

Parte I

STRUTTURA E LOGICHE DI FUNZIONAMENTO

Capitolo 1. Il sistema manageriale di pianificazione e controllo della gestione

Capitolo 2. La struttura organizzativa per il sistema di pianificazione e controllo

Capitolo 3. Il sistema informativo aziendale, la componente informativa e la comunicazione nel sistema di pianificazione e controllo

Capitolo 4. Il processo di funzionamento

Capitolo 5. Gli attori aziendali

Capitolo 6. Le relazioni tra le unità decisionali: i prezzi di trasferimento

Capitolo 7. Criteri di progettazione dei sistemi di pianificazione e controllo

Capitolo 1

IL SISTEMA MANAGERIALE DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO DELLA GESTIONE

Rosella Ferraris Franceschi

SOMMARIO: 1.1. La natura e le finalità generali. – 1.1.1. Perché impiegare in azienda un sistema di pianificazione e controllo della gestione. – 1.1.2. I momenti logici del sistema: la pianificazione strategica e operativa, il controllo. – 1.1.3. Le finalità del sistema. – 1.1.4. Le concezioni di controllo di gestione. – 1.2. Pianificazione e controllo come sistema manageriale per l'attuazione delle strategie. – 1.2.1. Il livello strategico ed operativo. – 1.2.2. I criteri di efficienza ed efficacia. – 1.2.3. Gli stili di *management*: per procedure, per obiettivi, per processi. – 1.2.4. I modelli concettuali per la rappresentazione delle *performance*. – 1.2.5. La codificazione e la realizzazione delle strategie mediante il monitoraggio delle *performance*. – 1.3. Un modello di sistema di pianificazione e controllo. – 1.3.1. Perché un "sistema". – 1.3.2. I meccanismi che lo caratterizzano. – 1.3.3. Alcuni orientamenti significativi. – 1.3.4. *Input* e *output* del sistema. – 1.3.5. La struttura organizzativa. – 1.3.6. La struttura informativa. – 1.3.7. Il processo di funzionamento.

1.1. LA NATURA E LE FINALITÀ GENERALI

1.1.1. Perché impiegare in azienda un sistema di pianificazione e controllo della gestione

Chiunque, per motivi di studio o di formazione professionale, si accosti ai temi della pianificazione e del controllo della gestione si trova di fronte ad un vasto panorama di concezioni assai varie, alcune delle quali seguono un approccio teorico e si ispirano alle dottrine dominanti, altre seguono le prassi manageriali, altre ancora rispondono alle esigenze tecniche della formazione professionale. I fattori di differenziazione sono da ricondurre per lo più alla prospettiva di analisi seguita – esplicativa o interpretativa, normativa, pragmatica o addirittura semplicemente tecnica – ed al contesto disciplinare, nazionale o internazionale in cui ci si colloca. Si tratta di un campo in cui non domina la chiarezza e questo ci induce a tentare di offrire un quadro di orientamento possibilmente coerente.

Un'azienda non consiste in un'attività di produzione in senso tecnico, non è lo stabilimento nel quale si svolgono fisicamente le operazioni di trasformazione né il luogo in cui si predispongono condizioni per rendere servizi. *L'azienda è un sistema di relazioni*, i suoi andamenti ed i risultati scaturiscono dalle relazioni che vengono ideate, programmate ed instaurate tra i fattori di vario tipo che compongono la sua struttura, derivano dalla connessione tra le operazioni mediante le quali si arriva ad ottenere ricchezza o a creare valore per la società, infine, dal rapporto impostato con l'ambiente economico, fisico, sociale in cui l'unità ha scelto di inserirsi. Tali relazioni elevate a sistema in quanto orientate ad uno scopo unitario, collegano tutti i valori aziendali in un nesso che unisce passato, presente e futuro.

Il sistema di relazioni rappresenta l'ossatura dell'azienda. ma non si crea in modo automatico né per caso, esso viene ideato, costruito e realizzato con grande impegno da un insieme di persone che, nella diversità delle competenze, dei ruoli e delle funzioni, progettano le loro azioni dando vita ad un insieme di decisioni e di operazioni che rappresentano il fondamento della gestione. L'azienda, nella sua complessità, dipende in larga prevalenza dal sistema umano. Sono i soggetti che con le loro capacità, esperienze e competenze operano le scelte, prendono le decisioni e le traducono in operazioni necessarie per la guida dell'unità produttiva e dei suoi andamenti.

