



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**GESTIRE LA DIMENSIONE IMMATERIALE DEL  
CONTROLLO DI GESTIONE NELLE PMI:  
QUALI PROSPETTIVE?**

**MANAGING THE CULTURAL DIMENSION OF MANAGEMENT  
CONTROL SYSTEMS IN SMEs:  
WHICH PERSPECTIVES?**

Relatore:  
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:  
Chiara Ribichini

Anno Accademico 2021/2022

*Alla pacatezza di mio fratello Riccardo e  
alla creatività di mia sorella Matilde.  
Siete per me fonte di ispirazione.*

## INDICE

<b>Introduzione .....</b>	<b>Pag. 4</b>
---------------------------	---------------

### **Capitolo 1: La dimensione immateriale nel controllo di gestione.**

1.1 Caratteri distintivi del sistema di controllo di gestione .....	Pag. 6
1.2 Il controllo di gestione oggi: aspetti evolutivisti .....	Pag. 8
1.3 Le componenti del sistema di controllo di gestione .....	Pag. 10
1.4 La dimensione immateriale .....	Pag. 12
1.4.1 Il ruolo intimamente assegnato al controllo .....	Pag. 13
1.4.2 Le modalità di gestione del controllo di gestione .....	Pag. 16
1.4.3 Lo stile di controllo .....	Pag. 18

### **Capitolo 2: La dimensione immateriale del controllo delle piccole e medie imprese.**

2.1 Aspetti introduttivi .....	Pag. 25
2.2 La piccola-media impresa: aspetti caratterizzanti .....	Pag. 26
2.3 Il controllo di gestione nelle piccole medie imprese .....	Pag. 28
2.4 Proposte di sviluppo del sistema di controllo di gestione nelle PMI agendo sugli aspetti comportamentali .....	Pag. 32

2.5 La dimensione immateriale del sistema di controllo di gestione nelle PMI:  
alcune considerazioni ..... Pag. 37

**Conclusioni ..... Pag. 43**

**Bibliografia ..... Pag. 46**

## INTRODUZIONE

Di frequente l'introduzione di un sistema di controllo di gestione all'interno del contesto aziendale fa manifestare nei collaboratori preoccupazione e timore. Essi, infatti, percepiscono l'attività di controllo come mero strumento di mediazione tra compiti assegnati e risultati ottenuti, volta ad attribuire premi e punizioni in maniera rigida e fiscale.

La presente trattazione si propone di stimolare una lettura del sistema di controllo di gestione diversa da quanto solitamente emerge anche nella prassi. Cercando di andare oltre il *mito degli indicatori*, si esamina il sistema di controllo di gestione come interazione di elementi intangibili ed immateriali che si aggiungono al bagaglio puramente tecnico-contabile dell'impresa.

Il focus sarà, pertanto, sull'importanza rivestita dalla condivisione e dalla diffusione di una cultura aziendale capace di motivare, responsabilizzare e coordinare i vari organi aziendali nonché sulla condotta che dovrebbe essere tenuta dall'Alta Direzione, volta cioè a comunicare le priorità aziendali facendo sentire i collaboratori partecipi di un progetto comune.

A tal fine, nel capitolo primo si tratterà il sistema di controllo di gestione, partendo da una visione generale sino a giungere agli aspetti evoluti ai quali le imprese

attualmente sul mercato dovrebbero aspirare. Nello stesso capitolo si entrerà nel dettaglio di una delle due dimensioni del controllo, per l'appunto la dimensione immateriale, che va a risaltare la componente più intangibile e relazionale dello stesso.

Nel capitolo secondo, invece, si analizzerà il contesto aziendale delle piccole-medie imprese, in quanto caratterizzante il tessuto economico nazionale e peculiare dal punto di vista del controllo di gestione. Di questa realtà ne saranno analizzati i connotati salienti, mettendone in evidenza quelli che più rendono difficoltosa l'introduzione di un efficace sistema di controllo di gestione e proponendo possibili soluzioni. Il capitolo si conclude con riflessioni personali sulle modalità di introduzione del controllo di gestione nelle piccole-medie imprese, come prodotto delle conoscenze acquisite durante il percorso di studi.

## **CAPITOLO I**

### **LA DIMENSIONE IMMATERIALE NEL CONTROLLO DI GESTIONE**

#### **1.1 CARATTERI DISTINTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE**

E' bene oggi parlare di controllo di gestione in seguito all'importanza che questo ha assunto negli ultimi vent'anni come strumento di supporto e intervento rapido per l'impresa di fronte all'ipercompetizione nonché come mezzo per comprendere e misurare le reali performance aziendali. Difatti, fino all'inizio degli anni Novanta il controllo era visto come materia di "contabili" e il numero di contributi accademici sul tema era piuttosto limitato.

Una prima definizione di controllo di gestione viene fornita nel 1965 da Robert N. Anthony (scuola di Harvard) che lo definisce come: "il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute e usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione"<sup>1</sup>. Emergono, dunque, i fondamentali di efficienza ed efficacia che necessitano di

---

<sup>1</sup> Bubbio A., 2012, Il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa, *Sviluppo & Organizzazione*.

essere spiegati in termini tecnici economico-aziendali. L'efficienza è l'attitudine dell'impresa o dei suoi sub-sistemi ad ottimizzare gli input occorrenti per ottenere un determinato volume di output. L'efficacia, invece, rappresenta l'attitudine a raggiungere gli obiettivi prefissati e, proprio per tale motivo, non ha una definizione univoca ma può riguardare più aspetti (quantità, qualità, tempestività, ecc.).<sup>2</sup> Entrambe le nozioni si ricollegano agli obiettivi di fondo della gestione, definiti in sede di pianificazione strategica dall'alta direzione, i quali rappresentano il "faro" nello sviluppo dell'azienda stessa. Tali obiettivi di lungo periodo devono essere chiari, espliciti e quantificabili al fine di essere monitorati, nonché si rende necessaria una loro declinazione coerente nel breve periodo così che non rimangano "lettera morta".

L'introduzione del controllo di gestione all'interno dell'azienda vede attori imprescindibili identificabili nella direzione aziendale e nella figura del controller. La direzione aziendale è data dall'unione di Alta Direzione e manager (*di line*). Questi ultimi, grazie all'attività di reporting, vengono informati sull'andamento della gestione al fine di poter prendere decisioni necessarie al raggiungimento degli obiettivi di cui sono responsabili. Il controller, invece, in quanto organo *di staff* a "servizio" della line, è una figura dotata di competenze specialistiche in campo economico-finanziario con ruolo *di supporto* alla direzione aziendale. Nello

---

<sup>2</sup> Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Varese, 2000



specifico il controller si occupa di progettare il sistema assicurandone un corretto funzionamento e mantenimento, di rilevare i dati di supporto alle scelte dei manager, di assistere questi ultimi nella presa di decisioni dando loro una consapevolezza e una sensibilità economico-finanziaria, di coordinare l'azione dell'intera linea al raggiungimento degli obiettivi aziendali. Le competenze del controller devono quindi espandersi su più fronti, in primis nella contabilità direzionale, nei sistemi di Information and Communication Technology, nel business in cui opera l'azienda. Indispensabile è un atteggiamento collaborativo fra i manager e il controller, tuttavia nella realtà non esistono “ricette” valide in assoluto. La letteratura specialistica, infatti, ha dimostrato che in alcuni casi un eccessivo coinvolgimento dei subordinati può rivelarsi addirittura controproducente.<sup>3</sup>

## **1.2 IL CONTROLLO DI GESTIONE OGGI: ASPETTI EVOLUZIONISTICI**

La definizione di controllo di gestione appena esposta può portare ad equivoci di interpretazione. Invero, il termine “controllo” evoca sovente idee di verifica “ispettiva” o “punitiva” generando nel personale aziendale un atteggiamento di resistenza. In aggiunta il sistema di controllo è uno strumento certamente in grado di migliorare la gestione ma incapace di sostituirsi al management: il monitoraggio

---

<sup>3</sup> Brusa L., 2000, op. cit.

dei risultati conseguiti non è garante del miglioramento delle performance aziendali. In questo senso, occorre andare oltre il “mito” degli indicatori<sup>4</sup>, intervenendo nella cultura interna e riponendo attenzione nella formazione del personale. Pertanto, il sistema di controllo di gestione è un mix di elementi che si aggiungono al bagaglio puramente tecnico-contabile e che si sostanzia nel responsabilizzare, motivare, coordinare i vari organi e comunicare loro le priorità aziendali.

