

Capitolo 1

I sistemi di pianificazione e controllo della gestione

Antonella Paolini, Maria Serena Chiucchi, Marco Gatti

1.1. La gestione aziendale va pianificata e controllata

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

Conseguentemente la gestione spesso è classificata come gestione strategica e gestione corrente/operativa, anche se sono un tutt'uno in quanto collegate dalla struttura competitiva e dalla struttura operativa¹. La struttura competitiva, in particolare, è l'interazione consolidata dell'azienda con il suo ambiente di riferimento dove la gestione strategica si confronta per capire l'efficacia della strategia in atto e la gestione corrente si rapporta per capire l'efficienza dei rapporti instaurati con i soggetti di riferimento. La struttura operativa interna è quella organizzativa dove s'innesta la gestione aziendale: strategica e corrente, cognitiva ed operativa.

Quando la gestione è pianificazione e programmazione c'è da chiedersi se esista solo come processo o se esista anche come sistema della struttura operativa. La pianificazione non sempre è sistema (o sub-sistema) d'azienda, in altri termini la pianificazione può non essere un'area funzionale del sistema d'azienda, potrebbe essere – specie nelle aziende di minori dimensioni – solo un informale processo

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

svolto dai soggetti decisori di vertice (tipicamente rappresentativi dell'imprenditorialità²). La pianificazione può non essere, per ulteriormente precisare, quell'insieme di operazioni raggruppate in base al criterio dell'omogeneità tecnica, appositamente assegnate a risorse umane e a risorse tecniche che vanno a comporre una partizione strutturale/organizzativa dell'azienda definita funzione o area funzionale.

Nelle aziende di maggiori dimensioni e organizzativamente avanzate (con una managerialità presente e distinta dall'imprenditorialità), può invece esistere uno strutturato sistema di pianificazione (spesso combinato con quello della programmazione e del controllo) e tale situazione dimostra l'attenzione del governo aziendale ai processi trasversali tanto da costituire, per essi, aree funzionali integrative e di supporto alle aree funzionali caratteristiche³.

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

I concetti esposti possono essere ribaditi aggiungendo altri elementi:

- la *gestione strategica*: comprende le macro-decisioni (a vasto raggio ed importanti) e le azioni che segnano il cammino dell'azienda nel medio-lungo termine (a volte anche nel breve); è l'affrontare prospetticamente i problemi di fondo, o determinanti, per le sorti dell'azienda. Nella gestione strategica emerge la condizione di efficacia: la capacità di tener conto e di cercare di coniugare le dinamiche esterne all'azienda con le dinamiche interne, al fine di formulare le migliori ipotesi per la scelta degli obiettivi e delle azioni strategiche;
- la *gestione corrente*: comprende le micro-decisioni e le operazioni (spesso organizzate in processi) che si realizzano grazie all'organizzazione aziendale (nella sua struttura e nei suoi meccanismi operativi) e che dovrebbero raccordarsi con la gestione strategica. Nella gestione corrente emerge la condizione di efficienza: la capacità di realizzare nel migliore dei modi le operazioni, un'efficienza verificata dai meccanismi del controllo operativo e direzionale.

² Bertini U., *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.

³ Brusa L., *Le aree funzionali dell'azienda: introduzione*, in A.A. V.V., *Lezioni di Economia aziendale*, Giappichelli, Torino, 1996, pp. 48-55.

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

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

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

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

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

⁴ Galeotti, Garzella (a cura di), *Governo strategico dell'azienda*, cit., pp. 14 e ss.

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

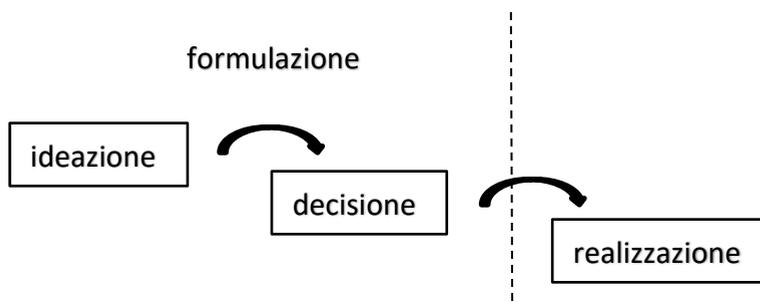
possono mancare e in altri possono non esserne presi in considerazione ulteriori che potrebbero risultare utili o indispensabili.

1.2. Il sistema di pianificazione strategica

L'attività strategica di un'azienda, come successione logica di atti, non può essere descritta (o prescritta) al pari di un processo univoco, assodato e in ogni momento ripetibile⁶. Per tale ragione utilizzeremo un modello concettuale o esplicativo⁷ che servirà a descrivere il processo strategico di qualunque tipologia aziendale (per dimensione e settore produttivo) e di qualunque estensione strategica (strategia globale e strategia parziale).

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

Figura 1 – Le fasi del processo strategico



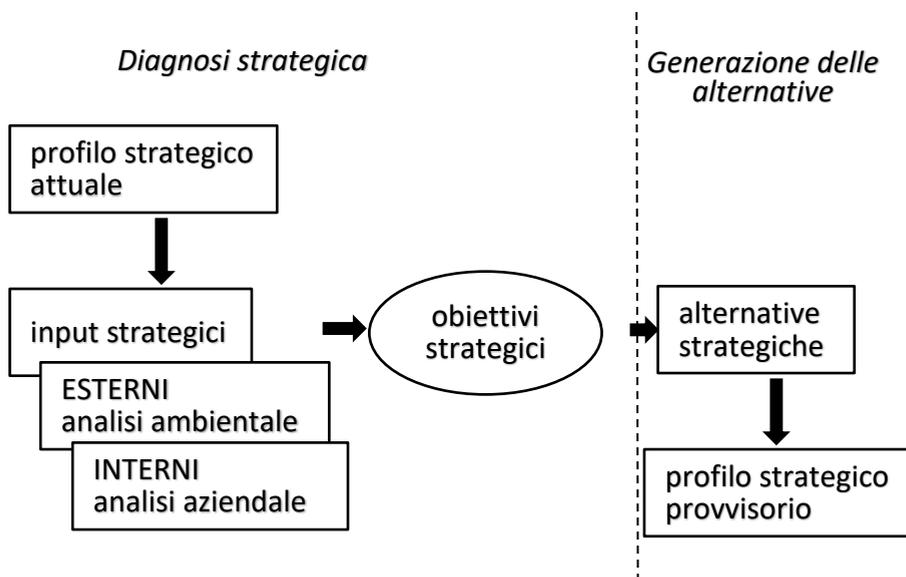
La formulazione della strategia aziendale (per esprimere sinteticamente i momenti dell'ideazione e della decisione) è quella parte della gestione cognitiva che, con informazioni a disposizione (consuntive e preventive, interne ed esterne), mostra un singolo decisore, o un gruppo di decisori, capaci di pensare/creare/ideare e poi di giungere a decidere su aspetti importanti della gestione. L'assetto decisionale impone una selezione – dall'intero processo ideativo svolto – degli aspetti ritenuti migliori, soddisfacenti anche rispetto ai rischi attesi; in altri termini chi decide dovrebbe possedere la capacità di controllare strategicamente (controllo strategico come controllo concomitante) tutte le informazioni a disposizione, quelle che sono state combinate per le simulazioni, le ipotesi, i percorsi e i progetti strategici.

