



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**STRATEGIA E CONTROLLO:
IL MODELLO DELLE QUATTRO
LEVE**

**STRATEGY AND CONTROL:
THE FOUR LEVERS OF CONTROL MODEL**

Relatore:
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:
Serena Morganti

Anno Accademico 2019/2020

*A Matteo,
mia spalla destra nella vita
e in questo percorso.
Grazie per avermi dato supporto,
fiducia e la forza di guardare sempre avanti.*

*Ai miei nonni, Elena e Luigi,
ancora della mia vita,
per avermi incoraggiata ad ogni passo
con saggezza e amore.*

*A chi da sempre mi ha insegnato
il valore delle cose, il coraggio e la passione.*

*A chi mi ha spronata a puntare in alto
e a non arrendermi mai.*

A chi ci ha creduto prima che ci credessi io.

*A Mamma e a Papà,
colonne portanti della mia vita.*

*Grazie per la fiducia,
la comprensione
e l'amore.*

INDICE

CAPITOLO I	5
IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE	5
1.1. Introduzione	5
1.2. L'evoluzione del controllo di gestione	7
1.3. Il modello di Anthony	7
1.4. I limiti del modello di Anthony	10
1.5. Il sistema di programmazione e controllo oggi	13
1.6. Le caratteristiche del sistema di programmazione e controllo	14
CAPITOLO II	18
LEVE DEL CONTROLLO	18
2.1 La dimensione immateriale del controllo	18
2.2 Il modello delle leve del controllo	19
2.3 La strategia aziendale	21
2.4 I sistemi di "credo"	23
2.5 I sistemi di "limite"	25
2.6 I sistemi di controllo diagnostico	27
2.7 I sistemi di controllo interattivo	30
CONCLUSIONI	35
BIBLIOGRAFIA	37

INTRODUZIONE

In un contesto ambientale in continua evoluzione è essenziale l'utilizzo di un sistema di controllo che permetta di bilanciare esigenze contrastanti per una corretta gestione e per poter rispondere prontamente ai cambiamenti repentini che si possono presentare durante l'attività aziendale.

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di approfondire la tematica dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo, analizzandone le principali caratteristiche e come essi possano essere impiegati più efficientemente nella gestione aziendale. Il focus, in particolare, è sulle modalità di utilizzo dei sistemi di controllo di gestione e sul confronto tra un utilizzo diagnostico ed uno interattivo degli stessi.

Il primo capitolo mira a dare una chiara visione delle caratteristiche principali di un sistema di controllo e di come esse, ad oggi, si discostino da quelle tradizionalmente concepite negli anni passati.

Per tale ragione, particolare attenzione è dedicata al modello di Anthony che, sebbene rappresenti un'opera molto importante dalla quale hanno tratto ispirazione tutti i modelli successivi, ha molti limiti che lo rendono inadeguato per gestire la complessità direzionale che caratterizza le imprese odierne.

Il modello delle leve di controllo, teorizzato da Simons e presentato nel secondo capitolo, ben si presta ad analizzare come il successo aziendale non dipenda unicamente dalla configurazione assunta dal sistema di pianificazione, programmazione e controllo ma, piuttosto, dalle modalità con cui lo stesso è impiegato.

Questo modello, infatti, dimostra come i manager controllino la strategia avvalendosi di quattro leve fondamentali: i sistemi di credo, i sistemi di limite, i sistemi interattivi e quelli diagnostici.

Tali sistemi provocano una tensione che spinge l'organizzazione all'evoluzione, all'apprendimento e ad adattarsi ai continui cambiamenti, generando un equilibrio che permette il raggiungimento degli obiettivi prestabiliti.

CAPITOLO I

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

1.1. Introduzione

Il controllo di gestione nella sua accezione sistemica rappresenta il meccanismo di pianificazione, programmazione e controllo su cui si fonda la funzione direzionale di governo dell'impresa.

Le attività di pianificazione, programmazione e controllo partono dalla definizione degli obiettivi e dalla formulazione delle strategie, finalizzate al loro raggiungimento, e si concludono con le operazioni che attengono al controllo dei risultati raggiunti.¹

Il processo volto a pianificare, programmare e controllare l'attività aziendale, si sviluppa attraverso un complesso di decisioni finalizzate all'utilizzo efficiente ed efficace delle risorse e alla guida del comportamento degli individui all'interno dell'azienda per raggiungere gli obiettivi prefissati in sede di pianificazione.

L'attività di pianificazione, programmazione e controllo, più propriamente, si compone dei seguenti passaggi:

- *individuazione* degli obiettivi di lungo periodo verso cui tendere;

¹ Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993.

- *scelta* dei percorsi da seguire;
- *individuazione* dei traguardi intermedi da raggiungere;
- *assegnazione* delle responsabilità;
- *monitoraggio* dell'attività svolta per assicurarsi che essa sia conforme ai programmi stabiliti;
- *individuazione* ed implementazione di eventuali azioni correttive o di miglioramento.

Questo processo, rappresenta la cosiddetta dimensione materiale del sistema di controllo di gestione alla quale si contrappone quella immateriale.

Quest'ultima fa riferimento al grado di coinvolgimento dei soggetti responsabili nel processo di pianificazione, programmazione e controllo, il quale è correlato allo stile di direzione dell'impresa ed al livello di accentramento o decentramento decisionale che lo caratterizza.

È chiaro, dunque, che se si parla di sistema di controllo non si fa riferimento solo agli strumenti ed alle tecniche amministrative da esso utilizzate per conseguire gli obiettivi prefissati, ma anche alle sue implicazioni organizzative, in quanto tali strumenti devono integrarsi con i valori, la cultura e gli obiettivi dell'azienda e dei soggetti che vi lavorano.