Proprio in tale direzione, nel 1988 Robert N. Anthony fornisce una nuova definizione di controllo di gestione, spinto dai lavori di Kaplan e Johnson tra cui “Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting”<sup>5</sup>. Il controllo di gestione è definito come: “il processo attraverso il quale i manager inducono gli altri membri dell’organizzazione ad attuare le strategie dell’organizzazione”<sup>6</sup>. Questa nuova prospettiva lascia trasparire una sensibilità verso aspetti organizzativi e comportamentali, presentando il sistema di controllo come un “accumulatore” e un “diffusore” di valori condivisi ed istituzionalizzati, racchiusi nel concetto di cultura aziendale. L’istituzionalizzazione richiede un cambiamento culturale interno che, secondo Schein, è possibile in presenza di situazioni di crisi e shock di

---

<sup>4</sup> Busco C., Giovannoni E. e Riccaboni A., *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamenti e le novità*, IPSOA, Milanofiori Assago, 2011.

<sup>5</sup> Robert S. Kaplan, Thomas H. Johnson, *Relevance Lost. The rise and fall of Management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

<sup>6</sup> Robert N. Anthony, *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988.

natura esterna o interna, quando lo stato di sicurezza psicologica e ontologica viene minacciato. Gli shock stimolano un processo di “scongelo” dei valori preesistenti (unfreezing), di ridefinizione cognitiva (cognitive re-definition) e “ri-congelamento” dei valori organizzativi (refreezing)<sup>7</sup>.

Pertanto, il sistema di controllo di gestione non può essere individuato solo negli strumenti attraverso i quali lo stesso si svolge. Piuttosto, esso è composto anche da elementi immateriali e sociali che possono influenzarne significativamente il funzionamento.

### **1.3 LE COMPONENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE**

Alla luce di quanto esposto, si è compreso che elementi quali i centri di responsabilità, il processo di controllo e la contabilità direzionale, per quanto cruciali non costituiscono, da soli, l'essenza del sistema di controllo. Se, da un lato, questi permettono una produzione di dati utili a monitorare l'attività aziendale, dall'altro non garantiscono il loro effettivo utilizzo all'interno dei processi decisionali ed operativi dell'impresa. Occorre, dunque, porre l'attenzione anche su aspetti culturali e comportamentali, allargando le tradizionali prospettive di analisi ed introducendo i concetti di dimensione materiale e immateriale<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Schein E.H., *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1992.

<sup>8</sup> Riccaboni A., *Performance ed incentivi. Il controllo dei risultati nella prospettiva economico-aziendale*, CEDAM, Padova, 1999.

La dimensione materiale è così definita in quanto si sostanzia in un insieme di procedure e documenti formali *tangibili* come report e organigrammi. A sua volta, essa è scomponibile in una componente statica e in una componente dinamica, quest'ultima racchiusa nel processo che rende il controllo operativo. La componente statica rappresenta, invece, la parte più "strutturale" del controllo e consta della struttura organizzativa, vale a dire la mappa delle responsabilità, e della struttura tecnica di supporto, somma della struttura informativo-contabile e tecnico-informatica.

Al fine di includere nel sistema di controllo gli elementi meno visibili e più profondi si rinvia alla dimensione immateriale, costituita da fattori che difficilmente si prestano ad essere illustrati in documenti formali o regolamenti interni. Quando si tratta della dimensione immateriale tipicamente si allude al ruolo intimamente assegnato al controllo dal top management e alle modalità di gestione del controllo.<sup>9</sup> Nei successivi paragrafi si avrà modo di andare nel dettaglio di questi due aspetti. Per ora è sufficiente evidenziare che tale dimensione è fortemente influenzata da variabili istituzionali, culturali e sociali sia interne che esterne all'azienda e che parte di esse, essendo intangibile, risulta difficile da monitorare e modificare.

L'aver individuato il sistema di controllo di gestione come il risultato di una dimensione materiale e di una immateriale è sicuramente d'aiuto a livello teorico,

---

<sup>9</sup> Riccaboni A., 1999, Op. cit.

tuttavia non bisogna trascurare la relazione di dipendenza biunivoca che vi è tra le due. Volendo fare un esempio: il modo in cui viene predisposto il budget o il report, attinenti alla dimensione statica, non può che essere vincolato dal ruolo intimamente assegnato al controllo da parte dei vertici. Ma ancora, la modalità attraverso cui viene predisposta la mappa delle responsabilità influenza notevolmente la funzione che i vertici assegnano al controllo<sup>10</sup>.

Il modo in cui le due dimensioni si correlano e interagiscono è determinante per captare l'effettivo ruolo che riveste il sistema di controllo all'interno della dimensione aziendale.

#### **1.4 LA DIMENSIONE IMMATERIALE**

L'idea di fondo dei successivi paragrafi è di favorire la comprensione che lo studio dei processi di pianificazione e controllo non può prescindere da “chi fa che cosa e come”, risultando indispensabile un'apertura di veduta sugli aspetti più profondi e meno tangibili della realtà aziendale. Invero, se così non fosse si sarebbe portati a pensare che qualsiasi meccanismo o strumento di controllo possa essere replicato in un qualsivoglia contesto aziendale generando i medesimi effetti. Il focus sarà

---

<sup>10</sup> Marasca S., Marchi L. e Riccaboni A., Controllo di gestione. Metodologie e strumenti, Knowità Editore, Arezzo, 2009.

dunque sugli aspetti “soft” del controllo di gestione, vale a dire le variabili organizzativo-comportamentali e la cultura aziendale<sup>11</sup>.

Nel proseguo si andranno ad esporre le principali componenti della dimensione immateriale, consapevoli di non esaurire interamente l’argomento in quanto la demarcazione di entità intangibili risulta complessa.

#### **1.4.1 Il ruolo intimamente assegnato al controllo**

L’analisi della dimensione immateriale richiede una definizione del ruolo intimamente assegnato al controllo dal top management, ovvero la funzione che i vertici organizzativi nel loro cuore e nel loro cervello attribuiscono effettivamente al controllo<sup>12</sup>. Non di rado, il ruolo formalmente dichiarato del controllo non coincide con l’effettiva percezione che si ha dello stesso in azienda. Per tale motivo, risulta necessaria un’analisi del rapporto che si instaura fra il controller e la line.

La cooperazione che vi dovrebbe essere fra i due soggetti viene messa in discussione in circostanze ove il ruolo del controller viene identificato in colui che, dotato di potere impersonale e burocratico, controlla il management, individuando gli errori e sostituendosi a questo nella presa di decisioni. Una tale considerazione della figura del controller porta all’instaurarsi di un rapporto conflittuale tra lo stesso e la line, lontano da quanto ritenuto auspicabile. Vi sono poi situazioni ove

---

<sup>11</sup> Brusa L., 2000, op. cit.

