

Il controllo di gestione: attività d'indirizzo e non d'ispezione

Tempistica del controllo; relazioni tra soggetto controllante e controllato; controlli e sistemi incentivanti; controllo interno e controllo di gestione

Bruno De Rosa
Professore Associato
di Economia aziendale,
Facoltà di Economia,
Università degli Studi
di Trieste

Non è infrequente verificare – in azienda, come nella vita d'ogni giorno – una sorta di avversione epidermica al controllo. Non lo amano i *manager*, gli operai impegnati all'interno di un opificio, i medici di un ospedale che sta per essere "aziendalizzato", i dipendenti delle università. Il presente contributo si propone di dimostrare come tale insofferenza sia, di fatto, determinata da una percezione "inesatta" della valenza reale che deve essere assegnata all'attività di controllo. Inesatta – si è detto – perché opera una riduzione arbitraria del concetto di controllo su quello – per molti versi più limitato – di "verifica ispettiva".

Chi, per ragioni accademiche o professionali, si occupa con regolarità dell'implementazione e del funzionamento dei sistemi di controllo manageriale si trova fatalmente a dover combattere contro l'avversione assai diffusa nei confronti del termine "controllo". Lo scrivente, per esperienza diretta, può affermare che la stragrande maggioranza degli intervistati tende a rispondere alla domanda "ti piace essere controllato?" con un reciso e sincero "no!". Questa antipatia non è particolarmente difficile da comprendere. Quasi inevitabilmente chi risponde in tal modo tende ad associare al termine "controllo" un'attività avente le seguenti caratteristiche:

1. si sviluppa *dopo* che lo svolgimento dell'attività

principale (quella posta in essere dal soggetto controllato) si è completato, cosicché la sua utilità – se mai si è disposti a riconoscerne alcuna – può dirsi concretamente acquisita solo con riferimento al futuro, quando l'azione principale potrà, finalmente, svolgersi in modo del tutto regolare;

2. è svolta da un *soggetto terzo*, magari sommatamente antipatico al controllato, dell'onestà del quale quest'ultimo tende sovente a dubitare (non a caso una delle affermazioni più ricorrenti in tema di controllo è, sin dai tempi dei latini, sicuramente la seguente: "chi sorveglierà i sorveglianti?");¹

3. tende a riverberarsi nell'erogazione di una *sanzione* nei confronti del soggetto sottoposto a verifi-

¹La notissima locuzione latina "*quis custodiet ipsos custodes*" è tratta dalla *VI Satira* di Giovenale, che si poneva questo quesito a proposito di chi era deputato a sorvegliare sulla virtù delle donne. Un precedente si ha in Platone (*Repubblica*), dove si afferma che sarebbe ridicolo che un guardiano avesse bisogno di un guardiano; in merito R. Tosi, *Dizionario delle sentenze latine e greche*, BUR, Milano, 1991, pag. 472 e il relativo lemma nell'enciclopedia *on line* wikipedia (<http://it.wikipedia.org>).

g

pianificazione, controllo e procedure amministrative



ca, se l'attività di controllo riscontra delle anomalie rispetto a quanto originariamente stabilito, mentre il comportamento virtuoso espresso dal controllato non è, in genere, accompagnato da alcuna forma di ricompensa, né implicita né esplicita.

Questo alone sostanzialmente negativo associato al termine controllo viene ulteriormente rafforzato se si esaminano con attenzione le definizioni del lemma "controllare" riportate nel dizionario della lingua italiana. Secondo il Devoto Oli, per esempio, controllare significa: «**1.** Esaminare attentamente allo scopo di verificare la regolarità, l'esattezza o la validità. • Sindacare. • Sottoporre a vigilanza più o meno stretta, vigilare. **2.** Tenere sotto il proprio dominio o controllo (spec. militare o economico), dominare, padroneggiare, avere in pugno». È chiaro che chiunque subisca delle forme simili di egemonia da parte di un terzo possa, del tutto legittimamente, non gradirle! Non a caso, pertanto, è stato autorevolmente affermato che il termine "controllare" «evoca in genere l'idea di "ispezione", "verifica", "riscontro", "repressione", "vigilanza", "costrizione" e così via, portando con sé un alone di fiscalismo, di attività ispettiva e vessatoria».²