Il supporto che lo strumento riesce a dare dipende, infatti, dalle modalità con le quali esso interagisce con gli organi di governo nelle diverse fasi che caratterizzano il processo decisionale di pianificazione, programmazione e controllo.

1.2. L'evoluzione del controllo di gestione

L'obiettivo di questo capitolo è quello di andare ad analizzare l'evoluzione del sistema di controllo di gestione e come esso si sia sempre più allontanato dalla visione sistemica, sostenuta fortemente da Anthony negli anni '70, che lo vedeva come una mera attività di verifica e controllo dei risultati ottenuti. Per poter tratteggiare questo percorso evolutivo, però, è necessario illustrare il modello di Anthony ponendone in evidenza i principali punti di forza ma anche, e soprattutto, i più rilevanti punti di debolezza.

1.3. Il modello di Anthony

L'analisi del pensiero di Anthony risulta prioritaria per la definizione di un sistema di programmazione e controllo, in quanto la sua opera è considerata, ancora oggi, di centrale importanza.

Anthony fu il primo a considerare il processo di programmazione e controllo come un sistema, individuandolo come uno dei molteplici sottosistemi aziendali che operano in maniera unitaria per il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Partendo da tale presupposto, possiamo notare come l'elemento caratterizzante di tale modello sia quello di essere suddiviso in tre grandi ripartizioni che pur avendo ruoli e finalità distinte operano in maniera unitaria.²

I diversi livelli organizzativi sono:

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

La pianificazione strategica viene effettuata dall'alta direzione (top management) con la finalità di determinare gli obiettivi di lungo periodo, le risorse necessarie per il loro raggiungimento e le modalità di acquisizione delle stesse. Tale attività è individuata da Anthony come un processo fondato su un'elevata creatività e un basso grado di sistematizzazione che la rendono una parte dotata di una forte autonomia rispetto al controllo.

Le fasi che concorrono alla definizione dei piani operativi di lungo periodo possono essere riassunti di seguito:

- 1) *definizione* degli obiettivi di fondo;
- 2) *analisi* del business in cui l'azienda opera;
- 3) *analisi* delle risorse interne disponibili;

² Anthony R.N., Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi, Etas Libri, Milano, 1967, p. 13 ss. Edizione originale: Anthony R.N., Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, cit.

- 4) *identificazione* delle alternative strategiche;
- 5) *formulazione* di una strategia di portafoglio;
- 6) *formulazione* dei piani operativi di lungo periodo.

Per sua natura, la pianificazione strategica rappresenta un processo di competenza dell'Alta Direzione che si fonda sull'utilizzo di informazioni riferibili sia all'ambiente interno sia a quello esterno e che produce delle decisioni che sono irreversibili nel breve periodo.

La seconda ripartizione attiene al controllo direzionale che è il processo mediante il quale i manager verificano che le risorse sono state utilizzate in modo efficace ed efficiente per il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

In tal senso, per efficienza si intende l'attitudine di un'azienda ad ottimizzare la quantità di risorse (input) per ottenere un determinato volume di output, contenendo cioè gli sprechi e senza compromettere la qualità dell'output stesso. L'efficacia, invece, fa riferimento oltre che all'abilità di porre in essere processi di gestione che conducano al raggiungimento degli obiettivi, anche all'attitudine di ottimizzare i risultati riguardanti gli output della gestione.

Il controllo direzionale è considerato come "totale" in quanto è collegato con ogni aspetto dell'attività aziendale e fornisce informazioni utili ai manager per la conoscenza di ogni singola area aziendale.

Come ultima analisi, secondo Anthony, il controllo direzionale non può essere considerato un'attività a se stante in quanto è strettamente collegato con la pianificazione strategica, per questa ragione viene definito un sistema “coordinato ed integrato”.

Il controllo operativo, infine, ha ad oggetto precise operazioni di gestione e viene posto in essere nel brevissimo periodo, con l'obiettivo di garantire che i compiti specifici vengano portati a termine correttamente. È centrato su compiti o transazioni individuali che possono essere facilmente programmati, pertanto si svolge entro uno schema di procedure e di regole ben definite.

In ultima analisi, i dati impiegati sono, spesso, in forma non monetaria e sono calcolati sulle specificità dell'area per la quale vengono determinati.

Caratteristica centrale del controllo operativo è che l'informazione prodotta deve essere esatta e tempestiva e il livello di creatività è nullo in quando si configura come un processo ripetitivo.

1.4. I limiti del modello di Anthony

È intorno agli anni '70, a seguito dei profondi cambiamenti che hanno interessato il contesto nazionale e internazionale, che il modello di Anthony ha iniziato a palesare alcuni limiti.

È in quel periodo, infatti, che i mercati abbandonano i tratti di staticità che li avevano caratterizzati negli anni in cui il modello di Anthony fu elaborato e iniziano

a caratterizzarsi per una estrema dinamicità, accompagnata ad un incremento considerevole della concorrenza e ad una clientela sempre più esigente e meno disponibile ad accettare soluzioni standardizzate.³

È bene precisare che, nonostante i limiti che saranno di seguito analizzati, il modello di Anthony presentava anche due punti di forza; in primo luogo il suo pragmatismo ossia la sua facilità di applicazione, in quanto tale sistema di controllo ricalca il comune processo di governo attuato dai manager aziendali che va dalla definizione degli obiettivi, all'adozione delle decisioni prese per il raggiungimento degli stessi e alle eventuali azioni correttive da applicare.

Allo stesso modo, il secondo elemento caratterizzante il modello di Anthony è la sua adattabilità che lo rende facilmente traducibile in norme operative e procedure impiegabili in strutture gerarchiche.