Dai soggetti scaturiscono le decisioni che portano alle operazioni, ma prima di tutto essi formulano le "idee", le visioni da cui scaturisce il modello per il raggiungimento del "successo" necessario a garantire la funzionalità economica duratura dell'azienda. Le "idee", le visioni sono l'essenza dell'attività, definiscono la natura profonda dell'azienda ed il suo futuro, ad esse si collegano le strategie cui compete di dare contenuti all'azione svolta dalle persone.



Il sistema delle idee è relativo all'attività di pensiero che si sviluppa all'interno dell'azienda, al disopra del sistema delle decisioni ...

Il sistema delle decisioni rappresenta l'anello di collegamento tra il mondo del pensiero e quello dell'azione. La decisione prelude all'azione, ma non è ancora azione; essa in ogni caso segna la fine dell'attività speculativa e l'inizio di quella operativa ...

Il sistema delle operazioni discende direttamente dal sistema delle decisioni e si realizza mediante un combinato insieme di trasformazioni tecniche, alla cui realizzazione l'uomo partecipa congiuntamente agli altri fattori, materiali e immateriali, della produzione.

U. BERTINI, *Scritti di politica aziendale*, terza edizione, Giappichelli, Torino, 1995, p. 16.

Mediante un sistema di "idee" il soggetto economico ed il *management* sviluppano l'orientamento di fondo che l'azienda seguirà nel presente e nel futuro, essi tracciano gli indirizzi strategici sia nel breve che nel lungo andare, in sintesi, defi-

niscono la “formula imprenditoriale” [Coda, 1988] nella quale sono racchiusi obiettivi strategici, valori e finalità dell’istituzione.

La gestione mira alla realizzazione delle linee strategiche definite, mediante il raggiungimento degli obiettivi in cui esse vengono tradotte, essa si svolge per il tramite di azioni e di operazioni e queste vengono guidate e condotte da soggetti i quali, qualunque sia la funzione svolta singolarmente o in gruppo, apportano nella loro attività le conoscenze ed esperienze professionali acquisite, ma anche le loro caratteristiche umane e personali, cioè le aspirazioni, i valori, le finalità individuali.

Perché l’azienda possa raggiungere la sua missione realizzando concretamente gli obiettivi della gestione occorre, allora, progettare e mettere in atto sistemi manageriali e meccanismi operativi tali da garantire il raccordo tra comportamento degli individui e finalità dell’azienda: aspetti soggettivi ed aspetto oggettivo devono trovare una loro coerenza interna.

La funzione primaria di un sistema manageriale di pianificazione e controllo della gestione consiste, allora, nel *favorire la probabilità che gli individui che nell’azienda formano il sistema umano assumano le decisioni e orientino le loro azioni in modo da garantire il raggiungimento delle linee strategiche più efficaci per l’unità o, comunque, si comportino in maniera coerente con tali finalità*. È d’altra parte evidente che per adempiere a questa funzione occorre conoscere a fondo l’azienda nei suoi andamenti. Il nostro sistema manageriale dovrà allora assumere anche una seconda funzione altrettanto importante: quella di *interpretare e misurare gli andamenti da cui potranno scaturire le varie linee di azione*.

1.1.2. I momenti logici del sistema: la pianificazione strategica e operativa, il controllo

Fatta salva la premessa che la formulazione delle strategie è un processo fortemente dominato da creatività ed intuizione, che non presenta carattere formale né sistematico e che perciò non può entrare a far parte del sistema manageriale di cui ci occupiamo, possiamo notare che in un sistema manageriale di pianificazione e controllo esistono due nuclei strettamente connessi in una relazione che prima di ogni altra cosa è di tipo logico.

Il primo è centrato sulla *elaborazione degli obiettivi* che gli interessati esplicitano a seguito delle intuizioni che formano le “visioni” strategiche a cui ispirare la gestione futura dell’azienda. Gli obiettivi strategici sono, infatti, la risultante di un processo di interpretazione e chiarificazione di semplici idee, intuizioni, “visioni”. Essi prendono forma e consistenza quando viene intravista la fattibilità delle linee strategiche semplicemente intuite.

Il secondo nucleo è intitolato alle attività manageriali che favoriscono direttamente la *realizzazione degli obiettivi strategici*.