Eppure, a ben pensarci, l'avversione nei confronti dell'attività di cui si discute non è così ovvia. Non lo è al punto che alcuni autori si sono spinti a dichiarare – ad avviso di chi scrive del tutto correttamente – che l'attività di controllo rappresenta un'*esigenza naturale*³ degli individui e, quindi, delle organizzazioni. La mattina, prima di uscire da casa, pressoché chiunque tende a sottoporre se stesso e il proprio abbigliamento al vaglio dello

specchio. Lo fa, non perché vi sia qualcuno che impone una simile forma di verifica dall'esterno, ma poiché la stessa viene generalmente avvertita come rassicurante da chi la esercita. In tal modo si ottiene, infatti, un riscontro sull'adeguatezza o meno del proprio *look*, riscontro che di solito consente di affrontare gli incontri che si faranno durante la giornata con una maggior tranquillità d'animo.⁴ La nostra vita quotidiana è assai ricca di simili forme di accertamento auto-imposte. La loro stessa esistenza attesta ciò che spesso tendiamo a dimenticare nel momento in cui ci accingiamo a rispondere alla domanda riportata in apertura di questo scritto: l'attività di controllo è da noi stessi considerata *implicitamente* importante e produttrice di risultati che in genere sono considerati *positivi*. E, in effetti, «il non sentire "sotto controllo" una data situazione determina negli individui uno stato di profondo disagio che si traduce dapprima in uno stato d'ansia che può poi precipitare nel panico (paura incontrollata)».⁵

Un'altra caratteristica delle forme di verifica autonomamente esercitate appare decisamente rilevante: esse assumono significato concreto solo se vengono poste in essere *prima* che l'azione principale si compia. Non a caso gli autori in precedenza citati affermano esplicitamente: «la vera attività di controllo "naturale" è [...] 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 experien-

²G. Brunetti, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli Editore, Milano, 1979, pag. 9.

³R. Tagiuri – A. Bubbio, *Controllo di gestione: un'esigenza naturale*, LUIC Papers n. 103, serie "Piccola e media impresa". Già Newman aveva scritto: «Il controllo è una forza naturale, penetrante, positiva. La valutazione dei risultati raggiunti e il *feedback* alle persone che possono influenzare i risultati futuri è un fenomeno naturale. Il cuoco sorveglia la torta nel forno; il direttore ascolta la sua orchestra e le registrazioni; il dottore visita il paziente; chi lavora in una raffineria verifica la qualità del suo prodotto finale; il contadino conta le sue galline; l'allenatore di una squadra di calcio segue attentamente l'operato dell'arbitro. Le informazioni di ritorno possono essere positive o negative e l'azione correttiva può essere di incoraggiamento o di contenimento. Nel prefiggersi uno scopo o un obiettivo, ogni persona, ogni *manager* deve conoscere quali progressi sta compiendo. Non vi è nulla di sinistro e di dittatoriale in questo tipo di controllo. Anzi esso rappresenta un naturale supporto nell'attività volta a raggiungere i risultati prefissati». W. H. Newman, *Direzione e sistemi di controllo. Nuove idee per un controllo efficace e costruttivo*, Etas Libri, Milano 1981, pagg. 9 e 10.

⁴Ciò che spesso è profondamente diverso, a livello di singolo individuo, sono le reazioni a quello che risulta dall'attività di controllo. C'è chi verificata la non perfetta rispondenza tra quello che risulta dal controllo e le aspettative, non interviene e chi invece dedica moltissimi sforzi prima di agire per trovare le soluzioni prima che il problema si verifichi. [...] 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": R. Tagiuri – A. Bubbio, *op. cit.*, pagg. 2 e 3.

⁵R. Tagiuri – A. Bubbio, *op. cit.*, pag. 3.

za” 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, ora, a una gara automobilistica o motociclistica. Forse un po’ inaspettatamente anche questa situazione serve a palesare l’importanza assunta nella vita di ogni giorno dall’attività di controllo. Con ciò non ci si vuole riferire all’azione, senza dubbio importante e meritoria, svolta dai meccanici e dagli ingegneri ai box (che “accertano” l’esistenza delle condizioni minime di sicurezza dei mezzi impegnati in pista), dagli addetti al cronometraggio (che “riscontrano” i tempi di percorrenza dei diversi piloti), o dai giudici di gara (che “assicurano” il rispetto delle norme previste dal regolamento). S’intende, piuttosto, fare riferimento all’azione svolta dai protagonisti principali della competizione: i piloti. Ebbene, il singolo conducente che cosa fa se non cercare di “controllare” meglio degli avversari le traiettorie seguite dal proprio mezzo?

