



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**L’EVOLUZIONE DEL SISTEMA DI
PIANIFICAZIONE,
PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO**

**THE EVOLUTION OF PLANNING
AND CONTROL SYSTEM**

Relatore:

Prof. Marco GATTI

Rapporto Finale di:

Lorenzo DIAMANTI

Anno Accademico 2018/2019

INDICE

Introduzione	3
1 I Sistemi di pianificazione programmazione e controllo	
1.1 Introduzione al Modello di Anthony	5
1.2 Pianificazione strategica e controllo direzionale	7
1.3 Il controllo operativo	16
1.4 Punti di forza e di debolezza del Modello di Anthony	20
2 Il sistema di controllo di gestione oggi	
2.1 Oltre il Modello di Anthony	22
2.2 Il monitoraggio dei risultati a supporto delle decisioni aziendali	24
2.3 Funzione motivazionale del sistema di controllo di gestione	31
Conclusioni	35
Bibliografia	37

INTRODUZIONE

Nell'attuale contesto economico, caratterizzato da incertezza e cambiamenti repentini, le imprese necessitano di sapere in tempo se riusciranno a raggiungere o meno gli obiettivi prefissati. Da qui deriva la necessità di dotarsi di sistemi che siano in grado di garantire un'informazione tempestiva sia sulla corretta esecuzione della strategia, sia sulla giusta coerenza tra obiettivi prefissati e risultati raggiunti. Il principale scopo di questo lavoro è quello di comprendere l'importanza del sistema di pianificazione, programmazione e controllo di gestione nell'ambito dell'attività di impresa. Come sarà successivamente analizzato, tale sistema non persegue l'unica finalità di stabilire il confronto tra ciò che è stato stabilito e ciò che è accaduto. Piuttosto, si tratta di uno strumento di indirizzo a supporto delle scelte aziendali per migliorare le performance. Pertanto, il sistema di controllo di gestione non è soltanto un semplice strumento di misurazione, ma è il mezzo attraverso il quale è possibile comunicare con l'intera organizzazione aziendale e gettare poi le basi per un sistema innovativo e strategico di gestione aziendale.

Il presente elaborato è articolato in due capitoli. Nel primo saranno descritte le principali caratteristiche del primo modello formalizzato riguardante il sistema di pianificazione, programmazione e controllo, ossia il Modello di Anthony. Inoltre,

si cercherà di mostrare ciò che ha portato al fallimento di tale modello analizzandone i principali punti di forza e di debolezza.

Nel secondo capitolo, ossia quello conclusivo, oltre ad analizzare le varie differenze tra il Modello di Anthony e i modelli di controllo di gestione attuali, saranno analizzate le caratteristiche di questi ultimi, soffermandoci sulle loro finalità principali e sugli obiettivi sottesi alla loro implementazione.

CAPITOLO I

I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

1. Introduzione al modello di Anthony

Per molti anni, il modello di Anthony ha caratterizzato, e tutt'ora caratterizza, l'approccio con cui studiosi e operatori aziendali identificano il sistema di pianificazione, programmazione e controllo. Il termine sistema ha diversi significati. Secondo Webster's Unabridged sistema sta ad indicare: *“una unità complessa formata da molte parti, spesso diverse, soggette ad un piano comune o che perseguono un unico scopo”*. Un sistema di pianificazione, programmazione e controllo, quindi, è un insieme di parti diverse che hanno uno scopo comune che è quello della pianificazione, della programmazione e del controllo della gestione aziendale. Essendo l'argomento in analisi, definito come “sistemi di pianificazione, programmazione e controllo” cerchiamo ora, di definire i due elementi distintivi, stante che la programmazione può essere interpretata come una declinazione, a livello annuale ed operativo, di quanto definito in fase di pianificazione:

- la pianificazione, ovvero il processo attraverso il quale si decide cosa fare;
- il controllo, ovvero il processo teso a far sì che vengano raggiunti i risultati definiti in fase di pianificazione.

Nel 1965 Anthony con il libro “*Sistemi di pianificazione e controllo*”¹ formalizza uno dei primi modelli di controllo di gestione. Lo schema proposto seguente era articolato nelle seguenti ripartizioni:

- *Pianificazione strategica*: intesa come elemento intrinseco del processo di controllo, cioè come un’attività collegata all’amministrazione dell’azienda che formalizza delle politiche e degli obiettivi. “*La pianificazione strategica è il processo di decisione su gli obiettivi della organizzazione, su i loro cambiamenti, su le risorse da usare per il loro raggiungimento e su le politiche che debbono informare l’acquisizione, l’uso e l’assegnazione di tali risorse*”². L’obiettivo è ciò che l’azienda vuole raggiungere mentre le politiche sono le direttive da seguire nella scelta delle strategie più adeguate per raggiungere gli obiettivi;
- *Controllo direzionale*: è la seconda classe dello schema di cui l’autore suggerisce tale definizione: “*il controllo direzionale è il processo mediante*

¹ Anthony R., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University.

² Anthony R., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University, pag. 13

il quale i dirigenti si assicurano che le risorse sono ottenute ed usate efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione”³

. Questo processo è affidato ai dirigenti che, attraverso le proprie competenze, fanno sì che gli obiettivi vengano portati a compimento. I criteri che verranno seguiti in questo contesto saranno l'efficacia e l'efficienza;

- *Controllo operativo*: è un processo attraverso il quale ci si assicura che l'esecuzione di compiti specifici siano svolti efficacemente ed efficientemente. *“Il controllo operativo è il processo che assicura che compiti specifici siano portati a termine in maniera efficace ed efficiente.”⁴*

2. La pianificazione strategica e controllo direzionale

Lo scopo di questo paragrafo è quello di definire i processi di pianificazione strategica e controllo direzionale, esplicitando le caratteristiche e le differenze che ci sono fra di essi. All'interno di una azienda la pianificazione strategica è un insieme di attività volte a determinare gli obiettivi, le risorse e le strategie per raggiungerli. Secondo K. R. Andrews⁵ la strategia è: *“il disegno di obiettivi intenti*

³ Anthony R., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University, pag. 14.

