

**Parte I**

**SISTEMI DI PIANIFICAZIONE  
E CONTROLLO**



# Capitolo 1

## I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO DELLA GESTIONE\*

Antonella Paolini  
Maria Serena Chiucchi  
Marco Gatti

### 1.1. La gestione aziendale va pianificata e controllata

La gestione aziendale è sempre una e unitaria, ciò vale in ogni momento e riguarda il continuum logico e fattuale tra la gestione cognitiva (quando si pianifica nel lungo termine e si programma nel breve termine) e la gestione operativa (quando quotidianamente si svolgono le operazioni e i processi che mostrano il funzionamento dell'azienda).

Conseguentemente la gestione spesso è classificata come gestione strategica e gestione corrente/operativa, anche se sono un tutt'uno in quanto collegate dalla struttura competitiva e dalla struttura operativa<sup>1</sup>. La struttura competitiva, in particolare, è l'interazione consolidata dell'azienda con il suo ambiente di riferimento dove la gestione strategica si confronta per capire l'efficacia della strategia in atto e la gestione corrente si rapporta per capire l'efficienza dei rapporti instaurati con i soggetti di riferimento. La struttura operativa interna è quella organizzativa dove s'innesta la gestione aziendale: strategica e corrente, cognitiva ed operativa.

Quando la gestione è pianificazione e programmazione c'è da chiedersi se esista solo come processo o se esista anche come sistema della struttura operativa. La pianificazione non sempre è sistema (o sub-sistema) d'azienda, in altri termini

---

\* Antonella Paolini è autore dei paragrafi 1.1, 1.2, e 1.5, Maria Serena Chiucchi del paragrafo 1.7, Marco Gatti dei paragrafi 1.4 e 1.6, Antonella Paolini con Marco Gatti del paragrafo 1.3.

<sup>1</sup> Galeotti M., Garzella S. (a cura di), *Governo strategico dell'azienda*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 13.

la pianificazione può non essere un'area funzionale del sistema d'azienda, potrebbe essere – specie nelle aziende di minori dimensioni – solo un informale processo svolto dai soggetti decisori di vertice (tipicamente rappresentativi dell'imprenditorialità<sup>2</sup>). La pianificazione può non essere, per ulteriormente precisare, quell'insieme di operazioni raggruppate in base al criterio dell'omogeneità tecnica, appositamente assegnate a risorse umane e a risorse tecniche che vanno a comporre una partizione strutturale/organizzativa dell'azienda definita funzione o area funzionale.

Nelle aziende di maggiori dimensioni e organizzativamente avanzate (con una managerialità presente e distinta dall'imprenditorialità), può invece esistere uno strutturato sistema di pianificazione (spesso combinato con quello della programmazione e del controllo) e tale situazione dimostra l'attenzione del governo aziendale ai processi trasversali tanto da costituire, per essi, aree funzionali integrative e di supporto alle aree funzionali caratteristiche<sup>3</sup>.

La pianificazione esiste sempre come attività/processi svolti dagli organi di governo aziendale e, di fatto, è la parte cognitiva della gestione aziendale: la pianificazione e la programmazione consentono l'impostazione prospettica della gestione nel tempo. Chiaramente la gestione è il funzionamento di un'azienda, quindi, la conseguenza della gestione cognitiva è la gestione operativa: l'insieme delle operazioni (direzionali ed operative) che esplicitano il funzionamento quotidiano e continuo dell'azienda.

I concetti esposti possono essere ribaditi aggiungendo altri elementi:

– la *gestione strategica*: comprende le macro-decisioni (a vasto raggio ed importanti) e le azioni che segnano il cammino dell'azienda nel medio-lungo termine (a volte anche nel breve); è l'affrontare prospetticamente i problemi di fondo, o determinanti, per le sorti dell'azienda. Nella gestione strategica emerge la condizione di efficacia: la capacità di tener conto e di cercare di coniugare le dinamiche esterne all'azienda con le dinamiche interne, al fine di formulare le migliori ipotesi per la scelta degli obiettivi e delle azioni strategiche;

– la *gestione corrente*: comprende le micro-decisioni e le operazioni (spesso organizzate in processi) che si realizzano grazie all'organizzazione aziendale (nella sua struttura e nei suoi meccanismi operativi) e che dovrebbero raccordarsi con la gestione strategica. Nella gestione corrente emerge la condizione di efficienza: la capacità di realizzare nel migliore dei modi le operazioni, un'efficienza verificata dai meccanismi del controllo operativo e direzionale.