“Controllare” significa, dunque, anche “indirizzare”, “guidare”, “condurre” ed è con questo senso che deve essere prioritariamente inteso il termine “controllo” quando esso viene impiegato all’interno della locuzione “controllo di gestione”. Tale espressione deriva, infatti, dall’inglese “*management control*”⁶ e nella cultura anglosassone l’accezione principale associata al vocabolo *control* è quella di “guida”, “governo”, “indirizzo”.⁷ Può essere utile, a tale proposito, ricordare quanto affermato da Newman nel lontano 1975: «Il controllo di gestione è efficace solo quando *guida* il comportamento degli individui. Il comportamento è l’essenza del controllo, non i dati quantitativi o i rappor-

ti. Si è spesso così presi dalla meccanica del controllo che spesso si perde di vista il suo vero scopo. I rapporti di gestione non sortiscono alcun effetto, se non quando una o più persone agiscono diversamente da come avrebbero altrimenti fatto».⁸

Una simile sottolineatura serve, tra l’altro, a distinguere nettamente, da un punto di vista logico, il *controllo di gestione* dal *controllo interno*: mentre il primo ha come «obiettivo prioritario quello di aiutare i vertici aziendali a *guidare* l’impresa verso i propri obiettivi strategici e, in particolare, a compiere scelte funzionali alla creazione di valore economico»,⁹ il secondo persegue soprattutto il fine di «garantire l’affidabilità delle informazioni contabili e a salvaguardare le attività patrimoniali dell’azienda».¹⁰ È – ci sembra palese – in quest’ultimo ambito che diventano davvero rilevanti le forme di controllo intuitivamente connesse al concetto di “vigilanza” e che sono basate sulle attività di “riscontro”, di “verifica”, di “ispezione”. L’esempio della gara automobilistica fornito in precedenza è utile per sottolineare ulteriormente le caratteristiche distintive assunte dall’“attività di controllo” intesa come “attività di guida, di governo” rispetto all’accezione di controllo da ultimo rammentata. Anche in tale situazione, infatti, l’azione di verifica non appare in grado di produrre alcun effetto benefico concreto se viene esercitata successivamente all’azione principale: sapere controllare le traiettorie di una monoposto o di una moto dopo che la gara si è conclusa e tutti gli avversari sono da tempo tornati ai rispettivi box è attività davvero poco utile! Non solo. Anche in questo caso al controllo non risultano associabili effetti negativi (sanzioni), ma conseguenze positive. Michael Schumacher

⁶Si noti, a questo proposito, come la traduzione esatta della locuzione “*management control*” sia “controllo di gestione” e non – come spesso è stato, a nostro avviso impropriamente, proposto in passato – “controllo direzionale”. Il termine “*management*” è, infatti, derivato dal verbo “*to manage*” che significa “gestire”, “condurre”, “amministrare”, oltre che “dirigere”.

⁷G. Brunetti, *op. cit.*, pag. 9.

⁸W. H. Newman, *op. cit.*, pag. 10. L’enfasi è nostra.

⁹A. Bubbio, *Prefazione alla Guida al sistema di controllo di gestione*, Borsa Italiana, Milano, 2003, pag. 10. Di nuovo l’enfasi è nostra.

¹⁰R. Simons, *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995, pag. 84. «Il controllo interno (*internal auditing*), infatti, costituisce lo strumento principale per la tutela del patrimonio sociale, delle minoranze e degli *stakeholder*. Questo concetto è ben espresso nel Codice di Autodisciplina delle società quotate, conformemente alla prassi internazionale, che definisce il sistema di controllo interno come “l’insieme dei processi diretti a monitorare l’efficienza delle operazioni aziendali, l’affidabilità dell’informazione finanziaria, il rispetto di leggi e regolamenti, la salvaguardia dei beni aziendali”. In questo senso, il controllo interno viene associato al tema della *governance* e alla ricerca di efficaci metodi di salvaguardia delle minoranze»: A. Bubbio, *op. cit.*, pag. 10.

f

pianificazione, controllo e procedure amministrative



e Valentino Rossi sono considerati dei veri campioni – e come tali vengono lautamente ricompensati – solo perché sanno “indirizzare” la vettura loro affidata meglio di chiunque altro. Risulta, inoltre, del tutto evidente quanto può essere pericoloso “perdere il controllo” della propria autovettura o della propria moto in curva! A ulteriore riprova di questo assunto, si pensi al significato generalmente negativo attribuito alla frase: “ha perso totalmente il controllo di sé”. A tale proposito vale la pena di ricordare quanto accadde nella partita finale dei mondiali di calcio del 2006, durante la quale il francese Zidane, perdendo del tutto il dominio sui propri nervi, contribuì involontariamente alla sconfitta della sua squadra e alla correlativa vittoria dell’Italia. Questa semplice considerazione dovrebbe, da sola, avere reso del tutto evidente al lettore quanto sia sbagliato associare al controllo – come, purtroppo, comunemente viene fatto in azienda – un effetto inevitabilmente negativo nei confronti del soggetto che lo subisce.

