

## Controllo di gestione: un'esigenza naturale

di Alberto Bubbio (\*)

Questo articolo costituisce lo sviluppo di un working paper frutto della collaborazione con il prof. Renato Tagiuri, dell'Harvard Business School e nella sua stesura definitiva ricalca la struttura di quel paper. L'intento è quello di dimostrare come il controllo di gestione deve essere interpretato come un'esigenza naturale di qualsiasi gestione aziendale attuabile attraverso una chiara definizione di obiettivi e strumenti per perseguirli.

### Premessa

L'attività di controllo è stata da sempre considerata, nella letteratura di *management*, tra quelle che caratterizzano la più ampia attività di direzione (1). Il *controlling*, fase conclusiva del *management process*, seguiva le attività di *planning*, *organizing* e *leading* delle risorse, attività che era opportuno precedessero l'azione (Tavola 1).

Quest'ultima attività era l'unica considerata spontanea e naturale, invece non è così. Mentre spontaneamente non si pianifica, non si organizzano e né si guidano le risorse aziendali, si è invece portati istintivamente a controllare. Il controllo risponde ad un'esigenza naturale delle persone. Questo è l'assunto di base sul quale si desidera richiamare l'attenzione del lettore. D'altra parte si è prestata negli anni così tanta attenzione alle altre attività (si pensi alla letteratura sulla *leadership*) che ci si era illusi di aver risolto efficacemente i problemi di controllo con il solo ricorso al controllo economico-finanziario. È come se la medicina si accontentasse di misurare la temperatura delle persone per stabilire se un paziente gode o meno di buona salute. Ci sono malattie che, senza determinare alterazioni della temperatura, possono addirittura mettere in discussione la sopravvivenza di un individuo.

Il controllo va sempre interpretato come parte della più ampia attività di direzione, ma si deve considerare che il sistema di controllo è chiamato a rispondere ad un'esigenza «naturale» di base e che per questo richiede soluzioni tecnico-strutturali profondamente diverse da quelle sin qui pensate senza considerare questa esigenza (2).

Pertanto in questo contributo si cercherà, dapprima, di dimostrare perché il controllo debba essere interpretato come un'esigenza naturale delle persone e come questo diventi controllo dell'attività di gestio-

ne in impresa (per brevità convenzionalmente chiamato *management control* o controllo di gestione) quando risponde alle esigenze delle persone che svolgono a qualsiasi livello organizzativo un'attività di gestione. Di conseguenza il controllo diventa tanto più pervasivo e percepito come esigenza quanto più si ampliano le responsabilità di una persona all'interno dell'impresa.

Successivamente si proporranno delle indicazioni di generale applicabilità e uno schema per la progettazioni di sistemi con caratteristiche in grado di rispondere alle esigenze «naturali» di controllo.

### Il controllo: un'esigenza naturale

Se si cerca su un vocabolario il verbo controllare si trovano diverse definizioni. Fra queste due sembrano essere particolarmente utili. La prima suona così: «*accertarsi, attraverso una scrupolosa osservazione, dell'esattezza, regolarità, validità di qualco-*

#### Note:

(\*) Docente Programmazione e Controllo Università Cattaneo - Liuc, Castellanza Responsabile Area Finanza e Controllo ISTUD.

L'autore come già sottolineato in questo articolo si è rifatto agli spunti del prof. Tagiuri, anche se la responsabilità del lavoro in questa versione finale è solo sua. Al prof. Tagiuri va però tutta la sua riconoscenza per aver stimolato riflessioni originali su un tema apparentemente ormai consolidato: il controllo di gestione.

(1) Si vedano tra i molti contributi dedicati alla definizione dell'attività di management: V. Coda «Sull'attività di direzione» in *Rivista Internazionale di Scienze economiche e commerciali*, n. 1, 1968), Henry Mintzberg «Management, mito e realtà» (Garzanti Milano 1991) con prefazione di Vittorio Coda, William Newman, Warren, Schnee «*The process of management*» (Prentice Hall, Englewood Cliff 1982) e Koontz, O'Donnell, Wehrich «Management» (McGraw Hill, New York 1980) e Henry Tosi, S. Carroll «Management» (John Wiley & Sons, 2<sup>a</sup> Ed. 1982).

(2) Per un primo ripensamento in questa direzione si veda Bubbio A. (2000).

sa»; la seconda afferma che controllare significa «*esercitare su qualcosa un'azione regolatrice, ordinatrice*» (3).

Queste attività sono un'esigenza che ogni essere umano ed ogni animale avverte. Nessun individuo intraprende un viaggio senza aver definito da dove parte e perché abbia deciso di farlo. Poi magari definisce anche la meta che vuole raggiungere; di certo ha in mente un obiettivo strategico: sopravvivere al viaggio che sta per intraprendere. Tanto è vero che viaggi percepiti come eccessivamente rischiosi possono anche non essere intrapresi. Anche la natura è ricca di esempi nei quali il controllo è centrale. Così il cavallo, prima di rendersi disponibile per una qualsiasi attività in un maneggio, controlla l'ambiente esterno che lo circonda utilizzando tutti gli strumenti di controllo a sua disposizione. Un qualsiasi altro animale prima di avvicinarsi al cibo controlla l'ambiente circostante per verificare che non vi siano presenze pericolose. Anche per le persone, al di là dell'occasione rappresentata da un viaggio, il controllo è altrettanto importante. Si pensi a quanto la giornata di un individuo sia cosparsa da un'infinità di momenti di controllo. Da quando ci si alza la mattina e ci si guarda allo specchio a quando la sera, prima di coricarsi, si controllano, anche se si è stanchi, le ultime cose (gas, luce, acqua, chiusura delle porte e così via). Prima di uscire di casa ci si controlla, saliti in macchina si controlla che i livelli fondamentali (benzina, olio e temperatura dell'acqua) siano rispondenti all'aspettativa che l'auto non si

fermi. Viene allora da domandarsi: «perché arrivando la mattina in azienda non si fanno altrettanti adeguati controlli?» La risposta è semplice: o non ci si ritaglia il tempo per farlo, si è subito travolti dagli eventi, o mancano gli strumenti per farlo.

