superiore. Si spiega così il numero crescente di livelli gerarchici che in passato ha contraddistinto le fasi di sviluppo di molte grandi imprese ...

Il tentativo di contenere il numero delle eccezioni che una organizzazione deve fronteggiare è pertanto una strategia da sempre perseguita dalle organizzazioni aziendali, che le ha condotte a sviluppare forme di coordinamento basate sul principio della standardizzazione ...

Considerando un'azienda come ente di trasformazione, oggetto di standardizzazione possono essere i processi di trasformazione, i risultati attesi ovvero i fattori produttivi impiegati. Ne derivano altrettante forme base di coordinamento.

La standardizzazione dei processi di trasformazione è uno dei pilastri del paradigma fordista: attraverso la pre-definizione dei compiti si ordina il comportamento di un sistema elementare, consentendone in tal modo il coordinamento con altri sistemi ...

La standardizzazione dei risultati attesi consente il coordinamento tra le diverse unità, definendo in anticipo la qualità e quantità dei risultati che verranno prodotti da ciascun operatore (unità elementare) e consentendo agli altri operatori di poter fondare i propri comportamenti sulla legittima aspettativa che quei risultati attesi verranno prodotti. Questa forma di coordinamento si sviluppa in due fasi: la fase della definizione dei risultati attesi (obiettivi) e la fase della misurazione dei risultati prodotti ...".

S. BERETTA, *Struttura, processi, meccanismi di governo*, in F. FAVOTTO (a cura di), *Economia aziendale: modelli, misure, casi*, McGraw Hill, Milano, 2001, pp. 106-107.

L'importanza che compete al sistema di pianificazione e controllo della gestione è ampiamente dimostrata dal ricorso nelle aziende alla prassi del *decentramento di autorità e di responsabilità*. Ciò accade un po' in tutte le istituzioni, ma in larga prevalenza nelle aziende di dimensione grande o media, poiché un solo soggetto, individuale o collettivo, non può in questo caso essere in grado di tenere in pugno tutto il sistema delle idee, delle decisioni strategiche, delle informazioni, delle operazioni, anzi, in genere, il decentramento del potere decisionale è una prassi indispensabile ogni volta che una certa discontinuità nelle attività di produzione o la distanza tra i vari segmenti di attività produttive impediscano ad uno stesso soggetto il controllo dell'intero processo aziendale. Decentrare implica di condividere le

responsabilità di governo dell'unità assegnando poteri decisionali e relative responsabilità ad "attori" anche estranei all'area del soggetto economico o della direzione e situati lungo la scala gerarchica dell'azienda. È chiaro, però, che anche in presenza di un decentramento decisionale, la direzione o comunque l'entità a cui competono funzioni di governo, deve saldamente mantenere nelle proprie mani la conoscenza ed il controllo di tutte le attività che si svolgono in azienda. In caso contrario, è molto elevato il rischio di un mancato coordinamento tra i vari centri decisionali con spinte centrifughe tendenti, ad esempio, all'ottimizzazione del risultato di alcune singole aree a scapito dell'andamento globale dell'istituzione che trova espressione in risultati di tipo economico, finanziario, competitivo, sociale [Ferraris Franceschi, 2005].

Le decisioni aziendali, elevate a sistema, devono trovare il loro fondamento in un *sistema di informazioni* che, tradizionalmente, è rivolto ad evidenziare modalità, vie di raggiungimento e risultati riferiti agli andamenti oggettivi dell'intera unità aziendale. È tuttavia evidente che un sistema di informazioni di questo tipo non potrebbe fornire tutto l'apporto richiesto nelle situazioni in cui il decentramento decisionale interviene a suddividere la scelta di tali vie e modalità tra tanti soggetti con competenze, valori ed obiettivi diversi tra loro e soprattutto non automaticamente allineati con quelli dell'azienda.

Occorre, allora, scomporre gli obiettivi intravisti per l'azienda – strategici ed operativi – in un *sistema di sotto obiettivi*, formulato in aderenza alle linee seguite per la formazione della struttura organizzativa, e quindi riferibile agli organi decisionali mediante i quali quest'ultima è stata articolata o, comunque, coerente con le entità virtuali in cui le attività produttive possono essere aggregate. Si potranno ottenere informazioni dettagliate sul contributo offerto da queste entità varie all'intero sistema dell'azienda, però l'analisi dei risultati dovrà essere centrata anche sugli stadi intermedi di realizzazione degli obiettivi attesi e non solo sui risultati finali o complessivi.

L'*iter* che rappresenta la direttrice dell'attività manageriale si sviluppa tra:

decisioni – azioni – risultati.

Su di esso deve essere progettato e costruito un sistema di pianificazione e controllo in grado di fornire un supporto significativo alla realizzazione degli obiettivi strategici ed operativi. Passando attraverso un primo momento dedicato all'assegnazione degli obiettivi ai manager responsabili dei vari centri decisionali, predisponendo con opportuni parametri la misurazione del grado di raggiungimento dei risultati attesi da parte di essi, determinando e valutando i risultati raggiunti globalmente dall'azienda in raffronto con quelli che erano stati ipotizzati, il sistema di supporto all'attività manageriale, che segue passo passo comportamenti dei soggetti e andamenti aziendali, consentirà di percepire in tempo utile i segnali favorevoli o negativi della gestione per migliorare le decisioni prese o intervenire con opportuni interventi correttivi prima che effetti negativi o destabilizzanti esercitino sull'azienda tutta la loro virulenza.

Ciò significa che per evitare comportamenti contrari alle finalità aziendali, opportunistici, autonomi o semplicemente non coordinati, il sistema di pianificazione e controllo deve svilupparsi:

- come *controllo dell'andamento dell'azienda nel suo complesso*;
- come *controllo delle variabili critiche alle quali è affidato il vantaggio competitivo dell'azienda*;
- come *controllo rispondente alla necessità di coordinare i manager responsabili degli organi decisionali, di valutarli e motivarli adeguatamente*.

Perché il sistema di pianificazione e controllo raggiunga gli scopi per cui viene attuato, cioè al fine di avviare i momenti logici in cui si compiono le funzioni manageriali, occorre conoscere molto bene l'azienda nelle sue specificità. Ciò implica di rappresentare correttamente le varie attività che i responsabili di decisioni sono chiamati a programmare ed a svolgere per poter assegnare ad essi gli obiettivi, valutare il grado di raggiungimento delle *performance*, rappresentato sotto la forma di obiettivi attesi, per riuscire, infine, a motivare adeguatamente ciascuno a seguire le linee strategiche ed operative definite per l'azienda.

I momenti ed i livelli accennati possono essere efficacemente seguiti e saldamente governati dall'imprenditore o dai manager in aziende di dimensioni piccole e, comunque, in tutte le situazioni in cui il rapporto diretto tra manager responsabili della gestione e dipendenti consente di trasmettere le informazioni e gli indirizzi mediante un semplice dialogo e quindi di esercitare personalmente la necessaria azione di governo. È possibile in questi casi anche avvalersi del meccanismo di supervisione diretta sulle unità elementari dell'azienda per raggiungere il coordinamento e ottenere collaborazione nella scelta delle metodologie e degli strumenti più appropriati per migliorare prestazioni e risultati.

Nelle situazioni delineate uno stile di direzione caratterizzato da meccanismi operativi informali e da scambio diretto di ordini o informazioni è sufficiente a garantire una gestione orientata ai principi di economicità, visione sistematica, tempo, autonomia, che costituiscono i fondamenti a cui l'attività del soggetto che governa l'unità deve ispirarsi. Tali principi, infatti rispondono in modo congruente ai caratteri determinanti ed acontestuali mediante i quali la dinamica dell'azienda contemporanea si compie. L'introduzione di sistemi formali di supporto alla direzione, quale un sistema di pianificazione e controllo, in questo caso, potrebbe portare ad uno spreco di risorse e di tempo o risolversi in una burocratizzazione di rapporti che rischierebbe di far perdere alla piccola azienda quelle doti di agilità e tempestività che la distinguono e le consentono di navigare senza strumenti troppo sofisticati anche quando il mare è tempestoso.

In un'azienda di dimensioni maggiori un rapporto diretto tra soggetto di governo, manager e dipendenti, tale da consentire la verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi perseguiti e della loro validità, non è concretamente realizzabile, così come la comunicazione o lo scambio di indirizzi, ordini, informazioni e la super-

visione diretta sull'operato dei dipendenti. La complessità e l'ampiezza dell'istituzione rendono allora necessario dotarsi di conoscenze e di strumenti manageriali adeguati per poter guidare in modo efficace l'azienda nel suo vitale processo di creazione di ricchezza o di valore.

