

Il Controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa

Il controllo di gestione, negli ultimi venti anni, sta ricevendo un'attenzione crescente, complici i ripetuti momenti di brusca frenata dell'economia, la necessità di interventi rapidi e incisivi per sopravvivere all'ipercompetizione e la necessità di comprendere appieno le reali performance di un'impresa.

Più diventa complesso 'navigare', riuscendo a mantenere la rotta desiderata, più il controllo di gestione è percepito come uno strumento utile, anzi quasi indispensabile. Questo in qualsiasi tipologia d'impresa: dalle Pmi, manifatturiere o di servizi, alle imprese con finalità sociali prevalenti rispet-

to a quella di generare ricchezza misurata in termini puramente reddituali (quelle indicate nella prassi con il termine onlus). Certo cambiano in queste realtà le più opportune impostazioni del sistema, ma alcuni tratti comuni caratterizzano le soluzioni di controllo in assoluto più efficaci.

L'autore

• **Alberto Bubbio** è Professore Associato di Economia Aziendale presso l'Università Cattaneo - Liuc di Castellanza (Va), dove è docente responsabile dei corsi di Programmazione e controllo e di Sistemi di contabilità direzionale.

1. Il controllo di gestione: la sua centralità nella gestione aziendale

Bisogna valorizzare le esperienze maturate in passato e cercare di non commettere più errori ormai evidenti.

Per questo si è sentita l'esigenza di descrivere i tratti caratterizzanti del sistema di controllo che si dovrebbe fare, ma non si fa. Descrivere questi tratti è semplice; basta analizzare le caratteristiche del controllo di gestione che ad oggi è ancora il più diffuso e che ha portato a risultati effettivi molto distanti rispetto a quelli desiderati. Come si è potuta verificare una simile situazione?

In primo luogo, una riflessione sulla rilevanza del controllo di gestione. Contrariamente a quanto si potrebbe pensare

l'attenzione a questo processo è recente, anche se il controllo è stato indicato da tempo e da molti studiosi come una delle attività caratterizzanti e portanti del processo di direzione¹. Almeno fino all'inizio degli anni Novanta, il controllo non sempre aveva trovato nella letteratura specialistica lo spazio che avrebbe meritato. Era quasi ritenuta una materia da 'contabili'. Grandi attenzioni venivano invece riconosciute alla pianificazione strategica, alla valutazione degli investimenti e alle strategie per la generazione di un vantaggio competitivo e al marketing. Poco si scriveva e si suggeriva sul tema del controllo². Il controllo è invece un'attività importante in quanto: prima di tutto,

¹ Si veda anche V. Coda (1968)

² Uno degli studiosi più attenti nel segnalare l'assenza di adeguati lavori dedicati al controllo di gestione è stato William H. Newman. Chi conosce questo studioso lo conosce per i suoi contributi su temi di general management; il fatto che si sia occupato di controllo è emblematico. Nella prefazione di *Constructive control* scriveva: "Più il mondo in cui viviamo diviene dinamico -o meglio frenetico- più si sente l'esigenza di controlli ben congeniati. Ciò nonostante, i miglioramenti conseguibili nell'ambito del controllo di gestione sono stati trascurati. Siamo stati così impegnati ad aggiornare i piani e a modificare le organizzazioni, che la fase finale del processo direzionale, il controllo, ha ricevuto in proporzione ben poca attenzione da parte dei manager". (*Direzione e sistemi di controllo*, Etas Libri, Milano, 1981, pag. 5). Alcuni suoi suggerimenti erano in netto anticipo rispetto alla teoria di quegli anni e ancora oggi risultano di grande attualità.



risponde a un'esigenza naturale che non è solo delle persone; in secondo luogo, è un'attività costruttiva poiché si controlla per fare in modo che situazioni indesiderate si verifichino; in terzo luogo, il controllo aiuta a innescare un processo di apprendimento, quando costringe a chiedersi come mai i risultati effettivi siano diversi da quelli desiderati, a capire i 'perché' del verificarsi di fenomeni non linea con quanto previsto e quanto poi pianificato.

2. Il controllo di gestione che si fa, ma non si dovrebbe fare

Così il controllo che ci si è ritrovati a realizzare era quello definito e caratterizzato dalla scuola di Harvard, con le soluzioni strutturali proposte da Robert N. Anthony nel 1965 e sviluppate da lui con alcuni colleghi³.

In particolare, secondo questo studioso, il controllo di gestione (management control) "è il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute e usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi della organizzazione"⁴.

Questo processo è un qualcosa di distinto rispetto alla pianificazione strategica e al controllo operativo o controllo dei singoli compiti.

Per realizzare il controllo di gestione venivano suggeriti quelli che all'epoca erano i principali strumenti caratterizzanti la *management accounting*:

- 1) la contabilità dei costi (*cost accounting*), che venne poi ampliata ricorrendo al concetto di contabilità analitica per inglobare nelle rilevazioni oltre ai costi anche i ricavi;
- 2) il piano completo dei budget: budget operativi, budget degli investimenti, budget finanziari; dove poi i budget sono stati definiti in base alla distribuzione della responsabilità economica in:
budget dei centri di costo,
budget dei centri di spesa,
budget dei centri di ricavo,
budget dei centri di reddito (*profit center*),
budget dei centri di investimento (*investment center*);
- 3) il sistema dei rapporti di gestione (singoli *report* e *sistema di reporting*), dove vengono presentati i dati effettivi (*ac-*

tual) rispetto a quelli di budget, talvolta riportando anche il dato effettivo della precedente (*actual year to date*);

- 4) il sistema di analisi della variazioni per individuare le cause di eventuali Δ fra budget e risultati effettivi; con analisi che consentivano di determinare delle variazioni di volume non solo per i ricavi, ma anche per tutti i costi, introducendo la variante del Δ volume per i costi fissi che segnalava un fenomeno di entità economicamente inesistente, ma funzionale a enfatizzare il potenziale effetto dei volumi di produzione: il sovra o sotto assorbimento dei costi fissi.

Molte analisi, in quegli anni, consideravano l'opportunità di ricorrere in termini di responsabilità economica a certe soluzioni piuttosto che altre: la responsabilità in termini di reddito (*profit center*) nelle grandi imprese americane sembrava costituire la soluzione più efficace⁵.

Ci si era inoltre soffermati a valutare se: l'idea di *profit center* fosse applicabile anche alle unità centrali di supporto che fornivano servizi alle unità operative (ad esempio il Ced, poi diventati It o, l'ancora più recente, Ict; la Direzione Risorse umane, Dru; l'amministrazione; e altre ancora). Gli effetti anche di questa soluzione furono quelli di rendere i servizi offerti da questi centri spesso costosi, inibendone lo sviluppo costruttivo e favorendo atteggiamenti di taglio costi da parte dei centri fruitori.