Nonostante questi punti di forza, il modello presentava delle caratteristiche che inevitabilmente cozzavano con l'evoluzione ambientale che stava caratterizzando i mercati intorno agli anni '70.

Innanzitutto, la rigidità che caratterizzava il modello. L'idea di avere una separazione gerarchica netta tra le tre ripartizioni non era congruente con il nuovo

³ Gatti M e Chiucchi M.S., Il sistema di controllo di gestione, in *Controllo di Gestione*, Marchi L, Marasca S e Chiucchi M.S, G. Giappichelli Editore, 2018, pp. 8-9.

contesto ambientale che vedeva la gestione strategica e quella operativa sempre più strettamente interrelate tra di loro.

Tale rigidità portava ad una strumentalità del controllo direzionale rispetto alla pianificazione strategica e ciò difficilmente poteva garantire un supporto ai nuovi processi decisionali aziendali nei quali il pensiero strategico diveniva parte integrante della gestione operativa.

Un ulteriore elemento di forte criticità era rappresentato dall'eccessiva focalizzazione su informazioni quantitativo-monetarie e interne molto utili per i contesti aziendali incentrati sulla ricerca dell'efficienza produttiva. Di contro, tali informazioni perdono di utilità in contesti fortemente orientati alla *customer satisfaction* e quindi legati alla qualità del prodotto e alla soddisfazione del cliente dove sono rilevanti misure quantitativo non monetarie o qualitative.

Altro limite collegato strettamente con il precedente può essere indicato con il termine di "scatola nera". Il modello di Anthony, infatti, rendeva noti gli input e gli output del processo produttivo ma nascondeva i rapporti di causa-effetto degli stessi.

L'indisponibilità di informazioni su aspetti tecnici riguardanti, ad esempio, i clienti non permetteva di evidenziare le cause del disallineamento tra quanto previsto e quanto conseguito. Va inoltre sottolineata, come ultimo elemento di criticità, la scarsa importanza data agli aspetti comportamentali.

Da questa breve trattazione dei fattori che hanno reso il modello di Anthony obsoleto, possiamo focalizzarci sui nuovi modelli di controllo di gestione che si sono sviluppati in tempi più recenti, evidenziando come il controllo di gestione sia passato da un'attività prevalentemente ispettiva ad un'attività di guida e governo del sistema d'azienda.

1.5. Il sistema di programmazione e controllo oggi

Nel corso degli anni, si sono susseguite diverse interpretazioni del sistema di programmazione e controllo e delle sue finalità che ne hanno posto in evidenza le diverse sfaccettature. Ciò ha condotto a maturare una sempre più solida consapevolezza su come il sistema di controllo di gestione dovrebbe essere interpretato in contesti dinamici, come quello attuale.

Il sistema di controllo di gestione è un meccanismo operativo costituito da un insieme di regole, principi e strumenti a disposizione della direzione aziendale per consentire di orientare in maniera corretta e più razionale la propria attività verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali.⁴

Gli obiettivi del controllo di gestione oggi sono diversi:

⁴ Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Francoangeli, Milano, 2004.;

Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2012

- 1) monitoraggio dell'andamento dell'attività aziendale. I sistemi di programmazione e controllo sono costituiti da una serie di strumenti che forniscono delle informazioni sia a preventivo, sia a consuntivo. A preventivo, essi consentono di valutare i programmi operativi nella loro fattibilità e nella loro validità. A consuntivo essi forniscono informazioni utili per il futuro.
- 2) Favorire la diffusione di una cultura meritocratica. il sistema di controllo di gestione, infatti, consente di attivare dei meccanismi di incentivazione finalizzati a premiare coloro che hanno contribuito al perseguimento degli obiettivi.
- 3) Allineare i comportamenti degli individui agli obiettivi aziendali. Esso si configura in un processo di responsabilizzazione e coordinamento che garantisce unitarietà alla gestione aziendale.
- 4) Comunicare le priorità aziendali. Fissando gli obiettivi si finalizza il comportamento degli individui in modo tale che sia in linea con la missione aziendale. Inoltre si può sviluppare una funzione motivazionale in cui gli obiettivi vengono interiorizzati dagli individui.

1.6. Le caratteristiche del sistema di programmazione e controllo

Le principali caratteristiche di un sistema di programmazione e controllo sono collegate sia al contesto esterno dove l'impresa opera sia ad aspetti interni come, ad

esempio, la struttura organizzativa, le caratteristiche degli individui e le loro relazioni.

Gli attributi che rendono un sistema di programmazione e controllo efficace ed efficiente sono i seguenti:

1. *Coerenza*. Un sistema di programmazione e controllo è coerente quando è in linea con la strategia aziendale, con le variabili organizzative e con i vari strumenti del sistema stesso.
2. *Completezza*. Per completezza si intende “la capacità del sistema di catturare tutte le dimensioni dell’azione strategica dell’azienda”⁵
3. *Rilevanza*. Le informazioni fornite devono essere rilevanti e ciò va valutato in relazione delle decisioni che debbono essere prese.
4. *Selettività*. L’impresa è influenzata da numerose variabili interne ed esterne; risulta quindi di fondamentale importanza la capacità di non disperdere le risorse, focalizzando l’attenzione sulle variabili che risultano chiave.
5. *Responsabilizzazione formale*. Essa ha lo scopo di coordinare i comportamenti degli operatori d’impresa e di valutarne le prestazioni.

⁵ Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995, p.76.