---

<sup>2</sup> Bertini U., *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.

<sup>3</sup> Brusa L., Le aree funzionali dell'azienda: introduzione, in AA.VV., *Lezioni di Economia aziendale*, Giappichelli, Torino, 1996, pp. 48-55.

I caratteri qualificanti della gestione strategica, che più ora ci interessano trattando della pianificazione, sono<sup>4</sup>: l'impatto strutturale degli obiettivi e delle azioni, il cambiamento che impone, il riferimento al lungo termine, l'azione importante sulle risorse, il riferimento all'azienda nella sua interezza.

La gestione strategica può essere – per le ragioni sopra scritte – formalmente impostata e realizzata dalla pianificazione così che le risorse umane e strumentali dedicate producano un output definito *piano*: documento quali-quantitativo che sintetizza la formulazione e la realizzazione della gestione strategica di medio-lungo termine.

Si precisa che il nostro modo d'intendere la pianificazione s'inquadra nella "visione strumentale" della stessa, vale a dire di supporto/strumento al processo decisionale dell'imprenditorialità e della managerialità. In seno all'azienda, quando le dimensioni e la cultura aziendale lo consentono, si decide di rendere razionale ed efficiente il processo di pianificazione cosicché la strategia possa essere formulata e possa essere realizzata in maniera più sistematica (strategia deliberata). Non più, quindi, la sorpassata "visione deterministica" della pianificazione come il solo processo dal quale possano formarsi le strategie presenti nel piano; l'assenza di un documento formale, come il piano, non denota la mancanza di una strategia aziendale, piuttosto afferma la presenza di un'imprenditorialità che agisce comunque strategicamente (strategia emergente) ma che non ritiene, o non può, o non sa servirsi di un processo formalizzato di pianificazione.

Il punto è che non possono essere ignorate le realtà aziendali più diffuse: "nelle organizzazioni giovani e/o piccole dove il controllo personale è possibile e che sono in grado di trovare nicchie relativamente sicure nel loro ambiente"<sup>5</sup> la strategia è quella di chi (uno o pochi soggetti) impone la propria missione, la propria visione, il proprio pensiero strategico. In questi casi il problema è come analizzare e descrivere, ancor più prescrivere, il processo di pianificazione che si è creato; in concreto si è in presenza di un'attività complessa legata allo sfuggevole ed indistinto processo intenzionale del soggetto decisore che non lo ha esplicitato e formalizzato.

Consapevoli delle difficoltà evidenziate, si precisa che è solo per comodità e completezza di analisi che, nel proseguo, seguiremo un ordine logico ed espositivo della pianificazione nella sua veste completa e formale, ribadendo che essa non è il meccanismo che crea, in automatico, l'individuazione e la scelta degli obiettivi e delle azioni strategiche. Tutto quello che riguarda il formarsi e il realizzarsi delle strategie aziendali ha a che fare con il sistema della pianificazione idealmente inteso, ma le fasi di tale processo, gli organi aziendali che vi si dedicano, gli

---

<sup>4</sup> Galeotti, Garzella (a cura di), *Governo strategico dell'azienda*, cit., p. 14 ss.

<sup>5</sup> Mintzberg H., La formazione della strategia: strategie deliberate e strategie emergenti, *Problemi di gestione*, XVI/10, 1987, p. 6.

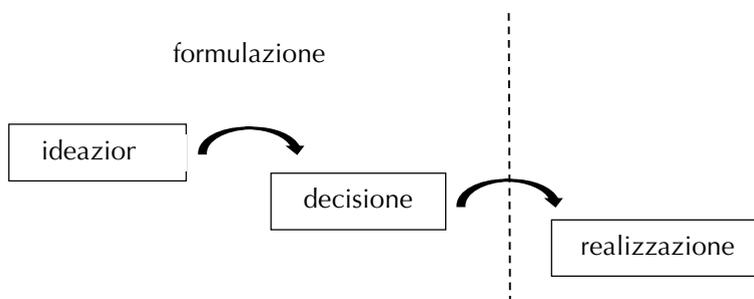
strumenti organizzativi e informativi utilizzati possono essere molto diversi, in alcuni casi possono mancare e in altri possono non esserne presi in considerazione ulteriori che potrebbero risultare utili o indispensabili.