⁴ Anthony R., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University, pag. 15.

⁵ K. R. Andrews *“A Concept of Corporate Strategy”*, memoria presentata alla undicesima riunione annuale dell' Institute of Management Sciences, Pittsburgh, 13 marzo 1964.

o scopi di politiche generali e piani per raggiungere detti scopi, formulato in maniera da definire quale è o quale deve essere il settore merceologico dell'azienda e che tipo di azienda essa è o deve essere...” Le decisioni prese in questo processo implicano un cambiamento della struttura finanziaria, fisica ed organizzativa. Si definisce, ad esempio, il mercato di riferimento ed i canali di distribuzione per raggiungere tali mercati, l'obiettivo di fatturato, la struttura organizzativa ecc. Il controllo direzionale, al contrario, è il processo attraverso il quale ci si assicura che le risorse siano reperite ed utilizzate in modo efficace ed efficiente. Per definire l'efficacia ci avvaliamo della definizione di *Barnard*⁶: *“Efficacia si riferisce al raggiungimento di uno scopo comune...quando uno specifico fine desiderato viene raggiunto si potrà dire che l'azione è efficace”*. Invece l'efficienza è il rapporto ottimale tra input (risorsa) ed output(risultato).

Il termine controllo direzionale non sarebbe completamente esatto, in quanto viene usato non soltanto per identificare l'attività di controllo, ma anche un tipo di pianificazione. Già la parola controllo, si caratterizza sovente per errate connotazioni. Come *Beckett*⁷ mette in evidenza, esso viene spesso utilizzato nel senso di comandare, costringere, manipolare, spiare, vigilare. Anche il termine controller ha molti significati, alcuni errati, come se quest'ultimo debba esercitare

⁶ Chester. I. Barnard” *The Function of the Executive*”, Cambridge, Harvard Un. Press, 1938, pag.60,19.

⁷ John A. Beckett, *Motivation and Systemation –New Realities for Industrial Management*, Durham, N. H.: Whittemore School of Business and Economics, University of New Hampshire,1963, pag 6.

il controllo; il che non è così propriamente vero. Il controller, infatti, è colui che dovrebbe implementare e gestire un sistema attraverso il quale la direzione possa poi esercitare il controllo. Per quanto riguarda le caratteristiche principali di tali processi, queste verranno discusse congiuntamente in modo da poter porre in evidenza le principali differenze tra gli stessi. Il controllo direzionale è un processo esercitato lungo le direttrici segnate dalla pianificazione strategica. Il controllo direzionale deve rendere possibile, quindi, il raggiungimento degli obiettivi pianificati nel modo più efficace ed efficiente possibile. Nel controllo direzionale possono essere prese delle decisioni riguardanti il futuro; questo, però, significa anche pianificare. Le decisioni di pianificazione che vengono prese nel controllo direzionale, però, hanno una natura differente da quelle di pianificazione strategica. Il controllo direzionale fa riferimento ad operazioni correnti che devono rispettare i piani stabiliti in sede di pianificazione.

In generale, il sistema che viene utilizzato nel controllo direzionale è un sistema totale: esso, infatti, abbraccia l'intera organizzazione aziendale. La necessità di essere un sistema totale sta nel fatto che un'importante funzione direzionale è quella di assicurare che tutti gli aspetti della gestione siano bilanciati e per fare ciò la direzione ha il bisogno di disporre di tutte le informazioni relative alla gestione. Al contrario, la pianificazione strategica è un processo riconducibile ad una ristretta area aziendale. Molti studiosi hanno posto in discussione tale distinzione per due

ragioni. La prima è che i pianificatori strategici, hanno l'obiettivo di ottimizzare l'efficacia dell'organizzazione. Anthony, però, pensa che l'ottimizzazione totale sia nella realtà infattibile. Il processo inizia nel momento in cui qualcuno ha un'idea per fare qualcosa di nuovo oppure, quando qualcuno non è soddisfatto di come procede una parte dell'azienda. In entrambi i casi, però, si pone l'attenzione non sulla totalità dell'impresa ma sulla nuova idea. Come afferma Steiner⁸: *“dovrebbe essere accettato che la realtà è così complicata che è impossibile unire fra loro tutti i piani in un insieme di relazioni complete e coordinate. Più si è distanti nel tempo, meno i dettagli sono appropriati e più illogiche sono le relazioni fra le parti del piano. Invece nello sviluppo di piani correnti, sono possibili e desiderabili relazioni più strette”*.

La seconda criticità riguarda il fatto che i piani strategici tendono ad essere parziali e che tale affermazione può incoraggiare i pianificatori ad essere indotti all'errore. L'analisi di un piano dovrebbe considerare tutte le conseguenze che influenzano l'intera organizzazione, valutare i cambiamenti di un piano proposto non è un'impresa semplice; trascurare alcune conseguenze potrebbe portare all'inutilità del piano stesso. Il processo di pianificazione strategica, anche se non è totale, è spesso complesso in quanto vengono fatte delle previsioni di cosa accadrà in futuro,

⁸ Steiner G.A., *“Basic Approach to Long Range Planning”* Memoria presentata alla riunione annuale dell'Academy of Management, Pittsburgh, 27 dicembre 1962, inedito, pag 12.

quindi il grado di incertezza è molto elevato. Il controllo direzionale è meno complesso poiché si colloca all'interno di una struttura di politiche e piani già decisi dalle altre funzioni aziendali. Se pensiamo, ad esempio, al problema della gestione di una catena di alberghi, il pianificatore strategico ha l'obiettivo di mantenere profittevole l'attività malgrado il cambiamento di diverse variabili (crescente concorrenza, crescenti costi, ecc.). Egli deve prendere una serie di decisioni che possano migliorare o peggiorare l'azienda. Il direttore invece, prende delle scelte ben diverse e molto restrittive rispetto a quelle del pianificatore. Il suo compito è quello di operare all'interno limitazioni dei vincoli definiti.

