

**Parte 1**

**SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE  
E CONTROLLO**



# Capitolo 1

## IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE\*

Marco Gatti  
Maria Serena Chiucchi

### 1.1. Introduzione

Nelle realtà aziendali, l'attività di direzione si identifica con un processo circolare di pianificazione, programmazione e controllo. È, infatti, attraverso tale processo che l'idea imprenditoriale trova concretizzazione in azioni, per mezzo di un processo che prende avvio con la definizione degli obiettivi aziendali e si chiude con la verifica del grado di raggiungimento degli stessi e l'eventuale adozione di azioni correttive.

Obiettivo di questo capitolo è di fornire un quadro sintetico, ma esaustivo, del sistema di pianificazione, programmazione e controllo. In particolare, l'analisi sarà focalizzata sull'evoluzione conosciuta dagli studi sul tema, strumentale all'analisi di come il sistema di pianificazione, programmazione e controllo sia interpretato nei moderni contesti competitivi e all'interno dell'opera. Oggetto privilegiato di osservazione sarà il sistema di programmazione e controllo, quale parte fondamentale del più ampio sistema di pianificazione, programmazione e controllo. Dello stesso verranno approfondite le dimensioni di analisi che saranno oggetto di specifica e successiva trattazione nell'ambito del volume.

### 1.2. Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo

Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo, pur nella sua unitarietà, può essere articolato nel sistema della pianificazione e nel sistema di programmazione e controllo. Al primo compete la definizione degli obiettivi e delle

---

\* Benché il capitolo sia frutto di un lavoro congiunto, Marco Gatti è autore dei paragrafi 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.8 e 1.9 mentre Maria Serena Chiucchi dei paragrafi 1.6 e 1.7.

azioni di lungo periodo che trovano formalizzazione all'interno dei cosiddetti piani strategici. Il sistema di pianificazione, infatti, ha lo scopo di stabilire gli obiettivi che l'organizzazione sarà chiamata a raggiungere in una prospettiva pluriennale e, allo stesso tempo, le soluzioni strategiche che dovrebbero assicurarne il perseguimento<sup>1</sup>. Esso si concretizza in un processo non necessariamente strutturato, che parte dall'analisi strategica, ovvero dall'analisi del contesto interno ed esterno di riferimento in cui l'azienda si troverà a competere<sup>2</sup>. Tale analisi è finalizzata alla comprensione e individuazione dei punti di forza e di debolezza aziendali, oltre che delle minacce e delle opportunità provenienti dall'ambiente esterno di riferimento<sup>3</sup>. È, infatti, a partire dall'analisi strategica che si procede con la definizione degli obiettivi strategici, sintetizzati nel relativo piano, ai quali l'organizzazione dovrà tendere in una prospettiva di lungo periodo<sup>4</sup>. L'output del processo di pianificazione strategica, però, non è rinvenibile solo nella definizione di obiettivi e del relativo set di indicatori potenzialmente idonei a guidare l'azienda verso il conseguimento di un vantaggio competitivo duraturo e difendibile. Al contrario, al processo di pianificazione strategica compete anche la definizione delle soluzioni strategiche idonee ad assicurare, almeno potenzialmente, il raggiungimento degli obiettivi aziendali. In questa prospettiva, la pianificazione strategica riveste un ruolo centrale per le organizzazioni, in quanto chiamata a determinare le linee direttrici alle quali dovrà essere ispirata la gestione aziendale nel lungo periodo<sup>5</sup>.

Pur nella sua assoluta rilevanza ed importanza, la pianificazione strategica corre il rischio di rimanere lettera morta se non viene tradotta in obiettivi e piani d'azione di breve periodo<sup>6</sup>. In altre parole, affinché gli obiettivi della pianificazione strategica possano essere raggiunti e le collegate soluzioni strategiche opportunamente implementate, è necessaria l'adozione di un processo di declinazione dei suddetti obiettivi e delle soluzioni strategiche nel breve periodo. È con riferimento a questo necessario passaggio che il sistema di programmazione e controllo assume particolare rilevanza. La programmazione, infatti, rappresenta il processo attraverso il quale si procede con la declinazione degli obiettivi strategici ad intervalli di tempo più brevi, rispetto a quelli previsti nell'ambito della già citata pianificazione. In sostanza, attraverso la programmazione, gli obiettivi strategici e di lungo periodo sono articolati in obiettivi specifici e di breve periodo il cui

---

<sup>1</sup> Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, 2ª ed., Giuffrè, Milano, 2012.