## 1.2. Il sistema di pianificazione strategica

L'attività strategica di un'azienda, come successione logica di atti, non può essere descritta (o prescritta) al pari di un processo univoco, assodato e in ogni momento ripetibile<sup>6</sup>. Per tale ragione utilizzeremo un modello concettuale o esplicativo<sup>7</sup> che servirà a descrivere il processo strategico di qualunque tipologia aziendale (per dimensione e settore produttivo) e di qualunque estensione strategica (strategia globale e strategia parziale).

La Figura 1 mostra una tripartizione di fasi del processo strategico: l'ideazione, la decisione e la realizzazione strategica.

**Figura 1. – Le fasi del processo strategico**



La formulazione della strategia aziendale (per esprimere sinteticamente i momenti dell'ideazione e della decisione) è quella parte della gestione cognitiva che, con informazioni a disposizione (consuntive e preventive, interne ed esterne), mostra un singolo decisore, o un gruppo di decisori, capaci di pensare/creare/ideare e poi di giungere a decidere su aspetti importanti della gestione. L'assetto decisionale impone una selezione – dall'intero processo ideativo svolto – degli aspetti ritenuti migliori, soddisfacenti anche rispetto ai rischi attesi; in altri termini chi

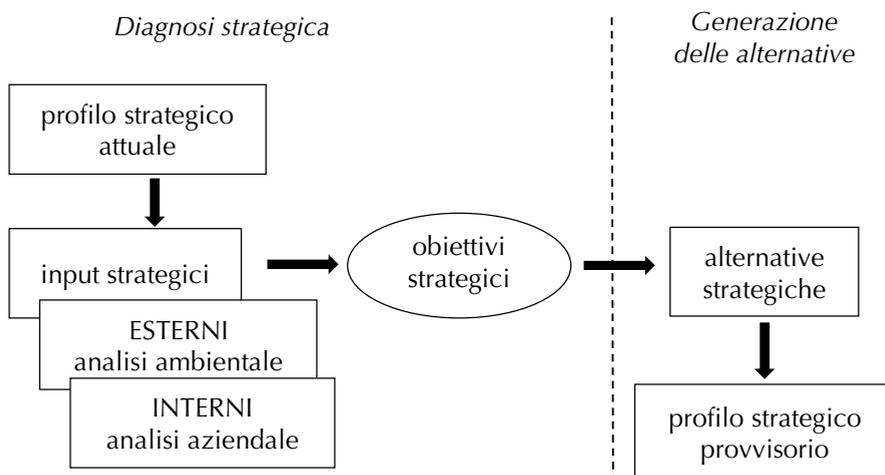
<sup>6</sup> Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993, p. 3.

<sup>7</sup> Ferraris Franceschi R., Premesse per lo studio del processo di formalizzazione della scelta nelle aziende, in Pinna M., Varaldo R. (a cura di), *Studi in onore di E. Giannessi*, Pacini, Pisa, 1986, p. 302.

decide dovrebbe possedere la capacità di controllare strategicamente (controllo strategico come controllo concomitante) tutte le informazioni a disposizione, quelle che sono state combinate per le simulazioni, le ipotesi, i percorsi e i progetti strategici.

Vi è dunque un'attività ideativa (ideazione) che si fonda su un processo di diagnosi strategica che poi diviene il substrato per la generazione delle alternative strategiche. La Figura 2 dà contenuto alla fase dell'ideazione che, cognitivamente e/o realisticamente, si compone di una fase di presa di coscienza della situazione di partenza – il profilo strategico attuale – rispetto alla quale si innestano tutte le collegate informazioni da reperire all'esterno – input strategici esterni – e all'interno dell'azienda – input strategici interni – così da avere un quadro della situazione tale per cui si possano individuare gli obiettivi strategici (magari anche in certo numero e tra loro alternativi, quindi provvisori). Anche le modalità da ipotizzare per il raggiungimento degli obiettivi possono essere molteplici, quindi in questa fase si possono individuare alternative strategiche, tutte capaci di giungere al perseguimento degli obiettivi e alla definizione dell'assetto desiderato (profilo strategico provvisorio).