Resta il fatto che il controllo lo si fa per essere più sicuri che le attività, che si svolgeranno dopo il momento di controllo, siano in linea con quanto desiderato. Ci si controlla allo specchio e lo si fa con tanta maggior cura quanto più i momenti della giornata sono ritenuti importanti e la persona desidera presentarsi a questi appuntamenti in modo adeguato. In auto si controllano i livelli inseriti nel cruscotto e si valuta se sono adeguati in relazione al percorso che si dovrà affrontare. Da queste esemplificazioni emerge che il controllo non solo è un'attività che risponde ad esigenze naturali, ma che questa attività è importante che si svolga prima dell'azione.

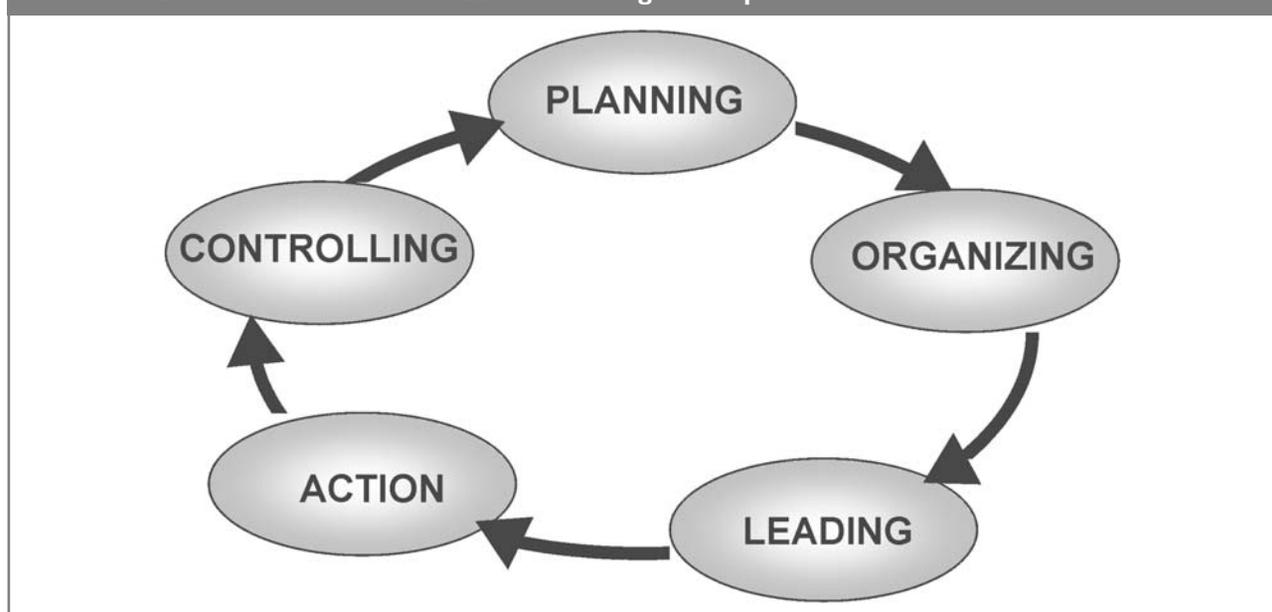
### La necessità di un feedback

Si consideri ora un altro concetto. Ciò che spesso è profondamente diverso, a livello di singolo individuo, sono le reazioni a quanto risulta dall'attività di controllo. C'è chi, verificata la non perfetta rispondenza tra i risultati dell'attività di controllo e le aspettative, non interviene e chi invece dedica moltissimi sforzi prima di agire al fine di trovare le so-

#### Nota:

(3) Entrambe queste definizioni sono tratte da Gabrielli *Dizionario della lingua italiana*, Signorelli Editore.

Tavola I - Le attività che caratterizzano il management process



luzioni prima che il problema si verifichi. Così nel caso dell'auto, se i livelli sono a rischio, si può decidere di rischiare e cercare di raggiungere il primo distributore oppure ci si reca a piedi (o con altro mezzo) dal primo distributore si acquisiscono le risorse necessarie, si ritorna all'autovettura, si riportano i livelli in linea con quelli ritenuti adeguati e poi si parte. Sono atteggiamenti diversi come quello di cambiare la cravatta se viene valutata nell'insieme non consona al resto dell'abbigliamento. Sono atteggiamenti che dipendono dalla propensione del singolo a «rischiare» di non essere perfettamente allineato con le attese che consentirebbero una certa tranquillità, la tranquillità di avere, almeno apparentemente, il «tutto sotto controllo».

Da tutte queste esemplificazioni, è opportuno ribadire, ciò che emerge come fondamentale è che tutte queste attività di controllo e le eventuali azioni correttive si svolgono prima di intraprendere le azioni per le quali si effettua il controllo. La vera attività di controllo «naturale» è dunque quella che si svolge prima dell'azione. Quando si controlla dopo aver svolto un'attività (*ex-post*) lo si fa semplicemente per avere un *feedback* che conforti o meno la correttezza di quanto realizzato. Anche quest'attività di controllo *ex-post* è utile, ma per il futuro. Per consentire alla persona di accumulare esperienza e di evitare in futuro gli errori commessi (*feedback* negativo), ma soprattutto di assumere lo stesso comportamento in situazioni analoghe in futuro (*feedback* positivo). Si pensi all'esempio del pilota di rally. Questi si avvale di un navigatore (il controller) per impostare la curva in modo corretto ed efficiente, raccogliendo e valutando una serie di informazioni prima. Fatta la curva ci si può solo o rallegrare per averla fatta alla perfezione o rammaricare per averla fatta male, perdendo tempo prezioso o, peggio ancora, per averla sbagliata completamente con conseguenze che possono essere anche drammatiche: essere usciti di strada e quindi aver chiuso con quella gara.

Così se si precisa ancora meglio che controllare significa verificare che ci si troverà nella situazione in cui uno pensa (o desidera) trovarsi (ad esempio controllare l'attività di guida di un'autovettura significa come minimo controllare che se si continua così si sarà in movimento, sulla strada prescelta e alla velocità desiderata) ne consegue che: il controllo è da sempre un'esigenza naturale degli esseri viventi ed in particolare, poiché è ciò che qui interessa, dell'individuo; la frase classica alla quale si ricorre per comunicare a se stessi o agli altri che tutto sta procedendo come desiderato è: «tranquilli è tutto sotto controllo».