Il sistema di pianificazione e controllo assicura la congiunzione tra questi due nuclei mediante un processo direzionale, attivato dai manager, che renda possibile ciò che vari tentativi ed esperienze hanno dimostrato essere particolarmente arduo e cioè: *saldare le linee strategiche di medio lungo andare alle azioni che si compiono nel breve andare*. Tutto ciò deve realizzarsi in modo da ottenere risultati migliori di quelli che si otterrebbero in assenza di tale sistema direzionale e trova la sua espressione attraverso la traduzione delle “visioni” strategiche, delle linee di azione di medio o lungo periodo, in *obiettivi di gestione strategica*, e da questi in *obiettivi di gestione corrente*, da inserire nel sistema di controllo e da sottoporre a monitoraggio mediante l’analisi progressiva dei risultati dell’azienda e delle *performance* raggiunte dai manager.

Esiste un collegamento molto profondo tra il nucleo orientato alla scelta e definizione degli obiettivi che devono riflettere le linee strategiche e quello connesso ai meccanismi direzionali e/o operativi che assicurano la realizzazione di questi. Tale collegamento è tanto importante da rendere inadeguata e molto rischiosa sul piano operativo qualsiasi distinzione netta basata sulla segmentazione nel tempo di tali attività o sulla diversa competenza degli organi aziendali interessati ai due momenti.

I punti di contatto tra i due nuclei che trovano espressione da un lato nella pianificazione, dall’altro nel controllo, rimangono saldamente presenti. La congiunzione tra essi prende corpo nella definizione degli obiettivi mediante i quali le linee strategiche si concretizzano, vengono cioè codificate, elaborate, convertite da semplici intuizioni in realtà aziendali aventi una valenza strategica. Gli obiettivi strategici nella loro molteplicità, considerando cioè i vari livelli di essi (*corporate*, di divisione, di unità di *business* o di funzione) e le diverse tipologie, possono essere tutti ricondotti alla **pianificazione strategica** cioè all’essenza dell’intero processo di pianificazione.



Un’immagine appropriata per il pianificatore potrebbe essere quella di una persona che, dopo una riunione, quando tutti gli altri sono andati via, rimane solo con l’amministratore delegato. Tutte le decisioni strategiche che sono state prese sono simbolicamente sparse sul tavolo. L’amministratore delegato si rivolge al pianificatore e dice: “Eccole, rimettile in ordine. Confezionala con cura e in modo che possiamo parlarne a tutti e mettere in moto le cose”.

H. MINTZBERG, *Pianificazione strategica: l’ascesa e la caduta*, in *Harvard Business Review*, edizione italiana, settembre-ottobre, 1994, pp. 39-40.

La pianificazione strategica è **un’attività di supporto dell’alta direzione** in quanto assolve il compito di valutare la fattibilità delle idee, convertirle in linee precise, cioè definire gli obiettivi che le esprimono e individuare le vie alternative per la loro realizzazione. La *business idea* nasce come “visione” nella mente di qualche o-

peratore acuto, ma entra come linea strategica nella “formula imprenditoriale” quando la sua fattibilità è stata verificata.

La pianificazione strategica è cosa diversa dal controllo, del quale rappresenta, però, la premessa indispensabile e con il quale deve mantenere legami strettissimi perché il sistema manageriale sia in grado di raggiungere gli *output* ad esso funzionali.

Un secondo momento del processo globale intitolato alla pianificazione è riservato ad un complesso di attività che talvolta viene definito programmazione, ma che viene più sovente denominato **pianificazione operativa**. Esso presenta caratteri assai diversi dal precedente, per i contenuti che affronta e per il livello che di solito gli compete nella gerarchia delle scelte e decisioni. La pianificazione operativa rappresenta, infatti una **vera e propria attività amministrativa** in quanto è indirizzata a tradurre gli obiettivi strategici (orientati in prevalenza al lungo andare e globalmente rivolti ad aree aziendali ampie, se non a tutta l’organizzazione) in scelte, decisioni, operazioni realizzabili attraverso la gestione corrente, eventualmente nel breve andare e riferite alle unità organizzative nelle quali l’azienda si articola. Questa importante attività è da sempre deputata all’elaborazione di piani di azione che coprono per lo più l’esercizio amministrativo. Si tratta di piani economici, finanziari, tecnici, di progetto, di settore o di singole operazioni, basati sugli obiettivi della gestione corrente. Questa funzione amministrativa, che si occupa di fornire i dati analitici e le informazioni per la realizzazione degli obiettivi di gestione strategica è importante anche ai fini della costruzione del **budget**, nelle aziende di maggiori dimensioni, del quale i piani d’azione possono rappresentare l’antecedente logico ovvero una premessa.