**Figura 2. – Le fasi dell'ideazione strategica**

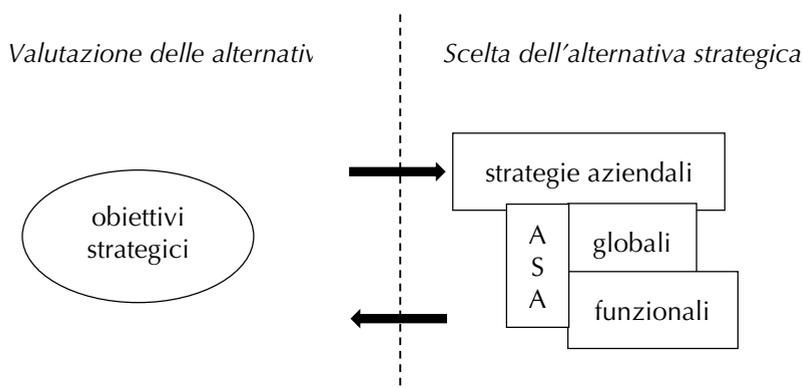


Vi è poi un'attività decisionale (decisione) che sintetizza ed arriva alla scelta definitiva rispetto alla precedente fase di ideazione. La Figura 3 dà contenuto alla fase della decisione che impone un'ulteriore riflessione sugli obiettivi strategici individuati e sulle alternative strategiche correlate. La scelta della strategia che più si adatta alle condizioni dell'impresa è quella che mostra un tutt'uno, un con-

tinuum logico, con gli obiettivi (in tal senso l'iterazione tra obiettivo e azioni è indicata dalle frecce bidirezionali).

La strategia potrà essere articolata a livello aziendale (strategia globale: d'impresa/società, o di capogruppo/holding/company), a livello di Area Strategica d'Affari (strategia di business o ASA), a livello funzionale (strategia di area funzionale)<sup>8</sup> ed assumere varie specificazioni.

**Figura 3. – Le fasi della decisione strategica**



Le fasi di ideazione e di decisione dovrebbero portare all'enunciato strategico, ad una formula sintetica e completa capace di rendere con chiarezza, agli stakeholder interni ed esterni, i cambiamenti che i vertici aziendali intendono promuovere sui mercati reali, sui mercati finanziari e nel contesto sociale.

Ma l'operare strategico è tale solo se è presente anche l'attività di realizzazione, cioè di messa in atto della strategia: "... vogliamo un concetto che inglobi non solo le idee concernenti il mercato ed il ruolo dell'impresa nell'ambiente esterno (ciò che deve essere dominato), ma anche cosa deve essere fatto per trasformare queste idee in concrete azioni"<sup>9</sup>.

La gestione corrente – direzionale ed operativa – si esplica attraverso una serie di azioni collegate che dovrebbero essere coerenti con la strategia formulata anche mediante una formalizzazione nel *programma*: documento quali-quantitativo che sinte-

<sup>8</sup> La ripartizione su tre livelli strategici è quella classica, in realtà essa è relativa e dipende molto dalla struttura organizzativa e competitiva (pluralità di business). Secondo altre accezioni i livelli di gestione strategica sono quattro: holding, sub-holding/settore, società operativa, funzione (Amigoni F., *Controllo strategico: l'esperienza delle grandi imprese*, *Economia & Management*, n. 1/1988, p. 48).

<sup>9</sup> Normann R., *Le condizioni di sviluppo delle imprese*, Etas, Milano, 1979, p. 48.

tizza la realizzazione della gestione strategica di breve termine. La Figura 4 mostra che le decisioni direzionali si sono trasformate in omonime azioni e, se lo stile di direzione è di tipo gerarchico, tra le azioni direzionali vi sarà anche quella dell'assegnazione degli obiettivi operativi (già declinati rispetto a quelli direzionali) a coloro che dovranno compiere specifiche operazioni di gestione (attività operativa).

Le operazioni, frutto di decisioni articolate su più livelli (da quelle strategiche a quelle direttive a quelle operative), si inseriscono e animano la struttura organizzativa attraverso i meccanismi e i processi organizzativi.

Se l'azienda è mediamente strutturata ed evoluta managerialmente, è probabile che si predisponga un piano che illustri le fasi, le azioni e le tempistiche della gestione nel medio-lungo termine della deliberata strategia; è conseguente che si avviino le prime azioni descritte nell'apposito piano operativo, o programma, che – come il piano strategico – descrivi le fasi, le azioni e le tempistiche nel primo anno di avvio.