<sup>12</sup> Busco C., Giovannoni E. e Riccaboni A., 2011, op. cit., p. 14.

la line manifesta una sorta di indifferenza verso il controller, visto come un semplice contabile che produce informazioni non utili al management per la presa di decisioni. In questi casi, indipendentemente dalla presenza del controller e dal ruolo formalmente dichiarato, i manager tendono a costruirsi un proprio sistema di controllo supportando la presa di decisioni con le informazioni prodotte dal sistema informatico aziendale. L'importanza di sviluppare il sistema di controllo è, invece, tangibile nel momento in cui il controller viene qualificato come consulente gestionale a servizio della line, ovvero come colui che analizza e interpreta le informazioni supportando attivamente i manager nella presa di decisioni. Benché tale situazione si allinei ai corretti canoni di un'organizzazione razionale, trova di rado applicazione nelle realtà gestionali. Alla base vi sono motivazioni quali un atteggiamento diffidente della line verso chi non svolge compiti operativi, una scarsa propensione del controller nel vedere i manager come un cliente da servire e un'insufficiente cultura aziendale sui fattori economico-aziendali. Il ritenere il controller una figura indispensabile è, infatti, tipico delle grandi aziende ove la complessità della gestione rende tale visione imprescindibile. Tuttavia molteplici sono le ragioni per ritenere ragguardevole la presenza del sistema di controllo anche nelle imprese di minori dimensioni, difatti il controller risulta indispensabile per infondere nel management una sensibilità e una consapevolezza economico-finanziaria. Inoltre, il supporto che viene dato alla line deve essere ad hoc e calato sulle peculiarità aziendali. Entrambi gli aspetti appena definiti difficilmente

risultano garantiti dal sistema informatico aziendale, per quanto questo possa essere sviluppato ed evoluto non è in grado di coordinare le informazioni e le decisioni in vista del conseguimento degli obiettivi aziendali<sup>13</sup>.

Come già segnalato in precedenza non è detto vi sia una corrispondenza fra quanto dichiarato formalmente dall'azienda e il ruolo effettivamente ricoperto dal controller e dal sistema di controllo all'interno della stessa. Spesso, il ricorso a strumenti di controllo viene annunciato solo per esigenze di legittimazione verso gli stakeholder o per rispondere ad obblighi previsti dalla legge e a specifiche regolamentazioni di settore, ne sono un esempio i servizi pubblici locali e la pubblica amministrazione. Chiaramente, questo disallineamento funziona fintantoché non risulta possibile individuare obiettivi tecnico-contabili facilmente misurabili in grado di esprimere con precisione le performance ritenute accettabili dagli stakeholder, in tali circostanze l'adozione di comportamenti meramente simbolici non risulta più sufficiente ed occorre intraprendere seri sforzi per la messa in pratica di un meccanismo di controllo di supporto al raggiungimento delle finalità aziendali.

Pertanto la prassi ormai consolidata nella maggioranza delle imprese vede un utilizzo del sistema di controllo limitato che non sfrutta appieno le possibilità di miglioramento in termini di efficacia ed efficienza e che trascura gli aspetti

---

<sup>13</sup> Brusa L., 2000, op. cit., p. 393-395.



organizzativi-comportamentali. Tale condotta è il risultato di timori e preoccupazioni derivanti da possibili resistenze al cambiamento, dalla perdita di potere per i vertici aziendali che delegherebbero decisioni ai livelli inferiori, dalla minore autonomia e discrezionalità indotta dal controllo e dai costi relativi all'implementazione delle soluzioni informatiche ed organizzative<sup>14</sup>.

Il suggerimento, pertanto, è quello di calarsi quanto più possibile nella realtà aziendale, in quanto solo “toccando con mano” la realtà stessa sarà possibile comprendere l'effettivo ruolo intimamente assegnato al controllo.

#### **1.4.2 Le modalità di gestione del controllo di gestione**

Proseguendo nella trattazione della dimensione immateriale del controllo assumono rilevanza le modalità di gestione del controllo di gestione. Queste sono identificabili nelle risposte che la stessa azienda fornisce in merito a questioni sul sistema di controllo. Al fine di poter comprendere tali modalità, si esporranno di seguito alcuni dei fattori determinanti annoverando nella lista anche tutte le considerazioni precedentemente esposte in merito al ruolo intimamente assegnato al controllo.

Molteplici sono gli aspetti finora tralasciati particolarmente decisivi per il sistema di controllo partendo dal grado di autonomia assegnato al singolo manager nella gestione delle risorse: tanto più questo è elevato tanto più il manager sarà

---

<sup>14</sup> Busco C., Giovannoni E. e Riccaboni A., 2011, op. cit., p. 14-15.

responsabilizzato e il processo di delega sviluppato. Sicuramente decisivo è poi il quantitativo di risorse, sia umane che finanziarie, che l'azienda sceglie di destinare al controllo, nonché l'importanza attribuita al rispetto dei tempi. In tale prospettiva, un sistema ricco di risorse e tempestivo si allinea perfettamente a quanto ritenuto auspicabile. Tuttavia, la tempestività deve essere bilanciata; difatti, difficilmente le aziende riescono a raggiungere contemporaneamente livelli ottimali di tempestività e precisione, si rende dunque necessaria la ricerca di un trade-off fra i due aspetti. La precisione attiene all'attitudine degli indicatori di performance utilizzati ad esprimere correttamente il valore economico delle transazioni. Ciò è conseguenza di un accurato, minuzioso e verificabile processo di generazione dei dati alla base delle misurazioni.

L'introduzione del controllo prevede, come noto, l'adozione di procedure e un confronto fra performance previste ed effettive, il grado di flessibilità o rigidità con cui vengono attuate tali attività dà evidenza ad un ulteriore aspetto della dimensione immateriale. Sebbene lo stile di controllo sarà centrale nel prossimo paragrafo, in questa sede è bene sottolineare l'attenzione che vi deve essere nella fase di valutazione dei risultati: l'intento è quello di misurare la capacità del manager considerando i soli fattori da questi controllabili, andando quindi a depurare l'esito raggiunto delle conseguenze riferibili a tutti i fattori esterni non di responsabilità dei manager stessi. Solo in questo modo viene garantita una motivazione ed incentivazione della linea.

Quando si parla di dimensione immateriale e di modalità di gestione del controllo le linee di confine risultano indefinibili. Per tale motivo, gli aspetti appena passati in rassegna sono quelli di cui principalmente si tiene conto ma non sono tali da esaurire l'analisi. Lo studio approfondito va poi calato su ogni realtà aziendale e sulle sue caratteristiche, andando ad esempio a valutare le modalità di tenuta e revisione del budget, la valenza assegnata al confronto con le performance di altre unità economiche o la gestione delle eventuali resistenze interne<sup>15</sup>.

### **1.4.3 Lo stile di controllo**

Avendo compreso la struttura della dimensione immateriale, la presente trattazione va ora ad approfondire un aspetto peculiare della stessa definito “stile di controllo”.<sup>16</sup> Il fine è quello di chiarire quale sia il modello di comportamento manageriale più efficace a spingere i soggetti al raggiungimento degli obiettivi aziendali, assicurando un loro massimo impegno nelle prestazioni, una loro motivazione, nonché una presa di decisioni coerente e corretta con la logica aziendale. Un esame complessivo dello stile di controllo ne sottolinea la peculiarità di essere uno strumento flessibile, non solo perché suscettibile di cambiamento al modificarsi dell'ambiente circostante ma anche perché può assumere diverse

---

<sup>15</sup> Marasca S., Marchi L. e Riccaboni A., 2009, op. cit., p. 42-43.

<sup>16</sup> Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1989.

sfaccettature all'interno dello stesso contesto aziendale (ad esempio da un'area organizzativa all'altra). Pertanto, non è ragionevole proporre un modello di stile di controllo predefinito migliore di altri. Al contrario, ogni soluzione va plasmata in funzione di variabili interne e di contesto quali la cultura e la storia dell'azienda, le esperienze passate in materia di controllo, le doti dei manager e dei collaboratori, la complessità dei compiti da svolgere, la competitività e il dinamismo del business, la struttura aziendale prescelta. In definitiva l'approccio da adottare deve essere di tipo "contingency", scelto coerentemente alle contingenze in cui opera l'impresa.<sup>17</sup> Per quanto l'oggetto in esame sia intangibile, si cercherà di delinearne oggettivamente gli elementi che lo caratterizzano, vale a dire: la partecipazione nella fissazione degli obiettivi da parte dei collaboratori aziendali, il grado di difficoltà degli obiettivi, la valutazione delle prestazioni, la frequenza e l'intensità dei controlli.