Visti gli indesiderati comportamenti indotti si è capito che soluzioni squisitamente eco-fin dovevano essere integrate da altre valutazioni⁶. Inoltre si è comunque passati a mettere in discussione le stesse misure eco-fin sino a quel momento utilizzate. Così si suggerì, in sostituzione del Roi, l'utilizzo del *residual income* (reddito residuale) al fine apprezzare le performance eco-fin di centri con ampia autonomia gestionale⁷. Il Roi inibiva gli investimenti favorendo comportamenti attenti solo al breve periodo.

Ma non si possono dimenticare le discussioni ampie e non ancora concluse se sia meglio impostare il calcolo dei costi secondo le logiche del Direct Costing o del Full costing. Commettendo due errori ad oggi ancora minacciosi: considerare il prodotto l'unico oggetto centrale del calcolo e operando delle classificazioni dei costi che si basavano sul

³ Ci si riferisce a John Dearden e Richard Vancil con i quali ha curato le prime due edizioni, sostituiti a partire dalla quinta edizione prima da Norton Bedford e poi, da ultimo, da Vijay Govindarajan, che ha condiviso la pubblicazione dalla 7ª alla 12ª Edizione, l'ultima datata 2006, anno in cui è mancato il prof. Robert N. Anthony (2016-2006).

⁴ R.N. Anthony (1967), pag. 23. Si noti che nella traduzione italiana del lavoro il termine *management control* venne tradotto con *controllo direzionale* e non con il termine, che poi si è rivelato il più diffuso nella prassi aziendale italiana, *controllo di gestione*.

⁵ Si iniziò ad approfondire il tema della Responsibility Accounting, sotto la spinta di un articolo di R.F.Vancil (H.B.R. - marzo aprile 1973) dai contenuti significativi: *What kind of Management control do you need?* Oltre alle diverse possibili tipologie di responsabilità economica, l'articolo suggeriva un approccio situazionale. Le soluzioni vanno effettuate solo dopo aver individuato la strategia aziendale e la struttura organizzativa che ci si dava per realizzarla.

⁶ Si veda John Dearden (1960) con un articolo dal titolo emblematico *Problem in Decentralized Financial Control*.

⁷ Le considerazioni che fanno preferire il reddito residuale al Roi sono presentate in modo chiaro in D. Solomons (1965), poiché la massimizzazione del risultato del centro avviene con il reddito residuale a livelli di investimenti superiori a quelli del Roi.

comportamento dei singoli elementi al variare della sola variabile volume (la distinzione tra costi variabili e costi fissi è arrivata sino ai nostri giorni).

Da ultimo si è cercato di rivisitare alcuni strumenti avendo capito quanto nella loro impostazione originaria fossero datati. In questo percorso è stato fondamentale il libro di Kaplan e Johnson *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*.

Siamo nel 1987 e il vecchio sistema di controllo, con questo libro, viene definitivamente messo in discussione.

Sulla base della strumentazione 'tradizionale' il sistema di controllo veniva delineato plasmandolo lungo la struttura organizzativa di un'impresa. Da qui nacque un'importante consapevolezza: questo sistema è un potente meccanismo operativo, che insieme ad altri meccanismi condiziona i comportamenti delle persone avvicinandoli con varia efficacia a quelli desiderati. Iniziò così il filone di studi che vedeva nel sistema di controllo uno strumento organizzativo che, come altri, facendo parte del sistema di direzione (*management systems*), richiedeva una coerenza di messaggi organizzativi⁸. In particolare questa esigenza era sentita considerando le relazioni tra sistema di controllo (target e raggiungimento dei target) e sistema di incentivi⁹.

Ebbene quello appena sommariamente descritto è il controllo di gestione che si fa, ma che non si dovrebbe fare.

Non si dovrebbe farlo almeno per tre buoni motivi:

- 1) considera solo la dimensione economico-finanziaria delle performance aziendali; fondamentale dimensione ma non l'unica da considerare per effettuare adeguate valutazioni;
- 2) genera una tendenziale "miopia manageriale", a causa dell'attenzione spasmodica sui risultati annuali¹⁰; così, ad esempio, non viene effettuata nessuna distinzione fra i costi di gestione operativa (*operating expenditure-opex*), i costi di gestione che hanno impatto a livello strategico (*strategic expenses-stratex*), anche chiamati costi per il futuro (P. Drucker, 1955) o costi per lo sviluppo (R.F. Vancil, 1972); si rischia di cadere nella trappola della performance annuale;
- 3) preoccupandosi di attribuire alle varie unità organizzative di un'impresa precise responsabilità in termini economici, può creare ostacoli al lavoro in team.

Fra l'altro questi stessi tre motivi possono essere citati come potenziali ostacoli che il controllo di gestione crea con rife-

rimento ai processi di innovazione in azienda. Si pensi, ad esempio, alle incerte valutazioni, in termini di redditività, del lancio di un nuovo prodotto.

Così il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa, come minimo, deve aiutare a superare, in qualsiasi contesto aziendale, questi limiti.

Questo controllo, diverso da quello originario, trova una delle sue colonne portanti nel lavoro antesignano di William H. Newman (1975) dal titolo emblematico *Constructive control*. In quel lavoro questo studioso suggeriva di trovare soluzioni che non facciano pensare al controllo come attività punitiva e a livello personale poco stimolante, ma anzi. In realtà se si pensa "all'importanza del controllo per far approdare l'uomo sulla luna o per dirigere una grande orchestra, si può notare che il concetto di controllo si trasforma e indica un processo naturale e costruttivo"¹¹.

In particolare, per capire quando il controllo sia un processo naturale e fondamentale anche nella vita delle singole persone: si pensi alle miriadi di attività di controllo che si svolgono in una giornata¹². Da quando ci alziamo e ci guardiamo allo specchio, a quando, usciti di casa, durante la guida di un'autovettura o di un altro mezzo cerchiamo di avere il più possibile tutto sotto controllo, a quando la sera prima di coricarci svolgiamo ancora una serie di controlli. Si potrebbero anche non fare tutte queste attività, ma psicologicamente ci si sente meglio se queste vengono svolte e i risultati sono: avere la sensazione che tutto sia sotto controllo.

Tutte le attività indicate hanno uno scopo positivo e in alcuni casi le giudichiamo indispensabili. Lo stesso avviene in azienda. Si controlla sempre per cercare di anticipare i fenomeni e non per verificare quale sia stato il peso di averne subito le conseguenze; si controlla per avere indicazioni sulle azioni future che è opportuno intraprendere e per fare in modo che i comportamenti siano allineati con gli indirizzi prescelti e destinati a consentire di raggiungere i risultati desiderati.

Inoltre, quest'aspetto è rilevante soprattutto per la valenza negativa-ispettiva del termine 'controllo' in italiano, l'attività di controllo in senso stretto è molto poco efficace se non è legato a un'attività che definisca almeno gli obiettivi che si desidera raggiungere.

Questo è stato un aspetto chiaro sin dai primi contributi in materia, ma qui il termine anglosassone *control*, avendo

⁸ Per approfondimenti si veda G. Airoldi (1980)

⁹ In proposito può essere utile la lettura di Angelo Riccaboni (1999). A livello di introduzione al tema mi sia consentito segnalare un mio lavoro (Bubbio, 1988). Inoltre nella lettura in chiave organizzativa del controllo di gestione ci furono dei contributi ancor oggi rilevanti quali quelli di Flamholtz (1979) e di Ouchi (1981).