Altra differenza che emerge nell'analisi dei due sistemi, è che il controllo direzionale è un sistema periodico, segue dei modelli e delle scadenze che vengono ripetuti più volte. Nel controllo budgetario, che è una parte del controllo direzionale, vengono svolte determinate fasi seguendo precisi schemi e scadenze nell'arco del singolo anno. Al contrario, la pianificazione strategica è irregolare nel tempo. I problemi, le idee, non scaturiscono da uno schema o una determinata scadenza. Le tecniche analitiche per risolvere un problema dipendono dalla natura dello stesso: non esiste un modello generale da seguire. I pianificatori lavorano alla risoluzione di un problema in base alle necessità e le convenienze del momento. Un approccio sistematico all'interno di tale processo potrebbe far venir meno la creatività. Alcune procedure, però, possono essere standardizzabili attraverso l'uso di un manuale di

procedure ma esse non contengono una lista di fasi da percorrere. Tuttavia, esistono modelli di pianificazione strategica che hanno una certa regolarità, come la programmazione degli investimenti. Le decisioni di investimento, o almeno alcuni di essi, vengono prese rispettando una sequenza prefissata, quindi ad intervalli di tempo più regolari rispetto ai piani strategici. Essendo il controllo direzionale un sistema totale, esso si basa su dei piani e risultati che vengono espressi in termini monetari. Il valore monetario permette di combinare e confrontare elementi eterogenei di input ed output. Questo, però, non che implica che i valori monetari debbano essere gli unici utilizzati, in quanto risultano spesso altresì importanti valori non monetari o addirittura qualitativi come: porzione di mercato, livelli di produttività, qualità, capacità ecc. Le informazioni invece usate nella pianificazione strategica sono differenti rispetto a quelle usate nel controllo direzionale. Infatti, in questo processo ci si avvale per lo più di informazioni esterne, ossia di dati raccolti al di fuori dell'azienda come: analisi di mercato, stime di costi relativi a vari fattori. Questi dati devono essere poi rielaborati nel momento in cui vengono analizzati per risolvere un determinato problema. Ulteriore caratteristica riguarda le informazioni utilizzate in pianificazione. Chi fa pianificazione esamina ciò che dovrà accadere in un periodo di tempo futuro; di conseguenza, le stime che vengono fatte avranno un grado di incertezza elevato. Anche nel controllo direzionale vengono fatte delle stime ma queste si avvicinano più alla realtà. I dati che vengono raccolti nel controllo direzionale hanno le stesse caratteristiche e vengono raccolti nello stesso

modo nel tempo. I dati utilizzati nella pianificazione, invece, dipendono dalla caratteristica dei problemi da risolvere. Questo perché, essendo i dati necessari per la pianificazione di natura variabile, è complicato progettare un sistema di informazioni interno valido per ogni scopo.

Riguardo alle stime che vengono fatte all'interno di questi processi, nella pianificazione strategica esse sono rivolte a mettere in evidenza i risultati attesi ed ottenuti dal piano; per questo motivo, vengono intese come stime neutrali e impersonali poiché il loro scopo è quello di comunicare la stima migliore che può essere fatta. Al contrario, nel controllo direzionale, i dati utilizzati servono a condurre a risultati voluti in quanto si ricerca la congruenza degli scopi; le azioni poste in atto dai dirigenti operativi, in vista di quello che essi percepiscono essere il loro interesse personale, corrispondono alle azioni che sono migliori per l'intera azienda. Come già detto in precedenza, questi due processi vengono svolti dall'alta direzione; la pianificazione strategica è di competenza del top management mentre il controllo direzionale dei manager di linea. I dirigenti operativi sono soggetti non attivi all'interno del processo di pianificazione strategica: essi spesso non sono a conoscenza che si sta ponendo in discussione un piano soprattutto per il loro poco tempo a disposizione ricoperto dalla pressione continua delle operazioni correnti.

Questa distinzione tra il dirigente e il pianificatore viene analizzata da Selznick⁹ nel suo libro: *“Il ruolo del capo 'istituzionale' dovrebbe essere chiaramente distinto da quello del capo 'interpersonale'. Il compito di questo ultimo dovrebbe essere quello di smussare gli spigoli nelle interazioni umane, di rendere più facili le comunicazioni, di provocare una devozione personale, di allontanare l'ansietà. La sua esperienza è relativamente poco legata al contenuto del lavoro, in quanto ha più a che fare con le persone che con le politiche dell'organizzazione, anche se il suo maggior contributo è rivolto direttamente all'efficienza dell'azienda. Il suo leader istituzionale invece è principalmente un esperto nello sviluppo e nel mantenimento di una certa scala valori.”* Per approvare una decisione strategica è necessario compiere numerose indagini e analisi. In alcuni casi queste vengono fatte dallo staff, che non hanno a che fare con le operazioni correnti e pertanto non sono coinvolti nel controllo direzionale. L'organizzazione operativa, però, interagisce con lo staff, a cui è assegnato il compito di analizzare un determinato problema strategico. Le idee che sono alla base dei piani possono emergere ovunque all'interno dell'organizzazione: i pianificatori si avvalgono degli addetti al controllo direzionale per avere dei consigli riguardo a una specifica area di loro competenza. I dirigenti di linea, invece, sono le figure al centro del controllo direzionale. Essi, infatti, sono coloro che influenzano attraverso le proprie scelte le persone le cui

⁹ Philip Selznick, *Leadership in Administration*, Evaston, Ill. :Row, Peterson and Co., 1957 pagg. 27-28.