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

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

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

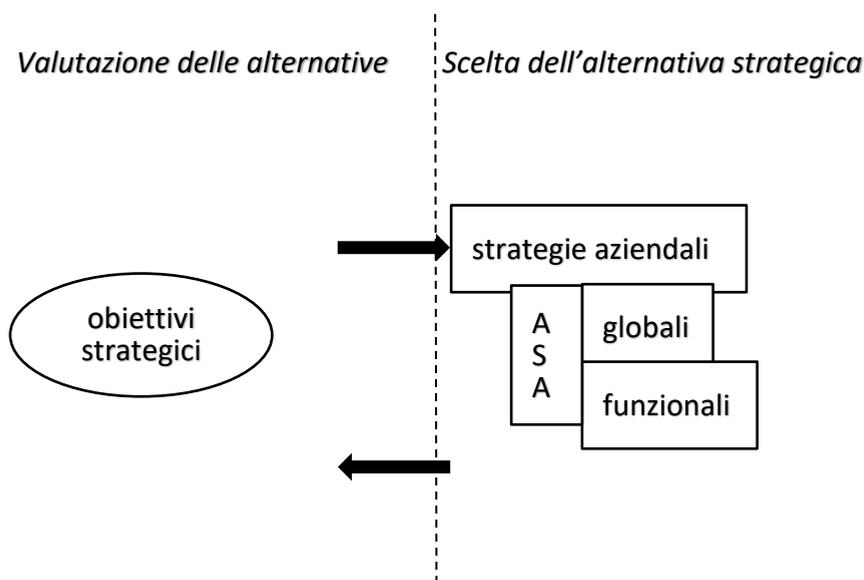
Figura 2 – Le fasi dell'ideazione strategica



Vi è poi un'attività decisionale (decisione) che sintetizza ed arriva alla scelta definitiva rispetto alla precedente fase di ideazione. La Figura 3 dà contenuto alla fase della decisione che impone un'ulteriore riflessione sugli obiettivi strategici individuati e sulle alternative strategiche correlate. La scelta della strategia che più si adatta alle condizioni dell'impresa è quella che mostra un tutt'uno, un continuum logico, con gli obiettivi (in tal senso l'iterazione tra obiettivo e azioni è indicata dalle frecce bidirezionali).

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

Figura 3 – Le fasi della decisione strategica



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

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

La gestione corrente – direzionale ed operativa – si esplica attraverso una serie di azioni collegate che dovrebbero essere coerenti con la strategia formulata anche

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

⁹ Normann R., *Le condizioni di sviluppo delle imprese*, ETAS, Milano, 1979, p. 48.

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

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

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

Figura 4 – Le fasi della realizzazione della strategia

Implementazione della strategia



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

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

1.3. Il sistema di programmazione

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Il sistema di programmazione e controllo ha avuto, in dottrina, una profonda trattazione da parte di Anthony¹⁰ che ne suggerisce un'articolazione in tre grandi ripartizioni:

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

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

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

La seconda ripartizione individuata da Anthony è quella del controllo direzionale, presentato come il processo attraverso il quale i manager verificano che le

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

risorse siano state utilizzate in maniera efficace ed efficiente per il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Nel fornire questa concezione del controllo direzionale, Anthony ne tratteggia già alcuni caratteri fondamentali quali la finalizzazione verso il controllo del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali e la focalizzazione sull'efficacia e l'efficienza nell'utilizzo delle risorse. Non solo, nel definirne gli aspetti peculiari l'Autore ne riconosce la natura di sistema e i collegati requisiti distintivi. Il sistema di controllo direzionale viene qualificato, infatti, come "totale" in quanto chiamato ad abbracciare tutti gli aspetti dell'attività aziendale e a fornire informazioni ai manager in merito ad ogni singola parte d'azienda¹¹. L'Autore afferma, anche, che il controllo direzionale sia processo "ritmico" perché strutturato su vere e proprie "tabelle di marcia" che definiscono la sequenza con cui affrontare determinati *step* del processo stesso¹². In ultima analisi, Anthony definisce il sistema di controllo direzionale come "coordinato e integrato" intendendo, con tale espressione, che, sebbene le informazioni prodotte possano riguardare aspetti diversi, in base alle ragioni per cui sono prodotte, è necessario mantenere un adeguato livello di coordinamento ed integrazione tra le stesse¹³.

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

La terza, ed ultima, ripartizione individuata da Anthony è quella denominata controllo operativo individuato come il processo attraverso il quale si verifica che compiti specifici siano svolti in maniera efficace ed efficiente¹⁵. Da tale definizione

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

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

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

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

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

emerge l'evidente intenzione di tenere distinte due forme di controllo dai caratteri e dalla natura del tutto diversi. Il fattore di discriminazione è individuato dall'Auttore nell'oggetto delle due forme di controllo, nonché nel livello di specificazione dei compiti sui quali l'attività di controllo viene esercitata. Con riferimento all'oggetto del controllo operativo, questo è identificato negli specifici compiti dei dipendenti, mentre il controllo direzionale fa riferimento all'attività dei dirigenti¹⁶. Relativamente al livello di specificazione dei compiti, ovviamente elevato nel caso del controllo operativo, questo è, invece, assente nel controllo direzionale, seppur vincolato dalla pianificazione strategica e dagli obiettivi da questa definiti.

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

In questo rinnovato scenario, i punti di forza del modello di Anthony sono oscurati dai principali limiti ad esso connessi. Tra i primi sono, senz'altro, da annoverare l'elevato livello di pragmatismo del modello¹⁷. Il sistema di controllo elaborato da Anthony, infatti, ricalcava i più comuni processi decisionali aziendali che si attivano con la definizione degli obiettivi, trovano concretizzazione con l'adozione delle decisioni prese ai fini del loro perseguimento e si chiudono con la verifica sul grado di raggiungimento degli obiettivi e l'eventuale definizione di azioni correttive. Allo stesso tempo, altro elemento qualificante e di forza è rinvenibile nella facilità di adozione e di implementazione del modello, ovvero nella possibilità di tradurlo in norme e procedure facilmente adottabili in contesti aziendali differenti¹⁸. Nonostante questi evidenti punti di forza, come già accennato in precedenza, sono stati proprio i mutamenti ambientali che hanno sconvolto i mercati negli anni successivi all'elaborazione del modello di Anthony a provocarne la graduale perdita di rilevanza. L'idea di un modello strutturato su tre ripartizioni rigidamente definite e separate, sebbene strumentali l'una all'altra, infatti, mal si coniugava con un contesto in cui la gestione strategica e quella operativa erano sempre più strettamente legate, tanto da diventare molto spesso *un unicum*¹⁹. Non esisteva più, in sostanza, un momento per fare strategia ed un momento per attuare la strategia. Piuttosto, il pensiero strategico diveniva parte integrante della quotidianità aziendale, della gestione operativa, fino a rendere molto più labile la linea di

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

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

¹⁸ Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, cit.

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

demarcazione tra la formulazione della strategia e la sua concreta attuazione in termini operativi²⁰. In questo contesto, un modello di controllo fondato su una così netta e rigida separazione tra le diverse fasi difficilmente avrebbe potuto garantire un utile supporto ai processi decisionali aziendali. Allo stesso tempo, l'eccessiva focalizzazione su misure economico-finanziarie rappresentava un ulteriore elemento di forte criticità del modello di Anthony. Queste ultime, infatti, potevano rappresentare validi e utili parametri di controllo in contesti aziendali dominati dalla ricerca dell'efficienza produttiva. Al contrario, in contesti di mercato caratterizzati dai fenomeni sopra descritti, in cui il successo competitivo si basava sulla capacità di conoscere i gusti dei consumatori, di prevedere e anticipare le mosse dei concorrenti, le misure economico-finanziarie perdono di utilità. Acquisiscono rilevanza, piuttosto, misure quantitative non monetarie o qualitative, come quelle legate alla *customer satisfaction*, alla qualità dei prodotti, alla capacità di innovare dell'azienda che rappresentavano i nuovi driver del successo aziendale ma che erano limitatamente contemplate nel modello di controllo suggerito da Anthony²¹.