Per raggiungere questi scopi il sistema di pianificazione e controllo della gestione deve essere progettato ed impiegato tenendo conto di alcuni aspetti importanti che sono stati opportunamente sintetizzati da Simons.



... scopo di ogni sistema di misurazione e controllo delle *performance* è trasmettere informazioni ... Questi sistemi si concentrano sui dati, sia finanziari che non finanziari, che influenzano l'assunzione di decisioni e l'azione dei manager;

i sistemi ... rappresentano routine e procedure formali. ... La registrazione, l'analisi e la distribuzione di queste informazioni è parte dell'attività dell'azienda ed è spesso basata su pratiche predeterminate e con tempi predefiniti nel ciclo dell'attività;

i sistemi ... sono progettati specificamente per essere usati dai manager: Le organizzazioni creano una grande quantità di informazioni, non tutte immediatamente rilevanti per l'attività quotidiana del manager ...

i manager utilizzano i sistemi ... per mantenere o modificare le modalità di comportamento dell'organizzazione nello svolgimento delle attività.

R. SIMONS, *Sistemi di controllo e misure di performance*, Egea, Milano, 2004, p. 5.

Concludendo possiamo quindi sottolineare che un sistema di pianificazione e controllo della gestione:

- a) *è un sistema direzionale o manageriale che ha la funzione di supportare il management nella guida delle aziende;*
- b) *è formato da un insieme di routine e procedure formali mediante le quali i manager assicurano la valutazione e l'attuazione efficace delle strategie deliberate, la formazione delle strategie emergenti e l'efficienza della gestione operativa;*
- c) *si basa su un sistema di informazioni;*
- d) *è plasmato sulla struttura organizzativa della specifica azienda;*
- e) *raggiunge i suoi scopi non soltanto attraverso il monitoraggio dei comportamenti e delle attività svolte dai manager, ma anche mediante il costante controllo e la valutazione dei risultati ottenuti dall'azienda a livello intermedio e finale;*
- f) *viene progettato e utilizzato anche al fine di realizzare un'azione di stimolo sulle motivazioni dei soggetti.*

Con la sua complessità ed ampiezza il sistema di pianificazione e controllo della gestione offre all'azienda un contributo significativo alla creazione del valore.

Tale sistema è importante per la direzione di aziende che operano per il mercato o imprese, ma anche per aziende *no profit*, in quanto è un supporto prezioso per

mettere in atto le linee strategiche deliberate o emerse, in tutti i casi in cui si richieda di migliorare attività e processi significativi per il raggiungimento della missione aziendale. Quindi è uno **strumento valido per ogni tipo di azienda**.

Talvolta si sostiene che un sistema di pianificazione e controllo della gestione è utilmente applicabile solo nelle aziende di grande dimensione. Ci sembra una posizione un po' troppo semplificatrice.

In realtà, la variabile primaria, significativa per l'impiego utile di un tale sistema non è tanto la dimensione aziendale quanto, invece, **la complessità della gestione** la quale scaturisce sia da aspetti interni di azienda sia esterni di ambiente. È chiaro che la complessità è un tratto caratteristico della grande dimensione, tuttavia non è detto che questi due elementi siano sempre intimamente congiunti. Anche unità aziendali di dimensione minore presentano talora una gestione produttiva, distributiva, finanziaria di elevata complessità e quindi possono sfruttare tutti i vantaggi di un sistema manageriale. In secondo luogo è innegabile che l'accresciuta turbolenza ambientale ed una concorrenza sempre più agguerrita determinano un aumento della complessità gestionale e richiedono decisioni sempre più basate su informazioni e su principi piuttosto che su scelte intuitive fondate sull'esperienza e sulla conoscenza di situazioni pregresse. Anche nelle unità di minore dimensione esiste l'esigenza di disporre di strumenti manageriali idonei a pilotare consapevolmente lo svolgimento della gestione. Naturalmente il sistema manageriale in queste aziende dovrà essere allineato con le specificità ed il minor grado di articolazione di esse.

1.1.4. *Le concezioni di controllo di gestione*

Nel termine "controllo" coesistono due significati abbastanza diversi. Il primo, che risale ad un etimo neolatino, fa riferimento al "*contre-role*", lo strumento, la copia che serviva per verificare l'esattezza delle registrazioni [Brunetti, 2001] ed eredita in larga prevalenza l'aspetto della vigilanza, ispezione, costrizione, verifica fiscale o notarile. Il secondo, legato al contesto anglosassone, viene usato per indicare l'attività di guida, di governo svolta mediante una costante azione di monitoraggio.

Ambedue gli aspetti citati sono presenti nel controllo di gestione così come oggi lo intendiamo, anche se il secondo è quello che ha ispirato gran parte degli studi contemporanei ed è da ritenere senz'altro dominante, mentre il primo può essere oggi opportunamente riferito solo agli aspetti tecnici o agli strumenti operativi del sistema.

Esistono in azienda alcune forme di controllo che dobbiamo tenere distinte poiché rispondono a scopi e logiche del tutto diversi rispetto a quelli del controllo di gestione, in particolare, si rivolgono alle azioni delle persone ed agli atti che da queste conseguono invece che agli obiettivi e sotto obiettivi della gestione. Di questo tipo è il **controllo burocratico** esercitato da organi esterni o indipendenti, ed impiegato per riscontrare la correttezza formale degli atti compiuti nelle ammini-

strazioni pubbliche. Accanto a questo ricordiamo il **controllo interno** o “*internal auditing*”, cioè l’attività di revisione svolta da organi interni all’azienda e finalizzata a garantire il rispetto di procedure definite e previste dall’azienda stessa.

a) *Le molteplici accezioni e gli orientamenti*

In un lavoro di alcuni decenni fa [Rathe, 1960], sono state individuate circa 60 accezioni del termine controllo. È chiaro, poi, che quando il concetto viene inserito in un contesto dottrinale o nazionale diverso, il numero delle possibili interpretazioni tende ad aumentare. Si può fare riferimento, anche, alla sorveglianza diretta, ai sistemi di retroazione, ai controlli sociali, culturali, contabili ed altro. Nel nostro campo di studi il termine viene, da tempo ormai, associato ad un *concetto di guida, un meccanismo operativo teso a far funzionare una struttura organizzativa complessa in modo efficace ed efficiente*.

Anche se limitiamo i nostri riferimenti al campo aziendale, si nota che gli approcci al tema sono molti e vari ed assai elevato è il livello di interdisciplinarietà.

La Gallinaro in un suo scritto si è occupata delle interpretazioni che il concetto di controllo ha avuto in dottrina e delle sue evoluzioni, sottolineando appunto la varietà degli approcci, degli scopi e delle prospettive di osservazione. Il controllo può essere interpretato come una funzione, quindi come una caratteristica che connota la struttura. In questa prospettiva il controllo viene associato alla teoria della burocrazia e considerato un fenomeno della struttura che trae origine dal processo di divisione del lavoro. Poiché la burocrazia consiste in un sistema integrato di regole esplicite ed implicite, l’organizzazione burocratica può essere vista come un sistema dotato di meccanismi automatici di controllo i quali stanno a rappresentare l’essenza stessa della struttura [Gallinaro, 1990].

È chiaro che la mancanza di un “*corpus*” di conoscenze fondamentali con il quale confrontarsi ha inciso non poco sulla possibilità di pervenire ad una diffusa, accettata e consolidata concezione del controllo. Giglioni e Bedeian riportano l’opinione di precedenti autori secondo i quali, tra tutte le aree dell’attività manageriale, il controllo è stato a lungo una delle meno considerate e meno comprese. La sua valenza manageriale è stata spesso male interpretata poiché veniva ritenuto dominante l’aspetto finanziario del controllo e ciò, secondo gli autori, aiuta a comprendere come, per molti anni, la disciplina del controllo di gestione abbia rappresentato un’area nella quale hanno prevalso i contributi di derivazione contabile [Gigliani-Bedeian, 1974].

Il significato attribuito al controllo di gestione in Italia è mutato nel corso del tempo, sia per l’evoluzione del pensiero scientifico, sia in relazione al diverso uso che oggi viene fatto delle informazioni aziendali rispetto a quanto avveniva nel passato [Zavani, 1988].