6. *Flessibilità*. Per flessibilità si vuole intendere la capacità di adattarsi al meglio nell'eventualità di un cambiamento per esempio nello scopo, nella strategia aziendale o nelle variabili organizzative.
7. *Reattività*. La reattività mira a “stimolare i responsabili a sorvegliare costantemente la validità degli obiettivi e consentire loro una rapida identificazione e valutazione di nuove alternative strategiche”⁶.
8. *Tempestività*. Indica la capacità del sistema di rispettare i limiti di tempo entro cui deve verificarsi un avvenimento.
9. *Orientamento*. L'orientamento fa riferimento a diverse dimensioni; per esempio un sistema di programmazione e controllo può essere orientato alla gestione caratteristica, oppure alla finanza o al reddito, o può essere orientato a diffondere l'informazione a tutti i livelli aziendali, ecc.
10. *Attendibilità*. “L'attendibilità è un attributo che ha una forte connotazione soggettiva, essa fa riferimento all'efficacia ed al grado di accettazione, da parte dell'organizzazione d'impresa, delle metodologie di misurazione dei flussi informativi, nonché della simbologia prescelta”⁷.
11. *Comprensibilità*. Le informazioni devono essere capite da tutti gli utilizzatori in modo tale che esse siano usate in modo efficace ed efficiente.

⁶ Gatti M e Chiucchi M.S, 2018, *op.cit.*

⁷ Gatti M e Chiucchi M.S, 2018, *op.cit.*

L'obiettivo di questo capitolo era di fornire un quadro d'insieme del sistema di pianificazione, programmazione e controllo e sull'evoluzione degli studi su tale tema. Nel capitolo successivo si focalizzerà l'attenzione sul modello delle leve di controllo elaborato da Robert Simons per meglio evidenziare come l'efficacia del sistema di controllo di gestione dipenda non solo dalla configurazione assunta dallo stesso ma anche dalle modalità con le quali viene concretamente impiegato.

CAPITOLO II

LEVE DEL CONTROLLO

2.1 La dimensione immateriale del controllo

Il modello di seguito analizzato si basa su due diverse dimensioni fondamentali: una statica e una dinamica. La prima fa riferimento alla struttura organizzativa del controllo e alla struttura informativa-contabile. La seconda dimensione attiene agli aspetti meno visibili e più profondi, più propriamente al ruolo assegnato al controllo e alla modalità di gestione del controllo.⁸

Riguardo alla struttura organizzativa del controllo, essa si riferisce alla responsabilizzazione già trattata nel capitolo precedente, mentre la struttura informativo-contabile rappresenta l'insieme degli strumenti di controllo con i quali il sistema di programmazione e controllo raccoglie ed elabora le informazioni.

Per quanto concerne la dimensione immateriale del controllo, essa individua le modalità di gestione del controllo definite come l'insieme delle variabili che influenzano le modalità con cui il sistema di controllo è concretamente gestito. nell'ambito delle diverse modalità di gestione del sistema di controllo è possibile individuare due stili che prendono il nome di diagnostico e interattivo. Essi sono

⁸ Gatti M e Chiucchi M.S, 2018, *op.cit.*

stati elaborati da Simons nell'ambito del modello che sarà approfondito nel corso del paragrafo successivo.

2.2 Il modello delle leve del controllo

Simons afferma che le modalità di comando-controllo tradizionalmente impiegate per il monitoraggio e la misurazione del raggiungimento di obiettivi strettamente pianificati ed attesi possono funzionare in realtà aziendali di dimensione ridotta.⁹

Non appena le organizzazioni crescono in dimensione ed in complessità, e l'ambiente esterno si fa conseguentemente più competitivo, tali sistemi di controlli non danno spazio alla creatività e all'iniziativa individuale. Con ciò ci si avvicina quindi a quello che viene definito "l'immobilismo decisionale" dove l'attenzione è totalmente focalizzata sull'osservanza delle regole anziché sugli output.

Sarebbe opportuno riconoscere la fine delle strategie realizzative fondate sul tradizionale modello top-down, della ricerca della standardizzazione e della volontà di tenere tutto sotto controllo e rendersi conto che le nuove strategie guidate dal cliente, fondate sulla personalizzazione del prodotto o servizio, sull'innovazione continua e sulla rapidità di adattamento sono più efficienti nei nuovi contesti ambientali. Appare così necessario sviluppare e responsabilizzare maggiormente i

⁹ Simons R., *Leve di controllo: I nuovi sistemi per guidare le imprese*, Francoangeli, Milano, 1995.

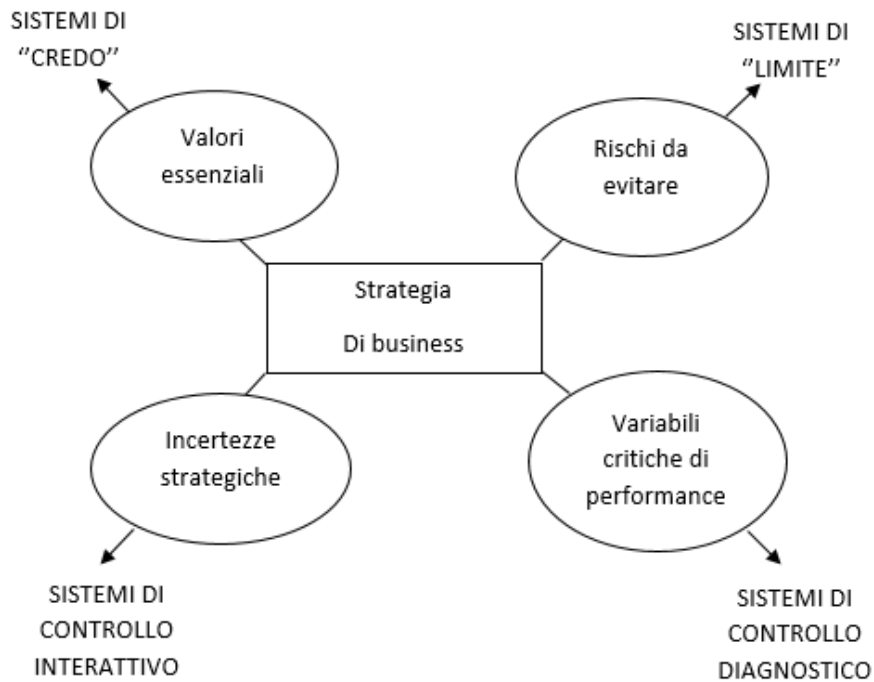
collaboratori a tutti i livelli aumentando progressivamente la loro autonomia (empowerment).