Da quest'assunto ne derivano alcuni corollari:

– il non sentire «sotto controllo» una data situazione determina negli individui uno stato di profondo disagio che si traduce dapprima in uno stato di ansia che può poi precipitare nel panico (paura incontrollata);

– il controllo soddisfa un'altra esigenza naturale degli esseri viventi intelligenti quando questi svolgono un'azione: l'esigenza di un *feedback* che, a seconda delle sue caratteristiche e di come viene dato, risulta fondamentale nel condizionare poi la motivazione a fare;

– l'importanza e la difficoltà di fare controllo aumentano con la complessità dei fenomeni che si desidera tenere sotto controllo;

– si può pensare che a tutti sia capitato di trovarsi con un mezzo (l'auto, una bicicletta, gli sci) nella spiacevole situazione di avere la sensazione di averne perso il controllo. Agli attimi di ansia iniziale, può subentrare il panico. Sono momenti brevi, ma intensi che restano impressi nella memoria e che porteranno, come affermano anche le teorie della programmazione neuro linguistica (nel seguito PNL), a costruire delle convinzioni in base alle quali in futuro si assumeranno, in presenza di situazioni analoghe, determinati comportamenti ripetitivi e automatici (4). Talvolta basta un'unica esperienza per formare una convinzione, che impedirà di assumere comportamenti diversi in futuro.

Sempre le teorie della PNL evidenziano la rilevanza del *feedback*, dell'informazione di ritorno. Quando questa viene data direttamente da strumenti (lo specchio, il cruscotto, un report numerico o grafico) è neutra. Non è foriera di reazioni diverse da quelle che ci si aspetta vi siano. Dalla comunicazione, diretta o indiretta, tra persone invece si possono ottenere comportamenti non desiderati o determinare uno stato di demotivazione:

a) poiché le informazioni date di ritorno non hanno la stessa connotazione che hanno per chi le ha emesse (aspetto legato al contenuto della comunicazione);

b) poiché sul piano relazionale sono state comunicate con toni di voce, sguardi, modi di fare incoerenti con quello che si voleva comunicare (5). Il controllo attraverso il *feedback* condiziona i com-

**Note:**

(4) Si veda in particolare il capitolo 3 in G. Granata (2001).

(5) Artesignano nel sottolineare gli effetti del *feedback* sui comportamenti di un individuo all'interno delle organizzazioni fu Skinner (1953) dal quale ha tratto preziosi spunti per i suoi lavori Gene Dalton e Paul Lawrence.

portamenti. Quest'aspetto è ipercritico. In passato, spesso si è trascurato, invece non va mai dimenticato sia quando si scelgono gli strumenti per dare il *feedback* (cioè quando si scelgono gli strumenti per effettuare il controllo *ex post*), sia soprattutto quando se ne scelgono i contenuti e le modalità di comunicazione degli stessi.

### Controllo ex-ante: relazione causa-effetto

Pur essendo il controllo così importante nell'esistenza di un individuo, non sempre i fenomeni che si desidera controllare sono conosciuti nelle loro relazioni di causa-effetto ed è quindi difficile riuscire ad effettuare quel controllo *ex-ante* così importante per la tranquillità di azione successiva (6). In questi casi si è in presenza di complessità: il numero delle variabili in gioco e le loro relazioni di causalità non sono ben conosciute. Anche in queste situazioni si tenta e si deve tentare di effettuare egualmente il controllo ricercando somiglianze con altri fenomeni meglio conosciuti e dominati. È anche nella natura umana cercare di affrontare e superare situazioni complesse. Anzi vi sono individui che vanno alla ricerca di questa sfida, che consapevolmente creano o individuano situazioni complesse nelle quali cimentarsi.

Si può giungere così ad un'altra conclusione: benché il controllo sia tanto importante ciò non significa che sia un'attività sempre facile da svolgere, soprattutto in azienda. Vi possono essere situazioni oggettive nelle quali è difficile effettuarlo. Con questo non bisogna rassegnarsi, poiché le conseguenze sarebbero, anche a livello psicologico, negative.

Di conseguenza può essere utile affermare, per attenuare eventuali sensi di impotenza, che l'attività di controllo risulta più semplice se:

- si dispone degli strumenti adeguati; così come risulta essere per il controllo prima di uscire di casa la mattina uno specchio, per l'autovettura il cruscotto, per la temperatura di un termometro o di un termostato e così via;
  - si sono individuate delle misure adeguate per i fenomeni e le variabili che li descrivono che si vogliono «tenere sotto controllo»;
  - con riferimento ai fenomeni che si vogliono controllare si sono definiti degli obiettivi da raggiungere o dei parametri (limiti) entro i quali le variabili determinanti i risultati (i *drivers*) devono rimanere.
- Circa il semplificarsi del controllo in relazione alla disponibilità di strumenti adeguati, vi è una precisazione da fare: non sempre è sufficiente esplicitare lo strumento ma è necessario definirne le caratteristiche. Così se è vero che lo specchio consente un controllo di se stessi la mattina prima di uscire, ri-

sulta ben diversa l'ampiezza dello specchio necessario qualora si voglia controllare solo se si è pettinati o se, invece, è adeguato anche l'abbigliamento complessivo. Con uno specchio 40x60cm è difficile realizzare questo secondo controllo, se non effettuandolo in modo spezzettato e parzialmente efficace, mancando una visione completa d'insieme. Anzi una visione completa sarebbe possibile solo con due specchi uno davanti e l'altro alle spalle di 60x190 cm. Si potrebbe essere tentati di dire: ma tanto a che cosa serve un controllo d'insieme. Beh! E se si avesse un incontro importante nel quale anche il look avesse un ruolo critico?

La ricerca di misure adeguate al controllo non sempre è facile, nell'esempio appena fatto una misura non esiste. Esiste semplicemente un nostro *standard* qualitativo che viene testato dall'immagine riflessa. In altri casi, per fortuna, le misure esistono, anche se spesso sono parziali. Un esempio può essere la temperatura in un ambiente della casa. Questo indicatore nulla ci dice sulla qualità dell'aria in quella stanza e sul grado di umidità. Tuttavia se il nostro obiettivo è avere un ambiente confortevole e non sudare la prima misura ci può essere già di grande aiuto ancorché parziale.