Nei sistemi di controllo tradizionali, la pianificazione operativa rappresentava l’essenza del controllo di gestione, oggi copre solo una parte del processo poiché l’attenzione del controllo non può limitarsi alla guida delle operazioni della gestione corrente, esso deve monitorare la realizzazione delle linee strategiche di cui le operazioni costituiscono l’espressione finale, anche se la più appariscente. Monitorare il grado di realizzazione degli obiettivi strategici richiede di capire quanto le operazioni attuate siano coerenti e allineate con le “visioni” del futuro e quanto tali obiettivi siano ancora fattibili per la creazione del valore per l’azienda ed i suoi *stakeholder*.



Il problema è che nella maggior parte delle aziende la pianificazione strategica, l’allocazione delle risorse e il *budgeting* fanno capo a unità organizzative diverse che adottano procedure separate. La formulazione dei piani strategici avviene generalmente in occasione di riunioni specificamente organizzate fuori sede una volta l’anno tra i *senior manager*, i quali ne discutono a fondo per diversi giorni assistiti dai colleghi addetti alla pianificazione e sviluppo o da consulenti esterni. Il risultato di tali discussioni è un piano strategico che descrive il punto in cui l’azienda prevede (o spera o prega) di trovarsi dopo i successivi tre, cinque o dieci anni. In genere nei dodici mesi successivi questi piani finiscono relegati su qualche scaffale.

Nel frattempo lo staff finanziario, attraverso un processo separato di allocazione delle risorse e di *budgeting*, definisce gli obiettivi finanziari in termini di ricavi, costi, utili e investimenti per l'esercizio successivo. Il *budget* così definito è composto quasi interamente da dati finanziari che generalmente hanno poco a che fare con gli obiettivi del piano strategico.

Nell'anno successivo quali documenti verranno discussi dal *management* dell'azienda durante le riunioni mensili o trimestrali? In genere soltanto il *budget*, in quanto l'attività di revisione periodica è incentrata sul confronto tra i risultati reali e i dati previsionali per ogni voce del *budget*. Quando viene discusso il piano strategico? Probabilmente in occasione della prossima riunione annuale fuori sede, quando i *senior manager* elaborano i nuovi piani triennali, quinquennali e decennali.

R.S. KAPLAN-D.P. NORTON, *L'uso strategico della Balanced Scorecard*, in *Harvard Business Review*, settembre-ottobre 1996, p. 48.

Per dovere di completezza documentale possiamo affermare che la pianificazione è un processo che comprende sia un livello strategico sia un livello di predisposizione operativa, ma il primo è di importanza nettamente superiore alla seconda e quest'ultima per la natura e le funzioni che svolge può essere più propriamente assimilata al controllo di gestione.

Due sono i momenti logici che esprimono i nuclei fondamentali del sistema: **la pianificazione strategica ed il controllo della gestione**. Una distinzione netta tra questi, nell'ambito del sistema manageriale di cui ci occupiamo, può essere proposta per scopi strumentali, espositivi o didattici. Infatti, la loro separazione potrà essere di una certa utilità per rispettare la sequenzialità logica del processo nello sviluppo analitico di studi e ricerche, ma creerebbe dei rischi nella realtà operativa perché la definizione degli obiettivi e l'attuazione di essi sono in realtà le due facce di una stessa medaglia, i due aspetti di uno stesso sistema che, in base alla logica della verifica reciproca e del monitoraggio costante, interagiscono tra loro. Il nostro messaggio consiste allora nel sottolineare l'unità o meglio l'integrazione tra i due nuclei. Infatti, il sistema manageriale in questione interviene proprio per definire e monitorare un legame che rischierebbe di divenire troppo lasco, quello tra obiettivi strategici ed azioni di gestione corrente. In questa prospettiva dobbiamo renderci conto di quanto sia delicato nella realtà della vita aziendale segmentare, sia a livello di processo sia di unità organizzativa, il momento della pianificazione strategica rispetto a quello del controllo, di certo più orientato all'attuazione degli obiettivi, poiché tale separazione rischia di tradursi in decisioni ed attività strategiche ed operative scarsamente congruenti tra loro oppure di favorire tendenze centrifughe potenzialmente dannose.

La separazione tra il momento intitolato alla pianificazione e quello riservato al controllo di gestione provoca errori, discrasie, ritardi, sprechi, scollamenti che possono essere evitati solo se i due nuclei vengono mantenuti in stretta congiunzione e ciò può avvenire solo in un sistema manageriale integrato.