Tra i primi lavori che hanno avuto notevole impatto e diffusione negli studi sul controllo ricordiamo quello di Anthony nel quale l’autore analizza questo tema sot-

to l'aspetto direzionale e operativo. Il controllo direzionale è *“il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione”*. Il controllo operativo rappresenta, invece, *“il processo con il quale viene assicurata l'efficienza e l'efficacia nel portare avanti compiti specifici”* [Anthony, 1967]. In questa concezione il controllo direzionale non è un mero strumento contabile, esso investe aspetti organizzativi di più ampio respiro. Emerge, anche, una forte attenzione allo svolgimento dei compiti oltre ad una interessante tensione verso gli obiettivi aziendali, quasi a dimostrare che il controllo, in fondo, rappresenta uno strumento teso a regolare ed “ordinare” le attività svolte. Nella costruzione di questo studioso, la determinazione degli obiettivi avviene in sede di pianificazione strategica ed il processo di controllo investe tanto la pianificazione operativa, che viene fatta derivare dalla prima, quanto la revisione degli obiettivi stessi. Possiamo, perciò, rilevare la duplice visione del controllo come funzione e come processo: la funzione consiste nel misurare e valutare il rendimento dei soggetti che operano all'interno di una organizzazione nella quale gli obiettivi stabiliti *ex ante* offrono i parametri di riferimento, mentre il processo si riferisce al meccanismo in grado di indirizzare i comportamenti degli individui verso gli obiettivi aziendali.

Visto da alcuni prevalentemente come *un'attività di tipo ispettivo*, indirizzata in sostanza alla conservazione del patrimonio [Paolini, 1993; Riccaboni, 1993] è stato poi inteso come *verifica del grado di validità delle scelte operate, sia nel breve che nel medio lungo andare, e del raggiungimento degli obiettivi, secondo i criteri di efficienza e di efficacia* [Bergamin, 1991]. In tale accezione il controllo consiste nell'attività, nella risultante di “azioni coordinate” che scaturisce dalle funzioni [Ferrerò, 1980], mediante la quale si perviene alla conoscenza delle posizioni gradualmente raggiunte e delle condizioni di funzionamento dell'azienda.

Saita sottolinea che l'evoluzione delle concezioni di controllo direzionale si è avuta nel passaggio da una visione del controllo come sottosistema aziendale ad una interpretazione di esso come sottosistema del sistema manageriale e, più ancora, come sottosistema di direzione. In altri termini, l'evoluzione del concetto di controllo da strumento contabile a sottosistema di direzione implica l'emergere dell'aspetto “soggettivo” manageriale nell'osservazione della dinamica aziendale. Il processo di controllo, in questa accezione, può essere anche visto come il tentativo di una organizzazione di ottenere comportamenti coerenti con gli obiettivi che si è data [Saita, 1980 e 1996].

Altri studiosi, in tempi non lontani, hanno posto l'accento sul fatto che i limiti del controllo direzionale in relazione alle problematiche di ampio raggio e di lungo respiro, che potremmo definire strategiche, sono tali e tanti che, accanto ad una prima esigenza di evidenziare il controllo direzionale vero e proprio, ne è sorta una seconda tesa ad individuare strumenti e procedure differenti al fine di monitorare in modo più adeguato (o meno inadeguato) l'attività di direzione orientata alle strategie [Amigoni, 1988; Paolini, 1993; Goold-Quinn, 1993].

Il fatto è che, come è stato osservato [Beretta, 1995], la ricerca empirica ha rivelato l'inadeguatezza delle proposizioni teoriche del "modello della scelta razionale" a costituire la base per la progettazione di sistemi di controllo che risultassero finalizzati alla dinamica aziendale. Infatti, i cambiamenti più significativi nel "modo di fare impresa", hanno messo in dubbio la validità degli assiomi su cui si fondavano le teorie della *rational choice theory* e quindi del comportamento razionale, in particolare hanno negato la congruenza automatica tra le finalità proprie dell'organizzazione e gli obiettivi degli individui, cioè la razionalità dei comportamenti individuali, fino ad incidere sulla controllabilità dei risultati.

Tutto ciò ha contribuito a indirizzare il controllo di gestione verso i comportamenti dei manager e verso le strategie.

Negli studi sul controllo si riflettono i momenti critici dell'evoluzione scientifica e culturale del nostro tempo: in essi si può fare riferimento ad alcuni filoni interpretativi, i quali, opportunamente integrati, hanno generato l'attuale "stato dell'arte".

Cercando di delineare i principali indirizzi di studio dai quali sono scaturiti rilevanti contributi in tema di controllo, pur nella consapevolezza dei limiti di qualunque classificazione che per sua natura è soggetta al rischio di semplificazioni, possiamo fare riferimento ad alcuni tipi di approccio [Gallinaro, 1990; Brunetti, 2001]:

1. orientamento che viene definito contabile o amministrativo, fondato sul modello economico finanziario. Tale approccio ha proposto, nel corso degli anni, un sistema di misure di derivazione economico finanziaria per rappresentare la dinamica aziendale nel suo complesso e nel riferimento ad aree particolari;

2. orientamento organizzativo, secondo il quale il controllo è visto come un meccanismo operativo che consente, collegato con gli altri meccanismi, di perseguire gli obiettivi dell'istituzione;

3. orientamento "comportamentale", che considera l'influsso dei sistemi di controllo sui comportamenti degli individui. Le dimensioni umane e sociali del controllo di gestione sono state affrontate, soprattutto a partire dagli anni '50, sotto molteplici prospettive: sotto il profilo dei comportamenti, negli aspetti della partecipazione, della motivazione, della soddisfazione sul lavoro e nei loro riflessi sulle *performance* individuali ed aziendali; negli aspetti socio politici, per porre in luce i conflitti e gli elementi negoziali del processo di controllo; sotto il profilo organizzativo; sotto il profilo culturale;

4. orientamento dell'*information technology*, che si occupa degli strumenti informatici da applicare all'interno delle aziende per raccogliere e diffondere le informazioni ai vari livelli.

Nel nostro Paese i quattro filoni non sono sempre così nettamente individuabili, in primo luogo a causa della diversa radice culturale dalla quale traggono origine molti dei nostri studi. È possibile, tuttavia, ricondurre il pensiero dei vari autori, almeno per grandi linee, ad uno dei grandi orientamenti individuati. Nel tempo, poi, ci si è resi conto che, al di là della preferenza per un approccio o per l'altro, i con-

tributi dei diversi indirizzi possono convergere nella soluzione di problematiche particolari.

Emerge, anche, l'approccio sistemico al controllo di gestione che si propone di evidenziare l'unitarietà delle diverse problematiche riconducendole al modello di sistema nel quale i differenti aspetti rappresentano altrettanti *input* di un processo globale.

Nella logica teorico interpretativa si collocano alcuni contributi che hanno affrontato l'analisi del controllo di gestione in prospettiva sistemica. In questi, in prima approssimazione, il controllo di gestione viene inteso come un "meccanismo operativo" [Rugiadini, 1979; Airoidi, 1979] di supporto all'attività direzionale [Ferrero, 1980].

Concentrandoci su alcune significative impostazioni degli studi italiani, dedicate alla natura sistemica del meccanismo, possiamo notare l'esistenza di due categorie di posizioni in cui si ravvisano sfumature diverse: da un lato una preferenza per una concezione ampia, dall'altro una posizione più circoscritta.

La prima considera la pianificazione e il controllo come un sistema direzionale o manageriale cioè un vero e proprio modo di gestire, composto da un sistema informativo, da una struttura organizzativa e da un processo di controllo: un sistema che fa leva tanto sull'aspetto della determinazione e misurazione di obiettivi e risultati dell'azienda quanto su quello della responsabilizzazione, motivazione, comportamento degli operatori.

La seconda, invece, pone l'accento piuttosto sulle metodologie e sugli strumenti di cui il sistema si avvale e quindi limita l'ambito della pianificazione e controllo a quell'insieme di rilevazioni antecedenti, concomitanti, susseguenti che trovano la loro sintesi nei piani, nel *budget* e nei *report* per la direzione passando attraverso le tecniche di rilevazione dei costi e le analisi delle posizioni economiche, reddituali e finanziarie. Questa seconda impostazione privilegia la stretta relazione tra l'ambito della pianificazione e del controllo e quello della rilevazione sistematica e della contabilità analitica, cioè la vicinanza con alcune delle funzioni e degli strumenti tipici della ragioneria.