<sup>2</sup> Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, 10ª ed., Franco Angeli, Milano, 2004.

<sup>3</sup> Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, Giuffrè, Milano, 1993.

<sup>4</sup> Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, cit.

<sup>5</sup> Marchini I., *La pianificazione strategica a lungo termine nell'impresa industriale*, Giappichelli, Torino, 1967.

<sup>6</sup> Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.

raggiungimento è demandato all'organizzazione e alle singole aree aziendali. Esiste, pertanto, un rapporto di sostanziale strumentalità della programmazione rispetto alla pianificazione. Un rapporto che è fondamentale per una sana ed efficace gestione aziendale. Infatti, la capacità di gestire un'organizzazione orientandola verso il perseguimento degli obiettivi strategici che la stessa si è data presuppone l'esigenza di favorire il conseguimento di risultati periodici, ovvero annuali, strumentali al raggiungimento di quelli di lungo periodo. Tale strumentalità presuppone, però, un coordinamento tra gli obiettivi definiti in fase di pianificazione e quelli determinati in fase di programmazione. È, cioè, necessario che vi sia coerenza tra gli obiettivi di breve e quelli di lungo periodo essendo i primi funzionali al conseguimento dei secondi. La programmazione, pertanto, non si sostanzia in un processo di mera declinazione di obiettivi pluriennali in obiettivi annuali. A questa funzione, seppur importante, si accosta un processo di verifica del grado di coerenza tra gli stessi che è necessario per garantire l'efficacia del rapporto di strumentalità sopra brevemente descritto.

Il controllo affianca il ciclo descritto. Esso, infatti, prende avvio in sede di definizione degli obiettivi di breve periodo, quando è chiamato a verificare la loro coerenza con quelli di lungo periodo, per poi svilupparsi durante l'azione e al termine del periodo di osservazione. Così facendo, esso garantisce la costante verifica del grado di rispondenza dei risultati conseguiti attraverso la gestione aziendale con gli obiettivi di breve periodo definiti in fase di programmazione. Non solo, è nella fase di controllo che eventuali disallineamenti tra il sistema degli obiettivi definiti in fase di programmazione e i risultati conseguiti sono oggetto di discussione ed interpretazione finalizzate all'individuazione delle azioni correttive necessarie, se possibile, a garantirne il riallineamento oppure a stimolare un effetto apprendimento per il futuro. Programmazione e controllo, pertanto, rappresentano un *unicum*. Essi definiscono un sistema del più ampio sistema di pianificazione, programmazione e controllo il cui funzionamento è essenziale per garantire il perseguimento degli obiettivi strategici aziendali definiti in fase di pianificazione e, in ultima istanza, il conseguimento di un vantaggio competitivo duraturo e difendibile nel tempo.

Nel corso del tempo, la letteratura ha suggerito molteplici interpretazioni del ruolo e delle finalità ascrivibili al sistema di programmazione e controllo<sup>7</sup>. I con-

---

<sup>7</sup> Amigoni F., *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1988; Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991; Bracci E., Vagnoni E. (a cura di), *Sistemi di programmazione e controllo: strumenti e processi per le decisioni in azienda*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2011; Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.; Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, cit.; Brusa L., *L'amministrazione e il controllo: logiche e strumenti*, 3<sup>a</sup> ed., Etas, Milano, 2001; Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Controllo di gestione: metodologie e strumenti*, 2<sup>a</sup> ed., Knowità, Arezzo, 2013; Marasca S., Silvi R., 2004, *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, Giappichelli, Torino, 2004; Saita M., *Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1996.

tributi nazionali e internazionali sono stati così numerosi da renderne particolarmente complessa l'unitaria trattazione. Indubbio, però, è il fatto che gli studi di programmazione e controllo abbiano trovato nell'opera di Anthony una pietra miliare<sup>8</sup>. Il contributo di Anthony è considerato, ancora oggi, l'opera seminale dalla quale hanno preso avvio tutti gli studi successivi. Pertanto, l'analisi del pensiero di Anthony risulta centrale non solo per cogliere i tratti distintivi del sistema di programmazione e controllo ma anche, e soprattutto, per porre in evidenza l'evoluzione conosciuta dallo stesso nel tempo.