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

Quanto tratteggiato pone in evidenza alcuni dei fattori che hanno condotto, nel tempo, all'affermazione di nuovi modelli e paradigmi che hanno ispirato nuovi approcci ai sistemi di programmazione e controllo e alla considerazione del ruolo e delle funzioni degli stessi all'interno dei moderni contesti competitivi aziendali.

La tendenza è di interpretare il sistema di programmazione e controllo come un insieme di principi finalizzati a supportare e ad orientare i processi decisionali aziendali verso il perseguimento degli obiettivi dell'organizzazione. In questa ve-

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

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

ste, quindi, il sistema di programmazione e controllo diviene uno strumento di governo e guida dell'azienda²². Ad esso, in particolare, sono riconosciute diverse finalità:

Monitoraggio e supporto dell'attività decisionale. I sistemi di programmazione e controllo si sostanziano in una serie di procedure e strumenti che forniscono informazioni atte a rendere il processo decisionale più efficace. A preventivo, essi consentono di valutare i programmi operativi di gestione dal punto di vista economico-finanziario e di valutarne la validità e la fattibilità. Nel corso della gestione, tramite il confronto tra i dati previsti e quelli effettivi, i sistemi di programmazione e controllo consentono di verificare la bontà delle scelte effettuate e di introdurre eventuali azioni correttive. A consuntivo, essi forniscono informazioni utili per l'azione futura. Nell'interpretazione del sistema di programmazione e controllo quale sistema chiamato a supportare i processi decisionali manageriali, la finalità di monitoraggio dei risultati non rappresenta più l'attività esclusiva riconosciuta al sistema. Essa, piuttosto, diviene strumentale alla produzione di un flusso informativo indirizzato alla direzione aziendale che possa essere utilmente impiegato per assumere decisioni idonee a garantire il perseguimento, primariamente, degli obiettivi di breve e, a cascata, di quelli di lungo periodo.

Coordinamento. Lo scopo del sistema di programmazione e controllo è anche quello di coordinare le attività di gestione. Ciò si realizza definendo obiettivi e operando controlli sul loro grado di raggiungimento a livello di unità organizzative o di centri di responsabilità. In questo modo, e verificando la coerenza degli obiettivi definiti a livello di singola unità organizzativa con quelli definiti a livello aziendale, si garantisce unitarietà alla gestione aziendale e coordinamento delle attività poste in essere per guidare l'azienda verso il perseguimento degli obiettivi.

Responsabilizzazione. Il sistema di programmazione e controllo è di supporto alla delega. Nell'ambito dello stesso, infatti, ogni persona viene responsabilizzata al raggiungimento degli obiettivi. Allo stesso tempo, però, ad ogni persona debbono essere affidate le leve, in termini di mezzi e risorse, per raggiungerli.

Orientamento (direzione di marcia). Fissando gli obiettivi ed esplicitando le priorità dell'attività aziendale si finalizza il comportamento degli individui in modo tale che esso sia il più possibile coerente con la missione e gli obiettivi aziendali.

Funzione motivazionale. Responsabilizzando le persone in termini di obiettivi che siano da essi condivisi e, in certa misura, interiorizzati, aumentano le probabilità che il loro comportamento sia in linea con quello strumentale al raggiungimento

²² Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.; Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, cit.

degli stessi. È da sottolineare che, affinché questo avvenga, il meccanismo di controllo deve essere opportunamente collegato a quello premiante.

Apprendimento. Il controllo offre importanti occasioni di apprendimento e stimoli al cambiamento. Il confronto tra i risultati programmati con quelli effettivi, l'analisi dei loro scostamenti, la ricerca e, soprattutto, la comprensione profonda delle cause che hanno determinato risultati più o meno in linea con quelli previsti, permettono accumuli di esperienza. Si possono, così, trarre utili indicazioni per migliorare e riequilibrare la gestione corrente.

Diffusione di una cultura meritocratica. Il sistema di programmazione e controllo rappresenta un mezzo per favorire la diffusione di una cultura meritocratica all'interno delle organizzazioni. Infatti, garantendo la formalizzazione degli obiettivi e monitorandone il raggiungimento attraverso misurazioni obiettive ed imparziali, esso consente di attivare meccanismi di incentivazione finalizzati a premiare coloro i quali, attraverso le proprie decisioni ed azioni, hanno contribuito fattivamente al perseguimento degli scopi ultimi dell'organizzazione.

Quanto detto pone in evidenza come il sistema di controllo di gestione: operativo, direzionale e strategico oggi rappresenti un'esigenza per imprese che, per poter competere in contesti dinamici e caratterizzati da un elevato livello di competizione, necessitano di disporre di flussi informativi idonei a consentire l'assunzione di decisioni tempestive ed efficaci.

1.5. Il sistema di controllo e le sue relazioni con la pianificazione

Nel percorso evolutivo che ha caratterizzato gli studi dei sistemi di programmazione e controllo, due sono state le direttrici fondamentali che hanno guidato la produzione scientifica sul tema. Si tratta di filoni di ricerca ampiamente supportati e stimolati dalla prassi, ovvero dall'evoluzione conosciuta dai sistemi di programmazione e controllo all'interno dei moderni contesti competitivi.

Il primo filone di ricerca è quello inerente ai sistemi di controllo strategico. L'idea di un sistema di controllo deputato al monitoraggio della strategia aziendale e dei risultati conseguiti attraverso la sua implementazione affonda le sue radici nella percezione che il solo sistema di controllo direzionale non sia sufficiente per gestire le organizzazioni nei moderni contesti di mercato. Focalizzare l'attenzione sul breve periodo e, soprattutto, sull'analisi ed il monitoraggio di variabili eminentemente interne, spesso squisitamente monetarie, rischia di indurre l'azienda ad approntare una gestione sostanzialmente volta al perseguimento di risultati economico-finanziari immediati pregiudicando, a volte, quelli conseguibili nel medio e nel lungo periodo. Inoltre, l'eccessiva focalizzazione sulle variabili interne, quali quelle legate all'efficacia e all'efficienza dei processi aziendali, rischia di condurre

a sottovalutare le dinamiche legate alle variabili esterne, quali i clienti, i fornitori, i concorrenti che, spesso, si rivelano centrali nell'influenzare la gestione aziendale ed i collegati risultati.