Quest'ultima posizione, dalla quale sono scaturite diverse concezioni che si soffermano ad individuare differenti tipologie di controllo aziendale (economico, operativo, esecutivo, ecc.), è da ritenere parziale e ricompresa nella prima poiché di essa considera solo una parte, ancorché importante: lo strumento informativo. Un sistema direzionale come quello che andiamo richiamando, invece, *in primis* deve necessariamente estendersi anche all'aspetto organizzativo ed a quello motivazionale del comportamento degli attori, dei manager. Trascurando quest'ultimo non si può pensare ad un efficace sistema di guida di un'istituzione complessa verso obiettivi e risultati orientati all'economicità. Tutto questo, fa risaltare ancora meglio la validità dell'approccio sistemico che, come emergerà dal prosieguo della trattazione, ci appare come il più adeguato a collegare in una prospettiva unitaria le varie anime presenti in un sistema di controllo.

In termini generali, dobbiamo aggiungere che per lungo tempo gli studi non hanno prodotto forti innovazioni e che soltanto in questi ultimi decenni stiamo assistendo a cambiamenti significativi mediante l'introduzione di elementi innovativi che sottolineano **una fase di rinascita** in una disciplina che, per lungo tempo, è

sembrata in forte difficoltà ad affrontare le sfide che la turbolenza ambientale, in progressivo aumento a partire dai primi decenni del secolo XX, pone alle aziende e quindi nel supportare le esigenze di un continuo cambiamento. A nostro avviso, questa rinascita è da collegare, in larga misura, all'accostamento delle tematiche strategiche a quelle del controllo ed al progressivo abbandono di una sorta di *forma mentis* meccanicistica nell'analisi dei processi e nella scelta degli strumenti del controllo. *Il passaggio da una concezione del controllo di gestione essenzialmente connesso all'attività operativa, quindi concentrato su aspetti di breve periodo, collegato al modello informativo contabile ed attuato mediante lo strumento del budget, ad una concezione di controllo esteso all'attività di gestione strategica, orientato al lungo andare e sviluppato mediante modelli informativi e strumenti ampi e svariati, segna un'evoluzione profonda che ha inciso sulle funzioni, scopo, strumenti e sui livelli del sistema di controllo.*

b) *Il controllo direzionale e strategico*

Oggetto della nostra analisi è il controllo della gestione, cioè l'attività di guida svolta dai manager di vario livello, nei differenti aspetti che tale attività richiede. In aderenza ad una filosofia della gestione che vede l'azienda come un sistema di elementi e relazioni tra loro connessi e interagenti, diciamo subito, che a suo tempo sono state individuati due tipi di controllo: *il controllo operativo o direzionale e il controllo strategico*, qualificati come due branche distinte e che non possiamo condividere una netta separazione.

L'impostazione richiamata ci sembra, oggi, aver fatto il suo tempo poiché le due componenti del controllo debbono rimanere saldamente unite in una struttura sistemica unitaria per poter pensare di raggiungere lo scopo a cui il sistema manageriale è deputato. La distinzione tra i due rami è utile solo se viene proposta per esigenze strumentali di comprensione e spiegazione di problemi decisionali posti a livelli diversi, ma non può essere accolta per l'individuazione di ambiti di studio distinti o, tanto meno, di insegnamenti e di discipline formative.



Sistema unico quindi e non dualismo tra controllo "direzionale" e "strategico", poiché è l'intera attività gestionale, ordinaria e straordinaria, di breve così come di medio e lungo periodo che deve essere oggetto di guida e di supporto in un continuum dove troppo spesso si coglie soltanto a posteriori la dimensione strategica di talune scelte mentre altre, definite a priori di ampio respiro, dimostrano successivamente di avere il fiato corto ...

Non è quindi opportuno creare separazioni artificiali nella "guida" di tale processo e quindi nell'orientamento che a questo si deve dare.

M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pp. 42-44.

Oggi, il messaggio veramente importante sulla pianificazione e controllo della gestione deve mirare a far comprendere la necessità di una integrazione delle strategie, tradotte in *obiettivi di "missione strategica"*, in un sistema manageriale unitario attento a saldare il breve andare con il lungo andare, i momenti della gestione strategica con quelli di gestione operativa. Mantenere distinto il controllo strategico da quello direzionale o operativo potrebbe portare ad equivoci e relegare in secondo piano un decisivo cambiamento. Nella realtà aziendale e nella prassi manageriale il sistema di pianificazione e controllo della gestione non deve essere finalizzato solo alla misurazione dei risultati ottenuti dall'azienda, ma anche e soprattutto, a conoscere il grado di realizzazione degli obiettivi strategici. In base al principio zappiano, che mai è stato messo in discussione nelle nostre discipline e richiama al "dovere delle teorie verso i fatti", gli studi devono attenersi ad esigenze reali.

La distinzione tra due diverse branche del controllo a cui abbiamo fatto riferimento risale ad una concezione che possiamo definire "tradizionale" del controllo di gestione visto come controllo "economico" cioè incentrato su azioni di guida e responsabilizzazione dei manager di natura economica e finanziaria. Tale impostazione si avvaleva di misure di tipo quantitativo monetario per valutare il grado di realizzazione degli obiettivi. Se consideriamo le situazioni ed i contesti in cui le aziende di oggi si trovano ad operare alla luce della complessità, rapidità nei ritmi di cambiamento e fortissima competizione che li caratterizza, ci pare evidente che una guida della gestione attuata monitorando il grado di raggiungimento degli obiettivi espressi in termini economico finanziari e misurati mediante parametri economico quantitativi non è sufficiente a supportare le linee strategiche necessarie alla creazione di valore. Gli indicatori economici e finanziari, infatti, possono essere rappresentativi dei risultati ottenuti, ma non dicono nulla sulle cause che li hanno generati né offrono garanzie per il futuro successo. Perciò il controllo della gestione si deve estendere a tutte le variabili causanti, significative per l'andamento dell'azienda anche se la loro misura non può essere espressa in parametri quantitativo monetari: in particolare ai fattori critici del successo.

A questi dovranno essere collegate opportune misure (dette anche parametri-obiettivo) di tipo qualitativo centrate sugli obiettivi strategici allo scopo di riflettere le condizioni dinamiche necessarie al perseguimento della *mission* aziendale. Tutto ciò porta ad un sistema di pianificazione e controllo della gestione in grado di monitorare gli aspetti strategici, per lo più di medio lungo andare, congiuntamente con quelli della gestione corrente.

Traducendo questa concezione del controllo di gestione tradizionale, ormai obsoleta, in una forma di controllo adeguato per le aziende del nostro tempo abbiamo osservato che la componente strategica è irrinunciabile. Pertanto, nel sistema manageriale in questione quello che a suo tempo era stato definito controllo strategico non è altro che una parte integrante del sistema. Quella componente, cioè, che salda insieme pianificazione e controllo.

Perciò in un sistema manageriale di pianificazione e controllo della gestione non possiamo accettare una separazione netta tra queste due branche.

Altra cosa è il sostenere che il controllo di gestione si svolge mediante due differenti livelli: **strategico ed operativo**, perché ciò attiene alla diversità delle procedure, alla pluralità degli obiettivi da assegnare ai centri decisionali e delle misure o parametri di riferimento per il monitoraggio delle *performance*, alla responsabilità singola o congiunta da parte dei manager. È fuori dubbio, comunque, che il sistema in discorso rappresenta una sola entità, un meccanismo unitario.

Sovente, il sistema manageriale unitario di pianificazione e controllo viene denominato “controllo di gestione” *tout court*. Ciò non significa che la problematica della pianificazione venga trascurata o annullata poiché l’attività di pianificazione è parte integrante di ogni sistema manageriale nel quale, la mancata definizione di uno stato futuro ipotetico renderebbe logicamente nullo qualsiasi meccanismo di guida che si avvale del raffronto tra situazioni attese e situazioni raggiunte. Più in particolare, le linee strategiche ipotizzate nel momento della pianificazione rappresentano indispensabili punti di riferimento per le decisioni e le operazioni, mentre il controllo consente di percepire e verificare la validità operativa delle linee suddette. La “visione” del futuro viene tradotta nei documenti della pianificazione e ciò permette di percepire e poi stabilire relazioni valide tra obiettivi strategici di lungo andare ed azioni di breve andare. Senza il momento logico della pianificazione qualunque sistema di controllo che si proponesse di effettuare valutazioni e monitoraggio delle *performance* individuali o complessive non potrebbe assolvere ai compiti dinamici connaturati all’attività manageriale di governo o di guida. Esso si risolverebbe in un controllo burocratico o notarile limitato all’aderenza o meno degli atti compiuti a determinate regole prefissate senza dare indicazioni sulle linee da seguire nel futuro.

c) Il controllo organizzativo

Al di là dei due livelli di controllo, strategico ed operativo, che la rilevanza assegnata alla cultura strategica dei nostri giorni impone di riunire un sistema manageriale unitario, alcuni problemi potrebbero sorgere in merito alle relazioni con un’altra tipologia di controllo che ci sembra opportuno delineare accanto alle precedenti: il **controllo organizzativo**.