¹⁰ L'effetto miopia generato dal Roi e da altri strumenti di controllo è stato denunciato per la prima volta in un articolo di W. Bruns - K. Merchant del 1986.

¹¹ W.H. Newman (1981), pag.5.

¹² Queste e altre riflessioni sono state sviluppate in A. Bubbio-R. Tagiuri (2002)



un significato anche di guida, non consentiva errate interpretazioni. D'altra parte, è abbastanza intuibile quanto sia difficile in azienda controllare se non si hanno una strategia esplicita, degli obiettivi da perseguire per attuarla e non si sono individuate delle azioni da intraprendere per raggiungere tali obiettivi. Queste rientrano nell'attività di pianificazione, che è quantomeno desiderabile, per non dire imprescindibile, se si desidera svolgere un controllo efficace. Cosa si controlla se mancano degli obiettivi? Anche in tutte le attività di controllo che fanno parte del processo naturale, sopra ricordato, ci sono degli obiettivi (anche se talvolta impliciti) da perseguire.

Per dare evidenza a queste considerazioni si consideri questa metafora. Se si dispone di un valido navigatore in auto, per utilizzarlo si deve definire la meta che si vuole raggiungere e il tipo di percorso che si vuole intraprendere (il più breve, il più rapido, il più panoramico ecc.); solo così il navigatore è in grado di indicare i chilometri che ci separano dalla destinazione desiderata e l'orario previsto di arrivo. Se c'è una differenza rispetto alle aspettative si

3. Il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa

Pertanto l'originario lavoro di R. N. Anthony (1965) è stato così incisivamente ampliato, sia nei contenuti strutturali che di processo, da spingere l'autore a proporre una nuova definizione. Nel 1988 la definizione che Anthony ripropose per il controllo di gestione fu la seguente: "è il processo attraverso il quale i manager inducono gli altri membri dell'organizzazione ad attuare le strategie dell'organizzazione"¹³.

Questa definizione è meno meccanicistica della precedente e lascia trasparire una precisa sensibilità agli aspetti organizzativi e comportamentali che caratterizzano il processo di controllo. In questa direzione Anthony era stato spinto dal contributo di molti colleghi universitari. Primo fra tutti Eric Flamholtz, più attento a certe tematiche anche dato il contesto nel quale operava professionalmente: l'università di Los Angeles California (University of California Los Angeles – Ucla)¹⁴.

Anthony era stato spinto, verso la strategia e verso la con-

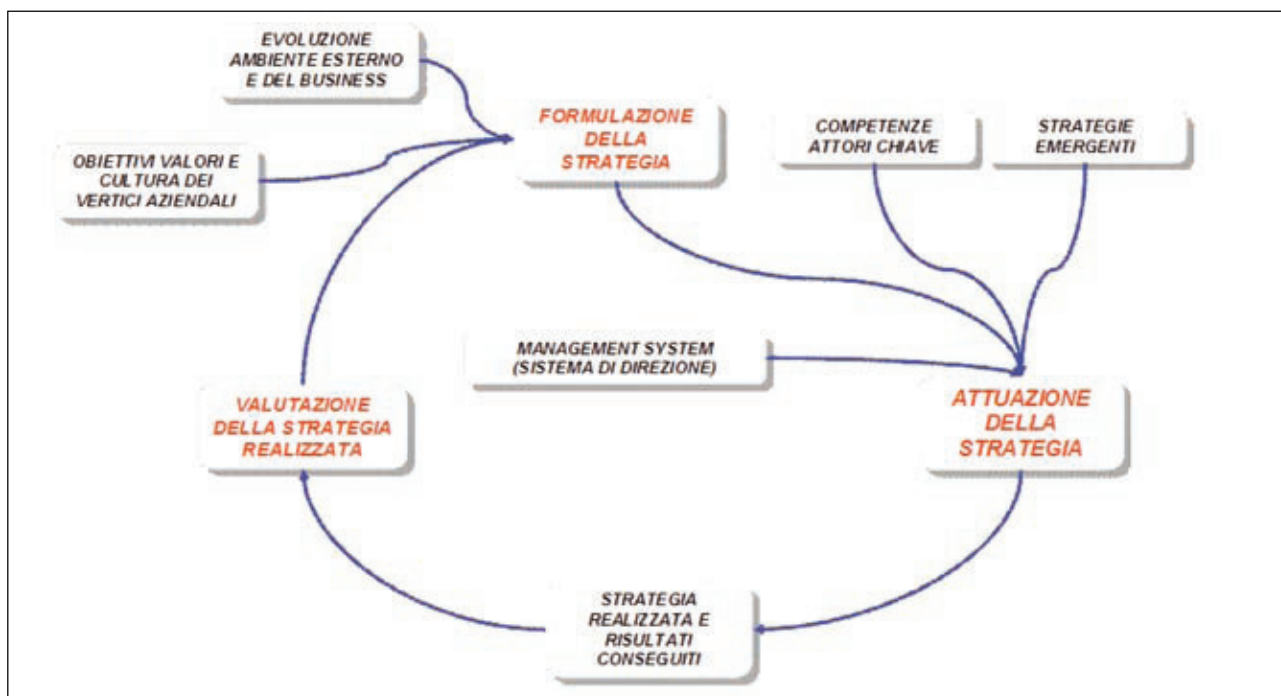


Figura 1 - I tre momenti di riflessione strategica e le variabili che maggiormente li influenzano.

rivedono alcuni parametri, per tentare se possibile di avvicinarli a quelli desiderati; in caso contrario si parte e strada facendo, con una certa frequenza, si verifica se si è in linea con quanto pianificato.

cezione del controllo come strumento di attuazione della stessa, dai lavori di: Robert Kaplan, approdato nel 1985 ad Harvard dalla Carnegie-Mellon University (Graduate School of Industrial Administration); Vijay Govindarajan

¹³ R.N. Anthony (1988) pag. 67.

¹⁴ Uno dei suoi ultimi contributi nel quale emerge l'impostazione attenta agli aspetti organizzativi è Eric Flamholtz (1996)

(Amus Tuck, Dartmouth College), che dal 1992 è stato anche coautore, proprio insieme ad Anthony del volume che negli anni ha rappresentato il testo fondamentale dedicato ai sistemi di controllo: *Management Control systems*¹⁵.