prestazioni vengono misurate. Lo staff, invece, ha l'obiettivo di raccogliere le diverse informazioni che sono necessarie nell'ambito del sistema di controllo direzionale e le elabora per tradurre i giudizi in cifre all'interno del budget. Le decisioni verranno prese, quindi, dagli organi di linea e saranno poi supportate dal lavoro dello staff. Ciò detto fino ad ora chiarisce il fatto che all'interno di questi due processi c'è sia un'attività di pianificazione sia un'attività di controllo. Il controllo nella pianificazione strategica è eseguito dall'alta direzione che ha necessità di seguire i progressi degli uffici di staff nell'analisi dei problemi per arrivare a delle decisioni, dare un metro di giudizio sia sulle capacità delle persone inserite nel processo, sia sulle procedure che devono essere conformi alle politiche generali. Per questo motivo il controllo nella pianificazione è meno sistematico e più complicato rispetto al controllo che viene esercitato nelle attività operative.

3. Il controllo operativo

Il seguente paragrafo tratta la terza ripartizione all'interno del modello descritto fino ad ora, ossia quella relativa al controllo operativo. Come già detto, il controllo operativo è quel processo attraverso il quale ci si assicura dell'efficacia e dell'efficienza nell'eseguire compiti specifici. Abbiamo già spiegato l'inesistenza di confini tra il controllo direzionale ed la pianificazione strategica, così come gli stessi non esistono tra il controllo direzionale e operativo in quanto tali processi sovrappongono presentano ampi margini di tangenza e, in taluni casi, di sovrapposizione. Il controllo operativo agisce in contesti e regole prese nell'ambito del sistema di controllo direzionale mentre la valutazione delle attività nelle quali applicare il controllo operativo costituisce parte del processo di controllo direzionale. Il controllo operativo si basa su compiti o attività individuali, come ad esempio: programmare in dettaglio e controllare il lavoro dei vari individui nel reparto, piuttosto che misurare il rendimento dell'intero reparto, prendere in esame i singoli articoli in magazzino, invece che considerare la gestione del magazzino nel suo complesso, prendere azioni specifiche riguardo il personale, invece di una politica del personale. La caratteristica principale di tale processo è che queste attività possono essere programmate. Il controllo operativo, quindi, è indirizzato all'analisi di compiti individuali o transazioni singole. Il controllo direzionale, invece, è indirizzato verso l'intero flusso di attività in corso in quanto si basa su

sintesi, aggregati, totali e non su specifici elementi. Il controllo operativo opera entro uno schema di procedure e regole definite dalla pianificazione strategica e dal controllo direzionale. Il controllo direzionale è un processo più complicato del controllo operativo in quanto ha minori standard in base ai quali viene valutata una prestazione. Un controllo operativo ottimale dovrebbe essere in grado di assicurare che le attività siano svolte come desiderato. Il sistema è razionale in quanto le azioni intraprese seguono una serie di regole logiche. Queste regole ricoprono in larga parte tutti gli aspetti di un problema ma non sempre possono essere applicate, di conseguenza verranno trattate dal giudizio umano. Al di fuori di tali eccezioni, l'utilizzo di regole è automatico e ciò si concretizza con la programmazione di un elaboratore che può sostituire l'impiego della mente umana. Nel controllo direzionale, invece, le considerazioni fatte dall'uomo sono predominanti. Il controllo operativo si basa su finanziaria informazioni spesso di natura non monetaria Tali informazioni sono spesso prodotte in tempo reale e sono relative ad eventi specifici, mentre i dati del controllo direzionale possono riferirsi sia al passato che al futuro e possono riguardare eventi diversi. Chi non fa questa distinzione idealizza un sistema capace di fornire alla direzione dati in tempo reale di ogni singola attività che viene svolta all'interno dell'azienda. Anche se questo fosse possibile, la direzione non sarebbe interessata ad un numero così elevato di dettagli. Piuttosto che sapere che un determinato lotto è passato da una posizione ad un'altra, la direzione ha l'interesse a capire se le operazioni svolte stanno

seguendo i piani stabiliti. Nel controllo direzionale, le informazioni riguardo ad eventi specifici, vengono prodotte in casi eccezionali, ossia quando o si crea una situazione non prevista nelle regole del controllo operativo o, quando vi è un evento significativo. E' importante avere determinati strumenti a supporto della direzione per prevedere tali eventi eccezionali poiché in questo caso il controllo direzionale e il controllo operativo si sovrappongono. Ulteriore contrasto tra il controllo operativo e quello direzionale riguarda l'importanza che hanno il sistema informativo ed il processo. Il primo, nel controllo direzionale, supporta la raccolta delle informazioni e motivarla motivazione del dirigente nell'individuare le decisioni migliori per l'intera organizzazione. Il successo o il fallimento del processo dipendono dalle caratteristiche del dirigente, cioè dal suo giudizio, dalla sua capacità, dalla sua abilità nell' influenzare gli altri. Nel controllo operativo il sistema è molto più importante del processo. Il sistema di controllo operativo stabilisce le azioni da intraprendere e alcune volte può prendere le decisioni autonomamente. Quando viene stabilito un sistema appropriato, i dirigenti avranno il solo compito di intervenire con delle azioni correttive per sopperire imprevisti che causano una notevole variazione delle operazioni o un cambiamento delle condizioni in cui le tecniche dovevano agire. Possiamo, quindi, dedurre che nel controllo operativo la direzione è poco coinvolta, lo è invece molto nel controllo direzionale.