Ruolo centrale assume dunque l'obiettivo, vale a dire l'impegno assunto dal responsabile verso il suo superiore al raggiungimento di risultati ben qualificati. In fase di fissazione degli obiettivi l'aspirazione è di raggiungere un buon grado di partecipazione dei responsabili. A tal fine, una gestione partecipativa efficiente necessita di alcune condizioni quali una coerenza fra quanto formalmente detto e quanto messo in pratica, una professionalità nell'organizzare la partecipazione, un

---

<sup>17</sup> Brusa L., 2000, Op. cit.

focus costante anche sugli equilibri economici, un'accettazione del controllo e delle conseguenti sanzioni (positive o negative), uno spazio destinato in esclusiva all'autorità gerarchica che non deve essere intaccato dalla partecipazione. La volontà dell'azienda di introdurre una gestione partecipativa si fonda sul dare valore all'essere umano e sul rispettare coloro che contribuiscono al raggiungimento di performance economico-finanziarie, una volontà che parte dalla fiducia che la stessa azienda nutre nei confronti dei subordinati. Il processo di fissazione degli obiettivi ha avvio con la "negoziazione" degli stessi tra il diretto interessato e i livelli superiori. In questa occasione, una chiarezza delle deleghe e un'apertura al dialogo facilita l'attuazione dello stile partecipativo. La fase in oggetto si basa sul binomio fiducia-trasparenza e necessita di un minimo di rigore e formalismo, vale a dire un'espressione scritta degli obiettivi. Affinché gli obiettivi non siano percepiti come imposti occorre che il numero degli stessi sia giudicato ragionevole dall'interessato e che lo sforzo da compiere non sia impossibile, indispensabile che il subordinato abbia disponibili i mezzi necessari per raggiungere gli obiettivi in oggetto.

Il porre enfasi sulla partecipazione trae origine da risultati ottenuti in diverse analisi nei contesti aziendali che dimostrano l'esistenza di una correlazione positiva fra partecipazione e motivazione, il sentirsi agente attivo vedendosi direttamente e personalmente impegnato nella definizione dei traguardi fa sì che il soggetto interiorizzi gli obiettivi, appagando bisogni superiori quali l'autonomia. La

partecipazione favorisce l'individuazione di obiettivi maggiormente coerenti con le caratteristiche e le problematiche delle singole unità operative che difficilmente la visione di ampio respiro dell'Alta Direzione riesce a captare. Qualora gli obiettivi siano riferiti ad un'equipe, la negoziazione avviene in presenza di tutti i soggetti rafforzando la solidarietà tra gli stessi e permettendo uno scambio di informazioni generatore di soluzioni inedite. Benché motivante, l'efficienza di uno stile partecipativo non risulta sempre verificabile dando applicazione al principio della contingenza. Difatti non sempre i subordinati dispongono delle informazioni necessarie per la fissazione degli obiettivi e, qualora le avessero, potrebbero essere portati a fissare target troppo facili da raggiungere per eliminare la possibilità di insuccesso (rischio di creazione di riserve).

In merito al grado di difficoltà degli obiettivi si è soliti distinguere gli obiettivi "stretti", che comportano un notevole impegno da parte del soggetto, da quelli "larghi", che invece non richiedono particolari sforzi. Di frequente obiettivi rigidi e difficili da raggiungere appaiono come motivanti, ciò a maggior ragione se l'obiettivo è interiorizzato e rientra nelle aspirazioni dell'individuo. Più precisamente, si è soliti affermare che gli obiettivi dovrebbero essere fissati ad un livello "raggiungibile con un certo impegno", vale a dire che i target devono essere al contempo accessibili e richiedere un congruo sforzo. Tuttavia, anche sotto questo punto di vista, occorre ricordare il principio della contingenza. Difatti si è constatato che, oltre certi livelli di difficoltà, l'obiettivo diventa demotivante generando cause

indesiderate nelle performance. Inoltre, bisogna essere cauti nel fare generalizzazioni, questo perché l'approccio degli individui al grado di difficoltà degli obiettivi varia sulla base delle caratteristiche personali, delle esperienze passate dei soggetti, del clima e dello stile aziendale, dell'influenza del gruppo di appartenenza.

Il terzo aspetto che delinea lo stile di controllo attiene alle modalità con cui vengono valutate le prestazioni. La prassi adottata in Italia su questo tema ha visto un'evoluzione notevole: in passato le valutazioni delle prestazioni erano basate su scale di giudizio, ovvero delle valutazioni che tenevano conto di fattori analitici caratterizzanti l'attività svolta dall'individuo. Nel proseguo, il concetto di "obiettivo" si introduce nelle aziende e si inizia a parlare di "*management by objective*", lo scopo rimane la motivazione dei manager che viene agevolata dalla corresponsione di premi variabili. Ad oggi si continua a parlare di obiettivi ma l'attenzione si è spostata dai risultati, che rimangono comunque di gran rilievo, agli aspetti comportamentali. L'esigenza non è esclusivamente quella di capire se quanto prefissato è stato raggiunto, ma come lo si è raggiunto. Difatti, un sistema di incentivazione basato solo sull'analisi dei risultati presuppone che gli stessi siano frutto esclusivo della prestazione svolta da un soggetto. Ciò crea distorsioni nella valutazione e consecutivamente una rottura del legame fiduciario fra la linea e l'alta direzione. L'interpretazione che oggi viene data alla valutazione delle prestazioni porta con sé numerosi vantaggi, primo fra tutti la definizione di parametri per la

retribuzione degli individui. A questo si aggiunge la possibilità per l'impresa di valutare l'efficienza dell'organizzazione e l'apporto di ciascun membro al raggiungimento degli obiettivi, nonché l'opportunità per l'individuo di fare un'analisi critica dei propri punti di forza e debolezza al fine di orientare il suo sviluppo professionale. In sede di valutazione, il focus principale è sulla motivazione degli individui, la stessa può essere messa in discussione da ritardi nella comunicazione di quanto riscontrato con impatto negativo sia sulla credibilità del controllo che sull'efficacia di eventuali azioni correttive.

Avendo ora un quadro generale sulla valutazione delle performance, sulla base degli obiettivi fissati, è possibile individuare diversi stili di valutazione. Obiettivi vincolanti caratterizzano uno stile di misurazione preciso e formalizzato che pone enfasi sugli scostamenti negativi attribuendo loro delle sanzioni. La valutazione risulta, pertanto, fiscale e orienta i soggetti ad evitare gli insuccessi piuttosto che ricercare un miglioramento continuo e nuovi stimoli. Diversamente, obiettivi orientativi conducono ad adottare una valutazione più elastica, analizzando la prestazione nell'insieme e attribuendo valore agli scostamenti positivi. Sotto una diversa prospettiva, si distinguono gli obiettivi quantitativi da quelli qualitativi, per questi ultimi le difficoltà riscontrate nella valutazione sono maggiori e risulta indispensabile precisare sin dall'inizio gli indicatori di riferimento che verranno adottati in sede di analisi.



Anche se potrebbe sembrare in controtendenza con quanto finora detto, al fine di garantire un impegno da parte dei manager al raggiungimento degli obiettivi, si ritiene necessario un buon livello di tensione interna. Tuttavia, la pressione deve essere sempre controllata per non portare ad effetti perversi. In tal senso si opta frequentemente per controlli a cadenze regolari e ravvicinate che possano generare una sorta di pressione psicologica negli individui, tenendo alta la loro attenzione.

Giunti alla conclusione dell'analisi dei tratti peculiari dello stile di controllo, si è soliti distinguere due estremi dello stesso che vanno a riprendere le considerazioni finora fatte. Nello specifico si parla di stile di motivazione interna riferendosi alle modalità di controllo partecipative che adottano obiettivi larghi e di stile di pressione esterna in relazione ad un modello di partecipazione limitata ed obiettivi stretti valutati in maniera rigida.

## **CAPITOLO II**

### **LA DIMENSIONE IMMATERIALE DEL CONTROLLO NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE**

#### **2.1 ASPETTI INTRODUTTIVI**

La volontà di porre attenzione sulla realtà delle piccole-medie imprese (d'ora in poi PMI) affonda le sue radici in quanto riportato nel 2003 dalla Commissione Europea che definisce le stesse come la tipologia aziendale più diffusa nei paesi OCSE e dell'Unione Europea.