Sempre quest'esempio consente di esplicitare la rilevanza di aver definito degli obiettivi da raggiungere il più chiari possibili, in modo che possano tradursi o in un valore puntuale o in un *range* entro il quale il valore del parametro può oscillare. Così se si ha come obiettivo quello di poter disporre di un ambiente confortevole, si potrà scegliere come parametro la temperatura, come unità di misura i gradi, come *target* un valore che oscilli tra 19°-22°. Se si vorrà perseguire quest'obiettivo in automatico si potrà scegliere come strumento il termostato. Inoltre qualora l'esperienza insegna che il termostato svolge la sua funzione in modo non perfetto si sceglierà un valore leggermente diverso da quello prescelto. Queste sono le esigenze imprescindibili di un controllo efficace.

Si potrebbe affermare, estremizzando il concetto, che non vi è controllo efficace se non ci sono degli obiettivi da perseguire; più gli obiettivi sono chiari più il controllo diventa stringente. Si pensi a degli studenti che desiderano superare un esame, un conto è dire «l'importante è superare l'esame», un conto è darsi l'obiettivo di conseguire un determinato voto.

#### Nota:

(6) Sulla rilevanza della conoscenza delle relazioni di causa-effetto nella gestione d'impresa si veda V.Coda (1983).

È nella definizione degli obiettivi che diventa rilevante aver esplicitato la strategia.

## Centralità della strategia

L'obiettivo e la sua quantificazione dipendono proprio dalla strategia. Data una strategia diversa da quella di laurearsi con una buona media e in tempi brevi, ma, ad esempio, quella di laurearsi sicuri di aver acquisito delle conoscenze utili per il dopo laurea cambieranno i parametri di controllo. Questa nuova strategia porterebbe ad enfatizzare l'obiettivo «acquisizione di conoscenze» più che quello della media alta e dei tempi brevi. Siccome la conoscenza è informazioni più comprensione profonda delle informazioni acquisite, i tempi potrebbero dilatarsi, il voto potrebbe non essere una misura espressiva e potrebbe contare molto di più la percezione del singolo studente in una logica di *self assessment*.

In quest'ambito è il caso di sottolineare che, data la centralità della strategia nella definizione degli obiettivi rispetto ai quali effettuare il controllo, è opportuno avere un momento formale per la formulazione e l'esplicitazione della strategia stessa. Questo momento può essere rappresentato dall'elaborazione di un documento formale; in proposito oggi sarebbe meglio elaborare una Carta degli Intenti Strategici - CIS, piuttosto che il tradizionale piano strategico (7). In ogni modo «l'importante è che se ne parli». Qualsiasi azione che porta a esplicitare la strategia aziendale risulta di grande utilità nella conduzione d'impresa. Anzi al limite è sufficiente esplicitare la *missione* aziendale. Da questa è possibile con strumenti più o meno sofisticati (uno di questi potrebbe essere la *Balanced Scorecard*) fissare degli obiettivi guida della gestione operativa.

Dovrebbe quindi risultare chiaro come mai un *management* consapevole delle proprie esigenze naturali, prima o poi giunga a sentire la necessità di poter disporre di strumenti che lo aiutino a definire gli obiettivi, magari pianificando le azioni necessarie per raggiungerli, e a controllare con sistematicità a che punto ci si trovi rispetto al loro conseguimento. Per facilitare tutto ciò e soddisfare le esigenze naturali, ci si dota di meccanismi e procedure che aiutino a fissare gli obiettivi, che misurino il funzionamento dell'impresa rispetto agli obiettivi prefissati e che permettano di rilevare se ci si stia muovendo nel durante verso gli obiettivi desiderati. La sequenza ideale, in base alla quale procedere è quindi la seguente:

a) definizione dell'obiettivo (meglio se con un'attenzione alla dimensione strategica della gestione);

b) scelta del parametro (indicatore) destinato a misurare l'obiettivo;

c) definizione del livello entro il quale il parametro (indicatore) può oscillare o il livello che deve assolutamente raggiungere;

d) valutazione nel durante, attraverso l'andamento dell'indicatore, di come ci si stia muovendo rispetto al conseguimento finale dell'obiettivo.

Purtroppo in molte imprese, spesso per mancata consapevolezza o non conoscenza, si dispone solo di strumenti di base, del tipo indicatori di livello per la benzina, l'olio, la temperatura dell'acqua ed è rispetto a questi che si fissano gli obiettivi. L'esperienza insegna che in certe situazioni, nonostante tutti questi indicatori diano un segnale positivo, l'auto si ferma lo stesso o si creano fastidiosi problemi di funzionamento. Mancano altri indicatori, probabilmente altrettanto importanti rispetto a quelli tradizionali e pur sempre fondamentali. Anche sulle auto l'elettroniche sono stati attuati dei miglioramenti, ma ci si avvicinerà alla perfezione quando tutti i problemi verranno anticipati consentendo un intervento prima che gli stessi si manifestino. Così al pari degli indicatori di livello, quante volte capita di sentir dire in impresa il nostro obiettivo è un Roi dell' $x\%$  o un *cash flow* di  $y$  milioni di euro e intanto si stanno perdendo clienti e fornitori importanti. Quest'impresa prima o poi rischia di fermarsi. Occorrono altri indicatori, difficili da rilevare, imprecisi, ma pur sempre indicatori di variabili critiche.

La perfezione si sa, o almeno qualcuno sostiene, non è di questo mondo. Allora ci si deve accontentare sapendo che l'efficacia del sistema di controllo di cui ci si dota, almeno quella percepita dal cliente del sistema di controllo (il *management*), dipende dalla capacità che il sistema ha di far percepire la situazione come «sotto controllo» e di indicare tempestivamente (anzi meglio sarebbe in anticipo) se è necessario correggere o meno la rotta sin lì seguita e il modo di percorrerla.

