

## INTRODUZIONE

Parlare di “Creazione del valore e reporting integrato” significa prendere in esame i complessi problemi di controllo e di *reporting* (interno ed esterno) di imprese che, operando negli attuali contesti evolutivi, progettano e realizzano risposte produttive per soddisfare una molteplicità di bisogni individuali e collettivi, utilizzano risorse materiali e immateriali, fanno leva sull’innovazione e sul progresso scientifico e tecnologico, intrattengono con gli attori economici, sociali, istituzionali del contesto relazioni di concorrenza, collaborazione e conflitto, essendo chiamate a rispettare una molteplicità di norme, vincoli ed attese.

A proposito della funzione che le imprese svolgono nel sistema economico e sociale, si può dire che esse sono chiamate a produrre valore non solo per gli *shareholder*, ma anche per gli *stakeholder*, e più in generale per le persone, le collettività, i territori, rispettando logiche non solo di economicità ma anche di responsabilità sociale.

Tutto ciò caratterizza la fase post-industriale di un processo di sviluppo che ha avuto origine con la Rivoluzione Industriale (Inghilterra, XVIII secolo), da quando cioè il progresso scientifico e tecnologico ha incominciato a rendere possibile un’offerta di beni e servizi crescente e differenziata in risposta ad una gamma sempre più ampia di bisogni individuali e collettivi.

Le imprese sono state da allora protagoniste dei processi di trasferimento tecnologico e di creazione del valore, ma le tendenze e gli esiti di questi processi sono stati di volta in volta filtrati dal quadro degli obiettivi e dei vincoli che nel tempo hanno indirizzato scelte e comportamenti aziendali.

Nelle prime fasi dello sviluppo della produzione industriale l’impresa è lo strumento dell’iniziativa degli imprenditori, ne utilizza il capitale e persegue il reddito ai fini della loro remunerazione. Secondo importanti correnti del pensiero economico le imprese contribuiscono allo sviluppo dell’economia ed al funzionamento del sistema sociale proprio perseguendo il profitto e considerando fuori dal proprio ambito di responsabilità le preoccupazioni per i problemi sociali.

Adam Smith spiega che “non è dalla generosità del macellaio, del birraio o del fornaio che noi possiamo sperare di ottenere il nostro pranzo, ma dalla valutazione che essi fanno dei propri interessi”, e due secoli dopo Milton Friedman sostiene che una volta rispettate le leggi l’unico compito del *management* è quello di generare profitto a favore degli azionisti definendo ogni altra ipotesi, tra cui quella delle re-

sponsabilità sociale dell'impresa, “profondamente sovversiva”.

Nel corso del XX secolo la diffusione nei contesti anglosassoni di *public companies* a guida manageriale ha provocato un temporaneo declino del ruolo del profitto sostituito, come variabile/obiettivo cui orientare la gestione, dalla crescita dimensionale (tale obiettivo è stato peraltro compatibile col profitto, grazie all'opera di economie di scala e di scopo, fintanto che la logica della produzione era quella della standardizzazione). Ma a partire dagli anni '80, attraverso Rappaport, il tema del profitto si è prepotentemente riproposto in veste di “creazione del valore”, teoria però alternativamente declinata in termini finanziari e di breve termine o in termini strategici e di medio/lungo termine.

All'affermarsi della teoria della “creazione del valore” ha concorso in modo decisivo innanzitutto la reazione dei mercati finanziari alla caduta di redditività e di valore di mercato di *public companies* legate alle vecchie logiche della standardizzazione produttiva. Tale reazione si è espressa attraverso una pressione crescente sul *management* per la valorizzazione dei capitali secondo la logica della creazione di *shareholder value* nel breve termine, ed ha trovato condizioni di contesto favorevoli nei processi di globalizzazione e di finanziarizzazione in atto a partire da quel periodo.

Questi processi hanno permesso forti recuperi di profitto ma hanno determinato a livello di sistema pesanti problemi – asimmetrie della distribuzione del lavoro, del reddito e nei consumi, drenaggio di risorse dalle aree periferiche alle aree centrali del pianeta, esaurimento di risorse non rinnovabili – che non sono solo socialmente inaccettabili ma risultano ormai anche incompatibili con la sostenibilità dello sviluppo.

In parallelo però, grazie allo sviluppo di tecnologie e conoscenze capaci di permettere alle imprese di rispondere alla crescente varietà e variabilità dei bisogni con la differenziazione e l'innovazione delle risposte produttive, è maturato un diverso approccio alla creazione del valore, truardato al medio e lungo termine e basato su processi di *competence building* e *competence leveraging*.

Le imprese sono state così sempre più sollecitate a configurarsi come sistemi aperti, evolutive ed interattivi. D'altra parte l'evidenza dei problemi creati dal perseguimento della creazione di valore secondo logiche di breve termine aveva fatto maturare la consapevolezza dell'impatto che l'attività delle imprese esercita:

- sul piano economico, in termini di produzione e distribuzione della ricchezza;
- sul piano ambientale, in termini di consumo di risorse rinnovabili e non rinnovabili (materie prime, acqua, energia) e di produzione di emissioni, scarichi, rifiuti;
- sul piano sociale, in termini di relazioni industriali, di condizioni di lavoro, di diffusione del benessere ma anche di rispetto dei diritti e della creazione di adeguate condizioni di equità.

È diventato sempre più evidente che l'impresa impiega non solo capitale monetario apportato dagli *shareholder* e dai mercati finanziari, ma anche capitale umano

apportato da personale qualificato e capitale di fiducia apportato da clienti, fornitori e partner. Essa inoltre usa (alternativamente valorizza o depauperava) risorse naturali e ambientali che appartengono alle collettività e vanno salvaguardate per le generazioni future e interagisce (lo rafforza e lo corrompe) con un capitale etico che rappresenta un collante indispensabile per la convivenza civile. In altri termini l'impresa è chiamata a generare valore non più solo per gli *shareholder* ma anche per la generalità degli *stakeholder* e per le persone, le collettività, i territori, così che i risultati aziendali dovrebbero essere rilevati e monitorati secondo il modello della *triple bottom line* (da cui la proposta del Bilancio di Sostenibilità del GRI) o della creazione di valore *multi-capital* (da cui l'*Integrated Reporting Framework* dell'IIRC).

Con riferimento a questi nuovi concetti e modelli in tema di rapporti tra impresa, economia e società è importante osservare che essi non implicano un generico richiamo alla sensibilità etica e sociale, a vocazioni ambientaliste o alla preoccupazioni per l'esaurimento delle risorse, senza fare i conti con i problemi della produzione, della creazione di valore e dello sviluppo.

In realtà le imprese più attente alle sfide del futuro sempre più spesso da un lato riconoscono la rilevanza di una *accountability* "allargata" e dall'altro assumono sul piano del *management* la prospettiva che Michael Porter ha definito come Creazione di Valore Condiviso.

Questi percorsi evolutivi hanno determinato sempre più complesse esigenze di guida dei sistemi aziendali, ed hanno sollecitato l'evoluzione nel tempo delle funzioni, della logica, della strumentazione organizzativa e contabile delle attività di controllo.

Inizialmente destinata a rispondere agli interessi dei proprietari monitorando la consistenza e la dinamica del reddito e del capitale proprio, la funzione si è formalizzata ed ha assunto autonomia nel sistema aziendale col crescere delle dimensioni e della complessità delle imprese e con la separazione tra proprietà e direzione che hanno caratterizzato negli anni '60 e '70 del secolo scorso lo sviluppo produttivo dei sistemi industriali. Centri di responsabilità e budget si sono diffusi allora come strumenti per la verifica della attuazione efficiente ed efficace dei piani di sviluppo aziendale, appropriati per la guida di imprese operanti secondo la logica della standardizzazione produttiva fintanto che si trattava di rispondere a bisogni elementari ed omogenei.

A partire dagli anni '80 del secolo scorso tuttavia i contesti produttivi dei sistemi industriali avanzati hanno incominciato ad assumere connotati sempre più fortemente evolutivi, caratterizzandosi per la diffusione di logiche di varietà e variabilità dei bisogni da un lato e delle risposte produttive dall'altro. Ciò ha determinato una continua sollecitazione al cambiamento anche per i sistemi di controllo, sottoposti alla spinta di un pluralità di fattori evolutivi.

Innanzitutto il solo ricorso agli strumenti formali del controllo si è rivelato inadeguato via via che col crescere della complessità e delle dimensioni aziendali la guida centralizzata delle imprese veniva diluita nel ricorso alla delega ed al decen-

tramento, con la conseguente esigenza di responsabilizzare e coinvolgere gli uomini nei processi decisionali e gestionali attraverso la diffusione di valori e culture aziendali condivisi.

In secondo luogo il linguaggio contabile, tradizionalmente utilizzato nei piani e nei *budget* per quantificare gli obiettivi e monitorare i risultati, per quanto necessario ai fini della determinazione e distribuzione del reddito di periodo si è rivelato inadeguato, a causa del disaccoppiamento tra i valori economici e contabili del capitale e del reddito, rispetto all'esigenza di monitorare i processi di creazione del valore. Da un lato nella formazione del capitale e del reddito un ruolo crescente è stato giocato da risorse immateriali che sfuggono alla rilevazione e determinazione in sede di bilancio, il che ha spinto verso la elaborazione e sperimentazione di nuovi indicatori di *performance* economiche; dall'altro il successo economico è risultato dipendere sempre di più dalla catena di competenze distintive e di vantaggi competitivi attivati dalle imprese, in base a caratteristiche apprezzabili attraverso una pluralità di possibili indicatori, di tipo sia strategico che operativo, sia quantitativo che qualitativo.

Si è così configurata l'esigenza, ai fini del controllo, di mettere in gioco sistemi multidimensionali di *reporting* in grado di assicurare adeguati *trade-off* tra risultati di efficienza ed efficacia e tra obiettivi di breve e di lungo termine.