Simons da qui propone, una modalità di risoluzione di questo dilemma, identificando un nuovo modello di controllo della strategia aziendale basato sull'utilizzo di quattro leve fondamentali:

- 1) *I sistemi di "credo"*, che sollecitano e guidano la ricerca di nuove opportunità.
- 2) *I sistemi di "limite"*, che delimitano i comportamenti volti alla ricerca di opportunità, servono quindi a ridurre i rischi insiti in ogni tipo di business.
- 3) *I sistemi di controllo diagnostico* che motivano, controllano e premiano il raggiungimento di obiettivi specifici.
- 4) *I sistemi di controllo interattivo*, che incoraggiano l'apprendimento organizzativo e la nascita di nuove idee e strategie.

Particolare enfasi è dedicata alle leve motivazionali, ai sistemi incentivanti ed alla dimensione umana.

Fig.1 - Il modello delle leve di controllo.



Fonte: Simons R., Leve di controllo: nuovi sistemi per guidare le imprese, Francoangeli, Milano, 1995, p. 23

La figura rappresenta la struttura di tale modello.

La strategia di business si posiziona al centro dell'analisi, al secondo livello si collocano i quattro costrutti chiave che devono essere analizzati per implementare con successo la strategia aziendale. Al terzo livello si trovano le leve del controllo.

2.3 La strategia aziendale

Prima di concentrare l'analisi sul modello di Simons, appare necessario avere ben chiaro il significato di strategia.

Henry Mintzberg identifica diversi modi in cui il termine può essere impiegato;¹⁰ in primo luogo identifica la strategia come pianificazione, o linea di condotta programmata. Quest'ottica è strettamente correlata alla nozione militare di strategia e quindi ai sistemi di controllo diagnostici, che saranno analizzati più approfonditamente in seguito. Tale concezione gerarchica ha dei presupposti impliciti: le strategie sono premeditate ed intenzionali, le strategie sono articolate prima dell'implementazione, la formulazione è separata dall'implementazione, la definizione della strategia è compito esclusivo del top management, infine la strategia equivale ad un piano.¹¹

Una seconda definizione vede la strategia come posizionamento e in questa accezione si mette a fuoco il contenuto, o valore economico, della strategia prescelta. In tale concezione, secondo Simons, i manager cercano di controllare il posizionamento strategico utilizzando i "sistemi di limite", in modo da concentrare l'attenzione sui rischi da evitare.

Un'ultima definizione suggerisce che la strategia è un concetto. In tale esplicazione l'assunto fondamentale è che la strategia riveste il ruolo di prospettiva condivisa nelle intenzioni e nelle azioni, da parte di tutti i membri di una determinata organizzazione. Per controllare tale aspetto i manager adottano i "sistemi di credo"

¹⁰ Mintzberg H., *La progettazione dell'organizzazione aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1996.

¹¹ Mintzberg H., 1996, *op.cit*

che consentono di comunicare i valori essenziali, ossia quei valori che dovranno poi essere condivisi da tutti i membri aziendali.

La strategia non è più considerata come un processo analitico e razionale ma piuttosto come un processo di apprendimento collettivo che va a stimolare l'intuizione e la creatività conducendo l'impresa al raggiungimento degli obiettivi prefissati. Questa visione induttiva della strategia si concretizza attraverso un processo che coinvolge tutta l'organizzazione e non soltanto il top management.

Dopo aver delimitato brevemente il concetto di strategia posto alla base del modello di Simons, è bene ora porci la seguente domanda: in che modo i manager controllano la ricerca di opportunità? Vi sono due leve di controllo che guidano l'attività di ricerca nelle organizzazioni e sono i sistemi di "credo" e i sistemi di "limite" che andremo ad analizzare nei successivi paragrafi.

2.4 I sistemi di "credo"

"Un sistema di "credo" è l'insieme esplicito di definizioni organizzative che i senior manager comunicano formalmente e rafforzano sistematicamente per veicolare i valori fondamentali, gli scopi e l'indirizzo dell'organizzazione"¹²

¹² Simons R., 1995, *op.cit.*

I sistemi di credo veicolano le informazioni sui valori essenziali, ispirando e guidando la ricerca e la scoperta dell'organizzazione e motivando la ricerca di nuovi metodi di creazione del valore.

In presenza di eventuali problemi nell'implementazione della strategia, tali sistemi aiutano gli individui a stabilire la tipologia di difficoltà da affrontare e le soluzioni da ricercare.

La complessità attuale dei business e il loro repentino cambiamento portano ad avere l'esigenza di solidi valori di base in modo tale da poter garantire la stabilità organizzativa.

Anche per i manager che stanno progettando dei cambiamenti organizzativi, i sistemi di credo risultano di primaria importanza in quanto una nuova visione richiede nuovi valori e norme e quindi nuovi sistemi di credo che, se adeguatamente comunicati e compresi, possono aumentare l'impegno degli individui nei confronti della missione aziendale e dei relativi obiettivi.