L'esigenza di analizzare separatamente il controllo di gestione nelle PMI muove, quindi, dalla constatazione che le stesse non possono essere considerate delle "piccole grandi aziende". Infatti, lo stesso insieme delle PMI si presenta eterogeneo e peculiare includendo realtà come le microimprese, con connotati più artigianali, e realtà come le piccole imprese evolute, con un più alto livello di managerializzazione<sup>18</sup>. Questo rappresenta un fattore di particolare interesse che

---

<sup>18</sup> Busco C., Giovannoni E. e Riccaboni A., *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamenti e le novità*, IPSOA, Vicenza, 2011.

giustifica l'esigenza di studiare i sistemi di controllo di gestione, con particolare riferimento alla loro dimensione immateriale, all'interno di questi contesti aziendali.

## **2.2 LA PICCOLA-MEDIA IMPRESA: ASPETTI CARATTERIZZANTI**

L'aspetto definitorio è ciò da cui bisogna partire per avere chiaro il soggetto del presente capitolo, vale a dire la piccola-media impresa.

Frequentemente si rimanda l'analisi a parametri quantitativi di natura economica, patrimoniale, tecnica o organizzativa<sup>19</sup>. A conferma di ciò, la Raccomandazione 2003/361 della Commissione Europea adotta il numero di dipendenti, il valore del fatturato e il totale di bilancio come indicatori di riferimento. Ugualmente, nella prospettiva amministrativa, si è soliti operare una classificazione dimensionale delle imprese attraverso parametri quantitativi stabiliti da Codice Civile, da leggi fiscali e dalla normativa in materia di finanziamenti ed agevolazioni.

Seppur vantaggioso, l'impiego di indicatori quantitativi presenta dei limiti di significatività, difficilmente superabili, che rendono l'analisi veritiera solo in termini relativi. Pertanto, nel tempo, si è avvertita sempre più la necessità di completare l'analisi focalizzando l'attenzione anche su parametri qualitativi. A conferma di ciò, lo IASB stabilisce che le PMI sono tali se non dispongono di un

---

<sup>19</sup> Mazzoleni A., *Controllo di gestione e performance aziendali nelle PMI. Analisi del contesto bresciano*, FrancoAngeli, Milano, 2008.

sistema di public accountability. In aggiunta, la dottrina economico aziendale, con riferimento al contesto italiano, ha definito le PMI attraverso i seguenti tratti<sup>20</sup>: una specializzazione per lo più artigianale che ripone grande affidamento nel lavoro qualificato deviando da un assetto capitale intensive.

Differentemente dalle grandi imprese con vasto azionariato, nelle PMI l'imprenditore è, spesso ma non necessariamente, il solo ad apportare risorse finanziarie in fase di avvio, con il rischio di generare situazioni di sottocapitalizzazione negli stadi di sviluppo.

Volendo fare un quadro generale sulle variabili qualitative, è possibile discriminare le imprese sul piano dimensionale riferendosi a variabili istituzionali ed ambientali. In relazione all'ambiente circostante, le PMI assumono una posizione competitiva marginale che si ripercuote in uno scarso potere contrattuale ed in un elevato grado di vulnerabilità. Le variabili istituzionali riguardano, invece, le peculiarità dell'assetto proprietario e organizzativo, dei rapporti famiglia impresa e delle condizioni tecnico operative finanziarie.<sup>21</sup> Di queste verrà fatta successivamente un'analisi più accurata in quanto cause principali della peculiare applicazione dei sistemi di controllo di gestione.

---

<sup>20</sup> Lombardi Stocchetti, *Il controllo di gestione nella piccola impresa*, EGEA, Milano, 1996.

<sup>21</sup> Mazzoleni A., 2008, Op. Cit., p. 50

### **2.3 IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE PICCOLE MEDIE IMPRESE**

Una volta delineati i connotati caratteristici delle PMI, occorre dare giustificazione al particolare controllo di gestione che nelle stesse risulta spesso implementato. In tal senso, l'aspetto dimensionale assume importanza generando problematiche gestionali specifiche e necessitando per queste di soluzioni inedite.

Una delle variabili istituzionali che più caratterizza la piccola media impresa è rappresentata dal ruolo centrale dell'imprenditore: egli assume un *multi-functional role* all'interno dell'azienda limitando il processo di delega e la responsabilizzazione dei subordinati.<sup>22</sup> Tale situazione si traduce in un'assenza di manager qualificati ed in un limitato sviluppo di competenze economico finanziarie nei collaboratori. In aggiunta, un'impostazione accentrata rischia di far sovrapporre la strategia aziendale agli obiettivi personali dell'imprenditore; così facendo, però, le linee operative restano celate e la co-gestione risulta impossibile. La propensione dell'imprenditore a non delegare deriva, spesso, da una mentalità che lo vede distaccato dai suoi collaboratori e che ostacola la condivisione di informazioni utili per un sistema di controllo di gestione evoluto.

Il rapporto fra imprenditore e collaboratori è, pertanto, in parte caratterizzato da una riservatezza interna voluta dall'imprenditore stesso. Ciò nonostante la prevalenza

---

<sup>22</sup> Busco C., Giovannoni E. e Riccaboni A., 2011, Op. Cit.

di familiari, piuttosto che di dipendenti, facilita l'instaurarsi di rapporti informali che potrebbero giovare al vivere serenamente l'attività lavorativa. In questa prospettiva occorre, tuttavia, sottolineare la possibile compromissione del funzionamento del sistema di controllo dovuta all'eliminazione dei confini fra amicizia e professionalità.<sup>23</sup> In un ambiente informale, l'attività di controllo viene percepita come inadeguata al contesto aziendale, risultando auspicabili "forme di controllo di tipo sociale che non prevedono il necessario raggiungimento di risultati quantitativi, bensì la condivisione di un certo *modus operandi* derivante dalla comunanza dei valori culturali nutriti da parte di tutta la comunità aziendale".<sup>24</sup> Quanto appena detto è tanto più vero in situazioni ove il controllo assume le sembianze di un'attività ispettiva, orientata più all'incentivazione dei soggetti tramite premi piuttosto che al ruolo di guida.

In aggiunta, la presenza di legami informali disincentiva l'introduzione del sistema di controllo per via del basso turnover dei collaboratori che si viene a creare. Difatti, la presenza di persone con lunga anzianità aziendale stimola legami di fedeltà deviano, non di rado, le logiche remunerative del sistema di controllo dalla valutazione dei risultati e improntando le stesse su fattori emotivi.

---

<sup>23</sup> Lombardi Stocchetti G., 1996, Op. Cit., p.110

<sup>24</sup> Di Toro P., *L'etica nella gestione dell'impresa. Studio sulla dimensione culturale dell'azienda e sulla qualità del suo modo di essere*, Cedam, Padova, 1993.

Le caratteristiche appena definite delle PMI hanno un impatto sulla dimensione immateriale del controllo e, per tale motivo, saranno sviluppate dettagliatamente nel proseguo della trattazione, cercando di individuare per le stesse soluzioni volte ad implementare e sviluppare adeguatamente un sistema di controllo anche, e soprattutto, con riferimento alla dimensione immateriale. Tuttavia, un'analisi completa dei fattori caratterizzanti le PMI non può esaurirsi nelle peculiarità precedentemente esposte. Pertanto, con lo scopo di avere un quadro più generale, verranno ora passati in rassegna ulteriori connotati delle stesse.