## Fattori critici di successo

Per avere un sistema di controllo di qualità, che risponda alle esigenze naturali del *management* può risultare utile uno schema per la progettazione dei sistemi di controllo basato sull'individuazione dei

### Nota:

(7) Per un efficace impostazione dell'attività di pianificazione si veda R.Tagiuri (1980), per un'analisi dell'evoluzione storica delle teorie relative alla pianificazione aziendale si veda A.Bubbio (1998).

fabbisogni informativi del *management*. La definizione di questi fabbisogni, infatti, richiede che si svolga un'attenta fase di analisi finalizzata a (Tavola 2):

- individuare le aree e i processi gestionali critici (8);
- delineare la strategia competitiva dell'impresa;
- descrivere il profilo strategico, il profilo organizzativo e il profilo economico-finanziario dell'impresa.

L'individuazione delle aree e dei processi gestionali critici può avvenire grazie alla definizione dei Fattori critici di successo (*Critical Success Factor*), che dipendono dall'ambiente generale esterno all'impresa, dalle caratteristiche dei singoli *business* nei quali opera l'impresa e dalla sua strategia competitiva (9). In particolare i fattori critici di successo sono quelli in base ai quali i clienti scelgono un'impresa piuttosto che un'altra. Per individuarli è necessario rispondere alle domande: «cosa desiderano i clienti?» «quali sono i loro bisogni espliciti?». Per individuare i Fattori critici di successo derivanti dalla strategia competitiva, quelli che Porter (1985) chiama i vantaggi competitivi sostenibili, ci si deve domandare: «perché i clienti scelgono la nostra impresa invece dei nostri concorrenti?», «cosa

trovano nella nostra offerta che gli altri non hanno?».

La terza ed ultima variabile che gioca un ruolo nell'identificazione delle aree e dei processi critici è la strategia competitiva. Questa si sostanzia nella risposta data alla domanda «come competere?», una delle due domande chiave nella definizione di una strategia (10).

I due estremi entro i quali può concretizzarsi tale strategia vanno dalla *leadership* di costo alla strategia di differenziazione (11). La prima impone di intraprendere azioni che consentano di avere costi sempre più bassi di quelli dei concorrenti, la seconda ricerca il vantaggio competitivo nella creatività e nella capacità di innovare.

Ma i fabbisogni naturali di controllo dipendono anche dal profilo strategico d'impresa, che è il frutto

### Note:

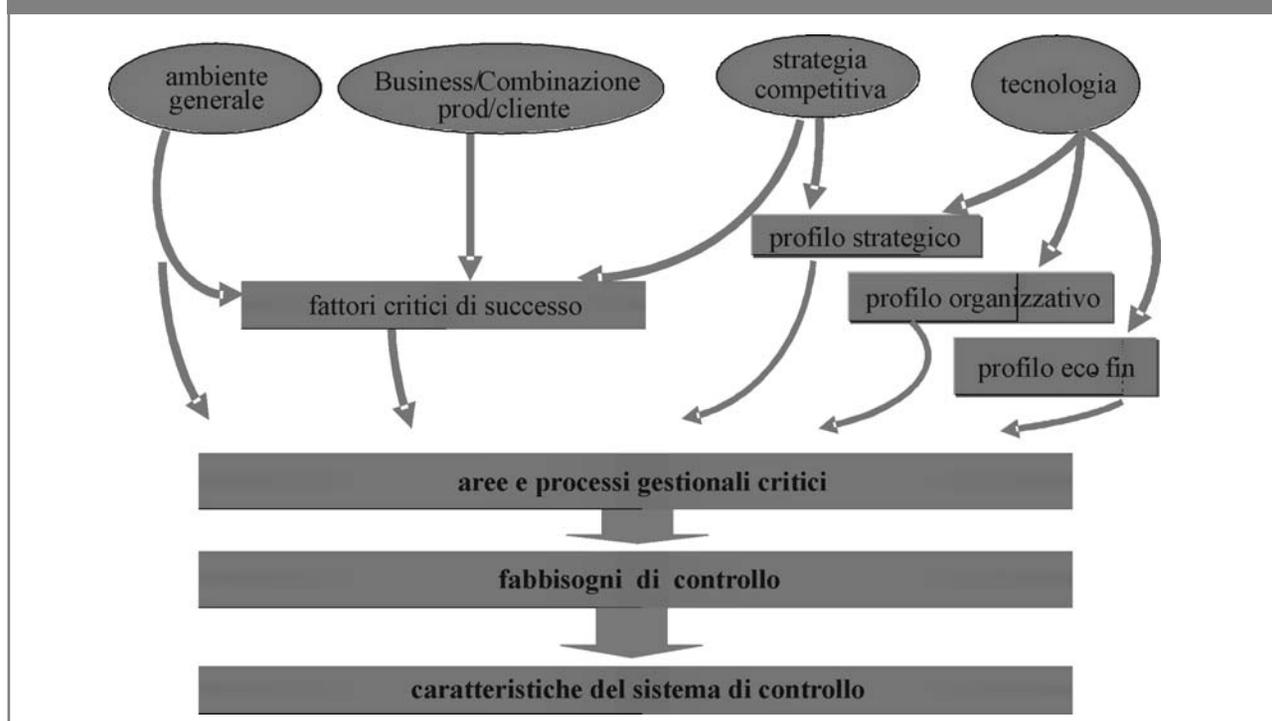
(8) L'idea di aree gestionali critiche e dell'analisi che può essere condotta per individuarle sono tratte da V. Coda (1976)

(9) Quest'approccio ai *Critical Success Factor* è mutuato dai lavori di Daniel Ronald (1961) e John Rockart (1979)

(10) Per le due domande chiave in tema di definizione della corporate strategy si veda Kemmeth Andrews (1980).