I sistemi di credo, ricchi di valore e ispirazioni, devono essere anche sufficientemente generali in modo tale da consentire agli individui di assumere il proprio impegno in base alle loro caratteristiche. Infatti, non possono essere per esempio legati ai meccanismi di incentivazione in quanto sono troppo ampi per essere impiegati come parametri standard per la valutazione della performance.

Affinché i manager possano trasformare i sistemi di credo in attività definite e finalizzate è necessario analizzare i sistemi di "limite".

2.5 I sistemi di “limite”

La seconda leva del controllo è definita dai sistemi di “limite” che, contrariamente ai sistemi di “credo”, non rappresentano dei valori positivi ma dei limiti alla ricerca dell’opportunità tenendo presente i rischi aziendali.

Tuttavia, mentre i sistemi di credo sollecitano una ricerca non finalizzata di nuove possibilità che porterebbe ad un dispendio delle risorse aziendali, i sistemi di “limite” si occupano di definire una sezione dello spazio opportunità all’interno del quale i membri possono spendere le energie evitando così tale dispersione delle risorse.

Lo spazio opportunità è definito da Simons come: “unica gamma di opportunità che un’organizzazione può potenzialmente identificare o creare in un certo momento, date le sue competenze e risorse”.¹³

Anche se i sistemi di limite sono normalmente definiti in termini negativi o prescrittivi, essi consentono ai manager di delegare decisioni rendendo l’organizzazione più flessibile e creativa; Barnard, per esempio, capì che fissare dei limiti fosse un requisito essenziale nel processo decisionale infatti egli enunciava: “Limitare le possibilità è necessario per scegliere. Trovare una ragione perché

¹³ Simons R., 1995, *op cit.*

qualcosa non debba essere fatto è un metodo comune per decidere che cosa deve essere fatto.”¹⁴

Esistono due tipologie di sistemi di limite: limiti di condotta professionale e limiti strategici.

I limiti di condotta professionale sono delle chiare direttive che vengono create dai senior manager in condizioni di forte incertezza, per evitare che gli individui possano tenere dei comportamenti contrastanti con quelli voluti dai diretti superiori. Per quanto riguarda i limiti strategici, essi centrano l'attenzione sul comportamento che mira alla ricerca dell'attività per sostenere le strategie aziendali. Attraverso i limiti strategici i manager specificano in quale ambito di opportunità di business l'azienda non deve disperdere le risorse. Infatti, essi vengono imposti “quando ricerca e sperimentazione eccessive hanno rischiato di dissipare le risorse dell'azienda”.¹⁵

È possibile, così, affermare che i sistemi di credo e i sistemi di limite lavorano insieme: i sistemi di “credo” generano delle norme e degli ideali culturali, i sistemi di “limite” sollecitano l'impegno e assicurano che i membri aziendali si dedicano in attività costruttive evitando cioè, il dissiparsi delle risorse.

¹⁴ Barnard C.I., *Le funzioni del dirigente*, Utet, Torino, 1970

¹⁵ Simons R., 1995, *op.cit.*

Sotto molti aspetti queste nozioni sono equiparabili alla definizione di cultura organizzativa definita da molti sociologi, primo fra tutti Schall, come l'insieme di regole e standard che stabiliscono ciò che le persone dovrebbero o non dovrebbero fare.

2.6 I sistemi di controllo diagnostico

Questo paragrafo introduce la terza leva di controllo: i sistemi di controllo diagnostico che rappresentano il cuore del sistema di controllo di gestione tradizionale.

Essi vengono definiti come sistemi d'informazione formale che i manager impiegano per controllare il lavoro dell'organizzazione e correggere le deviazioni dagli standard di performance prestabiliti.¹⁶

Le tre caratteristiche principali di tali sistemi sono:

- 1) la possibilità di misurazione delle variabili critiche di controllo, ossia quei fattori che implementano in modo positivo il raggiungimento degli obiettivi;
- 2) la possibilità di operare un confronto con i risultati conseguiti con quelli stabiliti a preventivo;
- 3) la possibilità di correggere gli scostamenti nel caso in cui si verificassero.

I sistemi di controllo diagnostico rappresentano essenzialmente uno strumento di monitoraggio top-down per l'implementazione della strategia. Grazie, infatti, a tali

¹⁶ Simons R., 1995, *op.cit.*

strumenti i manager si assicurano che gli altri membri aziendali stiano lavorando coerentemente con gli obiettivi predefiniti senza la loro costante sorveglianza.

Dalla parte dei soggetti aziendali, i sistemi di controllo diagnostico consentono il massimo dell'autonomia in quanto gli individui sono responsabili dei risultati ma sono comunque liberi di scegliere i fini ambiti.

Tuttavia, applicando la disciplina del *management by exception*, nel momento in cui il sistema diagnostico rileva degli scostamenti rispetto agli obiettivi concordati, i manager focalizzano la propria attenzione nella ricerca delle cause di tale deviazione e nell'individuazione delle azioni correttive.

Diversi sono i principali aspetti su cui appare necessario prestare attenzione. Innanzitutto, una fase sensibile è la fissazione degli obiettivi, in quanto definisce in che direzione gli individui devono indirizzare i propri sforzi. Una delle problematiche più delicate che riguarda tale fase è la decisione del livello di difficoltà degli obiettivi; essi devono essere sfidanti in modo tale da avere degli effetti sulla motivazione del personale.

Un altro importante fattore che influenza la motivazione dei membri aziendali è rappresentato dalla definizione degli incentivi. Essi sono basati su formule esplicite che comportano oggettività e sono adottati non solo per premiare i risultati, ma anche per guidare la ricerca di opportunità in conformità con le strategie dell'organizzazione.