Per garantire il legame tra i due nuclei evidenziati è importante rilevare la coincidenza fattuale tra il momento che è stato intitolato alla pianificazione operativa ed il controllo di gestione. La separazione intravista da alcuni tra questi, infatti, è legata più ad esigenze analitiche o di simmetria nell'inquadramento teorico che ad effettive opportunità gestionali.

In aggiunta, si deve osservare che l'integrazione tra la pianificazione ed il controllo discende in primis da cause legate alla natura stessa del sistema, cioè dal fatto che i processi della gestione condotta con l'ausilio di un sistema manageriale di tipo formale si svolgono attraverso il costante monitoraggio delle *performance* o dei risultati raggiunti, si basano sul meccanismo di *feed-back* necessario per individuare in tempo reale gli scostamenti tra risultati attesi ed obiettivi, possono condurre alla necessità di correggere le deviazioni riscontrate, mediante interventi anche radicali di riformulazione di linee strategiche e conseguenti obiettivi. L'intero meccanismo può essere rappresentato mediante un circuito che si apre con la pianificazione strategica, procede con il controllo per chiudersi nuovamente con funzioni ed atti di pianificazione.

Infatti, la definizione degli obiettivi e la scelta delle vie per raggiungerli non può essere relegata in un arco di tempo preciso e definito. Solo in senso logico essa è da considerare antecedente al momento della realizzazione, ma, come abbiamo affermato, non deve essere mai nettamente separata da questo. Il verificarsi di cambiamenti imprevisti e improvvisi nell'ambiente esterno o internamente all'azienda rende indispensabile intervenire in tempo reale anche sugli obiettivi assegnati alla gestione un momento prima.

Nel nostro sistema il controllo può essere usato anche in modo diverso da quello sinora indicato, in un modo, cioè, che è stato definito **"interattivo"** perché, oltre ai vantaggi collegati ad un monitoraggio costante di tipo **"diagnostico"**, basato sul meccanismo di *feed back* e utile a richiamare l'attenzione del manager sugli scostamenti positivi o negativi dalla linea tracciata, esso può servire a stimolare la capacità e la volontà dei manager di intravedere vie o soluzioni nuove nelle situazioni in cui, ad esempio, uno stato di profonda incertezza strategica non consenta di formulare linee di azione definite per il futuro.



Per focalizzare l'attenzione dell'organizzazione su queste incertezze strategiche, i manager scelgono uno o più sistemi di misurazione e controllo delle *performance* e li impiegano in modo altamente interattivo. I dati forniti dal sistema sono utilizzati per mettere in discussione il comportamento operativo dei subordinati e spronarli a cercare di decifrare uno scenario in rapida evoluzione. Questa scelta segnala in modo inequivocabile che cosa è più importante e che cosa meno. ... Prevedendo le inevitabili domande da parte dei loro capi, a seguito della diffusione di nuovi dati, i subordinati si sforzano di raccogliere in tutta l'organizzazione, più informazioni possibili per poter rispondere a domande e suggerire piani operativi in grado di far fronte ai mutamenti delle circostanze. Man mano che nuove in-

formazioni vengono raccolte e analizzate, a tutti i livelli dell'organizzazione si sviluppa un intenso lavoro interattivo di *discussione* e *dialogo*.

Questo incessante dibattito evidenzia la necessità di cambiare il modo di operare, il sistema di offerta, o addirittura, taluni aspetti della strategia di *business*. Discussione e dialogo alimentano l'apprendimento che, a sua volta, stimola un adeguamento della strategia. Una *strategia emergente* può dunque essere un risultato indiretto di piani operativi e di sperimentazioni dal basso verso l'alto.