(11) In proposito vi veda Porter M. 1985

Tavola 2 - Criteri per la progettazione dei sistemi che soddisfino le esigenze naturali di Pianificazione e Controllo



dell'aver dato certe risposte alla prima domanda chiave nella definizione della strategia: «dove competere?». Così, a seconda delle risposte date, l'impresa può essere mono-business o multi-business, avere una strategia di diversificazione più o meno concentrata, essere in business in fasi diverse del loro ciclo di vita. Altresì gioca un ruolo importante il profilo organizzativo con le sue scelte caratterizzanti la struttura organizzativa e gli altri meccanismi operativi, oltre a quelli di pianificazione e controllo, che si utilizzano per influenzare i comportamenti delle persone. Non si può poi trascurare il profilo economico-finanziario per gli effetti che redditività, flussi di cassa e solidità finanziaria hanno sulla criticità dei rapporti con gli azionisti (*shareholder*) e gli *stakeholder* (fornitori, istituti di credito e altri interlocutori sociali). Tutti questi profili, sono collegati alla strategia competitiva per il tramite delle tecnologie, intese in senso lato, «fino ad includere tutti i processi di trasformazione atti a convertire risorse di input in prodotti e servizi destinati ai clienti» (12). Basti pensare alle trasformazioni indotte, soprattutto sul profilo strategico e su quello organizzativo, dal diffondersi delle tecnologie *web*. Queste si sono rivelate un mezzo potente per abbattere barriere fisiche e accelerare lo svolgersi di alcuni processi gestionali.

Da queste analisi e dai conseguenti fabbisogni informativi, relativi alle attività di controllo, deve discendere l'individuazione degli strumenti e delle soluzioni di controllo più efficaci in uno specifico contesto aziendale (13). Per esemplificare, se dovesse emergere una strategia di *leadership* di costo l'esigenza sarebbe quella di perseguire in tutte le aree, ma in particolare nei processi di trasformazione, livelli di efficienza superiori a quelli di tutti i concorrenti. A tal fine gli strumenti di controllo più utili risultano essere: i costi standard, le curve di esperienza e gli indicatori di produttività. L'impostazione di fondo del sistema di controllo è opportuno che si ispiri alle logiche del calcolo a costi variabili (*variable costing o direct costing semplice*) poiché questo è il metodo di calcolo dei costi più utile poiché è a livello di costi variabili che si enfatizza l'efficienza produttiva. Se viceversa l'obiettivo fosse una strategia di volumi, poiché ci si trova in un mercato del tipo *commodity* o in una fase di forte sviluppo nel ciclo di vita del *business*, il metodo di calcolo dei costi al quale ispirarsi risulterebbe quello del costo pieno (*full o absorption costing*), poiché la variabile volume viene enfatizzata proprio da questo metodo di calcolo. Ma ciò non basta poiché in questa realtà possono diventare importanti

un'attenta selezione dei clienti e dei fornitori da monitorare con parametri non solo monetari, ma soprattutto con parametri che consentano di «prevenire, piuttosto che curare».

Sono pertanto fonte di pericolose letture parziali dei sistemi di controllo e del loro ruolo tutte quelle impostazioni che, da Robert N. Anthony (1965) in poi, hanno dato al controllo una connotazione prevalentemente legata ad una lettura *ex-post* dei fenomeni aziendali, identificando come esempio basilico di strumento di controllo il termostato per la regolazione della temperatura.

Così spesso nell'abbondante letteratura in materia si dà spazio solo a strumenti come il *budget*, la contabilità analitica (di cui una parte importante è costituita dalla contabilità dei costi), il sistema di *reporting* e l'analisi degli scostamenti (14).

Lo stesso termine *management accounting* (contabilità direzionale) può risultare ambiguo e fuorviante, quando con esso si identifichino strumenti a supporto del *management control* espressione della sola misura monetaria e rappresentati unicamente dagli strumenti tradizionali ricordati.

Per effettuare un controllo *ex-ante* efficace invece servono: informazioni spesso non monetarie (*non financial indicator*), modelli di simulazione, l'analisi e l'individuazione delle relazioni di causa-effetto tra variabili che ne sono alla base, una serie di indicatori/variabili predittive (15). Tutto ciò per realizzare quel controllo che con efficace espressione W.H. Newman già nell'ormai lontano 1975, chiamava *steering control* (controllo della direzione di marcia) (16). Quest'impostazione risponde alle reali esigenze di un controllo che desideri essere orientato al futuro e quindi in grado di rispondere alle esigenze naturali. Un controllo che, essendo spesso collegato alle esigenze di sopravvivenza dell'indivi-

**Note:**

(12) Newman (1971) pag. 176

(13) Sull'importanza di soddisfare i fabbisogni informativi del personale anche in termini di motivazione delle persone si veda R. Tagiuri, 1996.

(14) Per una trattazione più completa degli strumenti caratterizzanti la *management accounting* nella sua impostazione tradizionale ci sia consentito rinviare oltre che al testo classico di Robert Anthony (1956) anche a A. Bubbio (1989) e in particolare al capitolo «La contabilità analitica, la contabilità direzionale e i sistemi di pianificazione e controllo: le relazioni».

(15) Per trarre preziose indicazioni in questa direzione si veda V.Coda, 1981.

(16) Questo termine era stato tradotto con il termine controllo della direzione di marcia, che alla luce anche delle considerazioni qui svolte appare particolarmente efficace

duo, è, a livello aziendale, profondamente connesso con la strategia aziendale. Lo è a tal punto da diventare un controllo strategico (17).

Così ad esempio se la strategia aziendale fosse quella di una crescita dimensionale legata ad un maggior grado di penetrazione dei clienti attuali e all'acquisizione di nuovi clienti le due variabili predittive sarebbero: per il primo aspetto, la variazione della percentuale dei clienti in portafoglio sui quali si è riusciti ad incrementare il fatturato da un anno all'altro; per il secondo aspetto caratterizzante la strategia aziendale, il numero dei nuovi clienti contattati.

Quest'impostazione è ben diversa rispetto ai due approcci tradizionali e comunque utili in determinate situazioni: il *yes-no control* (controllo sì-no) e il *post action control* (controllo post azione).

Per comprendere a pieno le differenze tra questi tre approcci è utile ricorrere alle metafore utilizzate dallo stesso Newman.

Il controllo sì-no (*yes-no control*) è quello che viene svolto in frontiera dai doganieri, il controllo post azione (*post action control*) è invece quello svolto in azienda quando ci si limiti a controllare quanto i risultati effettivi siano in linea con quelli budgetati. Il controllo della direzione di marcia (*steering control*) ha come obiettivo quello di consentire, attraverso continui controlli orientati al futuro, di far centrare l'obiettivo strategico. Tutto ciò è possibile solo estrapolando dove si andrà a finire se le cose continuano ad andare così come sono andate sino ad un determinato momento. Si da sostanza in questo modo a quello che viene definito un effetto *feedforward* molto diverso dal tradizionale effetto di *feedback* (18). L'azione sulla quale si dà l'informazione di ritorno infatti non è stata ancora intrapresa, ma si proiettano nel futuro i risultati delle azioni sino a quel punto intraprese. Il tutto nella speranza di stimolare il pilota ad apportare i necessari adeguamenti alla direzione di marcia sino a quel punto seguita.