Ricordiamo, in proposito lo scetticismo che si riscontra negli studi organizzativi degli anni ’80 nei confronti dell’efficacia delle tecniche manageriali di controllo proposte dalle *Business School* americane [Antonelli, 2004]. Si riteneva, infatti, che il controllo di gestione non potesse essere un meccanismo adeguato a governare realmente l’azienda, poiché, trascurando del tutto l’aspetto organizzativo e relazionale, seguendo gli assiomi del già citato “modello della scelta razionale” e l’impostazione dominante di Anthony, assumeva l’ipotesi, non condivisibile, che i vari gruppi di interessi presenti in azienda, per tutelare la propria posizione, si ispirassero a criteri omogenei e che questi ultimi fossero direttamente compatibili con gli obiettivi funzionali per l’azienda, quindi potessero essere garantiti mediante la semplice applicazione degli strumenti del *budget* e dei valori *standard* ad una serie

di obiettivi predefiniti, espressi in termini di risultato economico. È innegabile, invece, che se ogni gruppo di interesse adotta e persegue fini suoi propri, rispondenti alla propria cultura, motivazione e concezione di vita, il rischio di un conflitto con gli obiettivi aziendali è molto elevato e il tradizionale controllo di gestione attuato mediante *il budget* e *gli standard* non è in grado di eliminare questa profonda discrasia. L'importanza del controllo organizzativo emerge allora con evidenza in quanto esso è un sistema che consente di mettere in atto i metodi e gli strumenti di motivazione e incentivazione del personale e dei manager, indispensabili a garantire la collaborazione nel raggiungimento degli obiettivi aziendali, in particolare laddove il metodo di direzione attuato preveda il ricorso a deleghe decisionali.

Le scelte relative allo stile di controllo seguito – partecipazione o meno dei singoli o dei gruppi alla determinazione degli obiettivi – che sono scelte organizzative incidono fortemente sulla possibilità e sul grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati alla sottounità o all'azienda nel suo complesso.

Il controllo organizzativo è un processo teso ad influenzare il comportamento dei manager e dei dipendenti attraverso meccanismi quali lo scambio, la gerarchia, la divisione dei valori (rapporto di clan) [Ouchi, 1979].

Dobbiamo quindi assumere il controllo organizzativo come una premessa irrinunciabile per un efficace sistema manageriale di pianificazione e controllo. Al contempo, dobbiamo sostenere la forte valenza organizzativa dei sistemi di controllo: in mancanza di un radicamento nel tessuto organizzativo, infatti, verrebbe meno la possibilità di esercitare un'azione di stimolo sulla motivazione degli attori decisionali ed il sistema di controllo non potrebbe adempiere ad una delle sue funzioni più importanti, che consiste nel favorire la convergenza del comportamento dei manager con gli obiettivi dell'azienda.

1.2. PIANIFICAZIONE E CONTROLLO COME SISTEMA MANAGERIALE PER L'ATTUAZIONE DELLE STRATEGIE

Rispetto al passato il cambiamento più rilevante nei sistemi di gestione, che a tratti abbiamo cercato di evidenziare, non dipende tanto dagli strumenti informativi e manageriali adottati – dalle semplici rilevazioni di contabilità analitica *ai complessi* sistemi di pianificazione e controllo di gestione, dalle analisi contabili tradizionali *verso le* tecniche di *management accounting* per la misurazione della *performance* – quanto piuttosto dalla “filosofia” aziendale, dalla cultura manageriale, dalle concezioni di fondo, cioè dal modo di “fare azienda”, di dirigere e di gestire.

Nei passati decenni il centro d'interesse dell'imprenditore era rappresentato dal prodotto, dalle esigenze interne derivanti dalla produzione, dalla “fabbrica”, tanto che il sistema di rilevazione dei costi veniva anche denominato “contabilità industriale” [Brunetti, 2006]. Oggi al centro dell'interesse sta il cliente con la varietà e variabilità dei suoi bisogni, ma la funzione dell'azienda è ancora più ampia [Free-

mann, 1984]: essa non consiste semplicemente nel produrre beni o servizi e nel convincere i potenziali clienti ad acquistarli, bensì nel percepire l'esistenza di bisogni della società e dei consumatori e nel soddisfarli, tenendo conto del tempo in cui si realizza la competizione, della generale riduzione del ciclo di vita dei prodotti e della sostenibilità ambientale. Si tratta, in estrema sintesi, di creare valore per una pluralità di interlocutori dell'azienda: gli *stakeholder*, cioè tutti i soggetti variamente interessati all'azienda ed alle sue vicende.

Il mutamento della "filosofia" aziendale rappresenta un fatto di grande rilievo. Può essere sintetizzato nell'orientamento verso il cliente, il mercato e l'ambiente esterno piuttosto che alle dinamiche interne, può essere ricondotto ad un insieme di variabili economiche oltre che sociali e culturali provenienti per lo più dall'ambiente e legate alla variabilità estrema di questo. Sono state queste variabili ad aver provocato un forte cambiamento nella dinamica aziendale e, di concerto, nella mentalità degli uomini che governano le aziende e dei manager. L'evoluzione nella cultura aziendale ha portato ad un'apertura verso il cambiamento, verso un comportamento innovativo che può essere definito "imprenditoriale" per distinguerlo dai più tradizionali atteggiamenti razionalizzanti di tipo "incrementale" [Ansoff, 1987]. L'apertura all'esterno si è tradotta in una vivace, sensibile tendenza ad accogliere innovazioni profonde anche nella struttura dell'azienda e nella sua gestione sia in campo produttivo o distributivo sia amministrativo od organizzativo. Di conseguenza, ciò ha favorito la penetrazione in azienda di strumenti direzionali complessi – supportati dalle tecniche di *information technology* – e tra questi un rilievo particolare assume il sistema di pianificazione e di controllo in quanto rappresenta l'asse portante dei supporti manageriali alla gestione.

Oggi sono evidenti i segni della crescente consapevolezza delle aziende italiane anche non grandi della necessità di riflettere su se stesse, ponendosi domande del tipo "chi siamo?" oppure "dove stiamo andando?". Emerge la tendenza verso un processo di autodiagnosi che si sostanzia nella ricerca di modelli di *performance* aziendale in cui ci si impegna sempre più a ricercare le variabili causanti e quelle risultanti per comprendere le relazioni che le legano e individuare le leve di azione adeguate a guidare le scelte della gestione. Ci si convince della necessità di definire obiettivi espliciti, ancorché variabili, collegandoli alle aree in cui l'azienda è articolata, si arriva a delegare ai manager la responsabilità del raggiungimento degli obiettivi, misurando questi ultimi mediante parametri per lo più quantitativo monetari, ma soprattutto ci si orienta sia verso la valutazione della *performance* aziendale sia di quelle individuali. Nella sostanza, si affronta il tema della generazione del valore e della sua misurazione mediante tecniche innovative anche complesse.

Oltre ad una relativa estensione dell'ambito di applicazione del sistema manageriale di pianificazione e controllo, attestata dalla sua graduale penetrazione nelle aziende di minore dimensione, i cambiamenti più significativi che stiamo vivendo scaturiscono, come già osservato, dalla nuova "filosofia" aziendale e sono stati fortemente favoriti dai nuovi strumenti informatici impiegati dalla direzione.

1.2.1. Il livello strategico ed operativo

La strategia oggi non è più quell'ospite illustre degli scorsi decenni, non è più un fatto casuale, volontaristico o limitato ai vertici aziendali, all'alta direzione, essa è entrata a pieno titolo nella cultura aziendale: **il comportamento strategico** ispira oggi attività ricorrenti e orienta tutta la gestione delle scelte mirate al futuro sviluppo dell'azienda. Esso pervade tutti i livelli dell'organizzazione e vale ad indicare la costante volontà di innovazione oltre al modo nuovo di porsi nei confronti dell'ambiente e del mercato, riconosciuti come elementi di primaria importanza. Una gestione strategica per essere tradotta in realtà è bisognosa di supporti informativi, di conoscenze e di prassi manageriali adeguate. A tutto il *management* si chiede di contribuire a ideare strategie di successo e quando questi contributi sono l'espressione di competenze parziali, di area, di *business* o di funzione, essi devono tutti essere integrati in una strategia unitaria, il che richiede corrette interpretazioni e valutazioni condotte con strumenti adeguati. Possiamo osservare che oggi in azienda la mentalità strategica è assimilabile ad una forma di "imprenditorialità diffusa" la quale deve tenere conto delle esigenze degli *stakeholder* e dei rischi a cui l'unità è soggetta: ciò ha determinato grandi cambiamenti nei sistemi di pianificazione e controllo e, naturalmente negli strumenti di cui un moderno sistema di supporto alla gestione si deve dotare.