#### Figura 4. – Le fasi della realizzazione della strategia

*Implementazione della strategia*



Se l'azienda non avesse un *piano* potrebbe comunque costruire un semplificato *programma* che, evidentemente, recepirebbe obiettivi e azioni conformi alla strategia deliberata informalmente, ovvero solo concepita e presente nella mente di uno o pochi attori-chiave dell'azienda.

In entrambi i casi, presenza o assenza di un piano e/o di un programma, la realizzazione della strategia può presentare miglioramenti o necessari cambiamenti (indotti da mutamenti interni e/o esterni) tanto che la gestione operativa potrebbe condizionare quella direzionale (la ragione della freccia dal basso verso l'alto della Figura 4).

### 1.3. Il sistema di programmazione

Affinché gli obiettivi della pianificazione strategica possano essere raggiunti e le collegate soluzioni strategiche opportunamente implementate, è necessaria l'adozione di un processo di declinazione dei suddetti obiettivi e delle azioni strategiche nel breve periodo. È con riferimento a questo passaggio che il sistema di programmazione e controllo assume significato e rilevanza. In altri termini, attraverso la programmazione, gli obiettivi strategici di lungo periodo sono articolati in obiettivi specifici di breve periodo il cui raggiungimento è demandato all'organizzazione nelle singole aree aziendali.

Il nesso di strumentalità presuppone, quindi, un coordinamento tra gli obiettivi definiti in fase di pianificazione e quelli "dedotti" da essi in fase di programmazione. È, cioè, necessario che vi sia coerenza tra gli obiettivi di breve e quelli di lungo periodo essendo i primi funzionali al conseguimento dei secondi. Vi è bisogno di un processo di verifica del grado di coerenza tra gli obiettivi per garantire l'efficacia del rapporto di strumentalità sopra descritto, in altri termini si procede con un controllo strategico sui contenuti della fase decisionale (verifica degli obiettivi strategici e verifica delle strategie prescelte).

La programmazione, oltre a costruire un sistema di obiettivi direzionali ed operativi coerenti con quelli strategici, ha il compito di individuare e stabilire come procacciarsi le risorse (intese in senso lato: monetarie, materiali, tecnologiche, umane) necessarie per il conseguimento degli obiettivi e da assegnare ai responsabili direzionali ed operativi (spesso tale fase mostra, a seconda dello stile direzionale, una mera attribuzione di obiettivi/risorse ovvero una contrattazione tra le parti). Stabilire l'entità delle risorse significa procedere ad una quantificazione e qualificazione delle stesse.

La programmazione, nella misura in cui è formalizzata, contiene anche la descrizione quali-quantitativa dei processi e delle operazioni da svolgere; essi possono ripetersi, se si riesce a mantenere parte dalla precedente ed assodata gestione corrente, ovvero sono nuovi processi e operazioni quando danno realizzazione ai cambiamenti voluti (sostituendo i vecchi processi ovvero integrandoli).

Tutti gli elementi ricordati compongono la gestione pianificata e programmata: la definizione degli obiettivi, l'attribuzione delle risorse e lo svolgimento delle operazioni e ciascun elemento porta, o dovrebbe portare, con sé la **misurazione**. Tra le caratteristiche auspicabili/indispensabili degli obiettivi strategici, direzionali ed operativi vi è la loro misurabilità e se un obiettivo è misurabile più semplice sarà la costruzione di un sistema di indicatori per controllarne il conseguimento.

Il sistema di misurazione, dunque, è un tutt'uno con il sistema della programmazione, magari sarebbe proficua immaginare una proficua collaborazione tra soggetti che programmano e soggetti dedicati più specificatamente all'attività di

controllo, nel comune intento di creare le condizioni migliori per avviare un iterativo processo di programmazione-controllo-programmazione.

Come il piano anche il **programma** è un documento quali-quantitativo che rappresenta la veste formale del processo programmatico; a differenza del piano è molto più probabile la presenza di un programma della gestione futura annuale nella gran parte delle aziende, anche diverse per dimensione e cultura economico-aziendale.

Il programma può essere più o meno completo e strutturato: esso dovrebbe accogliere tutti gli elementi della gestione precedentemente descritti: fissazione degli obiettivi direzionali annuali (con richiamo a quelli strategici di cui sono coerente porzione di realizzazione) con impegno a quantificarli e corredarli di un adeguato numero di indicatori di misurazione; individuazione delle risorse presenti e/o da acquisire e che si ritiene siano quelle necessarie per svolgere le azioni utili al conseguimento degli obiettivi; illustrazione delle modalità di svolgimento dei principali processi della gestione aziendale.