D'altra parte il *reporting* ha cessato di essere strumento di comunicazione solo interna alle imprese.

L'apertura del capitale ad una pluralità di attori ed ai mercati finanziari, interessati alla creazione del valore, ed il ruolo di *stakeholder* sempre più coinvolti nella gestione con i loro contributi e sempre più portatori di specifiche attese nei confronti dell'impresa hanno dilatato tanto le funzioni quanto i destinatari della comunicazione aziendale.

Così mentre da un lato i principi contabili internazionali hanno sollecitato l'allineamento della comunicazione economico-finanziaria alle esigenze dei mercati dei capitali, dall'altro la crescente diffusione dei bilanci sociali e della rendicontazione socio-ambientale riflettono il configurarsi della responsabilità sociale come vincolo che le imprese devono rispettare nelle loro scelte e nelle loro attività, accanto a quello della economicità.

Questo libro è stato costruito intorno a questi temi, oggetto dell'insegnamento di "Creazione del valore e reporting integrato" svolto negli ultimi anni presso il Dipartimento di Economia dell'Università di Genova nel Corso di Laurea Magistrale "Amministrazione Finanza e Controllo", con l'obiettivo di sollecitare l'attenzione e la riflessione sull'evoluzione dei sistemi di controllo facendo riferimento non solo ai tecnicismi della funzione ma anche e soprattutto al ruolo via via da essa giocato nell'ambito di sistemi aziendali sempre più aperti, complessi, evolutivi e sempre più strettamente interdipendenti con l'economia e la società.

I primi due capitoli sono dedicati ai sistemi di controllo tradizionali ed ai loro limiti. Il terzo ed il quarto capitolo riconducono all'evoluzione dei modelli di pro-

duzione e consumo l'introduzione del concetto di risorse aziendali e la riformulazione delle *performance* economiche dell'impresa in termini di creazione di valore. Il quinto capitolo presenta una serie di indicatori (interni ed esterni) impiegabili per il monitoraggio della creazione di valore. Il sesto ed il settimo capitolo affrontano il tema del *corporate reporting* come strumento di supporto al governo dell'impresa, ne richiamano le determinanti evolutive e lo esemplificano con riferimento ai più significativi modelli di *reporting* per la sostenibilità del *business*, di *reporting multi-stakeholder* e di *Integrated Reporting*. L'ottavo capitolo infine richiama le recenti normative che rendono obbligatoria la comunicazione di *non financial information* con riguardo a specifiche imprese, imprese "ibride" e organizzazioni *non profit*.

Genova, maggio 2018

*L'Autore*  
Prof. PIER MARIA FERRANDO



## CAPITOLO 1

# I SISTEMI DI CONTROLLO

**Sommario:** 1.1. Una premessa terminologica in tema di controllo. – 1.2. I fabbisogni di controllo. – 1.3. I sistemi di controllo. – 1.4. Le architetture strutturali dei sistemi di controllo. – 1.5. Il carattere sistemico del controllo. – 1.6. I momenti del processo di controllo. – 1.7. La dimensione formale del controllo di gestione. – 1.8. La dimensione informale del controllo di gestione – 1.9. Le configurazioni concrete del controllo di gestione. – 1.10. Il controllo di gestione nel sistema aziendale. – *Riferimenti bibliografici.*

### 1.1. Una premessa terminologica in tema di controllo

Quando si parla di controllo, con riferimento alla gestione di una impresa, occorre ricordare come nell'uso corrente questo termine assuma un significato di ispezione e verifica, che in ambito aziendale rinvia all'osservanza di procedure predefinite (adempimenti formali, sequenze temporali, atti) e cioè all'attività di *auditing*. Nella letteratura e nella prassi manageriale a cui si fa riferimento in questa sede, il termine controllo viene inteso invece come una attività di guida e regolazione del sistema aziendale: non si tratta tanto di riscontrare il rispetto formale di una procedura quanto di indirizzare la gestione monitorando la qualità dei risultati raggiunti<sup>1</sup>.

Ciò premesso va osservato che affrontare il tema del controllo come strumento per la guida del comportamento organizzativo verso prefissati obiettivi significa misurarsi con un insieme di definizioni, concetti e modelli non sempre univoci, frutto di esperienze e di formalizzazioni legate all'evoluzione dei contesti ambientali e dei sistemi aziendali, alle condizioni operative di volta in volta prevalenti, alle pressioni scaricate sulle imprese dalla competizione e dalle attese degli *shareholders* e degli *stakeholders*.

Si è parlato e si parla di pianificazione strategica e di programmazione a medio-lungo termine; di controllo organizzativo, sociale ed individuale; di management e controllo strategico; di controllo diagnostico, controllo di gestione e controllo dire-

---

<sup>1</sup> Cfr. M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.

zionale. Occorre quindi fare chiarezza, quando si parla di controllo, sul contenuto dei termini utilizzati, sulle analogie e sulle differenze tra i concetti ed i modelli cui si fa riferimento, sul ruolo svolto nel suo funzionamento dalle variabili e dagli strumenti che ne compongono il sistema<sup>2</sup>.

## 1.2. I fabbisogni di controllo

L'esigenza di attivare meccanismi operativi finalizzati alla guida del comportamento organizzativo si presenta nell'impresa al superamento delle soglie di dimensione e di complessità del sistema aziendale oltre le quali le decisioni non possono più essere concentrate al vertice<sup>3</sup>. In questo caso infatti la quantità e la qualità delle informazioni da raccogliere e vagliare, delle scelte da adottare, delle conoscenze e competenze specifiche da padroneggiare, dei risultati da verificare eccedono le capacità di un capo-azienda che sieda da solo al vertice della piramide gerarchica (che si tratti dell'imprenditore o di un manager a ciò delegato).

In particolare possono essere considerati come determinanti dell'introduzione dei sistemi di controllo fattori come:

- la crescente complessità dei contesti produttivi e dei sistemi aziendali;
- il decentramento organizzativo e la delega di responsabilità gestionali;
- le asimmetrie informative, da gestire opportunamente, tra settori operativi e livelli gerarchici;
- la separazione tra proprietà e direzione e la diffusione della proprietà sui mercati azionari;
- il configurarsi di responsabilità dell'impresa non solo verso gli *shareholders* ma anche verso gli *stakeholders*.

In presenza di tali fattori infatti assicurare la gestione dell'impresa in termini di efficienza, efficacia ed economicità richiede l'attivazione di specifiche variabili (struttura organizzativa, meccanismi operativi) e di specifici processi organizzativi (delega, responsabilizzazione, *leadership*, cultura aziendale).

Diventa infatti necessario:

- articolare funzioni e compiti secondo il modello di divisione del lavoro più appropriato alla natura delle attività da svolgere ed alle strategie da perseguire, e

---

<sup>2</sup> Diversi aziendalisti italiani hanno fornito contributi importanti ai fini della sistematizzazione della problematica del controllo. In questo Capitolo si farà riferimento in particolare ai lavori di Giuseppe Airoldi, Giorgio Brunetti, Luigi Brusa, Maria Bergamin Barbato, Giorgio Donna, Angelo Riccaboni. Un efficace excursus di questi contributi è stato presentato da Elena Giovannoni.

<sup>3</sup> Airoldi parla dei meccanismi operativi, chiamandoli sistemi operativi, intendendoli come variabili organizzative complementari alla struttura ed al potere organizzativo, attivate ai fini della guida del comportamento organizzativo individuale e di gruppo. Cfr. G. AIROLDI, *I sistemi operativi*, Giuffrè, Milano, 1980.

distribuire opportunamente le responsabilità decisionali nell'ambito della struttura;

- guidare il comportamento organizzativo definendo e ridefinendo le procedure, le risorse e gli obiettivi in funzione delle strategie, del cambiamento ambientale, dei risultati via via conseguiti;
- supportare questa guida da un lato reclutando e gestendo il personale in modo da poter assegnare alle posizioni di comando risorse umane adeguatamente responsabilizzate e motivate e dall'altro diffondendo nel sistema aziendale cultura, valori, logiche gestionali coerenti, condivisi e legittimati da una *leadership* riconosciuta;
- attivare processi di comunicazione con cui diffondere all'interno ed all'esterno le necessarie informazioni circa gli obiettivi ed i risultati della gestione.

Al controllo si può fare ricorso secondo modalità di volta in volta differenziate, in risposta a fabbisogni che dipendono da una pluralità di variabili relative tanto alle caratteristiche dell'impresa (dimensione; varietà e variabilità delle sue attività; strategie perseguite) quanto del contesto in cui l'impresa si muove (ritmi e livelli di sviluppo economico, scientifico, tecnologico; stabilità e ruolo del sistema sociale e politico; intensità del cambiamento; intensità della competizione).

Con riferimento alle spinte evolutive che spiegano l'introduzione e lo sviluppo dei sistemi di controllo può essere utile rifarsi ad un modello proposto da Giorgio Donna<sup>4</sup> (Tav. 1.1).

Il modello si basa sulla considerazione che imprese caratterizzate da un sistema aziendale semplice (imprese di piccole dimensioni, operanti in termini di sostanziale dipendenza dal mercato ed in condizioni operative date e note, o soggette ad un cambiamento prevedibile) possono essere guidate dal capo-azienda, che è in grado di avere una conoscenza soddisfacente dei problemi gestionali e delle relative soluzioni e che può decidere sulla base di semplici calcoli di convenienza o anche solo dell'esperienza, secondo un modello di accentramento decisionale e di controllo diretto delle attività esecutive.

Quando invece le imprese operano al di fuori di un quadro di semplicità del sistema aziendale e di stabilità del contesto ambientale si manifestano fabbisogni di controllo, riconducibili ad un duplice ordine di possibili spinte, che rendono inadeguata una guida del sistema aziendale basato esclusivamente sull'azione individuale del capo-azienda.