Nel frattempo era cresciuta una consapevolezza: il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa, deve essere un meccanismo in grado di rappresentare un efficace strumento a supporto della gestione della strategia. La strategia infatti non è una variabile puntuale, ma si caratterizza per tre momenti di riflessione fra loro strettamente collegati in un processo circolare: formulazione della strategia, la sua attuazione e la valutazione della strategia realizzata rispetto a quella deliberata (Figura 1). Un processo dinamico che deve essere percorso, non una volta l'anno, ma ogni volta che se ne presenti la necessità. E quest'ultima è legata alle dinamiche ambientali. Se in questi ultimi mesi, come è probabile che sia, si è elaborato un budget che sconta, nei suoi impatti sull'andamento dell'economia, la manovra Monti, che cosa si pensa di fare se, nonostante questa manovra, l'altamente improbabile diventa probabile: viene meno la moneta unica europea. Riflettere prima su simili ipotesi può aiutare a evitare pericolose 'sbandate' aziendali. Non tutto va pianificato, ma rispetto alle situazioni più critiche bisogna farsi trovare pronti.

È l'attuale contesto ipercompetitivo che richiede una elevata flessibilità strategica. La capacità di mutare strategia per adattarsi alle caratteristiche di ambiente esterno, mutevoli come le rapide di un torrente che scende a valle attraverso gole e pericolose rocce emergenti. Questa metafora è legata al *rafting* che è lo sport più rispondente alle situazioni che si creano in azienda con l'ipercompetizione.

È appena il caso di riprendere alcune caratteristiche di questo nuovo contesto competitivo. L'ipercompetizione nasce da una miscela di tre ingredienti che già presi singolarmente tendono a essere esplosivi, se miscelati insieme possono avere un effetto devastante sulla gestione delle imprese.

Inutile nascondere la realtà: l'ambiente economico che in questi anni circonda le imprese è molto diverso da quanto si poteva prevedere ed è, per certi aspetti, inquietante.

Molti hanno accettato questo termine e lo utilizzano, pochi però ne offrono una definizione precisa. Il risultato di questo nuovo ambiente economico sono le forti pressioni competitive che le imprese devono sopportare, anche se poi il vero problema non è tanto contrastarle ma individuarne le cause.

Il primo ingrediente è la turbolenza ambientale che dalla metà degli anni Settanta (anni della prima crisi petrolifera) caratterizza l'andamento dell'economia e dell'ambiente osservato nelle sue dinamiche socio-politiche.

Si è in presenza di turbolenza ambientale quando i fenomeni che si verificano sono:

- difficilmente prevedibili,
- di rapida manifestazione,
- ma anche di rara intensità.

Negli ultimi trent'anni dalla faticosa prima crisi petrolifera del 1975, si sono verificati molti fenomeni che hanno queste tre caratteristiche. Fenomeni dei quali si temeva il verificarsi, anche se si sperava in un loro non manifestarsi; vi era una certa probabilità che il temuto fenomeno fosse solo teorico. Purtroppo non è stato sempre così: dagli andamenti incredibili dei mercati mobiliari alle vittorie politiche di chi avrebbe dovuto perdere, per finire con la nascita di libere economie di mercato laddove esistevano economie pianificate centralmente. Così come è fin troppo facile, ma necessario ricordare come esempio di evento turbolento e sconvolgente: l'11 settembre 2001. Un attentato terroristico, purtroppo, era nelle previsioni di molti, ma nessuno ne aveva previsto i tempi di manifestazione così rapidi (poche ore) e con un'intensità altrettanto incredibile.

Un altro esempio emblematico di un fenomeno di turbolenza ambientale è il più recente ma altrettanto nero settembre 2008: lo 'tsunami' questa volta si è abbattuto su Wall Street e le conseguenze di quell'evento si possono cogliere, ancora oggi, sui mercati finanziari internazionali. Due eventi dall'impatto terrificante sull'economia, che non erano peraltro del tutto imprevedibili. Caso mai non erano prevedibili in termini di rapidità del loro manifestarsi e per la loro intensità. La turbolenza quindi non ha smesso di accompagnarci in questi ultimi trenta anni e non cesserà neanche in futuro.

In passato al massimo si era abituati a delle dinamiche che, pur nelle loro accelerazioni, erano distanti da quelle che si stanno manifestando oggi. E queste dinamiche sono fra l'altro in crescendo. Si pensi alle 'micce' accese con lo sviluppo economico della Cina, dell'India, del Brasile e della Russia. Che cosa ci riserverà il futuro Bric?

Il secondo ingrediente che tende a qualificare l'ipercompetizione è un fenomeno economico non previsto da molti studiosi di economia industriale. La teoria affermava che nel passare dalle fasi di sviluppo a quella di maturità nei

¹⁵ Nel 2006 è uscita la 12° e ultima edizione. La prima edizione di questo volume (il classico 'testi e casi' delle Business School americane) è del 1965 ed è a firma di Anthony e di altri due importanti studiosi di Harvard: Richard Vancil (che poi approfondirà i temi di pianificazione strategica) e John Dearden (che rimarrà sempre fedele ai temi e agli strumenti di controllo). Se si analizzano le dodici edizioni di quel volume ci si può rendere conto dell'evoluzione che la materia ha avuto in 40 anni (1965-2006).



business si sarebbero verificati dei fenomeni di concentrazione delle imprese, tali per cui il numero delle imprese si sarebbe drasticamente ridotto. Quanto si è verificato, in alcuni casi, è stato esattamente il contrario. Raggiunta la maturità in molti business il numero dei concorrenti è aumentato. Si pensi a quanto è successo in business come quelli dei Personal computer o dei cellulari. Ma non sono mancate sorprese in business ancora più datati come quelli delle automotive o alcuni comparti dell'alimentare, come quello del caffè con Nespresso. E l'elenco potrebbe continuare. Ci si trova a dover convivere con una capacità produttiva, forse creata in base a un'ipotesi di crescita infinita, oggi sovradimensionata rispetto alla domanda. E questo ovviamente è un'importante fenomeno che aumenta le pressioni competitive.

Il terzo, e forse più critico, elemento qualificante l'ipercompetizione è l'evoluzione del cliente. È un dato di fatto facilmente rilevabile quanto i clienti siano cambiati nelle loro richieste alle imprese fornitrici. È stato un cambiamento culturale e, in quanto tale, irreversibile.

Quest'evoluzione, nei principali Paesi industrializzati, è iniziata nella seconda metà degli anni Ottanta, quando si ricercava con sempre maggior insistenza una coerenza nella combinazione prezzo/qualità. Ma qualità più alta non significava automaticamente la possibilità di praticare prezzi più alti, anzi spesso si è abbinata a una richiesta di prezzi più bassi.

La qualità da qualcuno percepita come 'una moda' è diventata invece un imperativo, una condizione per continuare a esistere sul mercato. I Giapponesi in quegli anni conquistavano i mercati proprio perché offrivano prodotti di qualità a prezzi altamente competitivi. È stato il primo attacco di imprese del Far East ai mercati occidentali.

Nel decennio successivo si sono verificati altri due significativi cambiamenti nei bisogni dei clienti. Il primo è stato il fatto di poter disporre dei prodotti e dei servizi in tempi sempre più rapidi. Si inizia a parlare di *Time based competition*, dove l'impresa vincente è quella che riesce a soddisfare tempestivamente e comunque prima dei concorrenti le richieste del cliente.