Questo controllo orientato al futuro induce a cercare di capire quali variabili contribuiscono a produrre i risultati economici e sociali desiderati ed entro quali limiti queste variabili possono rimanere senza compromettere il conseguimento degli obiettivi strategici. Anche con questo controllo centrato sul *feedforward* si attivano meccanismi di apprendimento. Ma queste attività non devono essere fatte dal *controller*, questi si deve limitare a renderle possibili predisponendo gli strumenti più adatti a farlo. Il controllo orientato al futuro lo deve svolgere il *management*, che peraltro dovrebbe sentirlo come esigenza naturale.

Per rendersi conto dell'importanza di questa tipologia di controllo e degli strumenti idonei a realizzarlo si pensi ai simulatori di volo per i piloti degli aerei. La loro progettazione e il loro utilizzo è finalizzato a far accumulare esperienza prima che siano in gioco altre vite umane o semplicemente l'investimento rappresentato da un aereo. Orbene non si capisce perché un comandante di un Boeing 747 prima di arrivare a tale responsabilità debba aver superato un certo numero di ore di volo simulate e reali, mentre un amministratore delegato o un *Chief Executive Officer* possano permettersi di assumere eguali se non superiori responsabilità senza aver avuto simili esperienze.

### Controllo economico e controllo esecutivo

Con l'enfasi sul controllo *ex-ante*, rispetto a quello *ex-post* vi è un'altra distinzione che mantiene una sua validità; quella tra controllo economico e controllo esecutivo. Per anni ci si è occupati del primo, prestando un'attenzione quasi esclusiva alla valutazione della convenienza economica dei corsi di azione prescelti (19). Nell'epoca degli *intellectual assets* e dell'*intangibile* si deve recuperare la dimensione «esecutiva», con la dovuta attenzione ai comportamenti delle persone e alle conseguenze degli stessi. Quanto più il controllo non risponde ad esigenze naturali tanto più sarà fonte di comportamenti indesiderati.

Da ultimo per capire qual è in questa nuova ottica il ruolo del *controller* in azienda la metafora più utile, tra quelle sin qui utilizzate, è quella del navigatore nei rally. Il suo posto di fianco al pilota si giustifica solo se aiuta il pilota a non sbagliare la curva o, meglio ancora, ad abbordarla nel modo più efficace possibile in termini di traiettoria e velocità in uscita. Il navigatore che con dispiacere annuncia dopo la curva che la stessa è stata sbagliata non dovrebbe avere vita lunga. Il pilota se è una persona buona lo invita gentilmente a scendere o peggio potrebbe avere reazioni anche violente. Ma lo stesso dicasi per il *controller* che si limita a dire «ottima curva» o «curva da manuale», «o siamo in linea con i tem-

#### Note:

(17) Per approfondire il concetto di controllo strategico si rimanda a Amigoni (1984 e 1987), Barbato Bergamin (1991) e Bubbio (1994)

(18) Tra i primi studiosi a suggerire la necessità di controlli del tipo *feedforward* si ricordano Koontz-Bradspies (1972).

(19) Le idee di controllo *ex-ante* e *ex-post*, economico ed esecutivo si ispirano ad un lavoro di V.Coda (1968) dedicato ad un'analisi dell'attività direzionale.

pi che ci siamo prefissati». Anche in questo caso il pilota è indotto a ritenere che il navigatore serva a poco e non gli si può dare torto.

Sono comunque sbagliate tutte quelle impostazioni che vedono nel *controller* un asettico raccoglitore e distributore di numeri. Sull'auto c'è anche lui e un'uscita di strada o un incidente possono costare anche a lui la vita. Resta comunque il fatto che lui non si debba esaltare, non è lui che guida, ma aiuta solo a terminare il percorso con successo, con il pieno conseguimento degli obiettivi che ci si era prefissato di raggiungere.

## Conclusioni

In queste poche pagine si sono proposti numerosi concetti, pertanto al lettore può essere utile, in chiusura, una sintesi.

Posto che percepire come «sotto controllo» una specifica situazione è un bisogno naturale delle persone, è opportuno anche in azienda:

- svolgere e facilitare l'attività di controllo;
- svolgerla e agevolarla prima di agire (controllo *ex-ante*) per aumentare le probabilità di conseguire gli obiettivi che ci si è prefissato di raggiungere;
- ricordarsi che non c'è controllo senza obiettivi;
- individuare gli strumenti e definirne le loro caratteristiche in base ai fabbisogni di pianificazione e controllo che emergono nella specifica situazione nella quale ci si trova ad operare;
- effettuare un controllo *ex-post*, anche se il suo ruolo è secondario; serve infatti solo per verificare se ci si dovrà comportare in futuro ancora nello stesso modo o se è opportuno modificare qualcosa del proprio modo di agire, serve ad attivare dei momenti di apprendimento; il controllo *ex-post* può diventare rilevante se le informazioni rese disponibili diventano la base per effettuare uno *steering control*;
- avere un «navigatore» (il *controller*), soprattutto se la competizione è impegnativa, così impegnativa da richiedere che qualcuno, studiato il percorso, offra al pilota adeguati suggerimenti per percorrerlo nel modo più efficace possibile. I rally spesso si vincono in due, soprattutto se la coppia è affiatata.

Il controllo di gestione risponde dunque ad un'esigenza naturale, ma per riuscire ad essere in tal senso efficace deve essere orientato al futuro. La strumentazione che a tal fine si dimostra più adeguata è diversa da quella tradizionale centrata sulla sola dimensione economico-finanziaria. Deve essere centrata su variabili predittive e il più possibile collegate alla strategia d'impresa. Anche perché l'esigenza di base alla quale soddisfa il controllo naturale a livello di individui è spesso un'esigenza di so-

pravvivenza e quest'esigenza a livello aziendale è garantita dalle scelte di strategia aziendale. Il controllo di gestione diventa controllo strategico.