La prima spinta riguarda la crescita della dimensione e della complessità del sistema aziendale (più prodotti, più canali commerciali, più fornitori; in altri termini più variabili da padroneggiare), che determina un crescente *fabbisogno di organizzazione*, ovvero comporta una crescente capacità di finalizzare e coordinare il com-

---

<sup>4</sup> Cfr., G. DONNA, *I sistemi di controllo aziendale*, in G. DONNA-A. RICCABONI, *Manuale del controllo di gestione*, Ipsoa, Milano, 2006.

portamento organizzativo espresso nell'ambito di una struttura ormai articolata in una pluralità di unità e posizioni; a tale fabbisogno occorre rispondere delegando responsabilità decisionali ed attivando sistemi di controllo di gestione (pianificazione operativa, *budgeting*, *reporting*) come condizione di funzionamento del processo di delega e di costante monitoraggio dell'allineamento tra obiettivi e risultati.

**Tavola 1.1. – Sistema aziendale, contesto ambientale e sistemi di controllo**

		Contesto ambientale		
		Stabile	Turbolento	
Sistema ambientale	Semplice	Controllo "a vista"	Controllo della strategia	Bisogno di organizzazione
	Complesso	Controllo della gestione	Controllo della gestione e della strategia	
		Bisogno di strategia		

Fonte: G. DONNA, *op. cit.*

La seconda spinta riguarda la crescita del dinamismo ambientale, che determina condizioni più o meno intense di instabilità e di incertezza, e determina un crescente *fabbisogno di strategia*, ovvero di definizione di percorsi evolutivi capaci di permettere all'impresa di interagire con il contesto esterno (ambiente e mercato), reagendo efficacemente ai cambiamenti che intervengano nella domanda, nella concorrenza, nella tecnologia, nei vincoli sociali, istituzionali e normativi, ed ottimizzando costantemente il posizionamento sul mercato.

Il combinarsi delle due spinte determina l'esigenza di dotarsi di sistemi in grado

di assicurare capacità di controllare congiuntamente tanto la gestione quanto la strategia.

### 1.3. I sistemi di controllo

La risposta al fabbisogno di controllo viene assicurata nelle imprese attraverso leve rappresentate da meccanismi operativi, procedure e prassi, ruoli e strutture organizzative, valori e logiche più meno consapevolmente e sistematicamente attivati e coordinati.

Si parla così di sistemi di controllo i più noti dei quali, sui cui maggiormente si è soffermata l'attenzione della letteratura e della prassi operativa, sono i sistemi di controllo manageriale. Questi tuttavia da un lato non sono gli unici riscontrabili nel funzionamento dei sistemi aziendali e dall'altro si ritrovano spesso integrati in misura più o meno intensa con gli altri sistemi che concorrono alla guida del comportamento organizzativo.

In proposito si farà qui riferimento a tre tipologie di sistemi di controllo differenziate ma comunque utili, sia pure da diversi punti di vista, per interpretare la configurazione che i sistemi di controllo possono assumere nella realtà delle singole imprese.

A) Una prima tipologia è quella proposta da Robert Simons, che distingue quattro sistemi di controllo in base alle leve utilizzabili per controllare la formulazione e l'implementazione delle strategie aziendali<sup>5</sup>.

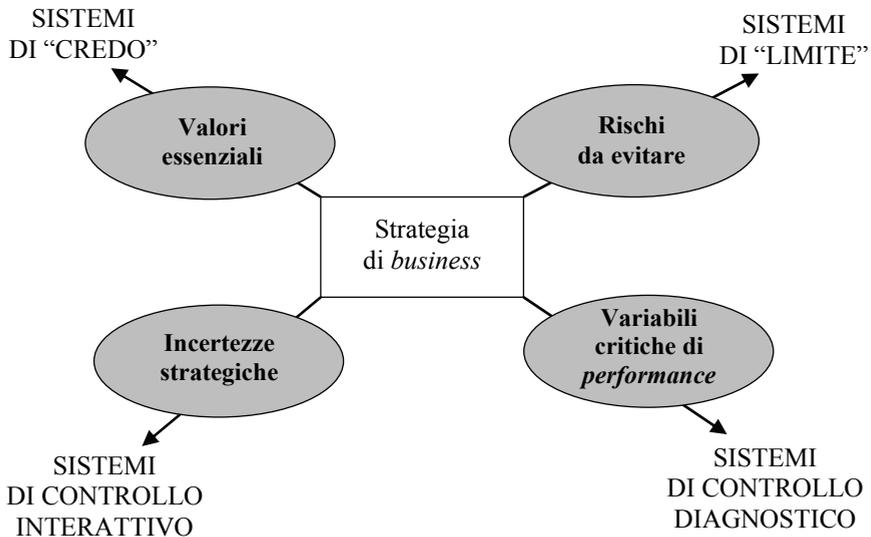
Secondo Simons il controllo tradizionale, caratterizzato da un modello "comando e controllo", non regge in contesti competitivi in cui il successo nel *business* dipende dalla iniziativa e creatività delle risorse umane e da logiche di orientamento al mercato, *customer satisfaction*, miglioramento continuo, *empowerment*. In tali contesti il controllo deve esser in grado di bilanciare esigenze contrastanti e tensioni tra libertà di iniziativa e vincoli organizzativi, direzione dall'alto e creatività dal basso, efficienza e sperimentazione, delega e responsabilità.

A questi fini secondo Simons le attività di controllo possono avvalersi di 4 leve, cui ricorrere bilanciandole opportunamente caso per caso, che vengono così identificate (Tav. 1.2):

- sistemi di credo;
- sistemi di limite;
- sistemi di controllo diagnostico;
- sistemi di controllo interattivo.

---

<sup>5</sup> Cfr. R. SIMONS, *Leve di controllo: i nuovi sistemi per guidare le imprese*, Franco Angeli, Milano, 1995.

Tavola 1.2. – *I sistemi di controllo di Simons*

I *sistemi di credo* sono le procedure e le prassi attraverso le quali si stabiliscono e comunicano i valori aziendali essenziali: la *mission* e le logiche (efficienza, qualità, orientamento al mercato, responsabilità, e così via) su cui basare il comportamento organizzativo e lo sviluppo dell'impresa. Si tratta di esplicitare e veicolare nel sistema aziendale informazioni su come l'impresa mira a conseguire il successo economico, sui livelli di *performance* da perseguire, sul tipo di interazioni personali desiderate all'interno e all'esterno dell'impresa. In tal modo si definiscono ideali positivi la cui diffusione e condivisione può generare effetti motivanti e incentivanti.

I *sistemi di limite* sono gli strumenti attraverso i quali si individuano e circoscrivono i comportamenti ritenuti utili, escludendo dal perimetro quelli che possono dare luogo a sprechi, dispersione di risorse in attività non prioritarie, condotte inopportune e controproducenti. Operano in questo senso i "limiti strategici" (*business*, prodotti, aree geografiche, segmenti di mercato in cui operare; soglie di accettabilità dei nuovi progetti in base alla redditività prevista), le procedure volte a regolare le attività produttive (dimensione dei lotti minimi di produzione) e commerciali (sconti e dilazioni di pagamento riconoscibili ai clienti), i rapporti con fornitori e clienti, i codici di condotta etici, e così via.

I sistemi di credo e di limite sono dunque prassi e procedure operanti in senso al tempo stesso positivo (il cosa ed il come fare) e negativo (il cosa ed il come non fare) adottate per mantenere o modificare il profilo della attività aziendali, trasformando lo spazio delle opportunità potenziali nello spazio in cui effettivamente operare per creare valore.

Rispetto al come operare nell'individuato spazio di opportunità i *sistemi di controllo diagnostico* (via via denominati controllo direzionale, controllo di gestione,

controllo manageriale) sono volti ad indirizzare il comportamento organizzativo attraverso specifici strumenti (piani operativi, *budget*) grazie ai quali definire obiettivi, delegare e responsabilizzare *manager* ed operatori, verificare i risultati, correggere deviazioni. Il controllo diagnostico opera diversamente rispetto alla standardizzazione, che mira a predeterminare i comportamenti risultando utile quando si tratta di gestire con maggiore efficienza attività stabili e prevedibili o di garantire risultati di qualità e condizioni di sicurezza, ma rischia di soffocare creatività ed iniziativa; ed opera diversamente anche rispetto alle politiche e procedure volte a controllare gli *input* (politiche del personale, procedure di approvvigionamento, ecc.) per garantirne la coerenza con le politiche aziendali, ma che si rivelano spesso molto onerose. Il controllo diagnostico, mirando al controllo degli *output*, è utile nei sistemi aziendali complessi (caratterizzati da dimensioni rilevanti, da articolazione della struttura organizzativa, da elevata eterogeneità e specializzazione delle competenze) per regolare il ricorso alla delega e rispondere ad esigenze di allineamento dei risultati rispetto agli obiettivi.

I sistemi di controllo diagnostico tuttavia lasciano spazio all'innovazione solo se funzionale al perseguimento degli obiettivi programmati ed all'implementazione della strategia data. L'apprendimento e la ricerca di nuove opportunità e l'evoluzione della strategia richiedono invece l'operare di *sistemi di controllo interattivo*. Si tratta di dare spazio a prassi e procedure utili per intercettare i segnali di cambiamento e le incertezze strategiche, attivando reti capaci di veicolare processi di comunicazione interni ed esterni. Iniziativa e sperimentazione vanno sollecitati in questa quadro come modalità tipiche di individuazione di opportunità e di evoluzione delle strategie.

In sintesi, secondo Simons i sistemi di limite e di controllo diagnostico sono finalizzati a mantenere le attività entro gli ambiti prefissati e a garantire la conformità dei comportamenti agli obiettivi ed alle procedure, mentre i sistemi di credito e di controllo interattivo sono finalizzati a orientare e a stimolare l'evoluzione del sistema aziendale.

B) Una seconda tipologia cui si può fare riferimento è quella proposta di Giorgio Donna, il quale distingue tra controllo *burocratico*, *tecnocratico* e *politico*<sup>6</sup>.