R. SIMONS, *Sistemi di controllo e misure di performance*, Egea, Milano, 2004, pp. 274-275.

La **pianificazione strategica presenta carattere iterativo**: essa deve evolversi contestualmente alla traduzione in pratica degli obiettivi intravisti, naturalmente nei limiti entro i quali la variabile tempo può essere compressa. Secondo una recente posizione, essa si sviluppa intorno al nucleo delle competenze chiave dell'azienda [Prahalad-Hamel, 1990]. Allo stesso modo, le attività della gestione dirette al raggiungimento degli obiettivi nonché lo stato di evoluzione delle competenze chiave, dei fattori critici di successo su cui si fonda il vantaggio competitivo aziendale e il sistema di relazioni con l'esterno dovranno essere oggetto di monitoraggio progressivo da parte del controllo, in modo da percepire anticipatamente o comunque tempestivamente eventuali deviazioni rispetto alle linee attese e riuscire ad apportare in tempo reale i cambiamenti resi opportuni dalla mutata visione. Per far questo devono essere predisposti: principi, regole, strumenti, *routine* che servano da guida al pilota, al manager e che, oltre ad essere funzionali alla comprensione della dinamica aziendale per condurre l'azienda nelle direzioni intraviste, consentano un raffronto concomitante tra decisioni, obiettivi, azioni e risultati. Questo complesso di principi, regole, procedure, strumenti, è parte integrante del sistema di controllo di gestione. Esso può scaturire però solo dall'integrazione tra pianificazione strategica e pianificazione operativa o controllo. Tale integrazione deve essere garantita sia nella struttura organizzativa e informativa sia nei meccanismi operativi sia nei processi dinamici di guida della gestione.

Concludiamo sottolineando che la separazione tra attività di pianificazione e attività di controllo è un grave errore. Ciò può essere proposto solo sotto il profilo storico genetico o in via strumentale [Eminente, 1981] poiché i due nuclei sono i due aspetti irrinunciabili di un sistema di gestione che per funzionare deve integrare le relative attività.

Da respingere è anche una concezione del controllo di gestione che assuma gli obiettivi strategici come dati esterni provenienti dalla pianificazione perché poi, magari li potrebbe trascurare fino al successivo esercizio in cui si elaborano i nuovi obiettivi. Non è questa la logica corretta di un sistema manageriale che, invece, deve essere in grado:

– di far percepire i mutamenti rapidi ed improvvisi mediante un utilizzo in senso “diagnostico” degli strumenti disponibili, quale può scaturire dal monitoraggio tra risultati parziali ed obiettivi attesi;

– di stimolare l'ideazione, realizzazione e valutazione di strategie emergenti mediante un uso "interattivo" dei meccanismi in caso di incertezze profonde [Simons, 2004].

Il sistema di pianificazione e controllo della gestione rappresenta dunque una base solida per la "**diagnosi permanente**" dell'intero sistema aziendale, identificando le cause di imperfezione, le necessità di innovazione, le leve di azione più efficaci mediante un accostamento tra pianificazione strategica e sistema di controllo diagnostico e interattivo con la vera e propria gestione dell'azienda.

1.1.3. Le finalità del sistema

Al prezzo di grandi semplificazioni, l'attività manageriale di guida che si svolge nelle aziende può essere schematizzata prescindendo dalle variabili contestuali che cagionano le sue specificità nella singola unità operativa.

In questo modo, essa si presenta caratterizzata da alcuni momenti chiave:

- a) quello in cui si stabilisce la **direzione di marcia** da seguire;
- b) quello in cui si condensano e si comunicano le **strategie**;
- c) quello in cui si predispongono l'attuazione di queste mediante la **definizione degli obiettivi**;
- d) quello **dell'assegnazione degli obiettivi** ai sottosistemi dell'organizzazione (tra loro collegati ed individuabili in base alla struttura organizzativa prescelta) e del loro **raggiungimento**;
- e) infine il momento del controllo in senso più stretto, consistente nella **misurazione** necessaria per analizzare la direzione di marcia seguita, nella **comparazione** dei risultati ottenuti con ciò che era stato inizialmente programmato, quindi nella **verifica** progressiva della loro validità alla luce dei cambiamenti eventualmente intervenuti nel contesto aziendale ed ambientale o di mercato circostante. Si noti che tale azione di controllo non può essere relegata alla fine dei processi, ma deve svolgersi in tempo reale parallelamente al compimento di questi ultimi.

Tutto ciò richiede di disporre di un solido ed accurato **sistema di misurazioni** della gestione e quindi di strumenti e metodologie coerenti con l'attività svolta che entrano nel sistema come parte integrante.

In questo modo il nostro sistema si presenta in tutta la sua ampiezza e nei suoi differenti livelli perché oltre ad includere forme di controllo tradizionale, come quella ispirata al modello contabile classico ed al meccanismo di retroazione, deve assolvere compiti, funzioni e scopi assai più vasti e complessi: dall'orientamento dell'azienda alla creazione di valore fino all'azione di stimolo dei soggetti operanti verso comportamenti in linea con le linee strategiche ed operative definite e di volta in volta emergenti.