Il secondo mutamento nei bisogni è da collegare alla ricerca da parte dei clienti di una varietà e una gamma sempre maggiore di prodotti e di servizi. È l'esplosione di un consumismo di massa che iniziava a cercare elementi di distinzione.

Questa ricerca della distinzione, di un prodotto/servizio

unico, si chiude con la richiesta da parte del cliente di un prodotto/servizio personalizzato. Ci si trova così all'inizio del nuovo millennio.

Ma il primo decennio di questo nuovo millennio sta riservando ancora nuovi elementi evolutivi. Uno di questi viene sottolineato da Pine II e Gilmore nel loro *Economia delle esperienze*¹⁶: la ricerca di un'offerta dai contenuti emozionali, in grado di suscitare nel cliente emozioni sempre più intense.

Questi tre aspetti, dal miscelarsi dei quali nasce l'ipercompetizione, richiedono alle imprese flessibilità e rapidità di risposta strategica oltre che operativa.

È come essere su un gommone lanciato giù per le rapide di un fiume. Come già evidenziato, la metafora che può essere utile per descrivere l'ipercompetizione e le sue conseguenze sulla gestione delle imprese è uno sport diventato di moda, guarda caso, negli ultimi anni: il rafting (Figura 2). Mentre si sta scendendo un fiume dalle



Figura 2 – Il rafting, metafora per descrivere le caratteristiche dell'ipercompetizione

acque tranquille improvvisamente iniziano le rapide. Bisogna disporre di un mezzo adeguato e maneggevole: il gommone. A bordo ci deve essere almeno una persona che lo sappia governare lungo le rapide, prendendo decisioni tempestive, impartendo ordini perentori e con azioni immediate. L'obiettivo è chiaro a tutti: arrivare in fondo vivi. Per conseguirlo ne consegue che dotazione minima per ogni persona non è solo la pagaia, ma anche un casco e un giubbotto salvagente.

In queste condizioni la capacità di lettura rapida dello

¹⁶ Nel 2006 è uscita la 12° e ultima edizione. La prima edizione di questo volume (il classico 'testi e casi' delle Business School americane) è del 1965 ed è a firma di Anthony e di altri due importanti studiosi di Harvard: Richard Vancil (che poi approfondirà i temi di pianificazione strategica) e John Dearden (che rimarrà sempre fedele ai temi e agli strumenti di controllo). Se si analizzano le dodici edizioni di quel volume ci si può rendere conto dell'evoluzione che la materia ha avuto in 40 anni (1965-2006).

scenario esterno e la tempestività delle decisioni dovrebbe emergere chiaramente anche dall'immagine presentata in Figura 2. Per quanto si conosca bene il fiume e le sue rapide, queste possono essere molto diverse da un momento all'altro, modificate dal configurarsi di una serie di variabili esogene. Fuor di metafora, per chi è oggi ai vertici di un'impresa servono indicatori che aiutino a capire in quale contesto si dovrà operare, più che indicatori che evidenziano i soli potenziali di redditività, attuale rispetto a quella passata o prospetticamente desiderata.

Pertanto sarebbe opportuno che chi conduce il gommone, poco prima di effettuare la discesa, abbia l'opportunità di studiare il fiume. Effettuare un'analisi dello scenario in quel momento, finalizzata a coglierne prima i segnali deboli e poi a individuare i megatrend; i primi per capire che probabilità hanno di trasformarsi in 'segnali forti', in fatti concreti lungo la discesa; i secondi in quanto in grado di indicare come si evolverà il corso del fiume: sarà un susseguirsi di rapide o tornerà a essere caratterizzato da acque tranquille.

Se questo è il contesto, il nuovo controllo di gestione, per riuscire a svolgere il ruolo di supporto a una gestione flessibile della strategia, è opportuno che abbia le seguenti caratteristiche¹⁷:

- un processo di definizione dei target aziendali (annuali o pluriennali) e delle azioni da intraprendere per raggiungerli, che veda coinvolte almeno le persone che nelle varie aree sono chiamate a dar seguito a quanto pianificato;
- i target da raggiungere non sono solo eco-fin e hanno, ove è stato possibile farlo, una precisa valenza strategica; inoltre i target sono in primo luogo aziendali e solo in un successivo momento, se necessario, possono essere delineati per singoli centri di responsabilità; così ad esempio, se l'aspetto che si ritiene vincente è quello di stimolare il lavoro in team, meno obiettivi ci sono per i singoli e meglio è;
- questi target devono essere espressione della strategia aziendale, declinata attraverso visione, missione e intenti strategici, o di una strategia anche più sintetica (ad esempio crescere nei prossimi anni migliorando la *customer loyalty*), ma il legame deve essere chiaro a tutti e il più possibile condiviso;
- predisporre un set di strumenti che orienti e costringa a pensare al futuro: potrebbero essere delle variabili predittive, che segnalino in anticipo alcuni cambia-

menti nell'evoluzione del business (ad esempio, in un'impresa che lavora su commessa, il n° di richieste di offerta dai clienti) o dei modelli di simulazione che aiutino a effettuare continue riproiezioni dei risultati a cui si andrà incontro se i risultati continueranno a essere quelli conseguiti sino a una certa data; uno degli strumenti 'tradizionali' che potrebbe essere utilizzato come modello di simulazione è sicuramente il budget: più è ben articolato (prodotti, marginalità, mix, costi fissi operativi e di centri di supporto alle attività operative) più può aiutare a effettuare simulazioni attendibili nelle conseguenze delineate;

- è in grado di predisporre una lettura dei dati analitici di impresa con le viste che in base alle esigenze di gestione, anche strategica, sono quelle più opportune; ad esempio, per valutazioni strategiche dei clienti può essere opportuno arrivare a dei prospetti eco-fin (conto economico e flussi di cassa per cliente), da abbinare a informazioni di valutazione quali-quantitativa dei clienti; ma oltre ai clienti sono oggi spesso utili informazioni sui fornitori, sui canali di distribuzione, sui processi primari e su quelli di supporto nella realizzazione del Business Model.

Certo non possono mancare le attività attraverso le quali si individua la direzione di marcia nella quale si desidera andare e si fanno delle verifiche sistematiche che ci si stia muovendo in quella direzione. Ma non si deve pensare di riuscire ad avere tutto sotto controllo. Non si devono controllare tante cose, ma solo quelle più rilevanti. In più di un avvertimento queste ultime cambiano nel tempo sotto l'incalzare degli avvenimenti. Si può così capire quanto sia superato un controllo che si è concentrato sulla sola redditività (risultato finale del combinarsi di una serie di variabili) e che si limiti a considerare il controllo come un momento di monitoraggio, da effettuare più volte durante lo svolgersi della gestione, e finalizzato a verificare i risultati effettivi alla data, rispetto a quanto pianificato e budgetato. Questa è un'attività di verifica e non di management control nella sua nuova accezione. Il momento più delicato del controllo, infatti, è quando si scelgono gli obiettivi da perseguire e si definiscono poi, per ognuno di questi, i target. Questi obiettivi oggi dovrebbero essere collegati e allineati alla strategia aziendale e, se necessario, cambiati ogni volta che cambia la strategia. Se gli obiettivi sono pochi questo è un approccio praticabile, diversamente diventa ingestibile.