Questa tipologia (cfr. Tav. 1.3) mette in evidenza come al crescere della complessità dei sistemi aziendali (dimensioni, varietà e variabilità delle attività) le imprese facciano ricorso, ai fini della guida del comportamento organizzativo, a logiche, strumenti ed approcci di carattere sempre meno prescrittivo, orientati alla definizione di obiettivi ed alla responsabilizzazione sui risultati prima e sulla condivisione di logiche e valori di riferimento poi.

Il *controllo burocratico* "fa leva sulla definizione di regole, norme, procedure e sulla verifica del loro rispetto attraverso ispezioni, accertamenti o attività di sorve-

---

<sup>6</sup> Cfr. G. DONNA, *op. cit.*

gianza”<sup>7</sup>. Si tratta in altri termini di ricondurre il comportamento organizzativo a logiche di tipo prescrittivo, di definire vincoli, di sanzionare le devianze.

**Tavola 1.3. – La tipologia dei sistemi di controllo secondo Giorgio Donna**

<i>Tipo di controllo</i>	<i>Logica</i>	<i>Strumenti</i>	<i>Approccio</i>
Burocratico	– definizione regole di comportamento; – verifica del loro rispetto.	– norme e procedure; – audit; – sanzioni.	– formale; – normativo.
Tecnocratico	– definizione di obiettivi; – monitoraggio dei risultati.	– piani; – budget; – reporting; – incentivi.	– razionale; – quantitativo.
Politico	– definizione di valori e criteri di comportamento; – verifica della condivisione e del loro rispetto.	– selezione e formazione del personale; – comunicazione; – carta dei valori.	– emozionale; – qualitativo.

Fonte: G. DONNA, *op. cit.*

Il *controllo tecnocratico*, in analogia al sistema di controllo diagnostico di Simons, ruota intorno alla delega ed alla responsabilizzazione su obiettivi predefiniti ed al monitoraggio dei risultati. Esso presuppone una adeguata circolazione nel sistema aziendale di informazioni a supporto dei processi decisionali decentrati, l’attivazione di centri di responsabilità e lo svolgimento di attività di *budgeting* e *reporting*.

Il *controllo politico* infine fa leva sulla condivisione ed interiorizzazione da parte delle risorse umane dei valori, dei principi e delle logiche cui l’impresa impronta il proprio ruolo e la propria identità, opportunamente comunicati e supportati dai vertici aziendali.

Anche in questo caso non si tratta di tipologie cui le imprese facciano ricorso in modo esclusivo. Esse se mai segnalano caratteristiche da bilanciare opportunamente in funzione degli specifici fabbisogni di controllo, andando a ricomporre sistemi differenziati caso per caso.

Per esempio non è pensabile che un sistema aziendale sia completamente privo di procedure predefinite. Tali procedure possono essere richieste dall’aumento del-

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 9.

le dimensioni e della complessità aziendale, anche se un eccesso di burocratizzazione può avere effetti negativi in termini di caduta di capacità innovativa e di perdita di efficacia. Il controllo *tecnocratico* per operare efficacemente presuppone la condivisione della cultura del merito e dei risultati. Il sistema *politico* non può prescindere dalla definizione di obiettivi capaci di tracciare in termini di sostenibilità il percorso evolutivo dell'impresa.

C) La terza tipologia che viene qui richiamata è quella che distingue tra controllo organizzativo, controllo di gruppo e controllo individuale, ed è utile perché ci ricorda che il comportamento organizzativo individuale e collettivo può essere orientato attraverso l'operare di strumenti appositamente attivati per guidarlo verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali ma può essere anche condizionato, a livelli maggiori o minori di intensità, da fattori e variabili esterni all'impresa<sup>8</sup>.

Per *controllo organizzativo*, secondo Airoidi, si intende l'insieme dei meccanismi/sistemi operativi che, accanto al potere organizzativo ed al suo esercizio in termini di stili di *leadership*, possono orientare le persone inquadrati nella struttura organizzativa<sup>9</sup>. Airoidi parla in proposito di sistemi di pianificazione e di programmazione e controllo, di sistemi di ricompensa, di sistemi di sviluppo dell'organismo personale, di sistemi informativi e di decisione. È tuttavia evidente che si tratta di una elencazione che ha soprattutto un valore esemplificativo, trattandosi di un *mix* di leve che può evolvere in rapporto a nuove esigenze ed allo sviluppo di nuovi strumenti, e può variare nella sua articolazione da una impresa all'altra a seconda dei casi; Bergamin Barbaro parla per esempio anche di sistema di selezione e formazione del personale, di sistema delle carriere, di sistema della comunicazione, di sistema delle decisioni, di sistema dei controlli di qualità, di sistema logistico e di sistema di *auditing*; oggi a questi si possono aggiungere almeno anche i sistemi *ERP*.

Quando si parla invece di *controllo individuale* o autocontrollo si fa riferimento all'influenza sul comportamento individuale esercitata da valori, attese, motivazioni dei singoli che trovano origine nelle loro esperienze personali e sociali, nei loro percorsi famigliari, educativi, di lavoro. Se tali valori, attese e motivazioni (rispetto delle regole piuttosto che aspirazione all'autonomia; aspirazione alla sicurezza piuttosto che propensione al rischio; e così via) trovano risposta positiva nel comportamento organizzativo richiesto ne deriveranno risultati di soddisfazione e di autostima, in caso contrario potranno deriverne sfiducia e frustrazione.

Il *controllo di gruppo* riguarda l'influenza sui comportamenti individuali esercitata dalle norme e dai valori che regolano la vita dei gruppi spontanei o organizzati

---

<sup>8</sup> Bergamin Barbato fa riferimento all'operare, accanto al controllo organizzativo, di meccanismi di controllo sociale (intendendo con ciò controllo di gruppo) ed individuale. Bastia parla invece di meccanismi di controllo informali riconducibili all'autocontrollo, al controllo di gruppo ed al controllo sociale. Cfr. M. BERGAMIN BARBATO, *op. cit.*, e P. BASTIA, *Sistemi di pianificazione e controllo*, Il Mulino, Bologna, 2001.

<sup>9</sup> Cfr. G. AIROLDI, *op. cit.*

in cui i singoli individui si riconoscono (spirito di squadra o individualismo; solidarietà o merito; e così via). Questi gruppi possono formarsi all'interno o all'esterno dei confini dell'impresa, i valori di riferimento possono essere coerenti o meno con i valori e le logiche dell'impresa oppure possono essere con essi discordanti o conflittuali. Il *controllo di gruppo* infine tiene conto dell'appartenenza dei singoli al più ampio sistema sociale ed all'influenza che può venire esercitata dal sistema dei valori condivisi a tale livello (competizione o protezione; successo o equità; e così via).

L'autocontrollo ed il controllo di gruppo rappresentano quindi meccanismi che possono agire nel senso di rafforzare o contrastare il controllo organizzativo. Si tratta cioè di variabili di contesto ai sistemi aziendali, capaci di interagire con il comportamento organizzativo rafforzandolo o depotenziandolo; esse quindi vanno tenute presenti in sede di progettazione dei sistemi di controllo organizzativo per trovare soluzioni complessivamente coerenti.

Per concludere su questo punto, si può osservare che le tre tipologie appena richiamate mettono in luce modalità e leve la cui compresenza caratterizza, in proporzioni variabili caso per caso, la configurazione assunta dai sistemi di controllo nelle specifiche realtà aziendali. Tuttavia non c'è dubbio che l'attenzione sui problemi del controllo abbia privilegiato il modello definito da Simons come controllo diagnostico, da Donna come controllo tecnocratico e da Airoidi come sistema di pianificazione e di programmazione e controllo, ed anche in questa sede il controllo verrà preso in considerazione in quanto attività manageriale complessa finalizzata al perseguimento degli obiettivi aziendali, al miglioramento delle decisioni, al supporto di quanti operano in posizioni di responsabilità. Ai sistemi che presiedono a tali attività si farà riferimento come sistemi di controllo manageriale (o *tout court* sistemi di controllo) in quanto presuppongono il coinvolgimento e la responsabilizzazione del *management* nel perseguimento degli obiettivi aziendali.

#### **1.4. Le architetture strutturali dei sistemi di controllo**

Il modello proposto da Donna sulle spinte che inducono le imprese a fare ricorso ai sistemi di controllo (Tav. 1.1) implica che i processi e le attività gestionali siano regolati secondo una logica di carattere gerarchico, con scelte di livello superiore che orientano il comportamento organizzativo in funzione di obiettivi aziendali predefiniti.

È in base a questa logica che le scelte aziendali sono state spesso classificate distinguendo tra decisioni strategiche, tattiche ed operative, intendendosi per decisioni operative quelle legate alla mera esecuzione dei compiti e per decisioni tattiche quelle destinate a orientare l'esecuzione delle operazioni in funzione delle strategie perseguite (per esempio possono essere decisioni tattiche quelle relative alla selezione dei fornitori in funzione della capacità di offrire materiali con i requisiti necessari

per realizzare prodotti competitivi; la decisione strategica a monte riguarda i clienti cui rivolgersi, il tipo di bisogni di utilizzo da soddisfare ed i fattori critici di successo su cui puntare; le decisioni operative riguardano la scelta dei fornitori preso i quali evadere gli ordini d'acquisto).

Allo stesso modo la progettazione dei sistemi di controllo manageriale viene ricondotta, a partire da un primo contributo fornito da Anthony, ad architetture strutturali di carattere gerarchico.

Il modello di Anthony in tema di sistemi di controllo individua tre livelli di attività disposti all'interno di uno schema piramidale<sup>10</sup> (Tav. 1.4):

- pianificazione strategica;
- controllo direzionale;
- controllo operativo.

**Tavola 1.4. – La piramide di Anthony**



La pianificazione strategica è definita come “il processo di decisione sugli obiettivi della organizzazione, sui loro cambiamenti, sulle risorse da usare per il loro raggiungimento e sulle politiche che debbono informare l’acquisizione, l’uso e l’assegnazione di queste risorse”<sup>11</sup>.