In questa nuova visione nella quale la strategia rappresenta una componente fondamentale della gestione, qualsiasi sistema manageriale deve possedere una dimensione strategica e strumenti di analisi e misurazione delle *performance* ad essa adeguati. D'altra parte, la componente strategica da sola non eserciterebbe alcun effetto, resterebbe puro esercizio manageriale senza realizzazione: essa deve essere integrata da una serie di scelte, decisioni, operazioni appartenenti all'area della gestione operativa o corrente [Coda, 1988]. Sono queste scelte ed azioni calate nel breve andare a tradurre le visioni strategiche in contenuti economici, finanziari, tecnici, organizzativi, sociali, cioè a creare le attività della gestione corrente consentendo, di fatto, lo svolgimento di concrete operazioni aziendali che portano al raggiungimento dei risultati necessari alla sopravvivenza dell'entità. Sono le operazioni di gestione corrente il mezzo attraverso il quale passa la realizzazione delle strategie.

Il nucleo fondamentale del controllo di gestione tradizionale è stato incentrato, per lunghi decenni, nelle attività della gestione operativa o corrente. Oggi questa concezione risulta troppo limitata e rischiosa, perciò non è più accettabile in forma esclusiva.

È necessario che un sistema manageriale operi contemporaneamente sui due livelli: il **livello operativo del breve andare** e quello **strategico del medio lungo andare**, poiché solo in questo modo potrà essere garantita l'integrazione delle due dimensioni essenziali alla realtà aziendale. Ciò richiede la presenza in ogni azienda di un sistema ampio e complesso basato su principi e modelli mirati, che si avvalga

di supporti informativi adeguati e di una struttura organizzativa progettata *ad hoc*, in grado di coniugare responsabilità economica e missione strategica, cioè aspetti strategici e azioni di gestione operativa corrente.

Nella sua composizione, un sistema di pianificazione e controllo è formato da una **struttura organizzativa** secondo la quale si articolano potere decisionale e responsabilità e da un **sistema di informazioni** che deve riflettere ambedue le prospettive oggetto di integrazione. Relativamente alle fasi logiche che ne puntualizzano lo svolgimento (obiettivo, attuazione, monitoraggio, intervento correttivo o meno) un sistema del tipo citato si compone di principi, regole, *routine*, procedure attuative, i quali tendono tutti a garantire che le azioni svolte risultino in linea con gli obiettivi strategici accolti ed, in caso contrario, a rendere possibile in tempo reale interventi atti a modificare gli obiettivi ipotizzati o, se è il caso, le linee seguite.



È in questa nuova architettura strategico organizzativa che acquistano importanza i molteplici orientamenti da perseguire contemporaneamente:

1. dall'efficienza all'efficacia per ridurre il pericolo di una visione troppo sbilanciata in un verso o in un altro,
2. dall'interno dell'azienda all'esterno e ai suoi confini per meglio presidiare la vulnerabilità delle *business unit*,
3. dai meri risultati ai comportamenti degli operatori ragionando per processi,
4. dalla singola unità organizzativa alle interrelazioni che intercorrono tra loro per non trascurare le sinergie e le opportunità che possono derivare dalla visione e dalla gestione dell'insieme rispetto alle singole parti.

G. BRUNETTI, *Il controllo direzionale all'alba del terzo millennio*, in A. PAOLINI (a cura di), *Il controllo di gestione nelle imprese*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 22.

La mentalità strategica richiede anche un sistema manageriale in grado di monitorare un aspetto fondamentale: quello relativo alla validità dell'idea portante di tutta l'azienda, la cosiddetta *business idea*. Anch'essa non deve sfuggire ad una verifica progressiva e costante, pena il rischio di attestarsi su posizioni illusorie, cioè di costruire l'attività della gestione su un terreno friabile e poco solido.

1.2.2. I criteri di efficienza ed efficacia

La dimensione strategica, dicevamo, prevede che la prospettiva di analisi che guida la gestione venga spostata dall'interno dell'azienda all'esterno, verso il mercato e l'ambiente competitivo. Il modello di azienda orientato all'efficienza produttiva ed alle economie di scala che, per le decisioni faceva leva in larga prevalenza

sulla rilevazione dei costi, avvalendosi della contabilità analitica e ponendo come obiettivo l'ottimizzazione dell'impiego degli *input*, deve essere integrato con una prospettiva strategica rivolta al futuro che guarda al contesto macroeconomico, ai bisogni da soddisfare, ai cambiamenti delle tendenze dei consumatori, alle aziende concorrenti allo scopo di garantire e difendere le varie aree di *business* di cui si compone l'attività aziendale. Accanto al criterio dell'efficienza si pone, quindi quello dell'efficacia.

L'**efficienza** vale ad indicare la capacità di ottimizzare l'impiego delle risorse disponibili – *input* – che consentono di ottenere un determinato *output* di produzione o di vendita. Essa riflette un aspetto propriamente economico quantitativo della gestione, è un criterio che guarda all'interno dell'azienda. Essere efficienti significa ridurre gli sprechi, migliorare i tempi di produzione, razionalizzare l'impiego delle risorse, tutto questo è misurabile attraverso rilevazioni economiche e analisi dei costi e viene sintetizzato in ultima analisi in un rapporto tra *output* e *input*.

Il criterio dell'**efficacia** riflette in larga prevalenza la prospettiva esterna in quanto affronta il problema dell'ottimizzazione del processo di generazione del valore, sistematicamente inteso come l'insieme dei risultati raggiunti con la gestione. Ci si chiede, cioè, se ed in quale misura i risultati ottenuti possano essere ritenuti validi, naturalmente in base ad indicatori o parametri di riferimento. Tuttavia, poiché i risultati aziendali sono di molteplice natura e riguardano aspetti diversi (la qualità, la flessibilità, l'adeguatezza del servizio, l'attrattività, ecc.) non misurabili contabilmente attraverso costi, ricavi o indicatori di risultato economici e finanziari, per applicare concretamente il criterio occorre costruire un sistema basato su modelli di gestione e misure multiple tali da consentire la traduzione in cifre anche degli aspetti qualitativi più difficilmente riducibili a quantità.

In sintesi, portando le organizzazioni a modificare sensibilmente la cultura economica tradizionale orientata all'efficienza, la mentalità strategica le ha rese consapevoli di dover intervenire anche sulle proprie strutture interne cambiandole, se necessario anche in modo rilevante per accogliere le opportunità e difendersi dalle minacce che provengono dall'esterno. Sotto la spinta di un accentuato ritmo di cambiamento economico politico e delle innovazioni di varia natura imposte dall'ambiente esterno, la logica della pianificazione è radicalmente mutata [Ansoff, 1987]: da una pianificazione che ipotizzava gli andamenti futuri semplicemente ribaltando quelli passati o al più estrapolando dal passato dati ed andamenti, siamo oggi convinti di dover attuare una “pianificazione strategica” o addirittura una “gestione strategica” [Mintzberg, 1994].

Quel tipo di controllo di gestione, che abbiamo sinora definito tradizionale, costruito per far fronte in prevalenza ad esigenze interne di direzione, ha perso la sua validità, si è rivelato insoddisfacente, se non addirittura negativo, perché porta in azienda irrigidimento e burocratizzazione facendo perdere di vista il processo aziendale globale mirante alla creazione di valore per il cliente finale. Esso deve lasciare il posto ad un sistema manageriale nel quale alla componente strategica

competete un ruolo decisivo ed i due livelli richiamati – strategico ed operativo – incidono sulla mappa organizzativa dei centri decisionali e sul sistema informativo.

Sul piano del comportamento dei manager per guidare le aziende verso l'economicità si rende necessaria la richiamata integrazione tra il criterio dell'efficienza e quello dell'efficacia. A tal punto si potranno valutare i risultati nel loro complesso, sia in relazione alle *performance* dell'azienda sia a quelle individuali dei manager, sia infine con riguardo alla validità delle idee di fondo ed alle possibilità di sviluppo future legate alle posizioni detenute sul mercato e nell'ambiente.