Un altro modo per sottolineare la differenza tra controllo direzionale e controllo operativo è ponendo in evidenza che nel primo vengono prese delle decisioni in modo soggettivo, mentre nel secondo in modo oggettivo. Il dirigente non ha alcun mezzo per venire a conoscenza se egli sta esprimendo i migliori giudizi per l'azienda o meno, non può mai essere sicuro che ci siano ulteriori scelte migliori di quella presa. L'azione eseguita in tale processo è determinata in base a percezioni, sensazioni e intuizioni; gli input nascono dall'iniziativa umana. Nel controllo operativo, invece, l'azione specifica segue delle regole di decisione automatiche e prese già in precedenza. In questo caso, gli input nascono da una struttura formale matematica o da un modello che può essere affidato o meno ad un elaboratore. Da ciò consegue che gli individui che sono controllati all'interno del controllo operativo, possono lavorare con efficienza seguendo delle regole dettate dal sistema anche senza conoscerle. Nel controllo direzionale, invece, un dirigente che non è a conoscenza di determinate parti del sistema potrebbe lavorare in modo inefficiente.

L'obiettivo del seguente paragrafo, era quello di esaminare le differenze tra controllo operativo e controllo direzionale. Queste possono essere sintetizzate in due punti fondamentali: il primo è che il controllo operativo si basa su transazioni specifiche, mentre il controllo direzionale è centrato su un flusso continuo di operazioni. Il secondo è che mentre il controllo direzionale ha alcuni margini di soggettività, il controllo operativo si caratterizza per elevati livelli di oggettività.

Oggettivo perché riguarda quelle attività in cui la decisione da prendere può essere stabilita definita in maniera certa. Invece, nel controllo direzionale, le decisioni sono soggettive in quanto non vi è alcun metodo matematico per stabilire quale sia la miglior alternativa da prendere.

4. Punti di forza e di debolezza del modello di Anthony

Uno dei punti di forza sistema del modello di Anthony sopra esposto è sicuramente il pragmatismo¹⁰: il modello proposto è molto simile a un processo di governo o a qualsiasi altro processo decisionale di un'azienda. Si inizia con la definizione degli obiettivi e le relative strategie per raggiungerli e si perviene al controllo sia delle singole aree sia degli individui. Un ulteriore punto di forza è l'adattabilità del sistema in quanto si tratta di un modello facilmente traducibile in norme imperative e procedure impiegabili in strutture gerarchiche¹¹. L'eccessiva focalizzazione, invece, sulle informazioni interne e monetarie costituisce un punto di debolezza del modello in quanto queste ultime sono utili per misurare la performance solo di quelle aree focalizzate sulla ricerca dell'efficienza produttiva. Per tutte le altre aree, invece, il cui successo deriva dalla capacità di soddisfare il cliente o dalla capacità di previsione delle azioni dei concorrenti, queste misure perdono utilità. Il sistema,

¹⁰ Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989.

¹¹ Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, cit.

inoltre, lavora come se fosse una “scatola nera”: i manager sono a conoscenza degli input e degli output, ma non dei rapporti causa-effetto tra di essi e questi sono importanti per capire gli scostamenti tra obiettivi e risultati. Si innesca, inoltre, una scarsa attenzione sull’atteggiamento delle persone poiché analizzando i fattori che influiscono sulla performance non si tiene conto dell’impatto del comportamento degli individui. Si pensa soltanto a stabilire un obiettivo e ci si preoccupa di raggiungerlo. Infine, come sarà più ampiamente dibattuto nel corso del secondo capitolo, il modello di Anthony non prevedeva alcun meccanismo di ricompensa in caso di raggiungimento degli obiettivi.

CAPITOLO II

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE OGGI

1. Oltre il modello di Anthony

Intorno agli anni '70 il Modello di Anthony inizia ad entrare in crisi soprattutto a causa del cambiamento del mercato verificatosi proprio in quel particolare momento storico¹². I punti di forza del modello cedono il passo ai limiti già descritti nel primo capitolo. Ciò ha condotto all'affermazione di nuovi modelli che hanno favorito la nascita e l'affermazione di nuovi approcci di pianificazione programmazione e controllo. Le diverse soluzioni interpretative hanno accresciuto la consapevolezza dell'importanza di utilizzare tali sistemi in contesti di mercato dinamici ed hanno contribuito a rappresentare tali sistemi come un insieme di regole e di principi finalizzati a supportare ed orientare i processi decisionali aziendali verso il perseguimento degli obiettivi dell'organizzazione. Notiamo, quindi, come si passi da un'attività ispettiva (controllo sull'operato dei dipendenti), ad un'attività di governo e di guida dell'azienda¹³. Attraverso il monitoraggio dell'andamento

¹² Castellano N., *Controllo di gestione ed informazioni: un approccio integrato*, Giuffrè, Milano, 2003.

¹³ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, Arezzo, Knowità, 2018.

dell'attività, si cerca di raccogliere più informazioni possibili per rendere efficace il processo decisionale dei manager. Preventivamente, il sistema permette di verificare la fattibilità tecnica ed economica dei programmi stabiliti. Durante la gestione, si analizzano gli obiettivi prefissati con i risultati ottenuti, per controllare se le scelte aziendali sono coerenti, e in alternativa, proporre delle azioni correttive. Alla fine dell'anno, il sistema di pianificazione, programmazione e controllo, permette di verificare la presenza o meno di un disallineamento tra il dato preventivo e quello consuntivo e accertare i motivi di tale scostamento per migliorare poi le azioni future. In questo senso, tale sistema, coordina l'attività di gestione, favorendo la coerenza tra gli obiettivi delle singole unità organizzative e quelli definiti a livello aziendale per garantire l'unitarietà della gestione¹⁴. Nel momento in cui vengono fissati degli obiettivi, ogni individuo viene responsabilizzato poiché ha la capacità di influenzare l'impiego di mezzi e risorse per raggiungere tali obiettivi. E' necessario, però, che vengano comunicate le priorità dell'azienda cercando di allineare i comportamenti degli individui con gli obiettivi aziendali. Una volta responsabilizzati, i dipendenti saranno motivati e, attraverso un sistema premiante, aumenta la probabilità che i comportamenti individuali siano utili al raggiungimento degli obiettivi prefissati¹⁵. Anthony, nel suo modello, non riconosceva l'utilità di una cultura meritocratica, in quanto la

¹⁴ M. Gatti, Chiucchi M.S., *Sistemi di programmazione e controllo di gestione*, pag.11., Giappichelli, 2018

¹⁵ M. Gatti, Chiucchi M.S., *Sistemi di programmazione e controllo di gestione, op.cit*, pag. 11-12.

riteneva una funzione affidata alle Risorse Umane. Oggi, invece, questa è parte integrante del controllo di gestione poiché si è ritenuto necessario premiare gli individui facenti parte di un'azienda qualora vengano raggiunti determinati risultati.