Da un punto di vista organizzativo, la struttura delle PMI è spesso semplice, vale a dire poco informatizzata ed incentrata principalmente nell'attività di produzione e commercializzazione dei prodotti.<sup>25</sup> Difatti, la contabilità generale viene spesso delegata ad un professionista esterno che si limita alla predisposizione del bilancio. La struttura risulta inoltre molto flessibile, vale a dire capace di adattarsi con immediatezza alle variazioni ambientali. Tale aspetto comporta un continuo cambiamento del processo produttivo e dei ruoli dei collaboratori generando problemi allo sviluppo del sistema di controllo, in particolare alla progettazione della strumentazione tecnico-contabile.<sup>26</sup>

Il focus sulla fase di produzione e commercializzazione è conseguenza di una frequente sotto-capitalizzazione aziendale, derivante dall'assenza di una compagine

---

<sup>25</sup> Mazzoleni A., 2008, Op. Cit., p. 53

<sup>26</sup> Lombardi Stocchetti G., 1996, Op. Cit., p. 110

sociale. La scarsità di risorse fa sì che il controllo assuma una funzione secondaria e che venga progettato cercando di massimizzare i risultati con il minor dispendio di energie. Pertanto, difficilmente si avrà un ufficio adibito esclusivamente al controllo e tale attività sarà svolta dal responsabile amministrativo (il ruolo intimamente assegnato al controllo non coincide quindi con quanto ritenuto auspicabile).<sup>27</sup>

Da ultimo, occorre rimarcare la coincidenza che si viene a creare fra proprietà e direzione, evidenziando in questa sede il rischio di “costi sommersi” e comportamenti inappropriati come conseguenza di regole fiscali. Nel primo caso si rimanda alle circostanze in cui il lavoro familiare non risulti adeguatamente remunerato generando i cosiddetti “oneri figurativi”. Nel secondo caso, invece, la commistione fra patrimonio dell’azienda e personale dell’imprenditore potrebbe portare quest’ultimo a falsificare dei dati di bilancio, inserendo nello stesso spese o investimenti ad uso personale o esclusivo della famiglia.<sup>28</sup>

Si è ora in grado di comprendere la necessità di studiare separatamente il controllo di gestione nelle piccole realtà aziendali, consapevoli che quanto delineato può subire mutamenti in seguito a una crescita dimensionale, un aumento della turbolenza ambientale o l’avvio di una successione generazionale che richiede una condivisione e continuo del sistema valoriale.

---

<sup>27</sup> Mazzoleni A., 2008, Op. Cit., p. 57

<sup>28</sup> Mazzoleni A., 2008, Op. Cit., p. 53



## **2.4 PROPOSTE DI SVILUPPO DEL SISTEMA DI CONTROLLO GESTIONE NELLE PMI AGENDO SUGLI ASPETTI COMPORTAMENTALI**

Seguirà un esame approfondito delle modalità di introduzione del sistema di controllo nelle PMI avendo compreso le difficoltà che di sovente si incontrano in simili realtà. L'analisi, tuttavia, verterà sui soli aspetti intangibili della dimensione organizzativa, vale a dire le logiche comportamentali attinenti alla “dimensione immateriale” del controllo.

Nel preparare la struttura aziendale ad accogliere il sistema di controllo, quattro sono le “pietre angolari”<sup>29</sup> a cui si deve far riferimento: la progressività, la flessibilità, il costo e l'autonomia. La dimensione organizzativa richiede principalmente una progressività nell'introduzione, vale a dire un processo graduale capace di modificare la filosofia di direzione ottenendo un'accettazione e una comprensione dai collaboratori dell'imprenditore. In tal senso, il tempo diventa fattore cardine del cambiamento, di ostacolo ad eventuali crisi di rigetto. L'obiettivo, nella fase iniziale, è quello di modificare i comportamenti dei subordinati cercando di sviluppare uno stile collaborativo e propositivo alla conduzione dell'impresa. Pertanto, alla base, si ritiene indispensabile un avvio del

---

<sup>29</sup> Lombardi Stocchetti G., 1996, op. cit., p. 113

processo di delega e una crescita della cultura manageriale con graduale eliminazione del *multi-functional role* dell'imprenditore. Altrettanto indispensabile appare lo sviluppo di competenze autonome capaci di adattare l'attività di controllo alle condizioni operative che si andranno definendo, al fine di consentire un mantenimento del sistema nel tempo.

L'introduzione del sistema di controllo di gestione nelle PMI si presta ad essere un processo delicato che coinvolge più attori oltre ai collaboratori dell'imprenditore. Si fa riferimento, in particolare, all'Alta Direzione, agli eventuali consulenti esterni e al controller. L'Alta Direzione si identifica, nella maggioranza dei casi, nella figura dell'imprenditore-proprietario definito "sponsor" del progetto. Egli assume un ruolo principale nel condizionare il clima organizzativo aziendale e, per tale motivo, non deve semplicemente sostenere l'iniziativa ma quanto più stimolare e motivare il personale. Si ritiene auspicabile una partecipazione attiva dell'Alta Direzione nella fase di sviluppo e progettazione del sistema di controllo di gestione allo scopo di dare credibilità al processo evitando tensioni dovute ad un disallineamento fra clima aziendale e stile di direzione.<sup>30</sup>

Fondamentale è la figura del consulente esterno, vale a dire colui che progetta gli strumenti di supporto all'attività di controllo e ne definisce le modalità di utilizzo. La presenza del consulente esterno in azienda deve essere durevole in quanto il suo

---

<sup>30</sup> Lombardi Stocchetti G., 1996, Op. Cit., p. 126

ruolo è fondamentale per l'introduzione dell'autonomia nel contesto aziendale. Difatti, egli ha il compito di tramandare il proprio bagaglio di conoscenze ai collaboratori assicurandosi che le stesse vengano acquisite ed interiorizzate. La posizione neutrale ricoperta dal consulente esterno ne evidenzia ancor più l'importanza, in quanto figura capace di osservare da fuori l'effettività del processo di delega e di responsabilizzazione, punti cardini di un efficiente sistema di controllo. Infine, si vuole ribadire l'importanza del controller, specie con riferimento al suo compito di segnalare con tempestività ogni anomalia o disfunzione nel sistema di controllo dovuti, ad esempio, ad un'insoddisfazione delle persone coinvolte.<sup>31</sup>

Nel proseguo del paragrafo verranno proposte le fasi volte ad agevolare l'introduzione graduale e progressiva di un sistema di controllo evoluto nelle piccole realtà aziendali, partendo dalla situazione estrema di modello centralizzato e ruolo dell'imprenditore autocratico avverso alla delega. In un contesto simile, l'introduzione immediata della delega risulta controproducente. Difatti, l'assenza di una cultura del dato quantitativo impedisce ai collaboratori di poter sfruttare le informazioni e prendere decisioni. Pertanto, nella fase di avvio di una gestione allargata, lo scopo è quello di introdurre la cultura del controllo tramite i "comitati di gestione"<sup>32</sup> che adottano uno stile di coinvolgimento consuntivo, volto alla

---

<sup>31</sup> Mazzoleni A., 2008, Op. Cit., p. 65

<sup>32</sup> Lombardi Stocchetti G., 1996, op. cit., p. 122

responsabilizzazione dei collaboratori tramite un approccio del tipo “*learning by doing*” e lasciando all’imprenditore le decisioni finali. L’esigenza di mantenere un ruolo accentrato sottintende, comunque, un impegno dell’imprenditore a non perdere il focus del processo, evitando quindi stili di controllo ispettivi che potrebbero disincentivare un atteggiamento collaborativo dei subordinati.

Successivamente, la struttura organizzativa è pronta ad accogliere una suddivisione per aree di responsabilità, a capo delle quali vengono inseriti i collaboratori. Quest’ultimi hanno quindi l’opportunità di potersi confrontare con l’imprenditore in sede di fissazione degli obiettivi e di poter partecipare alla valutazione dei risultati che seguirà pertanto un approccio meno fiscale. Dimostrazione pratica di quanto detto è la redazione del budget tramite un approccio “top-down-up” che coinvolge i collaboratori in qualità di esperti dell’area a cui sono preposti. Ciò nonostante, la formazione dei subordinati non si ritiene ancora idonea al processo di delega, tanto che le decisioni finali continuano ad essere assunte dall’imprenditore. Questo stadio di evoluzione del sistema di controllo potrebbe essere agevolato da gruppi di lavoro che spingono le diverse aree aziendali a confrontarsi e a collaborare su aspetti comuni di gestione. Si deve, infatti, entrare nell’ottica di azienda come realtà integrata e interrelata.