A partire dal contributo di Johnson e Kaplan²³ che hanno posto in evidenza proprio questi limiti dei sistemi di programmazione e controllo tradizionali, la letteratura nazionale e quella internazionale hanno iniziato a proporre l'adozione di sistemi di controllo strategico idonei a supportare i processi decisionali di formulazione e (ri)formulazione della strategia aziendale attraverso la produzione di informazioni multidimensionali²⁴. È opportuno precisare che sarebbe riduttivo ricondurre la nascita e l'affermazione del filone di studi sul controllo strategico al lavoro di Johnson e Kaplan o, più genericamente, all'acquisizione di consapevolezza in merito ad alcuni limiti dei tradizionali sistemi di programmazione e controllo nei moderni contesti competitivi. Di controllo strategico, infatti, si parlava già ben prima che Kaplan e Johnson elaborassero il loro contributo seminale²⁵. Ciò che è cambiato nel tempo, però, è stato il modo in cui il controllo strategico è stato interpretato e, soprattutto, le finalità ad esso ascritte. In precedenza, infatti, al sistema di controllo strategico erano riconosciute finalità eminentemente riconducibili al controllo della strategia aziendale, ovvero al monitoraggio dei risultati conseguiti attraverso l'implementazione della strategia aziendale deliberata. In altre parole, il controllo strategico rappresentava un'appendice del processo di pianificazione strategica al quale era inscindibilmente legato in quanto rappresentava il momento della verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi formalizzati nel piano strategico aziendale. I cambiamenti del contesto di riferimento, uniti alla sempre maggiore difficoltà di definire strategie stabili e valide nel tempo, hanno condotto ad una profonda rivisitazione del modo di intendere e di interpretare il controllo strategico. Nelle più recenti elaborazioni, infatti, al sistema di controllo strategico non compete più solo la funzione di misurare i risultati conseguiti attraverso l'im-

²³ Johnson H.T., Kaplan R.S., *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

²⁴ Ansoff H.I., *Organizzazione innovativa (implementing strategic management)*, Ipsoa, Milano, 1987; Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, cit.; Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.; Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, cit.; Ferraris Franceschi R. (a cura di), *Pianificazione e controllo. Sistemi di management e logiche di funzionamento*, Vol. 1, Giappichelli, Torino, 2007; Goold M., Quinn J.J., *Il controllo strategico. Nuove pietre miliari per una performance di lungo periodo*, Franco Angeli, Milano, 1993; Lorange P., *Strategic Planning and Control*, Blackwell Business, Cambridge, 1993; Lorange P., Scott Morton M.F., Ghosal S., *Strategic Control*, West Publishing Company, St. Paul, 1986; Newman W.H., *Constructive control. Design and Use of Control Systems*, Prentice Hall, Englewoodcliffs, 1975; Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, cit.

²⁵ Lorange P., Scott Morton M.F., Ghosal S., *Strategic Control*, cit.; Newman W.H., *Constructive control. Design and Use of Control Systems*, cit.

plementazione delle strategie aziendali. A questa funzione si accosta quella consistente nel garantire un costante monitoraggio sulle variabili interne ma, soprattutto, esterne in grado di influenzare l'efficacia della strategia aziendale deliberata dal top management aziendale. In altre parole, da sistema deputato al controllo sul grado di raggiungimento degli obiettivi strategici, il controllo strategico diviene un sistema atto a produrre informazioni idonee a supportare i processi di formulazione e di revisione strategica. In questa veste, il sistema di controllo strategico non può e non deve essere interpretato come un sistema differente ed autonomo rispetto al sistema di programmazione e controllo. Piuttosto, sistema di pianificazione-programmazione e sistema di controllo di gestione: strategico, direzionale ed operativo, rappresentano un sistema unico che consente, da un lato, il controllo sull'andamento della gestione aziendale per supportare i processi decisionali di breve periodo e, dall'altro, il monitoraggio delle variabili ambientali interne ed esterne che possono influenzare le scelte strategiche aziendali.

Il controllo strategico ed il controllo della strategia dunque si agganciano alla pianificazione strategica svolgendo un ruolo di guida al processo più che una verifica dei risultati.

In particolare, si potrebbe teorizzare di un controllo strategico come un meccanismo di guida concomitante alla formulazione della strategia dove assumono rilevanza i controlli dei comportamenti (dei soggetti decisori) e dell'ambiente. È l'operare strategico il comportamento da sottoporre a verifica: se il processo decisionale è composto da un mix di procedimenti logici e d'intuizione, si dovrà procedere, in entrambi i casi, al controllo delle possibili debolezze nascoste in ogni scelta, specie per quelle decisioni prese con giudizi intuitivi²⁶.

Il punto di partenza, tuttavia, non è l'oggetto indicato (il comportamento al momento della formulazione della strategia) ma è la sorveglianza dell'ambiente. Come sopra ricordato i condizionamenti dell'ambiente esterno sono divenuti così importanti da imporre modifiche anche ai processi di controllo, oltre che all'operare strategico che di per sé nasce e si sviluppa dovendo fare i conti con l'evoluzione e le **turbolente** dinamiche dell'ambiente.

Il processo strategico nel momento della formulazione (si rivedano le Figure 1, 2 e 3) non può dare per scontate le condizioni esterne analizzate e filtrate con i parametri e le necessità aziendali; non si può procedere, quindi, con certezza nella realizzazione del progetto strategico, c'è bisogno, ancor prima che le decisioni si trasformino in azioni, di riesaminare le premesse, cioè i fattori esogeni presi come base, sia pure non circoscritta ed immutabile, per affrontare l'ideazione del miglior percorso strategico da compiere.

²⁶ «L'intuizione non è dunque un processo che si svolge indipendentemente dall'analisi; piuttosto, i due processi rappresentano due componenti essenziali e complementari del processo decisionale.» (Simon H.A., *Intuizioni ed emozioni nelle scelte manageriali*, Sviluppo ed Organizzazione, n. 105/1988).

Il monitoraggio delle variabili ambientali è un ripensare, un nuovo modo di sentire e quindi di predire l'andamento del fenomeno alla luce dei cambiamenti in atto, un controllo che permetterà, internamente, l'apprendimento conoscitivo. Due le conseguenze di tale controllo:

a. le decisioni prese sembrano essere convalidate dalla scarsa rilevanza dei cambiamenti osservati nelle condizioni ambientali, tuttavia vale la pena di procedere con un controllo strategico della direzione di marci (*steering control*);

b. le decisioni strategiche prese sono rimesse in discussione dai cambiamenti riscontrati nelle condizioni esterne così che è necessario controllare tutta la formulazione della strategia: rivedere il profilo strategico provvisorio, le alternative strategiche scartate, gli stessi obiettivi con cui si correlavano.

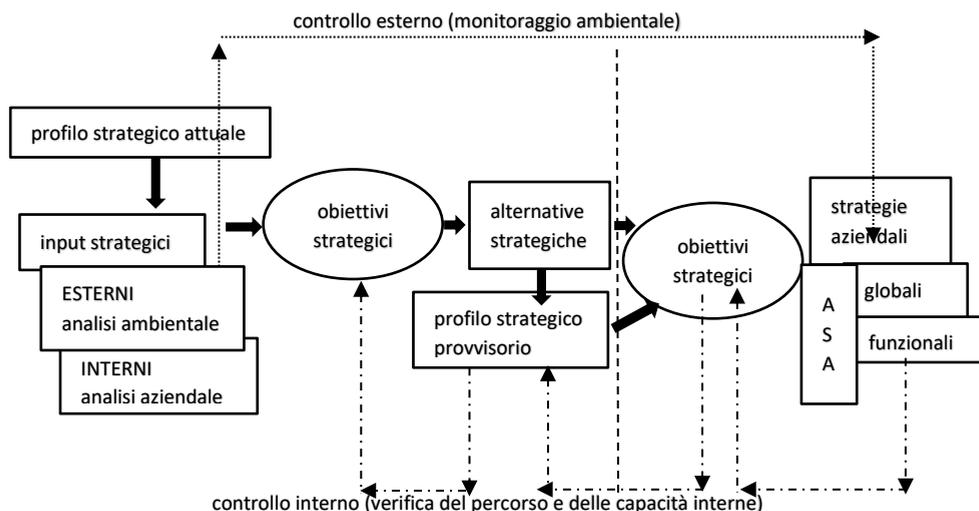
Alcune domande possono servire per stabilire (riflettere) se fattori esterni importanti sono sotto controllo: sono state evidenziate e fin dove possibile capite le opportunità che si delineano all'orizzonte (le nuove tecnologie, i cambiamenti di stili di vita/gusti, il sorgere di nuovi bisogni, le capacità sviluppate da imprese concorrenti o potenzialmente tali, le nuove possibilità di approvvigionamento, le politiche economiche favorevoli, ecc.)? La strategia prescelta ha veramente tenuto conto dei punti di forza e di debolezza della concorrenza? Ne sono emersi di nuovi?