Particolare attenzione deve, inoltre, essere prestata alla predisposizione delle misure di performance, attraverso le quali si definiscono le responsabilità di ciascun manager. In questa sede è necessario assicurarsi che non vengano messe in atto tattiche per aggirare il sistema, attraverso l'adozione di comportamenti che influenzano le misure ma non favoriscono gli obiettivi dell'organizzazione. Tra le tecniche di raggirio si ricorda, ad esempio, la limatura, che consiste nel modificare i tempi e il flusso dei dati senza cambiare le transazioni di base che vengono misurate, l'occultamento, che si concretizza nella trasmissione dei soli dati che vengono percepiti come favorevoli, e gli atti illegali, cioè la violazione di regole e/o leggi dell'organizzazione.¹⁷

Infine, bisogna ricordare che i sistemi di controllo diagnostico possono mantenere l'attenzione del management solo in presenza di adeguati controlli interni definiti da Simons come fattori critici che assicurano l'integrità del sistema.

Per controlli interni si intendono delle verifiche e dei controlli che includono misure di sicurezza relative allo staff, alla gestione delle informazioni, ai processi di transazione e alla registrazione dei dati. Essi sono, di norma, stabiliti e mantenuti dai gruppi staff che mantengono e rendono operativi i sistemi di controllo diagnostico, controllando anche l'accuratezza dei dati forniti dai manager di linea.

¹⁷ Simons R, 1995, *op cit.*

È importante ricordare che, secondo Simons, le organizzazioni non possono funzionare senza i sistemi di controllo diagnostico in quanto, monitorando in modo corretto le variabili critiche di performance, essi generano la motivazione necessaria al raggiungimento degli obiettivi, la base di valutazione del business e dei manager e forniscono dei termini di confronto per l'azione correttiva.

2.7 I sistemi di controllo interattivo

I sistemi di controllo interattivo, la quarta leva di controllo, stimolano la ricerca e l'apprendimento, consentendo l'emergere di nuove strategie, a differenza dei sistemi di controllo diagnostico che vincolano l'innovazione e la ricerca di opportunità per garantire il raggiungimento degli obiettivi prefissati, necessari per dare atto alla strategia ideata.¹⁸

Come affermato da diversi studiosi, è importante impiegare i sistemi di controllo per generare pressione interna, che porta a stimolare la ricerca di opportunità e incoraggia la formazione di nuove strategie, nonché ad uscire dagli schemi di ricerca limitata. Essi focalizzano la propria attenzione sulle incertezze strategiche, ossia minacce e opportunità emergenti che potrebbero minacciare o invalidare la strategia aziendale in atto. Tali incertezze derivano da una differenza di informazione necessaria a svolgere un compito e sono generalmente collegate a

¹⁸ Simons R., 1995, *op.cit.*

cambiamenti delle dinamiche competitive o delle competenze interne. Poiché i sistemi diagnostici risultano inadatti in quanto si concentrano esclusivamente sulla verifica dei risultati, risulta necessaria l'adozione di questi sistemi interattivi che stimolano il dialogo in tutta l'organizzazione aziendale, permettendo di modificare la strategia in corso.

Tali sistemi richiedono l'attenzione frequente da parte dei manager che danno origine a scalette, o agende, che dovranno essere interpretate e discusse nelle riunioni aperte a superiori, subordinati e funzioni parallele. Molto importante è il ruolo di queste riunioni in quanto gli individui, preparandosi ad esse, imparano a chiedere la collaborazione di altri per interpretare le diverse tendenze emerse dai dati.

Geneen, il direttore generale della ITT, descrisse l'allegrezza di coloro che partecipavano alle riunioni per discutere i dati di performance e le aspettative relative alle incertezze strategiche: "Non solo avevamo la possibilità d'imparare dagli altri e di aiutarci reciprocamente, non solo riuscivamo ad affrontare più velocemente ed incisivamente i problemi, ma le nostre riunioni erano così cariche di dinamismo ed entusiasmo che, a volte, lavoravamo con una sensazione di vera e propria gioia."¹⁹

¹⁹ Geneen H., *Managing*, Avon Books, New York, 1984.

Appare così chiaro come i sistemi di controllo interattivo guidano la formulazione della strategia con un processo che volge dal basso verso l'alto dove i membri dell'organizzazione agiscono di propria iniziativa per afferrare opportunità impreviste e per affrontare i problemi.

Riguardo alla progettazione del sistema è necessario stabilire quali sono i criteri adottati dai senior manager per la scelta del sistema da applicare in modo interattivo:

- 1) deve contemplare la revisione della previsione delle situazioni future sulla base delle informazioni correnti aggiornate: Che cosa è cambiato? Perché?
- 2) le informazioni contenute devono essere comprensibili. I dati di quota di mercato sono facili da capire;
- 3) il sistema deve essere adottato da tutti i manager dei diversi livelli dell'organizzazione, non solo dai senior manager;
- 4) deve dar luogo alla revisione dei piani d'azione: Che cosa facciamo ora? Come possiamo reagire a queste minacce?
- 5) deve avere la capacità di raccogliere e generare informazioni relative agli effetti delle incertezze sulla strategia di business.²⁰

²⁰ Simons R., 1995, *op. cit.*

Dopo aver individuato queste caratteristiche chiave dei sistemi di controllo, il manager deve scegliere quali sistemi utilizzare interattivamente tenendo presente fattori quali la dipendenza tecnologica, la regolamentazione e la facilità di risposta tattica da parte dei concorrenti.