D'altra parte l'attuale contesto ipercompetitivo impone,

¹⁷ Il primo che aveva fornito preziose indicazioni sulle caratteristiche del controllo di gestione in presenza di un ambiente turbolento è stato G. Brunetti (1979)



come evidenziato, strategie esplicite e flessibili alle quali deve, con altrettanta flessibilità e trasparenza, agganciarsi il controllo di gestione.

Negli anni Ottanta-Novanta era possibile che un controllo molto strutturato fosse centrato solo sulla dimensione eco-fin della gestione operativa. Poteva limitarsi a osservare solo questa dimensione della performance aziendale.

Questo controllo funzionava. Un controllo attento alle dinamiche dei ricavi, che teneva sotto osservazione i costi, attribuendone le responsabilità, in modo che rimanessero in linea con il budget; approvava gli investimenti che promettevano una redditività prospettica in linea con quella programmata.

Il budget era lo strumento fondamentale di questo controllo, oggi non può più essere così.

Questo controllo 'tradizionale' nel nuovo contesto competitivo sarebbe parziale, in parte inutile e talvolta potrebbe anche essere pericolosamente distorto della realtà. Nell'era dell'ipercompetizione al centro delle attenzioni deve esserci la strategia aziendale e il conseguente posizionamento strategico dell'impresa. I sistemi Roi-centrati hanno mostrato la loro pericolosità. Hanno generato talvolta atteggiamenti gestionali caratterizzati da miopia manageriale. Hanno separato la gestione operativa dalla strategia e hanno fatto cadere nella trappola delle performance annuali.

Così, avvicinandoci a una sintesi, si può evidenziare quanto segue: il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa, dovrebbe:

- a) tenere 'sotto controllo' solo le poche variabili di gestione operativa condizionanti la realizzazione della strategia nel loro andamento negli anni; è dando profondità storica alle informazioni (archi temporali dai 5 ai 10 anni) che si può uscire dalla trappola delle performance annuali; fra l'altro è da queste poche variabili che dipende la redditività nel tempo di un'impresa;
- b) stimolare il costante confronto non solo con i concorrenti, ma con i principali competitor.

Questo controllo per essere realizzato deve essere rinnovato negli strumenti. Uno di questi può essere la *balanced scorecard*, che stimola ad analizzare le performance con riferimento ad altre prospettive strategicamente rilevanti. In particolare, i clienti con il loro livello di soddisfazione e di fidelizzazione e i processi gestionali dai quali dipende la capacità di soddisfare e fidelizzare i clienti stessi.

La Balanced Scorecard (Bsc) è stata una delle più interessanti innovazioni nella strumentazione di general management degli ultimi venti anni.

Quest'affermazione si basa su tre riflessioni:

1. Kaplan e Norton (1992) hanno saputo miscelare sapientemente quanto proposto negli anni Ottanta da tre scuole di pensiero: la scuola della qualità con il

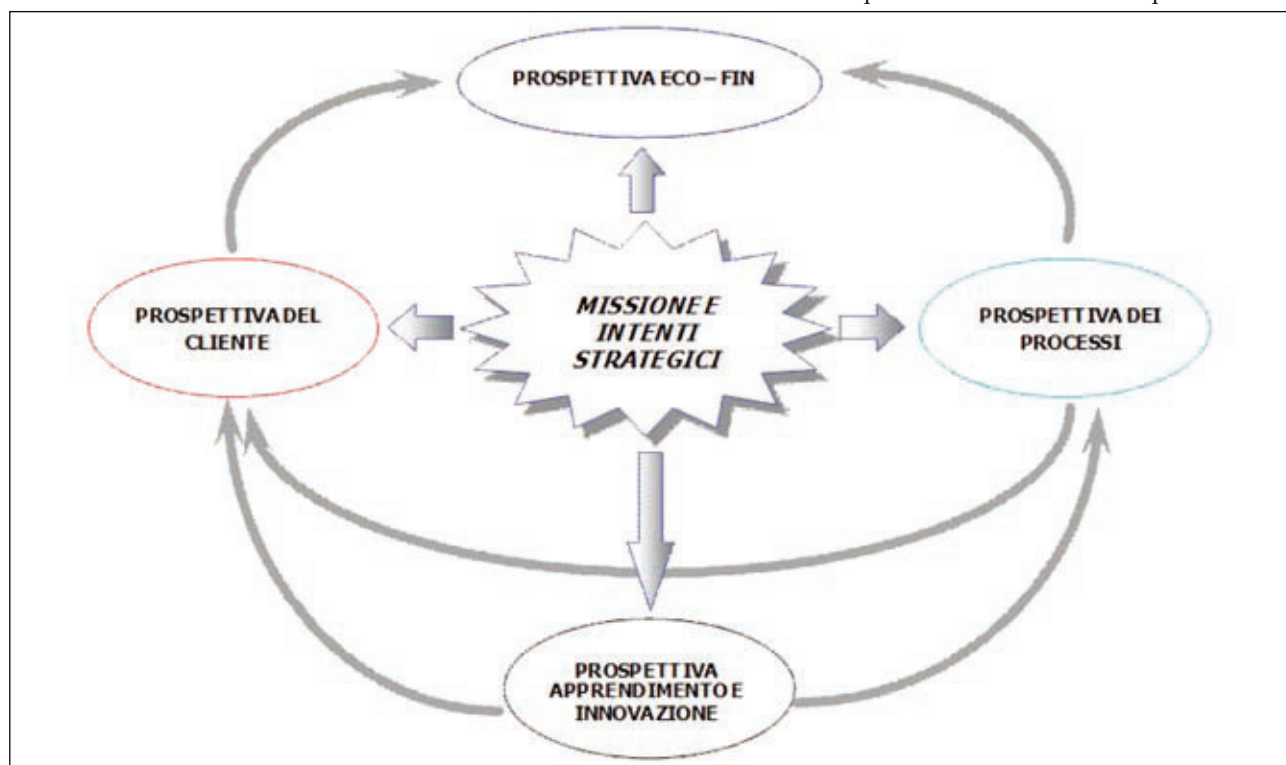


Figura 3 – Le quattro prospettive che caratterizzano le performance aziendali poste sotto osservazione dalla *Balanced Scorecard*

suo incalzante e focalizzante orientamento al cliente, quella dell'analisi dinamica dei sistemi con la sua stringente ricerca delle relazioni di causalità fra fenomeni e quella del performance measurement che era arrivata a indicare come indispensabile, per una compiuta valutazione delle performance aziendali, il ricorso a una metrica non solo economico-finanziaria; così nella Bsc questa dimensione, caratterizzata soprattutto per la scelta di indicatori in grado di comunicare ai mercati finanziari (azionisti e terzi finanziatori) le capacità di sviluppo e di creazione di valore dell'impresa, viene integrata da altre tre prospettive (Figura 3).