L’ultima fase del processo è caratterizzata da uno stile partecipativo che si poggia sulla conclusione della formazione e responsabilizzazione dei collaboratori. Riprendendo come modello di riferimento il budget, l’approccio adottato in questo

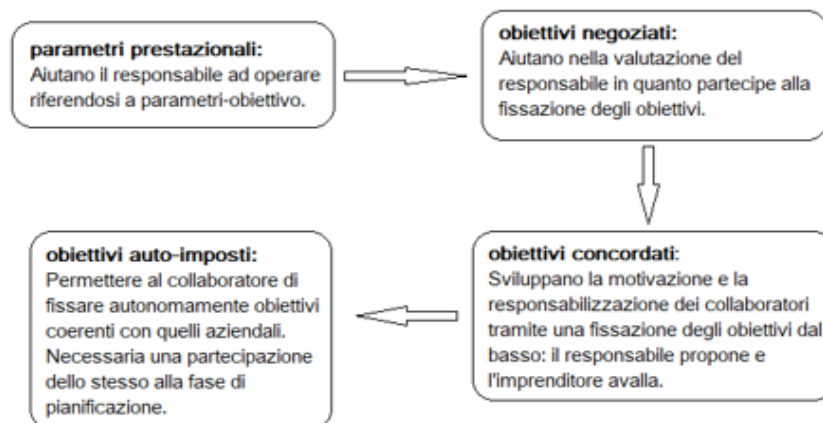
caso è di tipo “bottom-up”: sarà dunque il subordinato a fissare gli obiettivi per la propria area di responsabilità, “lasciando all’imprenditore il compito di ricomporre l’insieme degli obiettivi ad unità”.<sup>33</sup>

Le osservazioni appena fatte devono convivere e combinarsi alla flessibilità delle PMI. In tale prospettiva, i frequenti mutamenti dei ruoli aziendali possono rendere difficoltosa l’assegnazione di responsabilità e la demarcazione di specifiche aree. È per tale motivo che, in alcuni casi, non si ritiene opportuno parlare di centri di responsabilità ma quanto più di “aree di influenza”, riferendosi ad un gruppo di attività sottoposte al dominio di una certa persona.<sup>34</sup> Anche in queste situazioni verranno definiti obiettivi e responsabilità per ciascuna area tali da permettere una valutazione del collaboratore. Quest’ultimo, inoltre, dovrà avere accesso alle informazioni necessarie alle sue attività ogni qualvolta si avrà un mutamento del contesto aziendale.

---

<sup>33</sup> Mazzoleni A., 2008, op. cit., p. 63

<sup>34</sup> Lombardi Stocchetti G., 1996, op. cit., p. 125.



## 2.5 LA DIMENSIONE IMMATERIALE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE NELLE PMI: ALCUNE CONSIDERAZIONI

Quanto finora riportato è frutto di rielaborazioni di manuali sul controllo di gestione che raggruppano, al loro interno, le teorie sviluppate nel tempo su tale tema. A conclusione della trattazione l'intento è di proporre alcune considerazioni personali dell'autore sulla dimensione immateriale del sistema di controllo di gestione nelle PMI facendo fede sulle nozioni apprese nel percorso di studi.

Prendendo come punto di partenza le caratteristiche delle PMI delineate precedentemente, uno degli obiettivi primari da perseguire in fase di implementazione di un sistema di controllo di gestione riguarda l'eliminazione del *multi-functional role* del proprietario. La situazione di accentramento è, difatti, tipica delle PMI ove l'imprenditore ha difficoltà ad instaurare un processo di delega percependo l'azienda come un qualcosa di personale. Pertanto, l'obiettivo primario

consiste nel creare delle fondamenta per un legame di fiducia solido e duraturo tra imprenditore e collaboratori, cercando di inculcare in questi ultimi un vivo senso di appartenenza all'impresa. In altri termini, occorre che vi sia armonia fra lo stile di leadership e lo stile di controllo, in quanto solo in presenza di un rapporto di inclusione e collaborazione è possibile ambire allo stile partecipativo.

Un'idea di co-gestione che parte dalla delega porta con se numerosi benefici quali la motivazione e la collaborazione dei subordinati. Invero, la responsabilizzazione di questi ultimi alimenta il legame con l'azienda che non viene più percepita come bene proprio dell'imprenditore ma come un progetto comune. Occorre, tuttavia, sottolineare che, trovandosi in una piccola realtà aziendale, deve essere accertata l'effettiva possibilità di delegare, vale a dire la presenza di collaboratori che abbiano competenze economico-finanziarie e non solo tali da condurli all'assunzione di decisioni consapevoli e razionali. Spesso, infatti, i soggetti preposti alle aree di responsabilità sono dotati di competenze tecniche (si pensi al responsabile di produzione che conosce quali tecniche impiegare per raggiungere l'efficienza produttiva) senza conoscere gli effetti che le loro azioni hanno sul contesto aziendale. In tal senso, l'attività di formazione ha il fine ultimo di coordinare l'attività dei vari responsabili, lasciando il ruolo dell'imprenditore marginale in sede di declinazione degli obiettivi di lungo periodo per ciascun centro di responsabilità. Promoter del processo di formazione è l'esempio dell'imprenditore

nonché il ruolo del controller che affianca i vari collaboratori, specialmente in momenti quali la predisposizione del budget.

I risultati sperati potranno essere raggiunti solo dedicando tempo e risorse al processo di formazione che, inevitabilmente, distoglie i collaboratori dalle loro attività tipiche. Risulta, pertanto, indispensabile far capire ai collaboratori la propedeuticità di tale fase d'avvio, spronandoli ad un atteggiamento propositivo e attivo.

L'importanza del tempo torna in fase di fissazione degli obiettivi, ove è richiesta una partecipazione dei responsabili alle riunioni generali per verificare il coordinamento degli obiettivi di breve e la loro coerenza con quelli stabiliti in sede di pianificazione. Tale affermazione pone in evidenza l'importanza tanto di una trasparenza verticale, tra il vertice e i subordinati, quanto orizzontale tra i vari centri di responsabilità, ritenendo tuttavia opportuno un focus sui rispettivi obiettivi di area durante lo svolgimento della gestione.

In una visione di più ampio respiro, si può racchiudere il concetto di tempo nella tempestività, vale a dire la capacità del sistema di far arrivare le informazioni nel luogo giusto al momento giusto. Tale caratteristica è favorita da un sistema informativo aziendale evoluto, di difficile implementazione per le piccole realtà aziendali, nonché da un superamento della riservatezza informativa da parte dell'imprenditore. Quest'ultimo aspetto, caratterizzante le PMI, deriva dalla connessione fra informazione e potere. In altri termini, nelle PMI il vertice è



disincentivato alla diffusione di informazioni per paura di perdere un ruolo centrale e perché teme un utilizzo improprio delle informazioni da parte dei collaboratori che assumono maggior potere una volta che i segreti informativi vengono dispiegati. Lo stimolo per l'imprenditore alla trasparenza informativa parte come sempre dalla fiducia, ora favorita dal processo di formazione, come pure da una condivisione di valori e principi. Lo sviluppo di una cultura aziendale comune ha come punto di partenza un'accurata selezione del personale, rispetto alla quale si deve andare oltre la verifica delle competenze professionali cercando di individuare quei soggetti che più di altri condividono un medesimo sistema valoriale.

L'introduzione di un modello partecipativo nelle piccole medie imprese è pertanto influenzata da fattori interni alla realtà stessa sui quali occorre lavorare. Ciò nonostante, si deve sempre ricordare la figura dell'azienda come ente appartenente ad un sistema economico ben più ampio. In tale prospettiva, lo stimolo alla delega potrebbe essere favorito da fattori esterni quali il contesto dinamico in cui l'impresa opera. La visione totale dell'imprenditore potrebbe, infatti, risultare insufficiente in situazioni di evoluzione, risultando necessario un "*front office*" esperto sugli andamenti circostanti. In questi casi l'opportunità alla delega viene percepita autonomamente dall'imprenditore ma si ritengono, comunque, fondamentali le tappe di formazione del personale.