Infatti, a titolo di esempio, in mercati che sono totalmente dipendenti dalla tecnologia, si sceglierà come sistemi interattivi quelli di project management che centrano l'attenzione su come applicare in modo più efficiente la tecnologia stessa. Riguardo, invece, alla scelta di quanti sistemi di controllo applicare interattivamente, Simons suggerisce, di norma, uno solo per tre motivi:

- 1) in termini economici;
- 2) in termini cognitivi in quanto gli individui hanno una capacità limitata di elaborazione delle informazioni;
- 3) in termini strategici in quanto si potrebbe verificare una dispersione dei segnali del senior management sulle incertezze strategiche, questo perché tali sistemi richiedono una grande attenzione.

In ultima analisi, gli organi di staff assumono l'incarico di favorire il processo interattivo assistendo la raccolta, la diffusione e l'elaborazione dei dati nonché facilitando le riunioni e facendo in modo che il sistema venga adottato da tutta l'organizzazione.

Affinché ciò avvenga, è necessario un ambiente che dia valore ed accetti le opinioni di tutti. Un ambiente in cui i manager incoraggiano e gratificano gli individui anche

mediante l'utilizzo degli incentivi che stimolano la partecipazione e la soddisfazione dei membri all'interno dell'organizzazione.

Da quanto esposto è possibile evincere che la tensione presente tra le diverse leve di controllo permette di guidare i comportamenti dei singoli soggetti verso gli obiettivi stabiliti nella strategia aziendale. Essa favorisce, inoltre, incrementando l'apprendimento e la ricerca delle opportunità, la formulazione di strategie alternative, permettendo, quindi, di adattare l'azienda ai cambiamenti dell'ambiente in cui essa opera.

CONCLUSIONI

Realizzare una strategia vincente è sicuramente la chiave per il successo imprenditoriale. La migliore strategia non ha nessun valore se non è applicata in modo costruttivo in contesti in continuo sviluppo, come quelli odierni.

Per questo, è necessario riconoscere la fine delle strategie realizzate ricorrendo a modelli tradizionale, basate su approcci top-down, della ricerca della volontà di tenere tutto sotto controllo e infine, della standardizzazione che inevitabilmente soffoca la creatività e l'innovazione.

Il sistema di controllo manageriale, infatti, deve contemplare soluzioni di controllo tradizionale ma deve anche riuscire a creare valore per l'azienda stessa e per i clienti e stimolare i soggetti aziendali verso comportamenti in linea con gli obiettivi strategici definiti. Questa rinnovata tensione dei sistemi di controllo di gestione è particolarmente rinvenibile nel modello di Simons nel quale è palese una forte tensione organizzativa che mantiene in equilibrio controllo e apprendimento, ricompensa e punizione, leadership e management.

Ciò porta alla costruzione di nuove strategie guidate dal cliente, fondate sulla personalizzazione del prodotto e sull'innovazione continua. Viene, così, evidenziato come sia possibile avere una visione strategica anche nell'ambito del controllo manageriale, la quale sostiene in un modo del tutto innovativo la spinta

imprenditoriale. Si tratta di modelli complessi, nei quali è necessario gestire tutte le dimensioni del sistema di controllo di gestione, da quella materiale a quella immateriale, ma che possono condurre a indubbi benefici sul piano organizzativo e delle performance.

BIBLIOGRAFIA

Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas Libri, Milano, 1967.

Barnard C.I., *Le funzioni del dirigente*, Utet, Torino, 1970.

Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Francoangeli, Milano, 2004.

Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2012.

Gatti M e Chiucchi M.S., *Il sistema di controllo di gestione*, in *Controllo di Gestione*, Marchi L, Marasca S e Chiucchi M.S, G. Giappichelli Editore, 2018.

Geneen H., *Managing*, Avon Books, New York, 1984.

Mintzberg H., *La progettazione dell'organizzazione aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1996.

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

Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.

Simons R., *Leve di controllo: I nuovi sistemi per guidare le imprese*, Francoangeli, Milano, 1995.

RINGRAZIAMENTI

A conclusione di questo percorso sento il dovere e il piacere di ringraziare tutti coloro che mi hanno sostenuto e accompagnato durante questi anni con i loro consigli, la loro saggezza e il loro affetto.

In primis, vorrei ringraziare il mio relatore Marco Gatti, non ci sono parole per esprimere la mia gratitudine per l'immenso lavoro svolto e l'impegno che mi ha dedicato per la realizzazione di questo progetto. Le sono profondamente riconoscente.

Un ringraziamento speciale va ai miei genitori, Angela e Francesco, perché mi sono sempre stati accanto e non mi hanno fatto mai mancare il loro sostegno e il loro aiuto durante tutti questi anni. Senza di loro non sarei mai diventato quello che sono e non avrei mai potuto coronare i miei molteplici sogni. Grazie perché pur non essendo perfetti, siete per me i genitori migliori del mondo.

Non posso poi dimenticarmi di ringraziare il mio ragazzo Matteo, perché sei stato la mia spalla destra in questo percorso così come lo sei nella vita. Grazie per avermi sempre sostenuta e per non aver mai speso di credere in me, cercando sempre di spronarmi a puntare in alto anche di fronte alle difficoltà.

Con molta gioia vorrei ringraziare tutti i miei amici e in particolare Giulia, Chiara e Rafaela che mi sono sempre state vicine e che mi hanno sempre appoggiata in qualsiasi circostanza di vita.

Un grande e un particolare grazie va a tutti i miei compagni universitari, prima tra tutte Maria, con le quali ho condiviso tutti i momenti di gioia e di difficoltà di questo percorso. Grazie perché ci sei sempre stata.

E infine una dedica speciale va a me stessa, perché se sono arrivata fin qui è stato anche grazie al mio orgoglio e alla mia forza di volontà.

Augurandomi che questo non sia la meta ma un nuovo punto di partenza.

Perché “l’importante non è quello che trovi alla fine di una corsa, l’importante è quello che provi mentre corri”.