Partendo dalla sorveglianza costante di ciò che è esterno all'azienda (micro e macro ambiente), il controllo strategico raccorda le nuove informazioni (partenza della freccia del controllo dagli input strategici esterni di Figura 5) con le decisioni prese basate sulle capacità interne a loro volta controllate: i punti di forza dell'azienda emersi in fase di analisi strategica sono/saranno valorizzati adeguatamente? Soprattutto, sono ancora quelli su cui puntare in un futuro prossimo o più lontano, dati gli andamenti del mercato, dell'economia locale, nazionale, internazionale? Ovviamente, per analogia, occorrerà chiedersi se i punti di debolezza sono/saranno minimizzati e se sarà possibile riconvertirli in punti di forza.

Se le decisioni strategiche non si sono trasformate in azioni con i pur parziali primi risultati (fattispecie sub a.) della realizzazione della strategia, il controllo della direzione di marcia può essere utile per rivalutare, sulla base delle nuove informazioni, gli obiettivi originari (confrontando in presenza di un piano articolato e formale i risultati vecchi previsti con i risultati nuovi previsti) e quindi si potrà decidere se procedere all'implementazione della strategia prescelta (interrompendo il processo di controllo strategico), ovvero se continuare a controllare rimettendo in discussione gli obiettivi fissati e, quindi, via via anche le analisi e le riflessioni emerse in sede di creazione della strategia (tutte le frecce del controllo interno: dalla strategia aziendale, agli obiettivi, al profilo strategico provvisorio, alle strategie scartate, agli obiettivi non scelti). In quest'ultimo caso ci si ritroverebbe nella fattispecie di cui al sub b. e quindi ad un controllo strategico applicabile all'intero processo di formulazione strategica con l'intenzione di apportare le integrazioni o le

modifiche necessarie a tutta l'attività strategica elaborata. Ad esempio, occorrerà controllare le diverse alternative strategiche poste a confronto e ciò potrebbe comportare una ridiscussione degli obiettivi strategici, con la possibilità eventuale che le mutate condizioni esterne permettano di ripescarne alcuni tra la gamma di quelli messi in secondo ordine perché ritenuti più difficilmente perseguibili.

Figura 5 – Il controllo strategico



Il ruolo del controllo strategico è quello di rendere consapevoli gli attori chiave di essere sottoposti a rischi concreti che da un momento all'altro potrebbero minacciare lo sviluppo, l'economicità e la sopravvivenza stessa dell'azienda o anche di non potere sfruttare una serie di prospettive, stanti alcune carenze interne essenziali, con la conseguenza di essere esclusi dall'arena competitiva.

Il controllo strategico nella fase di realizzazione è quello che torna ad essere controllo direzionale, con l'unica puntualizzazione che sarebbe utile distinguere i risultati collegati alla nuova strategia rispetto a quelli, se ancora esistenti, della gestione corrente di precedenti e non abbandonate strategie.

Insignificante ed inutile sarebbe l'attesa del verificarsi degli effetti completi di un progetto strategico dato che tutti i risvolti, quindi la dimostrazione della validità della scelta mediante il raggiungimento degli obiettivi, si esplicano e chiariscono nel lungo termine.

A differenza del controllo direzionale, da effettuare con tempistiche e procedure sistematiche, il controllo della strategia potrebbe essere applicato anche in periodi di tempo non fissi; inoltre, la difficoltà è nello scegliere gli oggetti del controllo (difficilmente isolabili dalla gestione tutta), nonché come e quando realizzare il controllo della strategia.

Anche il controllo della strategia in fase di implementazione inizia dagli input provenienti dall'ambiente a cui prestare attenzione con un filtro d'analisi che è sì quello del controllo volto alla verifica dell'efficienza (gli output del controllo direzionale) ma soprattutto dell'efficacia, cioè della rispondenza, o meno, alle variabili ambientali. Le riflessioni delle dinamiche esterne dovrebbe consentire di focalizzare le aree di gestione "critiche" e quindi operare con un controllo basato sul meccanismo di *feedforward*. La retroazione concomitante effettua calcoli su dati futuri della realizzazione strategica, ciò è complesso ma è sempre più sostenuto da strumenti informatici evoluti.

Figura 6 – Il controllo nei meccanismi di retroazione concomitante e susseguente



L'utilità del controllo della strategia – che non è un'attenzione al comportamento assunto per l'ideazione e la decisione della strategia con nuove predizioni globali di più lungo termine (il controllo strategico sopra descritto) – emerge se può contare su uno strutturato controllo direzionale. In altri termini, il controllo direzionale comunica dell'efficienza/non efficienza dei risultati (con meccanismi di *feedback* e *feedforward*) e il controllo della strategia ha il compito di stabilire se vi è efficacia negli obiettivi e le strategie in atto, se sono quelli "giusti" o quanto meno quelli da continuare a perseguire.

Il controllo della strategia è importante perché serve a verificare la presenza di un raccordo tra l'attività corrente operativa (espressa, spesso, nel programma di breve) e l'attività strategica (espressa, qualche volta, in un piano); ma non basta, deve poter attestare che la strategia è efficace perché ancora rispondente alle dinamiche ambientali.

1.6. Il sistema di controllo direzionale: organizzativo e manageriale

Un filone di ricerca che ha caratterizzato l'evoluzione degli studi sui sistemi di programmazione e controllo è quello sul controllo organizzativo²⁷. Tale filone di

²⁷ Cori E., *Controllo organizzativo, politiche di gestione e dinamica dei rapporti interaziendali*, Giuffrè, Milano, 1997; Corsi K., *Il controllo organizzativo. Una prospettiva transazionale*, Giuffrè, Milano, 2003; Flamholtz E.G., *Il controllo manageriale: teoria e pratica*, edizione italiana a cura di

ricerca enfatizza la dimensione organizzativa del sistema di programmazione e controllo, ovvero la capacità di quest'ultimo di esercitare un'influenza sui **comportamenti** degli individui all'interno dell'organizzazione, orientandoli e guidandoli verso il perseguimento degli obiettivi aziendali.

In questa prospettiva, il sistema di programmazione e controllo acquisisce una veste nuova e più ampia rispetto a quella di sistema deputato al controllo del grado di efficacia e di efficienza della gestione aziendale. Piuttosto, esso diviene un mezzo per orientare i comportamenti individuali attraverso la misurazione e si affianca allo sviluppo di meccanismi di autocontrollo o di controllo di clan in modo da spingere gli individui a tenere comportamenti allineati agli obiettivi aziendali. Gli studi di controllo organizzativo, quindi, recuperano una dimensione, quella più prettamente organizzativa e comportamentale, che era stata sostanzialmente trascurata dai lavori seminali di Anthony²⁸.

Il sistema di programmazione e controllo, impiegato congiuntamente a meccanismi di ricompensa (ed eventualmente anche a quelli sanzionatori), infatti, diviene un fondamentale strumento in grado di generare comportamenti allineati alla strategia e agli obiettivi aziendali.

Ancora con nuovi (o ampliati) concetti, ma con terminologia simile a quella tradizionale, si devono avere presenti i risultati di ricerche sul controllo manageriale. Marchant e Riccaboni, nel descrivere il sistema di programmazione e controllo – che garantisce quello che gli autori chiamano controllo dei risultati – ritengono che esso contribuisca, insieme al controllo delle azioni e al controllo del personale e della cultura interna, a plasmare il sistema di controllo manageriale²⁹.