In ultimo, si dovrebbe tentare di trovare una soluzione al basso turn-over aziendale che, spesso, ostacola il processo di accettazione di strumenti di controllo evoluti.

Rispetto questo elemento, risulta ancora fondamentale il concetto di azienda come sistema interrelato. Difatti, il consenso da parte dei collaboratori in merito a strumenti quali il budget o il report è possibile solo superando la riservatezza informativa e tramandando un concetto di controllo come attività di supporto piuttosto che ispettiva.

In aggiunta, il basso turn-over aziendale induce a importanti considerazioni sulle politiche retributive. Non di rado la permanenza del subordinato all'interno dell'azienda fa maturare un legame di fiducia con l'imprenditore che potrebbe disincentivare l'adozione di retribuzioni basate sul merito, ritenute tuttavia necessarie per motivare e responsabilizzare. In questo senso, risulta indispensabile una valutazione ponderata dell'impegno profuso dall'individuo che prenda in considerazione variabili quali eventi esterni incontrollabili, conseguenze di azioni non immediate e atteggiamento mantenuto all'interno del contesto aziendale. Inoltre, riacquisisce valore, ancora una volta, l'aspetto della trasparenza come antidoto all'eccesso di potere. Ciò significa che la remunerazione sarà incentivante solo se percepita come veritiera e giusta, vale a dire se saranno rese note le modalità attraverso cui è stata calcolata.

In conclusione, a giudizio dell'autore, il processo di formazione riveste un ruolo centrale nell'introduzione del sistema di controllo di gestione nelle PMI tramite la dimensione immateriale. Tale considerazione muove dal ritrovare tale aspetto in più circostanze dell'analisi svolta. Tuttavia, la sola formazione risulta insufficiente

allo sviluppo del sistema di controllo che richiede attenzioni su aspetti quali le politiche retributive, la cultura aziendale, la trasmissione di conoscenze e l'importanza del tempo.

## CONCLUSIONI

Giunti al termine dell'analisi è bene trarre alcune considerazioni in merito agli aspetti che necessitano di un'attenzione in fase di implementazione del sistema di controllo nel contesto delle PMI con specifico riferimento alla dimensione immateriale.

Si è visto come la necessità di concentrarsi su aspetti immateriali sia relativamente recente rispetto l'origine dell'imprenditoria. Difatti, soltanto nel 1988 Anthony propone una nuova definizione di controllo di gestione andando a sviscerare la componente organizzativa sottostante.

L'approfondimento della dimensione immateriale ha permesso di delinearne le sue principali componenti, vale a dire il ruolo intimamente assegnato al controllo e le modalità di controllo, per poi incentrarsi in maniera più specifica sullo stile di controllo. Proprio con riferimento a quest'ultima prospettiva è stata posta enfasi sulle principali differenze fra uno stile di motivazione interna e di pressione esterna, valutandone le difformità in relazione alla fissazione e alla difficoltà degli obiettivi, al grado di partecipazione dei collaboratori in fase di programmazione, alle modalità di valutazione, alla frequenza ed intensità dei controlli. Nello specifico,

un sistema di controllo di gestione efficace vede nello stile di motivazione interna la sua massima espressione, in quanto adotta modalità di controllo partecipative ed *obiettivi larghi*.

Tuttavia, come più volte riportato nel corso della trattazione, la realtà si presta ad essere difficilmente sintetizzabile in uno schema dai confini definiti. Ciò implica la necessità di andare oltre il formalismo, di toccare con mano l'ambiente aziendale e capire come concretamente il sistema di controllo si espliciti, avendo compreso che non sempre il ruolo che i vertici aziendali assegnano al controllo “nel loro cuore e nella loro mente” coincide con quanto dichiarato. In aggiunta, il principio della contingenza riflette l'impossibilità di definire l'impresa all'interno di un modello ben preciso, dovendo pertanto definire soluzioni in funzione delle circostanze in cui la stessa opera.

In seguito, il tema del sistema di controllo di gestione è stato declinato sulle piccole-medie imprese, ritenute particolarmente rilevanti nel tessuto imprenditoriale italiano, nonché all'interno dei Paesi OCSE secondo quanto riportato dalla Commissione Europea nel 2003.

In questi contesti, gli ostacoli all'introduzione di un sistema di controllo di gestione sono identificabili nel cosiddetto *multifunctional role* del proprietario che limita il processo alla delega, in una sovrapposizione degli obiettivi dell'imprenditore con quelli dell'impresa, in un'eccessiva riservatezza interna e nella presenza di rapporti informali stimolata dal basso turnover aziendale.

La moltitudine di barriere presenti rende, pertanto, indispensabile un percorso progressivo, articolato per fasi, volto all'accrescimento graduale della delega, ad un contemporaneo dissolvimento del *multifunctional role*, nonché ad uno sviluppo delle competenze nei livelli più bassi dell'organizzazione. Affinché l'introduzione del sistema di controllo abbia esito positivo, indispensabile è la presenza dell'Alta Direzione, quale sponsor dell'iniziativa, del controller e del consulente esterno quale erogatore di competenze alla base di un efficace percorso di formazione dei collaboratori.

## **BIBLIOGRAFIA**

Bubbio A., 2012, Il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa, *Sviluppo & Organizzazione*.

Marchi L., 2011, L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna, *Management Control* 3.

Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1989.

Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Varese, 2000.

Busco C., Giovannoni E. e Riccaboni A., *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamenti e le novità*, IPSOA, Milanofiori Assago, 2011.

Di Toro P., *L'etica nella gestione dell'impresa. Studio sulla dimensione culturale dell'azienda e sulla qualità del suo modo di essere*, Cedam, Padova, 1993.

Galambert P., *I nuovi obiettivi del controllo di gestione: dalla misura delle performance alla compartecipazione ai risultati*, Franco Angeli, Milano, 1992.

Humble J. W., *La direzione per obiettivi: una nuova tecnica direzionale per migliorare i risultati aziendali*, Franco Angeli, Milano, 1994.

Lombardi Stocchetti, *Il controllo di gestione nella piccola impresa*, EGEA, Milano, 1996.

Marasca S., Marchi L. e Riccaboni A., *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, Knowit  Editore, Arezzo, 2009.

Mazzoleni A., *Controllo di gestione e performance aziendali nelle PMI. Analisi del contesto bresciano*, FrancoAngeli, Milano, 2008.

Riccaboni A., *Performance ed incentivi. Il controllo dei risultati nella prospettiva economico-aziendale*, CEDAM, Padova, 1999.

Robert N. Anthony, *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988.

Robert S. Kaplan, Thomas H. Johnson, *Relevance Lost. The rise and fall of Management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

Schein E.H., *Organizational Culture and Leadership*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1992.



## **RINGRAZIAMENTI**

Giunta alla conclusione di questo percorso tengo a ringraziare chi mi ha sempre supportata.

In primis rivolgo i più cari ringraziamenti al mio relatore Gatti Marco che mi ha accompagnata ed affiancata nella stesura della tesi. Il presente lavoro è frutto di un percorso svolto in autonomia nel quale, tuttavia, non mi sono mai sentita trascurata potendo contare su chiarimenti e preziosi consigli.

Ringrazio i miei genitori, Luana e Rodolfo, per credere in me e per trasmettermi quotidianamente il loro orgoglio ad ogni obiettivo raggiunto. Spero di poter condividere con voi i traguardi più importanti ricambiando quanto ricevuto.

Ringrazio i miei fratelli, Riccardo e Matilde, per il loro silenzioso e autentico supporto fraterno. Nonostante la vostra responsabilità e maturità spero di essere per voi un buon esempio, vi voglio bene.

Ringrazio Mohamed per aver condiviso tutte le tappe sino ad oggi, per avermi dato la carica prima di ogni esame, per appoggiarmi in ogni scelta e per alimentare la fiducia in me stessa.

Dedico questo traguardo a tutte le persone a me più care, sottofondo di questo percorso, che mi fanno sentire quotidianamente amata e fortunata.

Infine ringrazio me stessa per la determinazione messa in questi tre anni, per essere stata curiosa ed ambiziosa.