Queste prospettive sono quelle che nel modello costituiscono le determinanti i risultati economico-finanziari e che quindi debbono consentire di indirizzare prima e di valutare poi la performance aziendale; la prima è la prospettiva del cliente, finalizzata a individuare quali siano le poche vere variabili dalle quali dipende il grado di soddisfazione e la fidelizzazione dei clienti, e porle al centro dell'attenzione del management attraverso la scelta di adeguati indicatori, finalizzati a una loro misurazione; la seconda prospettiva mira, invece, a enucleare i processi gestionali critici, poiché è dal loro efficace svolgersi che dipende la capacità dell'impresa di creare valore per il cliente e di gestire efficacemente i costi aziendali; la terza e ultima prospettiva, per la quale identificare le poche variabili strategicamente rilevanti e le correlate misure è quella dell'apprendimento e dello sviluppo/innovazione; è questa, fra l'altro, la prospettiva che in misura maggiore spinge a un orientamento strategico al lungo termine e nella quale emerge il ruolo portante dei patrimoni aziendali intangibili o meglio non sempre visibili con il 'tradizionale' modello contabile;

2. lo strumento consente, grazie a questa ampliata visione delle performance aziendali, di creare quel legame spesso mancante tra strategia aziendale e azioni di gestione operativa; questo grazie al processo sequenziale che ne caratterizza la progettazione: si muove dalla definizione della strategia (esplicitata nella missione aziendale e in una serie limitata di obiettivi strategici che indirizzino verso il suo perseguimento), per poi passare, attraverso la mappa strategica, alla definizione per ogni prospettiva delle poche variabili strategiche dalle quali dipende la possibilità di realizzare la strategia, variabili che risultano tali in quanto oggettivamente collegate da relazioni di causa/effetto;

successivamente si scelgono gli indicatori (parametri/obiettivo) che si ritengono meglio in grado di rappresentare e misurare tali variabili; a questo punto, il processo impone che la Bsc entri in azione: si definiscono, in visione prospettica, i target per ciascun indicatore e quelle che si concorda siano le azioni in grado di consentire il conseguimento dei target desiderati; a questo punto queste azioni diventano quelle sulle quali basare l'elaborazione del budget, al fine di indirizzare la gestione operativa e allinearla alla strategia;

3. l'elaborazione della *mappa strategica* è il vero elemento portante e innovativo della Bsc, quello che costringe a ricercare le relazioni di causa/effetto tra variabili, fondamentale, così come suggeriscono alcuni studiosi del Massachusetts Institute of Technology (M.I.T.), affinché si desideri, da un lato, disporre di efficaci 'modelli' rappresentativi della realtà aziendale e, dall'altro, attivare significativi processi di apprendimento a livello organizzativo¹⁸.

Sono questi i motivi che si ritiene abbiano determinato la crescente diffusione dello strumento a livello mondiale e, sorprendentemente, anche nelle imprese italiane, così come alcune esperienze aziendali osservate direttamente e alcuni fatti oggettivi sembrerebbero dimostrare. Una ricerca dell'Università Carlo Cattaneo-Liuc offre una prima evidenza di questo fenomeno: su un campione di duecento imprese operanti in Italia, eterogeneo per composizione (piccole e grandi imprese, imprese private e pubbliche, manifatturiere e di servizi), la percentuale delle imprese che oggi afferma di utilizzare la Bsc è salita dal 17,92% del 2004 al 28% del 2006.

La Bsc può e deve essere vista come un Sistema di direzione (management system) a supporto della gestione della strategia, nei suoi tre momenti caratterizzanti. Questo ampliamento dei possibili ambiti di applicazione è legato al fatto che lo strumento può attivare e svolgere un ruolo critico a supporto di quattro fondamentali processi che i vertici aziendali dovrebbero svolgere e stimolare: a) esplicitare e comunicare la strategia aziendale; b) 'legare' gli obiettivi e le azioni di gestione operativa alla strategia deliberata; c) pianificare, decidendo oggi le azioni da intraprendere domani per raggiungere gli obiettivi desiderati; d) attivare processi di apprendimento attraverso un feedback che non si limiti a un confronto tra i risultati aziendali effettivi e quelli budgettati, ma dia agli stessi profondità storica (analisi su più anni) e li relativizzi, confrontandoli

¹⁸ Si vedano i lavori di J. Forrester e la scuola di analisi dinamica di sistemi che ha in Carmine Bianchi (2002) un autorevole studioso italiano. Non mancano peraltro degli articoli di V.Coda (1983 e 2002) che indicano l'utilità dell'approccio suggerito da questa scuola



con quelli conseguiti dai concorrenti e da altre imprese, nello spazio competitivo.

Sono anche queste riflessioni che rendono la Bsc uno strumento di management, a forte valenza strategica, di cui sempre meno, si ritiene, si potrà fare a meno.

Con questo strumento si riesce a indirizzare e guidare le azioni di gestione operativa, arrivando a elaborare dei budget dai contenuti profondamente diversi da quelli del passato: dei budget strategici. Altri strumenti utili per analizzare in modo diverso i costi sono quelli di cost management. Tra questi spicca l'Activity Based Costing per passare dal tradizionale controllo 'di quanto' e 'dove' si spende, al nuovo interrogativo: 'perché' si spende.

Si è tentato di riassumere in Tabella 1 le principali differenze fra il controllo di gestione tradizionale e il controllo che si dovrebbe fare. Come si può notare si è data eviden-

su efficacia ed efficienza della gestione operativa a una centratura sulla generazione di comportamenti allineati alla strategia;

- il suo orientamento dal post action control allo steering control (controllo proiettato in avanti a monitorare che la direzione di marcia sia quella che conduce ai risultati desiderati);
- gli oggetti rispetto ai quali rilevare le informazioni e ampliarne il numero in base agli specifici fabbisogni di P&C di un'impresa (ad esempio oggi è diffusa l'esigenza di passare da un controllo centrato sui prodotti a uno focalizzato sui clienti; un altro esempio, per tutte le imprese legate al mondo del fashion è oggi imprescindibile avere un'idea dei costi della collezione);
- strumenti da utilizzare, al di là del budget, introdurre nuovi strumenti come i Kpi, la Balanced Scorecard, l'activity based costing o la lean accounting.