1.2.3. *Gli stili di management: per procedure, per obiettivi, per processi*

Il trasferimento del centro di attenzione da un modello basato sulle esigenze produttive interne all'azienda, ad una visione che pone in primo piano il soddisfacimento di bisogni reali mutevoli e ricorrenti, oltre a portare ad un orientamento verso l'esterno, cioè verso la generazione di valore per il cliente finale [Porter, 1987], interviene a modificare lo stile della pianificazione e del controllo [Norman, 1977].

Da una filosofia della pianificazione ispirata agli **obiettivi** da raggiungere, la prospettiva di osservazione si sposta verso insiemi unitari di operazioni e di attività, aprendo le porte ad una concezione della pianificazione e controllo orientata ai **processi**. La prima finalizzava l'azione di monitoraggio e valutazione delle *performance* al raggiungimento di obiettivi aziendali predefiniti che di solito venivano posti in stretto collegamento con le linee organizzative interne all'azienda rappresentate dalle funzioni svolte dai manager. Gli obiettivi, in questo caso erano assegnati alle distinte funzioni organizzative e quindi assumevano carattere settoriale. La concezione rivolta ai processi, invece, risponde allo scopo di indirizzare le azioni di monitoraggio e valutazione delle *performance* verso alcuni complessi sistematici di attività – i richiamati insiemi unitari di scelte, decisioni, operazioni – che attraversano l'azienda e sono finalizzati ciascuno ad *output* definibili.

In tema di stili di *management* si è soliti fare riferimento alle diverse modalità con cui, combinando insieme struttura organizzativa, meccanismi di coordinamento, cultura aziendale, sistemi di pianificazione e di controllo, si realizza la gestione. Operando un certo grado di astrazione rispetto alla realtà aziendale in cui andamenti e comportamenti non si presentano mai con caratteri precisi, ma appaiono piuttosto sfumati e talora sovrapposti, si possono individuare alcuni sistemi di *management*:

– *management per procedure*, nel quale il processo di delega è molto limitato e del pari lo è l'autonomia decisionale. Il comportamento degli attori è orientato al rispetto di un complesso di regole e procedure predeterminate le quali non vengono viste come un mezzo per raggiungere gli obiettivi bensì come obiettivi in sé sui quali viene modellata l'azione di controllo;

– *management per obiettivi*, sistema direzionale caratterizzato da un processo di

delega e da un ruolo di assoluto rilievo svolto dai manager. Questi partecipano alle scelte e alle decisioni e si fanno carico di promuovere presso i vari livelli organizzativi il processo di accettazione e di realizzazione della strategia secondo la quale missione e obiettivi vengono formulati. Con un sensibile grado di autonomia i manager scelgono anche le linee di azione necessarie per raggiungere gli obiettivi e impostano su di essi i sistemi di controllo. Gli obiettivi vengono formulati a livello di strategia, sviluppati e raccolti nei piani o nel *budget*;

– *management per processi*, come sistema nel quale il potere decisionale e la responsabilizzazione sono diffusi tra tutti i soggetti operanti e pervadono tutta l'organizzazione senza distinzioni nette di ruolo tra decisori ed esecutori. Ogni soggetto deve ricercare le vie e le modalità per raggiungere gli obiettivi aziendali rappresentati nei piani ed eventualmente, se si intravedono i limiti di questi, far emergere nuove strategie avvalendosi del *learning by doing*, cioè dell'apprendimento “nel fare”.

Ebbene, un sistema di pianificazione e controllo può avvalersi dell'uno o dell'altro stile direzionale. Dobbiamo, però, tenere conto del fatto che in particolare le situazioni caratterizzate da incertezza, come quelle tipiche di percorsi innovativi, ad esempio, nei primi stadi del ciclo di sviluppo di un'azienda, trovano nelle modalità manageriali che mirano alla valorizzazione dei soggetti e delle loro motivazioni le condizioni più favorevoli per realizzarsi al meglio, quindi non è difficile osservare che linee strategiche fortemente innovative possono trarre i maggiori vantaggi da una logica di *management* orientata ai processi piuttosto che finalizzata al raggiungimento di obiettivi predefiniti.

Un manager che si avvale della logica “processo” non segue il modello di comportamento del decisore razionale, quindi non segue il metodo mezzi-fini che porta con sé rigidità e lunghi tempi di analisi, in quanto prevede la fase di definizione degli obiettivi nei piani, quella della generazione delle alternative d'impiego delle risorse e infine la scelta dell'alternativa ottimale. Nella logica “processo” la prospettiva si sposta continuamente tra “visioni” e azioni immediate, perciò, questa ci appare la più adeguata nei casi in cui, a causa della complessità e della scarsa conoscenza del contesto in cui si colloca l'attività, sia necessario sviluppare insieme decisioni e apprendimento.



“Ottica obiettivo

- Chi decide formula in primo luogo obiettivi ed in seguito piani (alternativi) che sono valutati i termini di probabile raggiungimento degli obiettivi.
- L'uomo (ed il *management*) come decisore razionale.
- Adatto in ambienti di pianificazione chiaramente determinati e ben conosciuti o quando la forza dell'organizzazione è talmente superiore da rendere superflua la considerazione dell'ambiente nella pianificazione.
- Stadi maturi nel ciclo di crescita dell'impresa.

– Tensioni e dissonanze non sono desiderabili e vengono eliminate attraverso la pianificazione”.

“Ottica processo

– La pianificazione è un processo di apprendimento in cui la prospettiva si sposta di continuo tra visioni ed azioni immediate.

– L’uomo (ed il *management*) come sistema di apprendimento e sviluppo di conoscenza.

– Adatto in ambienti complessi (relazioni causali, restrizioni ed opportunità, confini dei sistemi – tutto, insomma è parzialmente sconosciuto”.

– Primi stadi del ciclo di crescita della impresa. Tensioni e dissonanze sono largamente desiderabili e rappresentano risorse di pianificazione; a volte vengono persino fatti tentativi per creare tensioni”.

R. NORMAN, *Le condizioni di sviluppo dell’impresa*, traduzione italiana, Egea, Milano, 1979, p. 69.

I processi che si realizzano nell’azienda sono complessi sistematici unitari, composti da varie operazioni, decisioni, scelte, di solito genericamente definite come “attività”, e collocati in senso trasversale rispetto ad una struttura organizzativa dell’azienda articolata per “funzioni”. La sfida per il sistema di controllo sta nel trovare il modo e la via corretta per monitorare il risultato dell’intero processo, cioè del complesso di attività, piuttosto che la porzione di esso sulla quale si esercita la competenza funzionale del manager della produzione, del manager responsabile del marketing o della finanza.



[...] i processi sono insiemi di attività, legate da una serie di relazioni non necessariamente di tipo sequenziale. Sottolineare la natura relazionale delle varie attività sottintende che la struttura per processi abbia caratteristiche di progettazione continua, essendo questa finalizzata all’ottenimento di un dato output, per un dato cliente i bisogni del quale possono mutare nel tempo. La strutturazione dei processi dovrebbe quindi essere svolta in funzione della finalizzazione del processo ...;

– le attività svolte e riunite in un processo vengono assolve da soggetti dotati di professionalità differenti tra loro [...]

– il processo è finalizzato alla produzione di un *output*, rilevante e chiaramente *definito ex ante*, per un utente ben definito sia esso interno od esterno all’azienda.

F. CERBIONI, *Il controllo di gestione nella prospettiva dei processi aziendali*, in F. FAVOTTO (a cura di), *Le nuove frontiere del controllo di gestione*, McGraw Hill, Milano, 2006, pp. 94-95.

La gestione orientata ai processi è un tipo di gestione finalizzata al cliente, essa scaturisce dalla convinzione che l’azienda è un insieme di attività organizzate e collegate tra loro in complessi unitari che sono indirizzati ad un *output* finale riconducibile al soddisfacimento dei bisogni dei consumatori.

Oggi si sostiene la necessità di “riorientare” ai processi i sistemi manageriali di controllo della gestione (ed a questo scopo si utilizza la “catena del valore” del Porter [1987]). Pur nella convinzione della validità di tale azione, non devono essere sottovalutati i profondi cambiamenti che un intervento di questa rilevanza richiede di portare sugli elementi che formano la struttura del controllo. Infatti, si rende necessario passare da una struttura organizzativa ispirata al modello classico plurifunzionale, centrato sulla divisione dei compiti in base alle competenze professionali ed articolato in funzioni manageriali, con una mappa delle unità organizzative orientata al controllo per obiettivi e per responsabilità, ad una struttura organizzativa efficace per il controllo che, prendendo atto dei processi esistenti nell’azienda, richiede una diversa identificazione delle unità organizzative, una differente assegnazione dei poteri e delle responsabilità, un diverso stile di direzione e, necessariamente, una diversa cultura manageriale se si vuole che il sistema possa funzionare.