Il termine programma della gestione spesso è sostituito con il termine budget, documento tecnico-contabile, quindi quantitativo, dove rispetto ai contenuti della programmazione (spesso chiamata budgettizzazione) sono presenti gli obiettivi numerici affianco ai quali si pongono i risultati delle operazioni di gestione, di fatto applicando la prima fase del processo di controllo, vale a dire la verifica tra obiettivo e risultato.

Se il budget non è solo un sintetico bilancio economico-finanziario di previsione annuale ma si presenta come un sistema di budget, allora ciò denota un assetto manageriale aziendale capace di assemblare, in via sistemica, un certo numero di budget – parziali ed analitici – costruiti dai responsabili delle porzioni organizzative aziendali, più o meno coincidenti con le aree funzionali aziendali. In altri termini, si è in presenza di un sostanziale processo programmatico: vi saranno state riunioni ed attività tra vari soggetti con almeno un grado di responsabilità così da giungere, in maniera iterativa, a definire gli obiettivi, attribuire le risorse, stabilire lo svolgimento delle operazioni, concordare come misurare gli obiettivi e quindi i risultati, tornare a valutare un diverso svolgimento delle operazioni, riconsiderare le risorse disponibili/acquisibili, ponderare nuovamente gli obiettivi fissati.

Il controllo – appare chiaro – affianca ed è parte del ciclo descritto. Esso, infatti, prende avvio in sede di definizione degli obiettivi di breve periodo, quando è chiamato a verificare la loro coerenza con quelli di lungo periodo, per poi svilupparsi durante l'azione e al termine del periodo di osservazione. Così facendo, esso garantisce la costante verifica del grado di rispondenza dei risultati conseguiti attraverso la gestione aziendale con gli obiettivi di breve periodo definiti in fase di programmazione. Non solo, è nella fase di controllo che eventuali disallineamenti tra il sistema degli obiettivi definiti in fase di programmazione e i risultati conseguiti, sono oggetto di discussione ed interpretazione finalizzate all'individuazione

delle azioni correttive necessarie e, se possibile, a garantirne il riallineamento oppure a stimolare un effetto di apprendimento per il futuro, o ancora di retroazione ancora più ampio capace di innescare meccanismi di cambiamento sulla pianificazione.

#### 1.4. Il sistema di controllo e le sue relazioni con la programmazione

Il sistema di programmazione e controllo ha avuto, in dottrina, una profonda trattazione da parte di Anthony<sup>10</sup> che ne suggerisce un'articolazione in tre grandi ripartizioni:

- pianificazione strategica;
- controllo direzionale;
- controllo esecutivo.

A ciascuna delle tre ripartizioni vengono riconosciuti ruoli e finalità distinti, pur essendo chiamate a interagire all'interno del medesimo sistema di controllo per garantirne il corretto funzionamento.

La pianificazione strategica viene definita dall'Autore come il processo decisionale riguardante gli obiettivi dell'organizzazione, l'eventuale cambiamento degli stessi, le risorse da impiegare per il loro raggiungimento e le strategie che dovrebbero informare l'acquisizione, l'uso e l'assegnazione di tali risorse. Secondo Anthony, dunque, il processo di pianificazione si sostanzia nella definizione degli obiettivi e delle soluzioni strategiche idonee a conseguirli in una dimensione che è, eminentemente, quella aziendale. Si tratta di una specificazione di non poco conto perché lo stesso Autore evidenzia l'esistenza di due forme di pianificazione: una a livello *corporate* e una interpretabile come parte integrante del controllo e dell'amministrazione, ovvero la programmazione. In tal senso, differenti sono i soggetti a cui competono le due forme di pianificazione, nonché l'individuabilità delle stesse come autonome parti del più ampio sistema di pianificazione, programmazione e controllo. La definizione di pianificazione strategica a cui Anthony fa riferimento è quella della pianificazione a livello aziendale in quanto dotata di autonomia rispetto al controllo, rappresentando una delle tre parti del processo di pianificazione e controllo e riferibile all'Alta Direzione. Per sua natura, la pianificazione strategica rappresenta un processo fondato su elevata creatività e un limitato grado di sistematizzazione e sull'uso di informazioni relative sia all'ambiente esterno sia all'ambiente interno.