Il controllo direzionale è invece “il processo attraverso il quale i dirigenti si assicurano che le risorse sono ottenute e usate efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi della organizzazione”<sup>12</sup>. A questo livello ci si muove nell’ambito di politiche e linee-guida definite al livello superiore con l’obiettivo di perseguire gli obiettivi organizzativi in termini di efficienza e di efficacia.

<sup>10</sup> Cfr. R.N. ANTHONY, *Sistemi di pianificazione e controllo*, Etas, Milano, 1967.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 14.

Il controllo operativo infine “è il processo che assicura che compiti specifici siano portati a termine in maniera efficace ed efficiente”<sup>13</sup>. Ci si concentra su specifici compiti ed operazioni, su processi suscettibili di essere programmati, secondo una logica di controllo sulle azioni piuttosto che sui risultati.

La capacità interpretativa e prescrittiva di questo modello va contestualizzata alle caratteristiche delle imprese e dei sistemi produttivi prevalenti nel momento in cui esso è stato formulato (anni '50 e '60 del secolo scorso), legati ai modelli della produzione e del consumo *di massa*, con una domanda omogenea ed indifferenziata ed una produzione basata sui canoni della standardizzazione produttiva.

In quel periodo le logiche della produzione e dei consumi di massa spingevano le imprese ad aumentare le capacità ed i volumi per sfruttare la domanda crescente ed i vantaggi delle economie di scala, mentre la standardizzazione produttiva spingeva al controllo dei costi di prodotto attraverso le tecniche dei costi *standard*. Il controllo era dunque in larga misura controllo esecutivo, focalizzato sullo svolgimento di compiti predeterminati sulla base di standard di tipo quantitativo, ed i sistemi di controllo erano fondamentalmente incentrati sul sistema budgetario<sup>14</sup>.

D'altra parte le aumentate dimensioni aziendali determinavano l'esigenza di regolare le attività esecutive attraverso il filtro di una gerarchia direzionale intermedia e di un meccanismo operativo (il controllo direzionale) finalizzato a monitorare i risultati economici attraverso il presidio dell'efficienza.

In particolare va notato che nella definizione che Anthony fornisce della Pianificazione Strategica le scelte strategiche non vengono indicate come oggetto di decisione, lasciando pensare che le strategie siano piuttosto considerate come un dato acquisito e consolidato, a partire dal quale definire obiettivi, risorse e strumenti. Ciò d'altra parte corrisponde alle caratteristiche di stabilità ambientale e di crescita della domanda prevalenti in quel periodo, con strategie aziendali, esplicitamente definite o implicitamente perseguite, relative alla crescita (crescita orizzontale, integrazione verticale, diversificazione produttiva)<sup>15</sup>.

In un secondo momento invece (anni '70-'80) il sistema produttivo incomincia ad essere investito sul lato della domanda da fenomeni di cambiamento che spostano l'attenzione dalle funzioni produttive a quelle commerciali ed enfatizzano l'efficacia, accanto all'efficienza, come condizione di successo. Sotto l'influenza dei *mass media* e delle politiche di *marketing* delle imprese evolvono, sia pure in un quadro di gradualità e prevedibilità, gli stili di vita e le preferenze dei consumatori. Le imprese segmentano il mercato ed articolano la produzione puntando a risultati non solo di fatturato, per coprire gli accresciuti costi di struttura, ma anche di rendimento rispetto a specifiche linee di prodotti, fasce di clienti, aree geografiche. Qualità,

---

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 15.

<sup>14</sup> Cfr. in proposito M. BERGAMIN BARBATO, *op. cit.*

<sup>15</sup> Emblematico di questo modo di concepire le strategie aziendali è, da questo punto di vista, il contributo di Ansoff. Cfr. H.I. ANSOFF, *Strategia aziendale*, Etas Kompass, Milano, 1968.

*mix* produttivo, *customer satisfaction* diventano importanti fattori di successo.

I sistemi budgetari sono stati quindi chiamati ad alimentare attraverso appropriati calcoli di convenienza le scelte di gestione del *mix* produttivo (scelte in tema di gamma, linee di prodotto, aree geografiche, segmenti di mercato), contribuendo al coordinamento interfunzionale e supportando i processi di delega<sup>16</sup>. Ciò valorizza il ruolo del controllo direzionale, cui si chiede di presidiare non solo e non tanto i costi quanto i rendimenti, misurati attraverso indicatori economico-finanziari.

L'insieme degli aggiustamenti intervenuti nei diversi livelli del modello di Anthony hanno poi finito per suggerire una ridefinizione dell'architettura strutturale dei sistemi di controllo, che viene quindi ricondotta ai soli livelli della Pianificazione strategica e del Controllo di gestione<sup>17</sup>.

Per Pianificazione strategica si intende, con un più esplicito riferimento rispetto alla definizione di Anthony alla messa a fuoco delle strategie, un processo il cui *output* è rappresentato da un lato dalle strategie e dagli obiettivi strategici e dall'altro dalle politiche ed i piani con cui realizzarli. Tale processo si snoda attraverso alcune attività tipiche, il cui svolgimento non è peraltro legato a tempi e ritmi precisi o predefiniti, così sintetizzabili:

1. analisi delle opportunità e delle minacce che si configurano nell'ambiente;
2. analisi dei punti di forza e di debolezza dell'impresa;
3. individuazione dei *business* in cui operare e dei fattori critici di successo da fronteggiare;
4. definizione degli obiettivi da raggiungere e delle strategie da implementare, delle risorse da acquisire e delle politiche da adottare;
5. definizione dei piani e dei progetti di medio e lungo termine da tradurre in attività attraverso la pianificazione operativa.

Il Controllo di gestione è invece il processo attraverso il quale ci si assicura che le politiche ed i piani improntino effettivamente il comportamento organizzativo, risolvendosi in una acquisizione ed in un impiego efficiente ed efficace delle risorse e dando luogo alla realizzazione del disegno strategico.

Il Controllo di gestione assolve quindi ad un ruolo di cerniera tra il livello strategico ed il livello operativo della gestione, rendendo possibile l'esercizio della delega in termini di assegnazione di autonomia e di definizione degli obiettivi alle unità ed alle posizioni organizzative considerate centri di responsabilità, con una più chiara focalizzazione sul controllo dei risultati.

Non viene quindi considerato il controllo operativo in quanto fuori dall'ambito del processo di responsabilizzazione economica, che lega invece il controllo di gestione alla pianificazione strategica in un rapporto di funzionalità diretta.

---

<sup>16</sup> Cfr. M. BERGAMIN BARBATO, *op. cit.*

<sup>17</sup> Cfr. in proposito L. BRUSA-L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1991.

Tra Pianificazione strategica e Controllo di gestione sussistono tuttavia rilevanti differenze, che vengono sintetizzate nella seguente Tavola 1.5.

**Tavola 1.5. – Differenze tra pianificazione strategica e controllo di gestione**

<i>Carattere</i>	<i>Pianificazione strategica</i>	<i>Controllo di gestione</i>
<b>Orizzonte temporale</b>	Medio/lungo	Breve
<b>Scopi</b>	Esplicitare i risultati attesi	Guidare verso tali risultati
<b>Output del processo</b>	Strategie e obiettivi strategici Politiche e piani	Obiettivi operativi Programmi operativi entro i confini di politiche e piani
<b>Soggetti coinvolti</b>	<i>Top management</i> Staff di pianificazione	<i>Top management</i> <i>Middle management</i> Staff amministrativo
<b>Approccio</b>	Creativo	Analitico
<b>Tipo di processo</b>	Irregolare Poco formalizzato Con largo uso di informazioni da fonti esterne	Regolare Formalizzato Con largo uso di informazioni da fonti interne

Fonte: L. BRUSA-L. ZAMPROGNA, *op. cit.*

Anche questa configurazione dell'architettura dei sistemi di controllo ha però visto perdere capacità interpretativa e normativa, in rapporto all'evoluzione dei modelli di produzione e di consumo che, a partire dagli ultimi anni del secolo scorso, sono andati sempre più caratterizzandosi per condizioni di varietà e variabilità della domanda e delle risposte produttive. (Per quanto riguarda questi aspetti si rinvia al Capitolo 2).

## 1.5. Il carattere sistemico del controllo

Parlare di carattere sistemico del controllo significa fare riferimento al fatto che i sistemi di controllo sono insiemi di componenti (risorse umane e beni strumentali; regole e procedure; logiche e valori) integrati nel sistema aziendale, il quale a sua volta opera nell'ambito di un sistema ambientale con cui si relaziona in termini di dominanza o di adattamento. I tre sistemi sono dunque legati da interdipendenze e vincoli, ed in particolare il sistema di controllo deve essere progettato in modo da essere funzionale da un lato alle caratteristiche del sistema aziendale e dall'altro ai condizionamenti del contesto ambientale.

Inoltre in questo quadro la funzione distintiva del sistema di controllo è quella di assicurare al sistema aziendale una adeguata capacità di autoregolazione rispetto al sistema ambientale.

Come sottolinea Bergamin Barbato, è già ad Anthony che si deve “l’enfasi nella concezione sistemica del controllo di gestione nell’ambito del più vasto sistema aziendale”<sup>18</sup>: in altri termini il controllo di gestione non va identificato riduttivamente con la mera strumentazione tecnico-contabile (ovvero col *budgeting*) in quanto i sistemi di controllo manageriale si contraddistinguono per la loro finalizzazione alla guida del comportamento organizzativo ed al raggiungimento degli obiettivi aziendali<sup>19</sup>.