2. Il monitoraggio dei risultati a supporto delle decisioni aziendali

Per dare inizio a questo paragrafo, occorre esplicitare una definizione di controllo dei risultati, o controllo di gestione. *“Si fa riferimento a quelle forme di controllo che mirano ad influenzare le decisioni e i comportamenti individuali e organizzativi all'interno di organismi economici, così da renderli coerenti con il perseguimento degli obiettivi aziendali tramite la responsabilizzazione su parametri-obiettivo operata mediante processi formali di valutazione della performance”*¹⁶. Esso si fonda sull'attuazione di un processo continuo che impiega un *“ciclo di feedback”*, ossia un confronto tra risultati conseguiti ed obiettivi programmati¹⁷. Il controllo dei risultati, quindi, presuppone, innanzitutto, la definizione di obiettivi aziendali e la determinazione delle azioni da intraprendere per il loro raggiungimento, sia nel breve che nel medio- lungo tempo. Il controllo di gestione può condizionare diverse variabili¹⁸: in prima istanza, l'efficienza manageriale intesa come sia la possibilità di gestire l'azienda e la consapevolezza di tale

¹⁶ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit., p.56

¹⁷ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit., p.56

¹⁸ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit., p.57

capacità, sia la qualità del lavoro portato a termine dai manager. Inoltre, il controllo può influenzare il clima organizzativo creando diverse tensioni emotive all'interno dell'azienda (stress o soddisfazione). Infine, il livello di motivazione individuale, poiché l'azienda fissando degli obiettivi, spinge gli individui a svolgere delle azioni per perseguirli. A tal riguardo, si dà molta importanza alle implicazioni culturali e comportamentali poiché il fine è quello di eliminare gli scostamenti derivati dalla gestione, monitorando continuamente i risultati ed il loro grado di raggiungimento sul quale vengono responsabilizzati gli individui, influenzando così i loro comportamenti.

Un sistema di controllo dei risultati è uno strumento utile per la gestione aziendale per conseguire i risultati previsti. Per applicarlo si suppone:

- la conoscenza e l'accurata definizione degli obiettivi da perseguire;
- la capacità di influire da parte degli individui o dei gruppi che ne sono responsabilizzati, sulle aree di risultato ritenute desiderate;
- l'efficace misurazione dei risultati ottenuti come espressione del grado di raggiungimento degli obiettivi;
- l'abilità del processo di controllo nel porre in essere azioni correttive per modificare il funzionamento del sistema stesso ed eliminare, così, gli eventuali scostamenti negativi, ripristinando le condizioni operative ottimali; ciò richiede, a

sua volta, un'ideale comunicazione delle informazioni necessarie all'individuazione delle iniziative da intraprendere e un'adeguata motivazione di tutti i soggetti coinvolti ad agire secondo le modalità così definite.

Data questa importanza sul controllo del comportamento degli individui, per ottenere migliori risultati, negli ultimi anni hanno avuto una crescente importanza alcuni strumenti in grado di far sì che i dipendenti controllino autonomamente i propri comportamenti o che i dipendenti si controllino autonomamente oppure reciprocamente. Tale strategia fonda le sue basi sulla condivisione da parte dei dipendenti, di principi, valori e norme comportamentali uniformi in grado di renderli più efficaci nel lavoro poiché hanno fra di loro dei legami emotivi. Questo tipo di controllo è importante poiché il mantenimento costante dell'ambiente interno permette di non subire in modo passivo i cambiamenti che avvengono dall'esterno.

Nel momento in cui l'azienda decide di indirizzare i comportamenti degli individui e organizzativi mediante l'attuazione di un controllo dei risultati e dopo una verifica delle possibilità di implementarlo, particolare attenzione deve essere posta alla definizione dei singoli elementi del sistema. La prima decisione che va presa è il grado di profondità del sistema, ossia quali e quanti destinatari deve raggiungere il controllo. E' facile capire come tale sistema sia utile ed efficace come metodo di controllo delle figure professionali all'interno dell'azienda che ricoprono funzioni

più elevate che hanno *“la responsabilità di raggiungere un risultato, più che di svolgere un compito”*¹⁹. Dopo aver scelto i destinatari del controllo, si determina l’oggetto specifico ossia le giuste dimensioni di risultato ritenute desiderate. Queste ultime devono essere coerenti con le strategie e le finalità aziendali poiché si cerca di evitare di ottenere risultati non voluti. Questo potrebbe accadere quando i vertici aziendali non hanno chiari gli obiettivi di fondo dell’organizzazione e ciò comporta di arrivare a mete non desiderate. E’ importante, inoltre, non solo individuare le giuste performance da controllare, ma anche saperle comunicare, in modo tale che ogni responsabile sappia quali risultati siano più importanti o meno per l’azienda.

Determinato l’oggetto, si passa all’individuazione delle misure di risultato, ossia degli indicatori che esplicitano la performance o di un individuo o di un gruppo.