---

<sup>10</sup> Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas, Milano, 1967, p. 13 ss. Edizione originale: Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press, Boston, 1965.

La seconda ripartizione individuata da Anthony è quella del controllo direzionale, presentato come il processo attraverso il quale i manager verificano che le risorse siano state utilizzate in maniera efficace ed efficiente per il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Nel fornire questa concezione del controllo direzionale, Anthony ne tratteggia già alcuni caratteri fondamentali quali la finalizzazione verso il controllo del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali e la focalizzazione sull'efficacia e l'efficienza nell'utilizzo delle risorse. Non solo, nel definirne gli aspetti peculiari l'Autore ne riconosce la natura di sistema e i collegati requisiti distintivi. Il sistema di controllo direzionale viene qualificato, infatti, come "totale" in quanto chiamato ad abbracciare tutti gli aspetti dell'attività aziendale e a fornire informazioni ai manager in merito ad ogni singola parte d'azienda<sup>11</sup>. L'Autore afferma, anche, che il controllo direzionale sia processo "ritmico" perché strutturato su vere e proprie "tabelle di marcia" che definiscono la sequenza con cui affrontare determinati *step* del processo stesso<sup>12</sup>. In ultima analisi, Anthony definisce il sistema di controllo direzionale come "coordinato e integrato" intendendo, con tale espressione, che, sebbene le informazioni prodotte possano riguardare aspetti diversi, in base alle ragioni per cui sono prodotte, è necessario mantenere un adeguato livello di coordinamento ed integrazione tra le stesse<sup>13</sup>.

Il controllo direzionale è presentato come un tutt'uno con quella che Anthony definisce "pianificazione collegata con l'amministrazione corrente dell'impresa"<sup>14</sup>. In sostanza, il sistema di controllo direzionale non può esistere come entità a sé stante rispetto alla pianificazione strategica. Tuttavia, il concetto di pianificazione qui accolto esula dall'attività di definizione degli obiettivi strategici e delle strategie idonee al loro perseguimento che è ambito di operatività della pianificazione strategica. Il riferimento è a un'attività di pianificazione che deve essere condotta in linea con la più ampia pianificazione strategica, pur rappresentandone un'entità distinta per ciò che riguarda i soggetti coinvolti e le finalità sottese. In altre parole, un'attività di pianificazione sostanzialmente riconducibile alla programmazione.

---

<sup>11</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 3: "It needs to be a total system because an important management function is to assure that all parts of the operation are in balance with one another".

<sup>12</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 3: "The management control process tend to be rhythmic; it follows a definite pattern and timetable, month after month and year after year".

<sup>13</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 3: "[...] that is, although data collected for one purpose may differ from those collected for another purpose, these data should be reconcilable with one another".

<sup>14</sup> Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, cit., p. 14.

La terza, ed ultima, ripartizione individuata da Anthony è quella denominata controllo operativo individuato come il processo attraverso il quale si verifica che compiti specifici siano svolti in maniera efficace ed efficiente<sup>15</sup>. Da tale definizione emerge l'evidente intenzione di tenere distinte due forme di controllo dai caratteri e dalla natura del tutto diversi. Il fattore di discriminazione è individuato dall'Autore nell'oggetto delle due forme di controllo, nonché nel livello di specificazione dei compiti sui quali l'attività di controllo viene esercitata. Con riferimento all'oggetto del controllo operativo, questo è identificato negli specifici compiti dei dipendenti, mentre il controllo direzionale fa riferimento all'attività dei dirigenti<sup>16</sup>. Relativamente al livello di specificazione dei compiti, ovviamente elevato nel caso del controllo operativo, questo è, invece, assente nel controllo direzionale, seppur vincolato dalla pianificazione strategica e dagli obiettivi da questa definiti.

Il modello di Anthony risulta, dunque, strutturato su una tripartizione del sistema di pianificazione, programmazione e controllo. Tale suddivisione scaturisce dall'esigenza di mantenere distinte attività dai caratteri fortemente differenziati per scopi e modalità di svolgimento. Inoltre, l'esigenza di attribuirne la competenza a soggetti organizzativamente inquadrabili in differenti posizioni aziendali, ne agevolava una così rigida articolazione.