Ciò che qualifica il controllo è la logica di guida del comportamento organizzativo che non solo implica, come si vedrà in un successivo paragrafo, l’attivazione dei centri di responsabilità e dei sistemi di *budgeting* e di *reporting*, ma che soprattutto si fonda sui principi dell’autoregolazione, della delega e della responsabilizzazione, dell’autonomia e dei risultati, della trasparenza e del merito, che rappresentano le caratteristiche distintive del processo<sup>20</sup>.

Il carattere sistemico dei sistemi di controllo può quindi essere ricondotto a due aspetti:

- a) il loro essere integrati nel più ampio sistema aziendale ma anche condizionati dal sistema ambientale;
- b) la funzione di autoregolazione che ne contraddistingue la strumentazione ed il funzionamento.

a) Diversi Autori hanno sottolineato, sia pure in termini non sempre coincidenti, il fatto che i sistemi di controllo in quanto integrati nel più ampio sistema aziendale da un lato devono rispondere alle loro caratteristiche ma dall’altro sono anche condizionati da variabili ambientali.

Da questo punto di vista, come si vedrà meglio più avanti, i sistemi di controllo si configurano come il frutto di componenti formali di tipo organizzativo (la struttura organizzativa, la divisione dei compiti, la mappa delle responsabilità), contabili (il *budgeting*), processuale (il *reporting*) e di componenti informali (le variabili psico-sociologiche che influenzano i comportamenti individuali e le dinamiche di gruppo che influenzano i comportamenti collettivi).

Le componenti formali possono discendere da scelte più o meno consapevoli e razionali, ma sono comunque condizionate:

<sup>18</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *op. cit.*, p. 5.

<sup>19</sup> Ricordando il contributo anticipatore di Anthony, Bergamin Barbato afferma ancora che la concezione sistemica è “indispensabile per poter individuare una ‘filosofia’, degli ‘elementi componenti’, delle ‘regole’ che a questi componenti si applicano e una ‘finalizzazione’ del controllo della gestione”. *Ibidem*, p. 3.

<sup>20</sup> In proposito si vedano tra gli altri G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1989; M. BERGAMIN BARBATO, *op. cit.*; L. BRUSA, *L’amministrazione e il controllo*, Etas Libri, Milano, 1983.

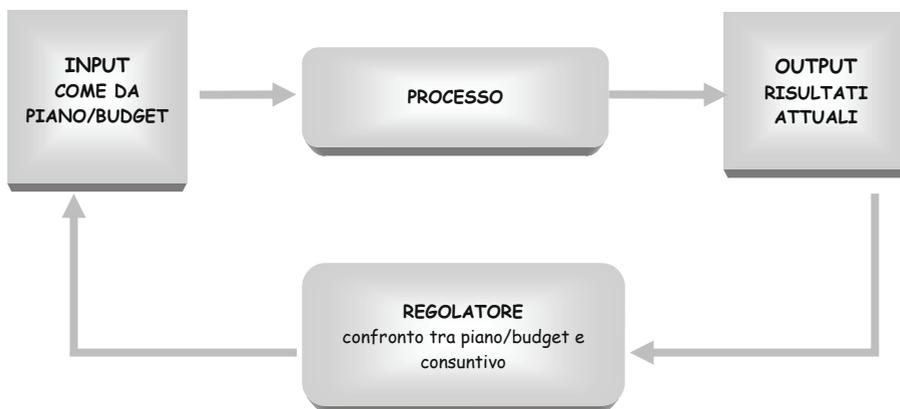
- da fattori interni, quali la dimensione aziendale, la diversificazione produttiva, le tecnologie utilizzate, le competenze manageriali e le competenze amministrative disponibili, le esperienze accumulate, la cultura aziendale, gli stili di direzione;
- da fattori esterni, quali la tensione sui risultati derivante dall'evoluzione della domanda e dalle pressioni della concorrenza, eventuali norme e regolazioni pubbliche, le attese di *shareholder* e *stakeholder*.

Le componenti informali possono a loro volta essere influenzate da fattori esterni quali i livelli di cultura, di istruzione, di formazione professionale, la condivisione dei valori concernenti la responsabilità, il rischio, il merito, la solidarietà, l'equità. Questi fattori si trasferiscono nel sistema aziendale attraverso le persone che ne sono permeate, e da questo punto di vista possono essere filtrati attraverso le politiche di reclutamento, ed influenzati attraverso le politiche di formazione, i processi di comunicazione, la diffusione e condivisione di logiche e di valori capaci di dare luogo ad una vera e propria cultura aziendale. Entrano in gioco da questo punto di vista i complessi processi ed equilibri legati ai già ricordati fenomeni di controllo individuale e di gruppo ed alla loro interazione col controllo organizzativo.

Nell'insieme ci si trova quindi di fronte ad una pluralità di fattori e di variabili che entrano in gioco nel funzionamento dei sistemi di controllo. Essi vanno presi attentamente in considerazione nel momento della progettazione, di questi sistemi, in sede di gestione del personale ed a livello di stili di *leadership*.

b) La capacità di autoregolazione del sistema di controllo rispetto al più ampio sistema aziendale è riconducibile ad un funzionamento scandito da una sequenza di fasi sequenziali (controllo antecedente, concomitante, consuntivo)<sup>21</sup>, ricondotto attraverso meccanismi di *feed-back* ad una logica di autoregolazione (Fig. 1.1).

**Figura 1.1. – Meccanismo di retroazione (feed-back)**



<sup>21</sup> Cfr. L. BRUSA-L. ZAMPROGNA, *op. cit.* e G. DONNA, *op. cit.*

Si assume in altri termini che la gestione dell'impresa si risolva in una serie di sequenze del tipo

OBIETTIVI → OPERAZIONI → CONTROLLO

in cui:

- la determinazione degli obiettivi riflette una adeguata valutazione dei problemi gestionali e delle possibili soluzioni;
- lo svolgimento delle operazioni è orientato al raggiungimento degli obiettivi;
- in sede di controllo si verifica, secondo la logica del *feed-back*, la corrispondenza tra obiettivi predefiniti e risultati raggiunti, si valutano gli scostamenti, se ne individuano le cause e si predispongono le correzioni eventualmente necessarie negli obiettivi e nelle modalità di svolgimento delle operazioni<sup>22</sup>.

In situazioni di maggiore incertezza l'analisi degli scostamenti può essere effettuata, soprattutto in caso di operazioni di lunga durata per le quali tra il momento della definizione degli obiettivi e quello del conseguimento dei risultati intercorrono lunghi lassi di tempo, non solo a consuntivo confrontando obiettivi e risultati conseguiti ma anche, in un momento precedente, confrontando obiettivi e risultati prevedibili in base all'evolvere delle condizioni operative; si cerca cioè di *anticipare* il momento della individuazione di criticità e di avvio delle azioni correttive. Si parla in tal caso di una logica non più di *feed-back*, orientata a garantire la stabilità del sistema aziendale, ma di *feed-forward*, orientata ad introdurre elementi dinamici<sup>23</sup>.

## 1.6. I momenti del processo di controllo

Con riferimento alla capacità del modello appena presentato di riflettere il funzionamento dei sistemi di controllo manageriale va osservato che mentre esso è dotato di una buona capacità interpretativa e normativa con riferimento al controllo di

---

<sup>22</sup> “Una volta definiti gli obiettivi e le scelte organizzative e gestionali, si misurano infatti le prestazioni e i risultati e, dalla loro contrapposizione con quanto ipotizzato, emerge il grado di ‘allineamento’ del sistema aziendale rispetto a quanto previsto o desiderato. L’azione di allineamento, ovvero di regolazione, viene attuata tramite il *feed-back* informativo originato dalle misure. Il *feed-back* permette di valutare il ‘disallineamento’, eventuali necessità di intervento (azioni correttive) e le connesse modalità più opportune per ripristinare la situazione desiderata”. R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995, p. 55.

<sup>23</sup> “Un meccanismo di controllo più evoluto viene denominato *feed-forward* e consiste in un confronto tra obiettivi e risultati prevedibili in assenza di interventi correttivi. La differenza con il *feed-back* sta nel fatto che – periodicamente – anziché confrontare risultati attesi intermedi con risultati effettivi intermedi, si confrontano risultati attesi finali, accolti nel budget, con i risultati finali che probabilmente si manifesteranno, stimati oggi con le informazioni disponibili e ipotizzando sostanziale assenza di interventi correttivi”. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di pianificazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 15.

gestione, non altrettanto si può dire per quanto riguarda la pianificazione strategica.

Rispetto al modello del *feed-back* infatti va osservato che le attività tipiche della pianificazione strategica sono riconducibili sostanzialmente alla fase preventiva e non vengono necessariamente svolte secondo scadenze regolari o prestabilite. Esse riguardano infatti:

- l'analisi ambientale (opportunità e rischi) e aziendale (punti di forza e di debolezza aziendali), che richiedono informazioni sia interne che esterne, analisi di scenario, esercizi di *forecast* su tecnologie, mercati, consumi, politiche pubbliche e legislazione, attività di *business intelligence*;
- la progettazione e la valutazione, attraverso esercizi di simulazione, di strategie e di investimenti alternativi per coglierne non solo i possibili impatti sul piano economico e finanziario ma anche i percorsi evolutivi e le opzioni di sviluppo che attraverso di essi possono essere resi accessibili;
- la pianificazione a lungo termine, il *capital budgeting*, l'elaborazione di obiettivi, piani, politiche funzionali alla realizzazione delle strategie.

La fase concomitante e quella consuntiva della pianificazione strategica, anch'esse meno sistematiche e più irregolari, tendono a risolversi in attività di monitoraggio delle opportunità e dei rischi ambientali e dei punti di forza e di debolezza aziendali, dell'evoluzione della posizione di mercato dell'impresa e dell'andamento dei risultati economici, allo scopo di verificare il permanere della funzionalità delle politiche, delle strategie, delle risorse aziendali e di supportare eventuali scelte di aggiustamento incrementale o di modificazione radicale delle strategie.