D’altra parte, un sistema di controllo orientato ai processi può essere visto oggi come un terzo stadio nell’evoluzione delle concezioni e delle prassi manageriali sul controllo di gestione inizialmente centrate su forme tradizionali ispirate al modello contabile ed all’analisi dei costi, giunte poi a forme più evolute nelle quali si ravvisano ambedue i livelli – strategico ed organizzativo – che integrano le dimensioni dominanti nella realtà aziendale per arrivare, infine, ad un’espressione ancora più avanzata riconducibile ai processi.

1.2.4. I modelli concettuali per la rappresentazione delle performance

Ai cambiamenti testé richiamati, necessari per monitorare la realizzazione delle strategie e prendere atto della valenza dei processi, sono da ricondurre **nuove metodologie per l’analisi e la determinazione dei valori di azienda**, soprattutto, però, tutto ciò deve corrispondere ad un modello concettuale globale di **rappresentazione delle performance aziendali** che offra la base per la costruzione del sistema di pianificazione e di controllo.

Il modello mediante il quale si rappresentano le *performance* dell’azienda fornisce lo schema o il filo logico da seguire nel controllo. Cioè: il che cosa è importante analizzare, il grado di dettaglio da perseguire, il come l’oggetto del controllo risulti collegato o dipendente da altri fattori e variabili.

I modelli di questo tipo sono formati da una serie di concetti espressi mediante variabili aziendali, relative, ad esempio alle attività di produzione, organizzative, alla redditività. Queste sono collegate tra loro in una rete di relazioni causali (tra le variabili o i gruppi di variabili) che vengono ritenute significative per realizzare una dinamica aziendale di successo e di conseguenza consentono l’integrazione concreta tra dimensione strategica ed operativa, tra breve e lungo andare, in risposta alle esigenze attuali della gestione.

Nei modelli vengono individuate le classi di variabili particolarmente significative e a queste si collegano alcuni indicatori, cioè le misure quantitative o non quantitative ritenute di volta in volta opportune ad esprimerle o a meglio rappresentarle. Ciò accresce la capacità di analisi e di diagnosi degli operatori i quali dispongono in questo modo di strumenti concettuali che permettono loro di governare l'azienda in modo consapevole e rigoroso.

Nella “*Balanced Scorecard*” – uno dei più noti tra i modelli proposti – si costruisce un sistema di variabili chiave, misurabili mediante una serie di indicatori, il cui effetto è bilanciato. Si parte da una variabile primaria che esprime la redditività: “risultato economico per gli azionisti” e si costruisce la rete concettuale di variabili causali e di indicatori o parametri ad esse correlabili, partendo dalla convinzione che per raggiungere la redditività si debba tenere conto della qualità nel soddisfacimento delle esigenze del cliente, ma anche della eccellenza dei processi produttivi e aziendali interni, ed infine delle capacità di sviluppo, innovazione e apprendimento [Kaplan-Norton, 1996]. Con un modello di *performance* aziendale come quello schematizzato, vengono inserite nella rete causale alcune variabili o gruppi di variabili, misurate mediante indicatori (parametri) che le traducono in entità controllabili. È consentita in tal modo l'attuazione del delicato meccanismo di controllo della gestione in cui convivono integrati aspetti strategici ed operativi.

Dimensione strategica e dimensione operativa, aspetti quantitativi e qualitativi, criteri di efficienza e di efficacia, analisi di breve e di lungo andare possono collegarsi e integrarsi tra loro in modo fattivo soltanto se e quando trovano la loro sintesi espressiva in un sistema manageriale che si avvale di un complesso di strumenti formato da misure o parametri-obiettivo [Brusa, 2000] quantitativi e non, coerenti con le diverse finalità. Il tutto deve trovare sistemazione e inquadramento in un modello logico di rappresentazione della *performance* aziendale che funge da base di riferimento per costruire l'architettura del sistema manageriale nella singola unità. Il sistema di pianificazione e controllo, fondato su modelli concettuali e strumenti operativi, potrà essere in grado di rispondere alla finalità dominante che consiste nel **supportare la realizzazione delle strategie** mediante l'analisi e la valutazione dei risultati intermedi o finali scaturiti dalle attività di gestione. Dobbiamo sottolineare che il raggiungimento dello scopo dell'intero sistema manageriale è legato alla capacità di scegliere ed utilizzare logica e strumenti cioè supporti conoscitivi ed operativi coerenti ed adeguati finalizzandoli **alla misurazione della performance dell'intera azienda e dei manager**. Ebbene, se l'importanza di conoscere la *performance* gradualmente raggiunta dall'azienda è innegabile per fare il “punto bussola”, cioè per capire dove si trova la nave e dirigere consapevolmente la rotta verso le mete ritenute di volta in volta più opportune, la misurazione della *performance* raggiunta dai manager rappresenta uno strumento altrettanto decisivo in quanto accosta ai vantaggi conoscitivi l'influenza esercitata sulle motivazioni di essi e sembra in grado di favorire la convergenza tra obiettivi individuali ed aziendali.

La capacità di allineare gli obiettivi di tipo operativo con gli obiettivi strategici

dovrà essere analizzata e sviluppata in modo abbastanza approfondito – e ciò è quanto sarà fatto nel presente lavoro – perché, oltre ad essere il problema centrale per la realizzazione delle strategie, porta con sé molte questioni tra cui quella non banale del **bilanciamento tra risultati di breve andare e risultati di lungo**. Le difficoltà connesse a questi problemi si manifestano, in particolare nella costruzione della struttura organizzativa del sistema di controllo, cioè della “mappa delle responsabilità”, e nell’assegnazione di deleghe e leve decisionali ai manager responsabili o corresponsabili dei centri che la compongono. Come abbiamo accennato, questo problema, nella sostanza, è strettamente legato alla questione non banale relativa alla scelta delle misure o dei parametri-obiettivo con cui si valuta la *performance* del singolo centro decisionale, del processo o dell’intera azienda.

Al problema complesso di allineamento degli obiettivi strategici ed operativi se ne aggiunge oggi un secondo riconducibile alla scelta se mantenere un orientamento della gestione centrato sugli obiettivi oppure riorientare il tutto verso i processi. Nel primo caso siamo in presenza di una visione piuttosto diffusa della gestione di azienda e dei processi di pianificazione e controllo, al secondo sono dedicati gli studi contemporanei e le esperienze più innovative. Difficile è anticipare qualche considerazione sintetica sul tema poiché il rischio di semplificazione è in questo caso molto elevato. Possiamo per ora soltanto notare che mentre la gestione per obiettivi ha rappresentato per lunghi decenni l’ossatura portante dei sistemi di controllo ispirati ad un modello di struttura organizzativa gerarchica, plurifunzionale o divisionale, la gestione orientata ai processi deve avvalersi di differenti modelli di riferimento organizzativo per poter realizzare l’attività di guida della gestione. Non sono trascurabili le difficoltà che ne derivano, molteplici sono le scelte a cui le aziende nel caso del riorientamento ai processi possono accedere, rimane indiscusso, però, l’elevato grado di interesse che questa nuova prospettiva gestionale porta con sé.

Concludiamo mettendo in evidenza l’importanza e l’utilità dei modelli di rappresentazione delle *performance* aziendali nel mettere a fuoco uno schema concettuale che sintetizza l’andamento dell’azienda avvalendosi di alcune variabili chiave. Tuttavia, dobbiamo anche aggiungere che l’uso di tali strumenti concettuali trova i suoi limiti nella loro staticità, vale a dire nel rischio che divenga difficile seguire le vie per far emergere nuove strategie. Ciò non attiene tanto al contenuto conoscitivo del modello quanto piuttosto al modo in cui esso viene impiegato nel sistema di pianificazione e controllo. Occorre, cioè, che i modelli di *business performance* non vengano usati semplicemente in modo “diagnostico”, cioè ricercando soltanto gli scostamenti tra risultati reali e obiettivi di risultato ipotizzati, bensì in modo da far percepire le esigenze di cambiamento, per far emergere nuove linee strategiche, nel modo che Simons ha definito “interattivo”.