Nel più ampio quadro del sistema di controllo manageriale al controllo dei risultati si accosta, dunque, il controllo delle azioni. Secondo Merchant e Riccaboni, esso è relativo all'insieme delle forme di controllo che fanno sì che i dipendenti pongano in essere delle azioni idonee a produrre benefici per l'organizzazione o che gli stessi evitino di porre in essere azioni dannose per l'organizzazione. Esso si sostanzia, ad esempio, nella identificazione dettagliata delle azioni da compiere,

A. Spano, Giuffrè, Milano, 2002; Ouchi W.G., *A conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanism*, *Management Science*, Vol. 25, n. 9, 1979, pp. 833-848.

²⁸ In realtà lo stesso Anthony R.N., *Il controllo manageriale*, Franco Angeli, Milano, 1990, p. 25, successivamente afferma che "Il controllo manageriale è il processo attraverso il quale i manager inducono gli altri membri dell'organizzazione ad attuare le strategie dell'organizzazione." Edizione originale: *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988). In questa definizione viene posta una maggiore enfasi sugli aspetti comportamentali, sulla necessità di coordinare obiettivi personali e dell'organizzazione, sull'importanza della motivazione e della cultura. In ogni caso, i criteri per giudicare l'azione manageriale permangono sempre quelli dell'efficacia e dell'efficienza.

²⁹ Merchant K.A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001.

nell'assegnazione delle responsabilità sulle stesse, in restrizioni fisiche o amministrative, ecc. A differenza del controllo dei risultati, oggetto del controllo delle azioni è l'operato dei singoli dipendenti piuttosto che i risultati conseguiti attraverso lo stesso. Tale forma di controllo è particolarmente efficace perché, essendo realizzabile *ex ante* ed in itinere, consente di prevenire. Allo stesso tempo, in realtà, comporta ingenti costi diretti, quali quelli relativi al personale addetto all'espletamento dei controlli o all'esigenza di estendere i controlli quando aumentano le dimensioni aziendali, e indiretti quali l'eccessiva rigidità dei comportamenti o ritardi nei processi decisionali ed operativi³⁰.

Oltre al controllo delle azioni e dei risultati, il sistema di controllo manageriale, come quello organizzativo, si serve anche del controllo del personale e della cultura interna. Differentemente dalle precedenti forme di controllo, però, esso si caratterizza per un minor grado di focalizzazione su aspetti specifici della gestione aziendale, siano essi le azioni poste in essere o i singoli risultati conseguiti attraverso il loro espletamento. Piuttosto, il controllo del personale e della cultura interna è rappresentato dall'insieme dei meccanismi di controllo impiegati con l'obiettivo di favorire all'interno dell'organizzazione, la conoscenza, l'interiorizzazione e l'istituzionalizzazione dei valori aziendali in maniera tale che gli individui operino coerentemente agli stessi e, conseguentemente, agli obiettivi aziendali. Operativamente, il controllo del personale e della cultura interna trova concretizzazione attraverso i processi di selezione e formazione del personale o attraverso il ricorso a codici di condotta e sistemi premianti a livello di singolo individuo e/o di gruppo.

Coerentemente con quanto sostenuto da Merchant e Riccaboni, le varie forme di controllo coesistono sempre in azienda e possono operare congiuntamente o disgiuntamente. Di fatto, la scelta di orientare il sistema di controllo manageriale verso un più concreto utilizzo dell'una o dell'altra tipologia di controlli dipende dallo specifico contesto aziendale che potrebbe favorire o, al contrario, ostacolare l'adozione di forme di controllo differenti. All'interno di una stessa organizzazione, nelle singole aree, la possibilità di misurare i risultati e di conoscere il processo di trasformazione determinano il prevalere di una forma di controllo piuttosto che di un'altra. In ogni caso, è solo attraverso un uso equilibrato delle stesse che si ottiene un efficace orientamento dei comportamenti individuali e organizzativi.

1.7. Il sistema di controllo: articolazione organizzativa e informativa

Il modello di sistema di programmazione e controllo scelto in questa collettanea

³⁰Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, 2^a ed., Knowità, Arezzo, 2013.

è quello che si basa su un'articolazione dello stesso in due dimensioni fondamentali: una dimensione statica e una dimensione dinamica³¹. La prima, a sua volta, si articola nella struttura organizzativa del controllo e nella struttura informativo-contabile. La seconda, invece, si riferisce al processo di controllo. Sebbene un'analisi dettagliata delle due dimensioni sarà oggetto della trattazione nel corso dei successivi capitoli, in questa sezione si procederà con una breve introduzione con l'obiettivo di fornire un quadro puntuale, ma sintetico, del modello di sistema di programmazione e controllo accolto nell'opera.

La **struttura organizzativa del controllo** fa riferimento all'insieme delle responsabilità economiche e al modo in cui le stesse sono distribuite all'interno dell'organizzazione³². La responsabilizzazione, come detto in precedenza, rappresenta una delle finalità ascrivibili al sistema di programmazione e controllo e si sostanzia nell'attribuzione a ciascun manager di un obiettivo, oltre che delle leve gestionali idonee a permetterne il conseguimento. Essa, tuttavia, per poter essere perseguita, necessita della preventiva individuazione, nell'ambito della più ampia struttura organizzativa aziendale, dei ruoli e delle relazioni intercorrenti tra i singoli ruoli, ovvero delle unità organizzative, o centri di responsabilità, ai quali assegnare gli obiettivi e rispetto ai quali monitorarne il grado di raggiungimento. In questa prospettiva, la struttura organizzativa del controllo rappresenta l'intelaiatura delle responsabilità economiche aziendali sulla base della quale viene progettato l'intero sistema di programmazione e controllo aziendale. La stessa, di norma, è definita a partire dai cosiddetti centri di responsabilità, vale a dire da quelle unità organizzative aziendali, guidate da un responsabile, il quale dispone delle leve decisionali e gestionali necessarie per poter influenzare i risultati conseguiti dal centro di cui è a capo.

La **struttura informativo-contabile**, invece, rappresenta l'insieme degli strumenti di controllo attraverso i quali il sistema di programmazione e controllo raccoglie, elabora e distribuisce le informazioni. La struttura informativo-contabile del controllo ha subito, nel corso degli anni, importanti cambiamenti che hanno condotto ad un progressivo ampliamento del numero di strumenti e di soluzioni impiegabili a supporto dei processi decisionali aziendali. La considerevole mole di strumenti proposti dalla letteratura, ma anche dalla prassi, nel corso del tempo può essere sistematizzata in tre classi: le soluzioni contabili, le soluzioni extra-contabili e le soluzioni di *information and communication technology* (ICT).

Le prime sono l'insieme degli strumenti di natura contabile che forniscono informazioni monetarie. Il riferimento è a strumenti come la contabilità generale, la

³¹ Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.

³² Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.

contabilità analitica, i sistemi di analisi degli scostamenti che consentono una misurazione economica del grado di raggiungimento degli obiettivi.

Al contrario, le soluzioni extra-contabili non hanno natura contabile e garantiscono la produzione di informazioni quantitativo-non monetarie. In sostanza, in questa categoria confluiscono tutti quegli strumenti che, attingendo dai vari sistemi informativi aziendali, consentono la produzione di un flusso informativo non necessariamente focalizzato sulle dinamiche economiche o finanziarie aziendali ma, prevalentemente, su quelle gestionali o quelle più prettamente legate ai clienti, ai concorrenti, al mercato, ecc.