A tal fine anche la strumentazione tradizionale va utilizzata in modo diverso: il *budget* è opportuno venga valorizzato come intelaiatura di un modello di simulazione, il sistema di *reporting* deve prevedere oltre all'informazione di *feedback* (scostamento del risultato effettivo rispetto a quello desiderato) anche proiezioni a finire che indichino quali saranno i risultati finali se le cose continueranno ad andare così come sono andate sino a quel momento.

Attraverso queste ed altre soluzioni si potrà disporre di un sistema in grado di soddisfare i reali fabbisogni naturali di controllo di un'impresa. Resteranno poi da soddisfare alcune specificità che sono e restano proprie delle singole realtà aziendali. L'approccio al controllo di gestione, come è ormai ampiamente condiviso dalla letteratura di *management*, deve essere di tipo situazionale (20).

Gli sforzi che oggi devono portare a ridisegnare i sistemi di controllo devono però partire dall'idea che questo sistema deve essere, come minimo, in grado di soddisfare quelle esigenze naturali che individui e imprese esprimono per perseguire una finalità generalizzabile: sopravvivere nel tempo.

## Bibliografia

- Amigoni Franco (1979) *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego.*, Giuffrè Editore, Milano.
- Amigoni Franco (1984) «Formula imprenditoriale e controllo strategico» in *Sviluppo & Organizzazione*, n. 83, maggio-giugno.
- Amigoni Franco (1987) «Strategic Control in Large Italian Corporations», in un numero monografico della rivista *Economia aziendale*, dedicato a *The Evolution of managerial Systems* e coordinato da Maria Barbato Bergamin, agosto, n. 2.
- Andrews Kenneth R. (1980) *The concept of Corporate Strategy*, Irwin, Homewood, Illinois.
- Anthony Robert N. (1956) *Management Accounting*, R.Irwin, Homewood, Ill., N.J.; trad. it., Contabilità per la direzione, Etas Libri, Milano 1966.
- Anthony Robert N. (1965) *Planning & Control System*, Harvard Business School Press, Boston; trad. it., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Etas Libri, Milano 1967.
- Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F. (1965) *Ma-*

### Nota:

(20) Si veda in proposito anche Horngre-Sundem-Stratton-Agliati-Dittillo (2007) pag.14.

*Management Control System*, Irwin, Homewood Ill., 1a ed.; anche la seconda e la terza edizione furono curate con Vancil, mentre la quarta edizione fu a cura dei soli Anthony e Dearden.

Bergamin Barbato Maria (1991) *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino

Bonini C.P., Jaedicke R.J.K., Wagner H.M. (1964) *Management Control: New Direction in Basic Research*, John Wiley & Sons.

Bubbio Alberto (1989) *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, a cura di, Unicopli, Milano.

Bubbio Alberto (1994) Alla ricerca del legame mancante tra strategia e controllo della gestione operativa: il controllo strategico, postfazione in Tanaka, Yoshikawa, Innes e Mitchell (1994).

Bubbio Alberto (1998) «Pianificazione strategica: com'è cambiata nel tempo», in *Budget*, n. 13, 1° Trimestre

Bubbio Alberto (2000) «La pianificazione e il controllo di gestione: la necessità di cambiare», in *Budget*, n. 21, 1° trimestre

Coda Vittorio (1968) «Sull'attività di direzione», in *Rivista Internazionale di Scienze economiche e commerciali*, n. 1

Coda Vittorio (1976) «Aree critiche e rischio del finanziatore» in *Ricerche Economiche*, n. 1

Coda Vittorio (1981) I modelli predittivi nei meccanismi di controllo di gestione, in F.Favotto (a cura di) *Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione*, Cleup Padova.

Coda Vittorio (1983) «L'analisi delle relazioni di causa effetto nel governo delle imprese», in *Finanza, Marketing e Produzione*, n. 2

Dalton Gene-Lawrence Paul (1971) *Motivation and Control in Organization*, Richard Irwin, Homewood, Illinois

Daniel Ronald D. (1961) «Management Information Crisis» in *Harvard Business Review*, Sept.-Oct

Granata Giulio (2001) *PNL la programmazione neurolinguistica*, De Vecchi Editore, Milano

Horngre-Sundem-Stratton-Agliati-Ditillo (2007) *Programmazione e Controllo*, Pearson Paravia Bruno Mondadori, Milano

Koontz Harold-Bradspies Robert (1972) Managing through feedforward control, in *Business Horizons*, vol.15, n. 3, June

Newman William H. (1971) Strategia e struttura direzionale dell'impresa, in *Journal of Business Policy*, autumn; trad. it in *Problemi di gestione*, luglio-agosto 1972 (Formez, Napoli) con il titolo *Strategia e strutture direzionali dell'impresa*.

Newman William H. (1975) *Constructive Control*, Prentice Hall, Englewood Cliff, N.J.; trad. It. di A.

Bubbio con il titolo *Direzione e sistemi di controllo*. Nuove idee per un controllo efficace e costruttivo.; introduzione di V. Coda; Etas Libri, Milano 1981.

O'Connor Joseph (1998) *Leading with NPL (Neuro-Linguistic Programming)*, Thorsons, London

Porter Michael (1985) *Competitive advantage*, Free Press, New York; trad.it. di M.Pacifico con il titolo *Il vantaggio competitivo*, Edizioni di Comunità, Milano 1987.

Rockart John F. (1979) Chief Executives Decline Their Own Data Needs, in *Harvard Business Review*, mars-april; trad. It. In *Harvard Espansione* n. 5.

Skinner B.F. (1953) *Science and Human Behavior*, MacMillan, New York.

Tagiuri Renato (1980) *La pianificazione. Obiezioni e controargomentazioni in Sviluppo e Organizzazione*, n. 57, Gennaio-Febbraio

Tanaka, Yoshikawa, Innes e Mitchell (1994) *Logiche e strumenti di cost management: Dal calcolo dei costi alla gestione delle cause dei costi.*, A. Guerini & Ass., Milano.

Tagiuri Renato (1996) *Management e Persone: il personale informato*, Liuc Paper, supplemento al n. 34, novembre.