Le misure possono essere diverse e variano in base all’esigenza informativa che si ha. In generale, le performance dei responsabili che ricoprono un livello più elevato, sono misurate ricorrendo a indicatori monetari mentre le performance dei dipendenti di grado più basso possono essere monitorate in termini di risultati operativi²⁰. Con i cambiamenti del mercato si sono voluti integrare alle informazioni contabili, i fattori critici che realizzano il successo come ad esempio: l’innovazione, la qualità, l’identità dell’azienda rispetto all’ambiente di riferimento

¹⁹ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit., p.63

²⁰ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit., p.65

ecc. Questi indicatori devono avere determinate caratteristiche per essere facilmente rilevabili e capaci di provocare i comportamenti utili al raggiungimento degli obiettivi aziendali.

- *coerenza*: le misure di performance devono essere in linea con le dimensioni di risultato selezionate e realmente capaci di rilevarne l'andamento;

- *precisione*: indicatori imprecisi aumentano il rischio che i vertici aziendali giudichino in maniera scorretta le performance conseguite;

- *oggettività* nella misurazione;

- *tempestività*: la rapidità con cui le prestazioni vengono rilevate ha degli effetti positivi non solo sull'opportunità e sull'efficacia degli eventuali interventi che si possono rendere necessari, ma anche sulla motivazione degli individui;

- *comprensibilità*: poiché quando il significato gestionale e le modalità di calcolo di un indicatore non è compreso dal suo destinatario, diviene difficile riuscire a capire di cosa si è ritenuti responsabili.

Il processo descritto fino ad ora presenta dei vantaggi ma anche degli svantaggi determinati soprattutto dal comportamento delle persone. Tra i vantaggi riconosciamo, la capacità di articolare le finalità dell'azienda in obiettivi specifici assegnati ai vari centri di responsabilità, in modo tale da garantire il coordinamento

tra le attività²¹. Il controllo dei risultati è anche utile per la comunicazione poiché rende note le aree di risultato che sono importanti, indicando ai dipendenti cosa ci si aspetta da loro.

L'attività di monitoraggio aiuta a comprendere il grado di implementazione delle strategie, analizza in che modo operano le singole unità organizzative. Questo favorisce la comprensione degli errori passati e permette di definire più accuratamente le azioni future. Riguardo alla cultura d'azienda, il controllo permette di creare un ambiente meritocratico, dove i riconoscimenti vengono dati ad i dipendenti in base al loro merito individuale.

Il controllo, dunque, rappresenta un meccanismo in grado di guidare i comportamenti individuali e organizzativi verso il raggiungimento delle finalità aziendali. Tali vantaggi però, possono essere limitati in presenza di diverse problematiche:

- *distorsioni comportamentali*: sono dei modi di agire difformi dagli obiettivi dell'azienda e si verificano quando la specificazione dei risultati attesi è incompleta. Queste distorsioni si sono verificate negli ultimi anni in quanto venivano utilizzati in modo eccessivo indicatori monetari che si sono rivelati orientati al breve e non capaci di cogliere totalmente le dimensioni della performance;

²¹ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit.

- *trucchetti manageriali*: consistono nella manipolazione dei risultati da parte del soggetto controllato, il quale può riportare performance più elevate rispetto a quelle effettivamente raggiunte e ciò può condurre nei periodi successivi a determinare obiettivi ancora più sfidanti, dando inizio, però, ad un processo non sostenibile nel lungo periodo;

- *atteggiamenti negativi*: possono verificarsi quando vi è un'eccessiva responsabilizzazione sui risultati che porta all'assunzione di comportamenti negativi come resistenze, conflitti, a discapito del clima interno aziendale.

Può accadere, inoltre, che i dipendenti non credano più nelle funzionalità del controllo di gestione: questo si verifica quando gli obiettivi di performance vengono considerati troppo difficili, senza significato, quando il processo di misurazione dei risultati è ritenuto non congruo, obiettivo ed equo. Ciò porta i soggetti a opporre resistenza e a non impegnarsi nel raggiungimento degli obiettivi. Infine, tutti questi eventi si presentano sottoforma di costi indiretti e devono essere necessariamente considerati in sede di definizione del sistema in quanto possono provocare il fallimento della sua adozione o del suo funzionamento in azienda.

3. Funzione motivazionale del sistema di controllo di gestione

Recentemente, il successo aziendale dipende dalla valorizzazione e dallo sviluppo del capitale umano in quanto quest'ultimo genera valore aggiunto ed un è fattore essenziale di vantaggio competitivo. Ciò ha creato la consapevolezza nelle aziende, di considerare le persone non più come generatrici di costo, ma come una risorsa sulla quale investire costantemente. Infatti, le imprese stanno investendo sempre più tempo e risorse nella selezione di un personale adeguato. Di fondamentale importanza è anche la capacità dell'azienda di motivare gli individui ed incentivarli a raggiungere gli obiettivi prefissati.

Il sistema incentivante è un meccanismo in cui in certe date prefissate, viene valutato l'operato dei responsabili sulla base del confronto tra risultati raggiunti e quelli preventivati²². Il sistema di incentivazione è, quindi, un meccanismo complesso a cui vengono riconosciute determinate funzioni:

- *funzione informativa*: i sistemi di incentivazione fanno in modo che i dipendenti siano costantemente informati in merito all'importanza relativa di aree di risultato a volte fra loro conflittuali quali, ad esempio, i costi, la qualità ecc.;

- *funzione motivazionale*: si ottiene quando il sistema prevede degli incentivi al raggiungimento di determinati obiettivi. L'aspettativa per il dipendente per il conseguimento di tali risultati sarà un ritorno tangibile ragionevolmente certo,

²² S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit.

mentre per l'azienda è che l'incentivo spinga le persone ad impegnarsi e a fornire prestazioni sempre migliori;

- *funzione competitiva*: deriva dal contributo nell'attrarre e mantenere le risorse migliori presenti sul mercato attraverso configurazioni di politiche retributive con mix particolarmente appetibili di componenti variabili legate al merito e ai risultati raggiunti.²³

Esistono diversi sistemi di incentivazione che possono essere raggruppati in due macrocategorie: materiali e possono essere monetari o non, ed organizzativi ossia legati all'apprendimento e sviluppo o legati all'ambiente di lavoro.