Le soluzioni di *information and communication technology*, invece, rappresentano l'infrastruttura tecnica e tecnologica che consente di raccogliere, gestire e distribuire le informazioni attraverso le soluzioni contabili ed extra-contabili. Il riferimento è a tutte le più moderne soluzioni di ERP (*Enterprise Resource Planning*), CPM (*Corporate Performance Management*), *Business Analytics* che supportano le soluzioni informative del controllo nel reperimento delle informazioni da fonti spesso estremamente eterogenee e nella presentazione delle informazioni ai manager aziendali.

Il fatto che la struttura organizzativa e la struttura informativo-contabile del controllo siano parti di quella che viene definita come la dimensione statica del sistema di programmazione e controllo non deve far pensare che le stesse non siano suscettibili di cambiamenti nel corso del tempo³³. Al contrario, sia la struttura organizzativa del controllo sia le soluzioni informativo-contabili devono essere costantemente oggetto di revisione e aggiornamento³⁴. Rispetto alla struttura organizzativa del controllo, infatti, vi è la costante necessità di verificare che il sistema di centri di responsabilità in esso rappresentato rispecchi il sistema delle responsabilità economiche in essere all'interno dell'organizzazione. Infatti, cambiamenti di strategia o riassetti organizzativi potrebbero condurre all'inserimento, così come all'eliminazione, di nuovi ruoli e, conseguentemente, di nuove responsabilità economiche. Allo stesso tempo, le soluzioni informativo-contabili vanno costantemente aggiornate per renderle idonee a supportare i processi decisionali aziendali. I cambiamenti delle esigenze informative dei manager, infatti, rendono necessari nuovi flussi informativi che le soluzioni informativo-contabili del controllo devono essere in grado di produrre. Pertanto, l'aggiornamento e la revisione delle soluzioni informativo-contabili si realizza sia sul piano del numero e della tipologia di soluzioni impiegate sia in termini di adattamento di quelle già esistenti ai mutati fabbisogni informativi dei soggetti posti al vertice dei processi decisionali aziendali.

³³ Mancini D., *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale: qualità e sicurezza nel governo delle aziende*, Giappichelli, Torino, 2005.

³⁴ Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.

Spostando l'attenzione dalla dimensione statica a quella dinamica, come detto in precedenza, quest'ultima si identifica con il **processo di controllo**. Il processo di controllo identifica l'insieme delle attività da porre in essere per garantire il funzionamento del sistema di programmazione e controllo. In altre parole, esso si sostanzia nell'insieme dei meccanismi impiegati con l'obiettivo di fornire informazioni utili ai manager per l'assunzione di decisioni allineate agli obiettivi aziendali. La letteratura ha ampiamente dibattuto sui diversi meccanismi utilizzabili nell'ambito del processo di controllo sottolineando come, nei moderni contesti competitivi, il processo di controllo si riveli tanto più efficace quanto più è in grado di servirsi di meccanismi anticipativi³⁵. Questi ultimi sono quei meccanismi che consentono di apprezzare anticipatamente gli effetti economici delle scelte compiute, in modo tale da intervenire, se necessario, rivedendo le linee di azione definite. Al contrario, processi di controllo eminentemente o esclusivamente basati su meccanismi finalizzati a garantire il mero controllo ex-post dei risultati conseguiti presentano forti limiti in contesti in cui la capacità di prevedere e di intervenire diviene, con sempre maggiore frequenza, il fattore critico di successo aziendale.

Tra la dimensione statica e la dimensione dinamica esistono delle importanti relazioni e stretti rapporti di reciproca influenza. La seconda, infatti, deve essere plasmata a partire dalla struttura organizzativa e dalla struttura informativo-contabile esistente. Allo stesso tempo, è la dimensione statica a doversi adeguare costantemente al processo di controllo. Infatti, processi di controllo differenti presuppongono differenti responsabilità e, soprattutto, differenti strumenti. L'efficacia di un sistema di programmazione e controllo, quindi, dipende dalla capacità di integrare le due dimensioni oggetto di analisi, aggiornandole nel tempo se e quando necessario.

Alla ripartizione sopra accennata, nel corso degli ultimi anni, la letteratura specialistica ne ha accostata un'altra che ne risulta complementare. La prassi, infatti, ha spesso posto in evidenza come sistemi di programmazione e controllo particolarmente evoluti con riferimento alle soluzioni informativo-contabili e progettati, relativamente alla struttura organizzativa e al processo di controllo, con l'obiettivo di garantire i massimi livelli di efficacia si rivelino spesso del tutto incapaci di assolvere alle finalità di supporto ai processi decisionali aziendali per le quali sono implementati. È parso, quindi, evidente, come la sola considerazione della dimensione statica e di quella dinamica del sistema di programmazione e controllo non fosse di per sé sufficiente a garantire il corretto funzionamento del sistema. Vi è, cioè, un'altra dimensione, meno visibile agli occhi ma altrettanto importante e in-

³⁵ Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, cit.

fluente, in grado di influenzare l'efficacia di sistemi di programmazione e controllo congegnati in maniera impeccabile con riferimento alla dimensione statica e a quella dinamica. È proprio con l'obiettivo di comprendere le cause sottese al fallimento di sistemi di programmazione e controllo che la letteratura ha introdotto il concetto di dimensione immateriale del controllo³⁶. Essa attiene al ruolo intimamente assegnato al sistema di programmazione e controllo dai vertici aziendali e alle modalità con cui il sistema viene concretamente gestito. Si tratta di variabili intangibili, strettamente legate alla cultura organizzativa e al modo in cui il sistema di programmazione e controllo viene vissuto, ma che possono rivelarsi centrali arrivando ad ostacolare e, a volte, a condizionare significativamente il funzionamento di sistemi di programmazione e controllo efficaci con riferimento alla dimensione statica e a quella dinamica. In particolare, una tra le variabili che influenzano in maniera rilevante la dimensione immateriale del controllo è lo stile di controllo³⁷. Il configurarsi dello stile di controllo nell'impresa dipende, principalmente, dal grado di partecipazione alla definizione degli obiettivi, dal livello di difficoltà di questi ultimi e, infine, dal modo di valutare le prestazioni. L'efficacia di una certa strategia di controllo è funzione, a sua volta, delle caratteristiche individuali delle persone coinvolte nel processo e dell'accuratezza e dell'attendibilità dei parametri di controllo.

Il vario combinarsi degli elementi sopra considerati dà origine ad una gradualità di strategie di controllo. Alle estremità del continuum si possono identificare due modelli: quello della "pressione esterna" e quello della "motivazione interna"³⁸. Il primo si caratterizza per una limitata partecipazione dei subordinati, ai quali vengono assegnati obiettivi tassativi da raggiungere. In questi casi, il controllo dei superiori è stringente, in modo tale da evitare manipolazioni dei dati; a sua volta, la valutazione delle prestazioni è legata, esclusivamente, ai risultati conseguiti. Questo modello è tipico delle imprese in cui è forte l'accentramento e, quindi, lo stile è autoritario. Lo stile di controllo basato sulla "motivazione interna" è caratterizzato, invece, da un'ampia partecipazione, da obiettivi orientativi e da una valutazione degli individui "globale", basata non solo sui risultati economici raggiunti, ma anche su altri fattori. Questo stile esprime tutte le sue potenzialità in aziende ove la

³⁶ Riccaboni A., *Il cambiamento nei sistemi di controllo: la dimensione «immateriale»*, *Controllo di Gestione*, Vol. 1, n. 1, 2004, pp. 19-25; Riccaboni A., *Le valenze organizzative, comportamentali e culturali del controllo di gestione*, in Riccaboni A., Giovannoni E., Busco C. (a cura di), *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, Ipsos, Milano, 2004, pp. 5-40.