Le riflessioni sin qui condotte consentono di porre in evidenza come esistano delle forme di controllo radicalmente diverse da quella cui si fa spontaneo riferimento quando si esprime la propria avversione rispetto a tale basilare attività. Esse, infatti, presuppongono un’azione che ha le seguenti caratteristiche:

- 1.** si sviluppa *prima* che l’attività principale venga posta in essere o *contemporaneamente* al suo concreto espletarsi (al punto che, in alcune situazioni almeno, appare praticamente impossibile differenziare l’una dall’altra);
- 2.** viene normalmente esercitata dallo stesso soggetto che ne “subisce” le conseguenze o, quanto meno, con riferimento a essa risulta assai problematico distinguere il soggetto controllato da quello controllante;
- 3.** è, più o meno esplicitamente, associata al conseguimento di un beneficio, di un vantaggio, piuttosto che all’erogazione di una sanzione.

Prima di concludere, può essere utile rammen-

tare al lettore che il *sistema di controllo di gestione* – per potere esercitare effetti davvero concreti sul comportamento delle persone e, dunque, delle organizzazioni – deve necessariamente fare ricorso a una serie combinata di controlli, all’interno della quale si riscontrino *tutte* le modalità di controllo sin qui individuate, tanto quelle testé delineate, quanto quelle tratteggiate in apertura del presente contributo. Newman¹¹ ha, infatti, acutamente osservato che gli sforzi compiuti per determinare i percorsi seguiti dalle aziende possono divenire più efficaci se si distinguono tre diverse forme di controllo, cui ha attribuito le seguenti denominazioni:

- 1. controllo sì-no:** viene posto in essere *prima* che una determinata attività possa passare alla fase successiva. Comporta, pertanto, una verifica preventiva di talune condizioni, senza il rispetto delle quali, non è possibile o conveniente o prudente passare all’azione successiva. «I controlli sì-no sono essenzialmente strumenti di sicurezza. Le conseguenze derivanti da un paracadute difettoso o da un cibo avariato sono tali da indurre a prendere speciali precauzioni, in modo tale da essere certi che la qualità sia al livello richiesto dalle specifiche».¹² A ben pensarci è questa la forma di controllo istintiva presente in tutti gli animali selvaggi, che prima di avvicinarsi a una possibile fonte di nutrizione, scrutano e fiutano l’ambiente circostante cercando di individuare qualsiasi segnale di pericolo. È evidentemente anche la forma di controllo posta in atto la mattina da ciascuno di noi davanti allo specchio;
- 2. controllo della direzione di marcia (steering-control):** è effettuato *durante* lo svolgimento dell’azione, attraverso la previsione dei risultati presumibilmente legati alle modalità correnti d’esecuzione delle azioni. Le stesse possono, conseguentemente, essere riviste qualora tali risultati siano ritenuti, per qualsivoglia motivo, insoddisfacenti. A detta di Newman, si tratta della forma di controllo «che offre le maggiori opportunità in termini di effetti costruttivi».¹³ Lo scopo prioritario di ogni forma di controllo è, infatti, quello di avvicinare il più possibile il comportamento delle persone che operano in

¹¹W. H. Newman, *op. cit.*, pag. 13.

¹²*Ibidem.*

¹³*Ibidem.*

azienda a quello considerato ottimale. Lo *steering-control* offre un meccanismo di azione correttiva che opera nel momento in cui le azioni sono ancora in atto e, dunque, nel momento in cui i risultati sono ancora in via di formazione. Ciò ne enfatizza chiaramente l'efficacia concreta. È del tutto evidente che questa è la forma di controllo cui si è fatto riferimento quando sono stati menzionati i piloti o i centauri impegnati in una gara di velocità;

3. controllo post azione: si svolge *successivamente* al compimento dell'azione principale, mediante un confronto tra i risultati raggiunti e uno *standard* di riferimento. Per definizione queste modalità di controllo si sviluppano «troppo tardi per essere

pienamente efficaci. Il lavoro prima di essere misurato è già terminato». ¹⁴ Possono, tuttavia, svolgere un ruolo positivo nel determinare i comportamenti seguiti dalle persone attraverso due vie: a) grazie al rinforzo psicologico eventualmente offerto da un *sistema degli incentivi* legato ai risultati concretamente raggiunti; b) rendendo possibile forme di apprendimento in merito alle modalità corrette di svolgimento delle attività sottoposte a controllo. All'interno di questa modalità di controllo rientra, per esempio, l'attività di ascolto di una registrazione di prova fatta dal direttore di un'orchestra ai fini di migliorarne le *performance* prima dell'incisione definitiva.

¹⁴*Ibidem.*

f

pianificazione, controllo e procedure amministrative