Tra quelle monetarie troviamo: *i bonus* o premi di prestazione che costituiscono una retribuzione *una tantum*, l'acquisizione di quote azionarie o stock option, ossia l'acquisizione differita di azioni ad un prezzo prefissato, ecc.

Tra le non monetarie, invece, rientrano i *fringe benefits*, che sono dei beni o servizi erogati a particolari categorie di dipendenti in aggiunta alla retribuzione principale. Infine, tra le organizzative, troviamo i sistemi di carriera, la formazione, i pubblici riconoscimenti, ecc.

Gli incentivi dati dall'azienda possono essere erogati sia ad un gruppo, sia al singolo individuo. Entrambi possono portare a dei problemi all'interno dell'azienda.

²³ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit.

Riguardo ai premi di gruppo, si forma ad esempio, il fenomeno del *free riding*²⁴, ossia quel comportamento elusivo di alcuni individui che dietro la copertura del gruppo nascondono un comportamento poco impegnato e non collaborativo e questo porta però gli individui più dotati a fornire prestazioni aggiuntive volte a colmare il vuoto lasciato dai soggetti che non lavorano per il gruppo. Riguardo invece ai premi individuali, può verificarsi il deterioramento del clima aziendale, a causa delle reazioni di coloro che sono stati valutati negativamente, oppure l'eccessivo sviluppo di comportamenti competitivi tra i dipendenti. La soluzione migliore spesso è la combinazione tra obiettivi di squadra ed obiettivi individuali. Per far sì che l'incentivo motivi gli individui, questi devono essere di valore, comprensibili, tempestivi:²⁵

- all'incentivo deve essere riconosciuto un valore significativo altrimenti questo potrebbe non motivare il dipendente. Potrebbe essere efficace avere un sistema di incentivazione personalizzato a seconda delle preferenze dei singoli dipendenti in quanto si otterrebbero maggior beneficio e minori costi. Nella realtà, è troppo complicato avere una lista delle varie preferenze, quindi all'azienda conviene avere un unico sistema;

²⁴ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit.

²⁵ S. Marasca, L. Marchi, A. Riccaboni, *Controllo di gestione*, op. cit.

- la ricompensa deve essere comprensibile in quanto i dipendenti devono capire per quale motivo gli è stata data;
- l'incentivo, se tempestivo, garantisce un effetto motivazionale più elevato rispetto a quelli erogati in ritardo.

Per concludere, creare motivazione all'interno dell'azienda è fondamentale per sviluppare tra i collaboratori un forte attaccamento all'organizzazione di cui fanno parte. Nell'attuale contesto economico ricercare le migliori competenze e strutturare l'impresa in modo tale che il personale possa dare il meglio di sé non è mai facile. Oggi, a differenza del passato, il successo di una azienda dipende non più dalla qualità e la quantità delle risorse disponibili, ma il modo in cui esse vengono organizzate ed utilizzate.

CONCLUSIONI

Le considerazioni sin qui riportate, mostrano come l'adozione di un sistema di controllo di gestione possa condurre al raggiungimento di considerevoli vantaggi per l'intero governo aziendale in termini comunicazionali, motivazionali e culturali.

Esso però, può essere efficacemente implementato solo se gli obiettivi da raggiungere sono stati efficacemente compresi e risultano misurabili e, in particolare, se i destinatari siano responsabilizzati sugli stessi in modo tale da garantire una certa influenza sugli stessi.

Anche se questi presupposti si verificassero, non sempre un controllo di gestione garantisce esiti positivi. La semplice adozione di un sistema di controllo di gestione, infatti, non è sufficiente a far sì che i numerosi benefici descritti sino ad ora, si manifestino e durino nel tempo. Per garantire il perseguimento delle potenzialità legate a tale sistema e precedentemente discusse, occorre che il sistema di controllo di gestione sia fortemente legato allo specifico contesto organizzativo, sociale e culturale e che tutti i membri dell'organizzazione ne comprendano l'importanza. Inoltre, è necessario tenere in considerazione il cambiamento dei contesti in cui l'impresa agisce, caratterizzati da forte incertezza ed alta competitività. Per sopravvivere, quest'ultima è chiamata ad attuare un costante processo di

adattamento alle mutevoli condizioni ambientali. Occorre quindi, saper prevedere e comprendere cosa accadrà in futuro, in modo tale da mettere in atto una serie di accorgimenti che permettano il pieno sfruttamento dei benefici di tale sistema e di ridurre al minimo il sorgere di spiacevoli inconvenienti. Questa è la principale finalità del controllo di gestione ed è per questo motivo che lo stesso risulta di fondamentale importanza per tutte quelle imprese che si pongono l'obiettivo di essere al "passo con i tempi" e di garantire una crescita continua e costante senza andare ad intaccare l'equilibrio economico aziendale.

BIBLIOGRAFIA

Anthony R., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Andrews K.R., “*A Concept of Corporate Strategy*”, memoria presentata alla undicesima riunione annuale dell’ Institute of Management Sciences, Pittsburgh, 13 marzo 1964.

Beckett J.A., *Motivation and Systemation –New Realities for Industrial Management*, Durham, N. H.: Whittemore School of Business and Economics, University of New Hampshire, 1963.

Castellano N., *Controllo di gestione ed informazioni: un approccio integrato*, Giuffrè, Milano, 2003.

Chester. I. Barnard” *The Function of the Executive*”, Cambridge, Harvard Un. Press, 1938.

Gatti M. e Chiucchi M.S., *Sistemi di programmazione e controllo di gestione*, Giappichelli, 2018

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

Marasca S., Marchi L. e Riccaboni A., *Controllo di gestione*, Arezzo, Knowità, 2018

Selznick P., *Leadership in Administration*, Evaston, Row, Peterson and Co., 1957