	Il Controllo di Gestione "tradizionale" centrato sulla gestione operativa From Mngt Control	Il "nuovo Controllo di Gestione" (Controllo Strategico) To Planning & Control
Obiettivo	È il processo attraverso il quale il management si assicura che le risorse siano impiegate in modo efficace ed efficiente (R.N. Anthony, 1965)	È il processo attraverso il quale il management cerca di influenzare i comportamenti per attuare la strategia (R.N. Anthony, 1987)
Orientamento	<ul style="list-style-type: none"> • Post action control • Trovare gli scostamenti per segnalare le azioni correttive • Cost control 	<ul style="list-style-type: none"> • Steering control • Non avere scostamenti (Intervenire prima) • Cost management
Oggetti	<ul style="list-style-type: none"> • Prodotti • Centri di responsabilità 	<ul style="list-style-type: none"> • Clienti • Canali distributivi • Business • Progetti • Rischi aziendali
Strumenti	<ul style="list-style-type: none"> • Management Accounting • Budget • Contabilità analitica • Sistema di reporting • Variance analysis 	<ul style="list-style-type: none"> • Management accounting integrata • Key Performance Indicator • Balanced Scorecard • Activity Based Costing • Lean accounting • Cost of ownership • Target costing • Life cycle costing

Tabella 1 – Alcuni elementi che caratterizzano il controllo di gestione che si dovrebbe fare e quello che si fa.

za a quattro variabili caratterizzanti i sistemi e che fanno la differenza: obiettivi, orientamento del sistema, oggetti di raccolta delle informazioni e strumenti utilizzabili.

Per realizzare il passaggio dall'impostazione tradizionale alla nuova è necessario cambiare:

- l'obiettivo del sistema di controllo; da una centratura

Questo nuovo controllo, se può essere utile per distinguerlo da quello precedente, può anche essere definito 'controllo strategico' o 'controllo di gestione in ottica strategica'¹⁹. L'importante è realizzare un controllo dove la strategia deliberata venga costantemente monitorata attraverso quella realizzata, valutata e, se necessario, modificata. Un

¹⁹ È questa la proposta terminologica che ci viene anche dal contributo di M. Bergamin Barbato(1991)

controllo che aiuti a seguire con efficacia le dinamiche del posizionamento competitivo di un'impresa nel tempo e nello spazio competitivo.

Fra l'altro, oggi realizzare questo controllo, anche grazie alle soluzioni offerte dell'Information Technology, non solo è possibile, ma è anche facile ed è caratterizzato da un costo contenuto. In questo modo, il controllo di gestione diventa uno strumento utile per essere più competitivi, anzi può diventare una preziosa fonte di vantaggio competitivo. Basta capire i motivi dei cambiamenti suggeriti e attuarli il più rapidamente possibile.

BIBLIOGRAFIA

- Giuseppe Airoldi (1980), *I sistemi operativi*, Giuffrè, Milano
- Franco Amigoni (1988), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, a cura di, Vol.I e Vol.II, Giuffrè, Milano
- Robert N. Anthony (1965), *Planning and control Systems*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston Massachusetts
- Robert N. Anthony (1967), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Etas Kompass, Milano (trad.It. di Anthony,1965)
- Robert N. Anthony (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston; Trad. It. *Il controllo manageriale*, F. Angeli, Milano 1990
- Maria Bergamin Barbato (1991), *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino
- Carmine Bianchi (2002), *Postfazione. L'evoluzione dei sistemi di controllo verso l'integrazione tra modelli contabili e "system dynamics"*, in Kaplan e Atkinson, *Advanced Management Accounting*, ediz. it. a cura di C. Bianchi e A. Bubbio
- Giorgio Brunetti (1979), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, Milano
- William Bruns, Kenneth Merchant (1983), *Measure Better, Manage Better. A cure of Management Myopia*, Harvard Business School, Working Paper, pubblicato su Business Horizon (May/June, 1986) con il titolo *Measurement to cure Management Myopia*; trad. it. di G. Mauriello con il titolo *Misurare meglio per gestire meglio: una cura alla miopia manageriale*, in *Contabilità per l'attività di direzione*, a cura di A. Bubbio, Ed. Unicopli, Milano 1989
- Alberto Bubbio (1988), *I sistemi di pianificazione e controllo e i meccanismi di incentivazione: le relazioni*, in *Misurazioni d'azienda: Programmazione e controllo*, a cura di F. Amigoni vol.II, Giuffrè, Milano
- Alberto Bubbio, Renato Tagiuri (2002), *Controllo di gestione: un'esigenza naturale*, Liuc Paper n. 108, Castellanza (Va), Maggio.
- Vittorio Coda (1968), *Sull'attività di direzione*, Rivista Internazionale di scienze economiche e commerciali, n.1
- Vittorio Coda (1983), *L'analisi delle relazioni di causa-effetto nel governo delle imprese* in Rivista Finanza, Marketing e Produzione, n.2 giugno
- Vittorio Coda, E. Mollona (2002), *Il governo della dinamica della strategia: analisi delle relazioni di causa-effetto nel governo delle imprese* in Rivista Finanza, Marketing e Produzione, n.4 dicembre
- John Dearden (1960), *Problem in Decentralized Financial Control*, Harvard Business Review, May-June
- Peter Drucker (1995), *The Information Executive truly need*, Harvard Business Review, gennaio-febbraio
- Eric G. Flamholtz (1979), *Organizational Control Systems as a Managerial Tool*, in California Management Review, Winter
- Eric G. Flamholtz (1996), *Effective Management Control*, Kluwer Academic Publisher; Trad. it. a cura di Alessandro Spano, Giuffrè, Milano 2002
- Robert S. Kaplan, Thomas H. Johnson (1987), *Relevance Lost. The rise and fall of Management accounting*, Harvard Business School Press, Boston; trad. it a cura di E. Santesso, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi Torino 1989
- Robert S. Kaplan, David Norton (1992), *The Balanced Scorecard. Measure that Drive Performance*, Harvard Business Review, gennaio-febbraio
- Robert S. Kaplan, David Norton (1996), *Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston; trad. it. a cura di A. Bubbio, *Balanced Scorecard. Tradurre la strategia in azione*, Isedi-Utet, Torino 2000
- William H. Newman (1975), *Constructive Control. Design and Use of Control Systems*, Prentice Hall, Englewood Cliffs
- William H. Newman (1981), *Direzione e Sistemi di controllo. Nuove idee per un controllo efficace e costruttivo*; trad. it. di A. Bubbio; prefazione ed.it. di Vittorio Coda
- William G. Ouchi (1981), *La progettazione dei meccanismi di controllo organizzativo*, in Sviluppo & Organizzazione, n. 64, Marzo-Aprile
- J.Pine II J.H.Gilmore (2000), *L'economia delle esperienze*, Etas Libri, Milano; trad.it. *The experience Economy. Work is Theatre & Every Business a Stage*, Harvard Business School Press, Boston 1999
- Angelo Riccaboni (1999), *Performance ed incentivi. Il controllo dei risultati nella prospettiva economico-aziendale*, Cedam, Padova.
- David Solomons (1973), *Il controllo nelle aziende multi divisionali*, Isedi, Torino; prefaz. trad. it di V.Coda; Titolo originale *Divisional Performance: Measurement and control*, Irwin Homewood, 1965.
- Richard F.Vancil (1972), *"Better Management of Corporate Development"* Harvard Business Review, settembre-ottobre; trad. it *"Per una gestione migliore dello sviluppo aziendale"* in *"Contabilità analitica per l'attività di direzione"*, a cura di A. Bubbio, Unicopli, Milano 1989.
- Richard F.Vancil (1973), *"What kind of Management control do you need?"* Harvard Business Review, marzo-aprile. 