Il processo di pianificazione strategica in altri termini si caratterizza soprattutto come il momento della progettualità e della innovazione, focalizzato sulla proiezione verso il futuro e sull'ottimizzazione dei percorsi evolutivi dell'impresa. In questo quadro ed a questi fini possono inoltre essere valorizzati anche segnali provenienti dal controllo di gestione, soprattutto quando i contesti ambientali tendono a diventare più evolutivi e disallineamenti tra obiettivi e risultati operativi possono essere determinati da discontinuità emergenti sul piano strategico.

È a livello di controllo di gestione invece che si ritrova una aderenza più compiuta al modello, le cui fasi e relative attività vengono implementate in termini di regolarità e di sistematicità, dando luogo ad automatismi grazie ai quali il funzionamento del sistema aziendale acquisisce caratteri di trasparenza e di regolarità. Si tratta di un processo focalizzato sul passato e sul presente, che sono i momenti nei quali si sono formati o si formano i risultati di cui attraverso questo processo si cerca l'ottimizzazione.

In particolare (come già accennato) il funzionamento del controllo di gestione implica tre fasi tra di loro concatenate, in cui vengono svolte attività differenziate con l'utilizzo di specifici strumenti organizzativi e contabili: controllo preventivo, controllo concomitante e controllo consuntivo<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Cfr. L. BRUSA-L. ZAMPROGNA, *op. cit.* e G. DONNA, *op. cit.*

A) Il controllo preventivo “si sostanzia nella definizione dei programmi che si intende raggiungere (obiettivi) e delle azioni che si pensa di attuare per conseguirli (programmi)”<sup>25</sup>; esso “fornisce a chi ha la responsabilità di gestire l’azienda un quadro di riferimento capace di orientarne i comportamenti e le scelte, e misure di performance a cui confrontare i risultati che andranno maturando nel corso della gestione”<sup>25</sup>.

Perché dunque *controllo* preventivo se non si tratta di verificare risultati ma di stabilire obiettivi e azioni? Intanto perché il termine controllo, come già ricordato, va inteso nel senso di guida e regolazione del sistema aziendale, e poi in quanto comunque una attività di verifica è implicita in questa fase, in quanto gli obiettivi e le azioni programmati devono essere coerenti con l’esigenza di implementare attraverso la pianificazione operativa gli obiettivi strategici, e si tratta dunque di verificare tale funzionalità, come condizione della loro approvazione.

La definizione degli obiettivi e dei piani operativi:

- trova spunto negli obiettivi, nei piani, nelle politiche assunti nell’ambito della pianificazione strategica, nei dati previsionali relativi all’andamento delle condizioni operative (domanda e prezzi di vendita, offerta dei fattori produttivi e prezzi d’acquisto, iniziative delle imprese concorrenti, tassi di interesse, ecc.), nei vincoli esterni di carattere normativo e sociale che occorre rispettare, nel clima politico e sociale che va tenuto in adeguata considerazione, nei consuntivi degli esercizi precedenti e nei preconsuntivi dell’esercizio in corso;
- viene alimentata da un lato con appropriati calcoli di ottimizzazione (dei prezzi di vendita, del *mix* produttivo, delle scelte di *make or buy*, ecc.) e dall’altro con i processi di negoziazione con i responsabili della gestione di cui è opportuno acquisire non solo la condivisione circa obiettivi e piani da realizzare ma anche l’apporto di informazioni e di valutazioni necessario affinché piani e obiettivi siano non solo sfidanti ma anche realisticamente implementabili;
- si risolve nella individuazione di obiettivi che devono essere pochi e coerenti (tra di loro e con gli obiettivi strategici) in modo da essere visibili, motivanti, capaci di dare finalizzazione e coordinamento al comportamento organizzativo, misurabili in modo da consentire *ex post* il confronto con i risultati raggiunti, nella assegnazione di risorse in misura adeguata e rapportate ad una gestione efficiente, nella definizione di piani e procedure operativi fattibili ed espliciti nell’indicare priorità e criteri di comportamento. Questi obiettivi trovano formalizzazione attraverso la predisposizione del sistema dei *budget* (*budget* settoriali e *master budget*), che sono i fondamentali strumenti contabili della pianificazione operativa.

B) Il controllo concomitante è l’attività che consiste “nel verificare l’allineamento delle azioni e dei risultati che effettivamente vanno maturando rispetto ai

---

<sup>25</sup> G. DONNA, *op. cit.*, p. 14.

programmi e agli obiettivi definiti in sede di programmazione”<sup>26</sup>. Questa attività quindi:

- trova spunto negli obiettivi e nelle risorse, nelle politiche e nelle procedure operativi definiti a preventivo;
- viene implementata attraverso la rilevazione dei risultati intermedi, la loro diffusione selettiva (evitando di sovraccaricare i processi di comunicazione) ai responsabili operativi ed ai loro superiori gerarchici attraverso il *reporting*, l’analisi degli eventuali scostamenti; su questa base può dar luogo se necessario ad attività di verifica delle previsioni e a nuove negoziazioni con i responsabili interessati, preliminari alla ridefinizione degli obiettivi e delle risorse assegnate, delle politiche e delle procedure;
- si risolve nelle eventuale ridefinizione di obiettivi, risorse assegnate, procedure e politiche.

In questi termini il controllo concomitante assicura al sistema aziendale gli automatismi necessari per assicurare un funzionamento improntato a caratteri di efficienza e di efficacia. Tuttavia quando crescono i caratteri incertezza ambientale e di variabilità dell’attività produttiva e più frequente è la rilevazione di scostamenti tra obiettivi programmati e risultati in via di formazione anche il *reporting* tende a modificare la propria funzione. L’analisi degli scostamenti diventa infatti un importante momento di individuazione dell’insorgere di opportunità e di minacce e di sollecitazioni di risposte che possono investire, come già osservato, anche il piano delle strategie. In questo senso allora il *reporting* può giocare un ruolo importante nell’interazione tra le dimensioni strategica ed operativa della gestione.

*Reporting* da un lato e *business intelligence* dall’altro sono quindi gli strumenti caratteristici del controllo concomitante.

C) Il controllo consuntivo è il momento della verifica dei risultati raggiunti nel periodo rispetto agli obiettivi inizialmente programmati, ed avviene tipicamente confrontando il bilancio d’esercizio (conto economico, stato patrimoniale, rendiconto finanziario) con il *master budget*.

Come per il controllo concomitante, anche quello consuntivo si basa fondamentalmente sulla rilevazione degli scostamenti, sulla loro analisi e sulla ricerca delle relative cause in vista delle correzioni di eventuali inefficienze o di una revisione, più o meno in profondità, degli obiettivi e dei piani strategici. Tuttavia questo confronto avviene una volta predisposto il bilancio consuntivo e quindi implica uno scarto temporale tale per cui non può essere utile ai fini del nuovo ciclo di pianificazione operativa, che se mai dovrà avvalersi di analisi e valutazioni basate su dati di preconsuntivo.

Risultati importanti di questa attività di controllo sono invece legati innanzitutto

---

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 18.

alla alimentazione di un processo di apprendimento che consente di accumulare conoscenze intorno alle prospettive, ai potenziali ed alle criticità dell'impresa, utili per alimentare con continuità i processi di pianificazione strategica e operativa.

In secondo luogo la rilevazione di risultati conseguiti rappresenta un *input* importante del sistema di valutazione e del sistema premiante del personale con funzioni di responsabilità. Si tratta di un utilizzo da gestire con equilibrio, evitando che ciò determini effetti indesiderati e fuorvianti, come per esempio:

- in sede di pianificazione operativa, pressioni a definire obiettivi più facilmente raggiungibili ma poco sfidanti;
- in sede di gestione, spinte a comportamenti *miopi* volti a privilegiare risultati settoriali a scapito di risultati di insieme;
- in sede di controllo, tentativi di presentare dati e informazioni *di comodo* intorno ai risultati ed alle condizioni operative compromettendo la trasparenza e la possibilità di assumere le decisioni alla luce di una adeguata conoscenza dei problemi e delle prospettive aziendali.

## 1.7. La dimensione formale del controllo di gestione

Nel supportare la guida dell'impresa, ed in particolare nel rendere possibile il funzionamento del controllo in sede preventiva, concomitante e consuntiva, un ruolo fondamentale è svolto dai centri di responsabilità, dal *budgeting* e dal *reporting*, che del controllo rappresentano le dimensioni formali, di carattere organizzativo e contabile.

La struttura organizzativa è il disegno che individua le unità e le posizioni cui assegnare lo svolgimento di operazioni, attività, processi in cui si articola la gestione. La gestione tuttavia può avere un carattere prescrittivo, quando è svolta eseguendo ordini o osservando procedure predefinite, ed in questo caso il controllo riguarda la verifica del rispetto di queste indicazioni (il controllo burocratico di Donna) o può essere regolata, al crescere dei livelli di complessità, ricorrendo alla delega che rappresenta lo strumento attraverso il quale si trasferisce il potere di prendere decisioni relative alla gestione di specifiche operazioni, attività, processi ai responsabili delle relative unità organizzative, ed in questo caso il controllo riguarda la verifica dei risultati (controllo diagnostico di Simons e controllo tecnocratico di Donna).

Si individuano in tal modo centri di responsabilità, ovvero unità organizzative affidate alla guida di dirigenti cui si demanda il compito di perseguire obiettivi predefiniti avvalendosi di dotazioni date di risorse e rispettando vincoli e procedure, criteri e politiche predefiniti; tali dirigenti verranno poi valutati in funzione dei risultati raggiunti.

L'implementazione della delega viene dunque resa possibile grazie al supporto dei processi di pianificazione operativa e di controllo di gestione, che utilizzano gli strumenti del *budgeting* e del *reporting*.

Centri di responsabilità, *budgeting* e *reporting* rappresentano meccanismi strutturati e formali dei sistemi di controllo. Ad essi si fa riferimento come *dimensione formale del controllo*, in quanto si risolvono e trovano visibilità nell'utilizzo di procedure e documenti (manuali, ordini di servizio, note interne, organigrammi) da un lato e nella produzione di dati e informazioni dall'altro (Riccaboni ne parla come *dimensione materiale del controllo*<sup>27</sup>).