³⁷ Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, cit.; Castellano N., *Controllo di gestione ed informazioni: un approccio integrato*, cit.; Marchi L., *I sistemi informativi aziendali*, cit.

³⁸ Donna G., *Controllo di gestione e variabili organizzative*, in Favotto F. (a cura di), *Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione*, Clueb, Padova, 1981.

delega è ampia e dove, quindi, c'è capacità e desiderio di tutti di partecipare al processo decisionale³⁹.

La scelta dell'uno o dell'altro stile sottende una diversa concezione della natura umana. Nel caso di controllo basato sulla "pressione esterna" gli individui vengono considerati come motivati da compensi estrinseci⁴⁰, nell'altro caso si pensa ai lavoratori come soggetti che ricercano autorealizzazione e, soprattutto, come persone affidabili.

La dimensione immateriale del controllo si contrappone a quella statica e dinamica che insieme, in questa prospettiva di osservazione, vanno a costituire la cosiddetta dimensione materiale del controllo.

Gli studi sulla dimensione immateriale del controllo, spesso focalizzati sull'analisi e l'interpretazione del fallimento nell'implementazione di sistemi di programmazione e controllo, hanno posto in evidenza l'esigenza di curare congiuntamente entrambe le dimensioni, quella materiale e quella immateriale. L'efficacia di un sistema di programmazione e controllo dipende, in questa prospettiva, dalla capacità di selezionare gli strumenti adeguati, dalla corretta definizione del sistema delle responsabilità economiche aziendali, dall'abilità nel progettare un processo di controllo rispondente alle esigenze informative aziendali e, non da ultimo, dalla capacità di favorire la comprensione delle finalità del sistema di programmazione e controllo all'interno dell'organizzazione, evitando fenomeni di resistenza che potrebbero limitarne l'utilizzo.

Bibliografia

- Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, Giuffrè, Milano, 1979.
- Amigoni F., *Controllo strategico: l'esperienza delle grandi imprese*, in *Economia & Management*, n. 1/1988.
- Amigoni F., *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1988.
- Amigoni F., Miolo Vitali P., *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2004.
- Ansoff H.I., *Organizzazione innovativa (implementing strategic management)*, Ipsoa, Milano, 1987.

³⁹ Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, cit., definisce "largo" o "stretto" uno stile di controllo in funzione del grado di integrazione tra controllo amministrativo, sociale e autocontrollo. In questa logica, se il primo ha maggiore peso si parla di controllo stretto se, al contrario, l'integrazione è spinta, si parla di controllo largo.

⁴⁰ Non a caso il primo teorico di questo tipo di controllo è stato Taylor il quale ha introdotto l'Organizzazione Scientifica del Lavoro. Egli fonda le sue tesi su una particolare concezione della natura umana nota come "ipotesi della plebaglia". Taylor sostiene che l'uomo è, per sua natura, incline al male, pigro e indolente. L'OSL ha un ruolo salvifico perché può riscattare gli uomini dalla loro naturale pigrizia, facendo leva sul desiderio di maggiore guadagno.

- Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press, Boston, 1965.
- Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas Libri, Milano, 1967, traduzione italiana a cura di Cosse Caposavi A. e Vasta M.
- Anthony R.N., *Il controllo manageriale*, Franco Angeli, Milano, 1990.
- Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, Irwin, Homewood, 1965.
- Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- Bertini U., *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Boyce R.O., *Integrated Managerial Controls*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 1967.
- Bracci E., Vagnoni E. (a cura di), *Sistemi di programmazione e controllo: strumenti e processi per le decisioni in azienda*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2011.
- Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, 10^a ed., Franco Angeli, Milano, 2004.
- Brusa L., *Le aree funzionali dell'azienda: introduzione*, in A.A. V.V., *Lezioni di Economia aziendale*, Giappichelli, Torino, 1996.
- Brusa L., *L'amministrazione e il controllo: logiche e strumenti*, 3^a ed., Etas, Milano, 2001.
- Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, 2^a ed., Giuffrè, Milano, 2012.
- Castellano N., *Controllo di gestione ed informazioni: un approccio integrato*, Giuffrè, Milano, 2003.
- Cori E., *Controllo organizzativo, politiche di gestione e dinamica dei rapporti interaziendali*, Giuffrè, Milano, 1997.
- Corsi K., *Il controllo organizzativo. Una prospettiva transazionale*, Giuffrè, Milano, 2003.
- Donna G., *Controllo di gestione e variabili organizzative*, in Favotto F. (a cura di), *Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione*, Clueb, Padova, 1981.
- Ferraris Franceschi R., *Premesse per lo studio del processo di formalizzazione della scelta nelle aziende*, in Pinna M., Varaldo R. (a cura di), *Studi in onore di E. Giannessi*, Pacini, Pisa, 1986.
- Ferraris Franceschi R. (a cura di), *Pianificazione e controllo. Sistemi di management e logiche di funzionamento*, Vol. 1, Giappichelli, Torino, 2007.
- Flamholtz E.G., *Il controllo manageriale: teoria e pratica*, edizione italiana a cura di A. Spano, Giuffrè, Milano, 2002.
- Galeotti M., Garzella S. (a cura di), *Governo strategico dell'azienda*, Giappichelli, Torino, 2013.
- Goold M., Quinn J.J., *Il controllo strategico. Nuove pietre miliari per una performance di lungo periodo*, Franco Angeli, Milano, 1993.
- Johnson H.T., Kaplan R.S., *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.
- Lorange P., *Strategic Planning and Control*, Blackwell Business, Cambridge, 1993.
- Lorange P., Scott Morton M.F., Ghosal S., *Strategic Control*, West Publishing Company, St. Paul, 1986.
- Mancini D., *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale: qualità e sicurezza nel governo delle aziende*, Giappichelli, Torino, 2005.
- Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989.

- Marasca S., Silvi R., 2004, *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, Giappichelli, Torino, 2004.
- Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, II ed., Knowità, Arezzo, 2013.
- Marchi L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1988.
- Marchini I., *La pianificazione strategica a lungo termine nell'impresa industriale*, Giappichelli, Torino, 1967.
- Merchant K.A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001.
- Mintzberg H., *La formazione della strategia: strategie deliberate e strategie emergenti*, in *Problemi di gestione*, XVI/10, 1987.
- Mintzberg H., *The rise and fall of strategic planning*, Prentice Hall, New York, 1994.
- Newman W.H., *Constructive control. Design and Use of Control Systems*, Prentice Hall, Englewoodcliffs, 1975.
- Normann R., *Le condizioni di sviluppo delle imprese*, ETAS, Milano, 1979.
- Ouchi W.G., *A conceptual Framework for the Design of Organisational Control Mechanism*, *Management Science*, Vol. 25, n. 9, 1979, pp. 833-848.
- Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Riccaboni A., *Il cambiamento nei sistemi di controllo: la dimensione «immateriale»*, *Controllo di Gestione*, Vol. 1, n. 1, 2004, pp. 19-25.
- Riccaboni A., *Le valenze organizzative, comportamentali e culturali del controllo di gestione*, in Riccaboni A., Giovannoni E., Busco C. (a cura di), *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, IPSOA, Milano, 2004, pp. 5-40.
- Saita M., *Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1996.
- Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Simon H.A., *Intuizioni ed emozioni nelle scelte manageriali*, in *Sviluppo ed Organizzazione*, n. 105/1988.