In questo rinnovato scenario, i punti di forza del modello di Anthony sono oscurati dai principali limiti ad esso connessi. Tra i primi sono, senz'altro, da annoverare l'elevato livello di pragmatismo del modello<sup>17</sup>. Il sistema di controllo elaborato da Anthony, infatti, ricalcava i più comuni processi decisionali aziendali che si attivano con la definizione degli obiettivi, trovano concretizzazione con l'adozione delle decisioni prese ai fini del loro perseguimento e si chiudono con la verifica sul grado di raggiungimento degli obiettivi e l'eventuale definizione di azioni correttive. Allo stesso tempo, altro elemento qualificante e di forza è rinvenibile nella facilità di adozione e di implementazione del modello, ovvero nella possibilità di tradurlo in norme e procedure facilmente adottabili in contesti aziendali differenti<sup>18</sup>. Nonostante questi evidenti punti di forza, come già accennato in precedenza, sono stati proprio i mutamenti ambientali che hanno sconvolto i mercati negli anni successivi all'elaborazione del modello di Anthony a provocarne la graduale perdita di rilevanza. L'idea di un modello strutturato su tre ripartizioni rigidamente definite e separate, sebbene strumentali l'una all'altra, in-

---

<sup>15</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 7.

<sup>16</sup> Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, cit., p. 15.

<sup>17</sup> Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989.

<sup>18</sup> Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, cit.

fatti, mal si coniugava con un contesto in cui la gestione strategica e quella operativa erano sempre più strettamente legate, tanto da diventare molto spesso *un unicum*<sup>19</sup>. Non esisteva più, in sostanza, un momento per fare strategia ed un momento per attuare la strategia. Piuttosto, il pensiero strategico diveniva parte integrante della quotidianità aziendale, della gestione operativa, fino a rendere molto più labile la linea di demarcazione tra la formulazione della strategia e la sua concreta attuazione in termini operativi<sup>20</sup>. In questo contesto, un modello di controllo fondato su una così netta e rigida separazione tra le diverse fasi difficilmente avrebbe potuto garantire un utile supporto ai processi decisionali aziendali. Allo stesso tempo, l'eccessiva focalizzazione su misure economico-finanziarie rappresentava un ulteriore elemento di forte criticità del modello di Anthony. Queste ultime, infatti, potevano rappresentare validi e utili parametri di controllo in contesti aziendali dominati dalla ricerca dell'efficienza produttiva. Al contrario, in contesti di mercato caratterizzati dai fenomeni sopra descritti, in cui il successo competitivo si basava sulla capacità di conoscere i gusti dei consumatori, di prevedere e anticipare le mosse dei concorrenti, le misure economico-finanziarie perdono di utilità. Acquisiscono rilevanza, piuttosto, misure quantitative non monetarie o qualitative, come quelle legate alla *customer satisfaction*, alla qualità dei prodotti, alla capacità di innovare dell'azienda che rappresentavano i nuovi driver del successo aziendale ma che erano limitatamente contemplate nel modello di controllo suggerito da Anthony<sup>21</sup>.

Altro limite ascrivibile al modello di Anthony, peraltro strettamente collegato al precedente, è riconducibile al fatto che l'adozione dello stesso consentiva ai manager aziendali di avere piena consapevolezza degli input e degli output del processo produttivo ma celava le relazioni causa-effetto tra gli stessi, strumentali alla comprensione delle ragioni sottese ad eventuali disallineamenti tra obiettivi e risultati conseguiti. In altre parole, l'uso prevalente di grandezze economico-finanziarie, conseguenza di una focalizzazione sull'efficienza produttiva quale driver del successo aziendale, non consentiva al sistema di controllo alla Anthony di rendere palesi i legami tra input impiegati nel processo produttivo e output scaturenti dallo stesso. L'indisponibilità di informazioni su aspetti tecnici del processo produttivo o sui clienti, ad esempio, non permetteva di porre in evidenza le cause alla base di eventuali disallineamenti tra quanto previsto e quanto effettivamente conseguito. Non da ultimo, però, va sottolineato il limite riguardante la sostanziale assenza di focalizzazione del modello di Anthony sugli aspetti comportamentali degli individui.

---

<sup>19</sup> Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, cit.

<sup>20</sup> Mintzberg H., *The rise and fall of strategic planning*, Prentice Hall, New York, 1994.

<sup>21</sup> Amigoni F., Miolo Vitali P., *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2004.