Nella *dimensione formale* del controllo di gestione si distinguono inoltre una componente statica:

- la mappa delle responsabilità (dimensione organizzativa) (centri di responsabilità);
- il sistema contabile di supporto (dimensione contabile) (*budgeting*);

ed una componente dinamica:

- il processo di controllo (dimensione informativa) (*reporting*)<sup>28</sup>.

a) I *centri di responsabilità* sono unità organizzative di cui è possibile rilevare un risultato gestionale, affidate alla guida di un dirigente cui vengono assegnati specifici obiettivi e che viene ritenuto responsabile dei risultati conseguiti.

La tipologia classica dei centri di responsabilità, definiti in termini di risultati economici, distingue tra<sup>29</sup>:

- *centri di costo*: i *managers* sono responsabili dei costi sostenuti per svolgere operazioni date (di carattere produttivo, commerciale, amministrativo); si distinguono *centri di costo parametrici* (solitamente unità operative, per es. di produzione), per i quali si possono determinare gli *input* necessari per realizzare singole unità di prodotto, e *centri di costo discrezionali* (solitamente unità di *staff*, per es. amministrazione, ricerca e sviluppo), per i quali la relazione tra *input* e *output* non è facilmente individuabile così che gli obiettivi vengono spesso definiti sulla base dei risultati dei periodi precedenti;
- *centri di ricavo*: i *managers* sono responsabili per le quantità vendute o i ricavi conseguiti (si tratta normalmente di direzioni commerciali o linee di prodotto); la responsabilità può riguardare le sole quantità vendute dati i prezzi di vendita (la responsabilizzazione avviene allora sulle quantità o sui ricavi lordi) o anche i

---

<sup>27</sup> Cfr. A. RICCABONI, *Le valenze operative, comportamentali e culturali del controllo di gestione*, in C. BUSCO-E. GIOVANNONI-A. RICCABONI, *Il controllo di gestione: metodi, strumenti ed esperienze*, Ipsoa, Milano, 2011.

<sup>28</sup> Su questi elementi del sistema di controllo e sulle loro relazioni si sono soffermati diversi autori. Si vedano in proposito G. BRUNETTI, *op. cit.*; E. SANTOSSO-P. FERRARESE, *Controllo di gestione. Limiti e prospettive di sviluppo*, Isedi, Torino, 1991; M. BERGAMIN BARBATO, *op. cit.*, 1991. Per un confronto tra i modelli di questi autori si veda L. FADDA-F. FONTANA-R. GARELLI, *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, 2003.

<sup>29</sup> In proposito si vedano per esempio, L. BRUSA-L. ZAMPROGNA, *op. cit.* e L. BRUSA, *op. cit.*

prezzi di vendita e costi commerciali quali le spese di pubblicità e le provvigioni di vendita (la responsabilizzazione in questo caso avviene sui ricavi netti);

- *centri di profitto*: i *managers* sono responsabili per i risultati di profitto (Reddito Operativo o RO e *Return on Investments*, cioè Redditività Operativa, tipicamente ROI) di unità con attività di produzione e vendita (che generano costi e ricavi), dati gli investimenti sostenuti nell'unità; si parla di *centri autonomi* quando l'unità scambia fattori e prodotti solo sul mercato o comunque a prezzi di mercato, e di *centri semi-autonomi* e *fittizi* quando gli interscambi avvengono con altre unità dell'impresa, sulla base di prezzi di trasferimento imposti internamente;
- *centri di investimento*: sono centri di profitto i cui dirigenti possono contrattare con la Direzione Generale il livello degli investimenti, assumendosi la responsabilità del loro rendimento (ROI).

Fintanto che le attività dell'impresa sono chiaramente definite in termini di combinazioni produttive e queste sono abbastanza stabili, questa tipologia è sufficiente a rispondere alle esigenze aziendali di delega e di responsabilizzazione. Quando invece la varietà e variabilità della domanda sollecita le combinazioni produttive in direzione della differenziazione e dell'innovazione, questa tipologia denuncia limiti in quanto tali soluzioni possono determinare effetti di compartimentalizzazione delle attività e di incapacità a fronteggiare le crescenti interdipendenze organizzative con adeguati strumenti di coordinamento. Da qui il crescente ricorso alla attribuzione di responsabilità per linee di prodotto, di progetto, di commessa, o a strutture di tipo matriciale.

b) Il *budgeting* è il processo di predisposizione dei *budget*, che a loro volta sono:

- strumenti di programmazione operativa nel breve termine (normalmente l'anno);
- documenti contabili-amministrativi con cui, con riferimento a specifiche unità operative ed operazioni da svolgere, si assegnano risorse ed obiettivi ed eventualmente si definiscono politiche e procedure operative.

Essi possono riguardare:

- una particolare funzione gestionale (*budget* settoriali: commerciale, della produzione, degli approvvigionamenti, degli investimenti, di altre aree gestionali a seconda delle dimensioni e della complessità del sistema aziendale);
- l'intera impresa, consolidando i risultati previsti dai *budget* settoriali sul piano economico, finanziario, patrimoniale (*master budget*: comprensivo dei *budget* economico, finanziario, patrimoniale, ovvero del Conto Economico, dello Stato Patrimoniale, del Rendiconto Finanziario definiti a preventivo).

Si dà luogo così ad un sistema di *budget*, adattabile alle esigenze della singola impresa, la cui sequenza di predisposizione e la cui possibile articolazione possono essere esemplificati attraverso il seguente schema (Tav. 1.6).

**Tavola 1.6. – Il sistema dei budget**

c) Il *reporting* è il processo (informativo) con cui si attuano i controlli concomitante e consuntivo. Esso:

- ha come prodotto un insieme strutturato di *reports* (rendiconti) periodici che permettono di monitorare sistematicamente la gestione;
- consente di segnalare se la gestione è allineata agli obiettivi programmati (*reporting* informativo);
- supporta i processi di valutazione del personale (*reporting* per la valutazione).

Il *reporting* è dunque un processo caratterizzato da una duplice valenza: informativa e valutativa.

Il *reporting* informativo assicura il flusso di informazioni necessarie per monitorare la gestione e verificare l'allineamento del risultati agli obiettivi. L'analisi degli scostamenti fornisce elementi utili per congegnare i necessari interventi correttivi, qualora emergano malfunzionamenti o problemi di carattere operativo risolvibili nel quadro delle strategie in atto (come quando per esempio una caduta nelle vendite è causata da lentezze nel sistema di evasione degli ordini rimediabile attraverso uno snellimento delle procedure) ed eventualmente avviare un processo di revisione delle strategie (quando invece per esempio la caduta nelle vendite è dovuta ad innovazioni di prodotto introdotte dalle imprese concorrenti che richiedano un intervento radicale nel *mix* produttivo).

La capacità del *reporting* informativo di assolvere adeguatamente alla propria funzione è legata alla qualità delle informazioni prodotte, sia contabili che extra-contabili, che devono rispondere a precisi requisiti. Facendo riferimento a Brusa, questi requisiti possono essere così indicati<sup>30</sup>:

<sup>30</sup> L. BRUSA-L. ZAMPROGNA, *op. cit.*, 1991, pp. 25-26.

- la chiarezza, cioè la comprensibilità, che “riguarda la forma e la struttura dei report e dei documenti amministrativi in genere”;
- l’attendibilità, che “si riferisce all’esattezza o, più in generale, all’affidabilità delle informazioni”;
- l’articolazione, che “attiene al livello più o meno spinto dell’aggregazione dei dati”;
- la tempestività, che “è sinonimo della pronta disponibilità dei report e delle informazioni in genere”;
- la rilevanza e la selettività, che riguardano rispettivamente “la qualità e la quantità delle informazioni occorrenti (in pratica poche informazioni ma quelle veramente pertinenti)”.

Il *reporting* valutativo invece è finalizzato alla valutazione del personale in posizioni di responsabilità organizzativa, a supporto dei sistemi remunerativi e di carriera.

Tra *reporting* informativo e *reporting* valutativo sussistono differenze che possono riguardare le variabili monitorate in quanto il *reporting* informativo, a differenza del *reporting* per la valutazione, investe anche variabili non controllabili dal personale in posizione di responsabilità ma rilevanti per le decisioni da assumere (per esempio l’andamento dei prezzi dei materiali), ma anche la frequenza, in quanto il *reporting* informativo ha una periodicità legata alle esigenze di intervento rapido sulla gestione e quindi normalmente più frequente di quanto sia invece necessario per la valutazione del personale.

Infine tradizionalmente il *reporting* era focalizzato su risultati quantitativi, tradotti in termini economici e finanziari (*reporting* economico-finanziario), ed era contraddistinto sul piano tecnico dall’uso dell’analisi delle varianze. Esso si risolveva:

- nella rilevazione delle varianze (scostamenti) tra risultati (economici e finanziari) programmati ed effettivi;
- nell’analisi delle cause elementari di queste varianze ( $\Delta$  dei volumi, del *mix* di prodotti, dei ricavi, dei costi);
- nell’espressione delle cause degli scostamenti in termini monetari;
- nell’individuazione del contributo delle varianze elementari al  $\Delta$  globale del risultato economico.

L’evoluzione delle attività produttive ha reso sempre meno efficace un’analisi delle varianze limitata ai soli risultati finali, in quanto tardiva e di per sé incapace di segnalare le cause degli scostamenti tra obiettivi programmati e risultati conseguiti.

Ciò ha sollecitato un’evoluzione dei sistemi di *reporting* che sempre più sono andati ad investire anche il monitoraggio di indicatori strategici ed operativi di carattere sia quantitativo che qualitativo (il che ha portato alla sperimentazione di *sistemi multidimensionali di reporting*, di cui si parlerà nel Cap. 7).