### 1.3. Il modello di Anthony

Prima ancora che di aver contribuito a formalizzare un modello di controllo, ad Anthony va ascritto il merito di aver riconosciuto al sistema di programmazione e controllo l'identità di sistema. Anthony, infatti, parla di sistema di programmazione e controllo individuandolo come uno dei molteplici sottosistemi aziendali che, in quanto tali, sono frutto di elementi e componenti diversi che operano, però, in maniera unitaria. Partendo da tale presupposto, Anthony suggerisce un'articolazione del sistema di controllo in tre grandi ripartizioni:

- pianificazione strategica;
- controllo direzionale;
- controllo esecutivo<sup>9</sup>.

A ciascuna delle tre ripartizioni vengono riconosciuti ruoli e finalità distinti, pur essendo chiamate a interagire all'interno del medesimo sistema di controllo per garantirne il corretto funzionamento.

La pianificazione strategica viene definita dall'Autore come il processo decisionale riguardante gli obiettivi dell'organizzazione, l'eventuale cambiamento degli stessi, le risorse da impiegare per il loro raggiungimento e le strategie che dovrebbero informare l'acquisizione, l'uso e l'assegnazione di tali risorse. Secondo Anthony, dunque, il processo di pianificazione si sostanzia nella definizione degli obiettivi e delle soluzioni strategiche idonee a conseguirli in una dimensione che è, eminentemente, quella aziendale. Si tratta di una specificazione di non poco conto perché lo stesso Autore evidenzia l'esistenza di due forme di pianificazione: una a livello *corporate* e una interpretabile come parte integrante del controllo e dell'amministrazione, ovvero la programmazione. In tal senso, differenti sono i

---

<sup>8</sup> Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press, Boston, 1965.

<sup>9</sup> Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas Libri, Milano, 1967, p. 13 ss. Edizione originale: Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, cit.

soggetti a cui competono le due forme di pianificazione, nonché l'individuabilità delle stesse come autonome parti del più ampio sistema di pianificazione, programmazione e controllo. La definizione di pianificazione strategica a cui Anthony fa riferimento è quella della pianificazione a livello aziendale in quanto dotata di autonomia rispetto al controllo, rappresentando una delle tre parti del processo di pianificazione e controllo e riferibile all'Alta Direzione. Per sua natura, la pianificazione strategica rappresenta un processo fondato su elevata creatività e un limitato grado di sistematizzazione e sull'uso di informazioni relative sia all'ambiente esterno sia all'ambiente interno.

La seconda ripartizione individuata da Anthony è quella del controllo direzionale, presentato come il processo attraverso il quale i manager verificano che le risorse siano state utilizzate in maniera efficace ed efficiente per il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Nel fornire questa concezione del controllo direzionale, Anthony ne tratteggia già alcuni caratteri fondamentali quali la finalizzazione verso il controllo del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali e la focalizzazione sull'efficacia e l'efficienza nell'utilizzo delle risorse. Non solo, nel definirne gli aspetti peculiari l'Autore ne riconosce la natura di sistema e i collegati requisiti distintivi. Il sistema di controllo direzionale viene qualificato, infatti, come "totale" in quanto chiamato ad abbracciare tutti gli aspetti dell'attività aziendale e a fornire informazioni ai manager in merito ad ogni singola parte d'azienda<sup>10</sup>. L'Autore parla anche di processo "ritmico" perché strutturato su vere e proprie "tabelle di marcia" che definiscono la sequenza con cui affrontare determinati *step* del processo stesso<sup>11</sup>. In ultima analisi, Anthony definisce il sistema di controllo direzionale come "coordinato e integrato" intendendo, con tale espressione, che, sebbene le informazioni prodotte possano riguardare aspetti diversi, in base alle ragioni per cui sono prodotte, è necessario mantenere un adeguato livello di coordinamento ed integrazione tra le stesse<sup>12</sup>.

Il controllo direzionale viene presentato come un tutt'uno con quella che Anthony definisce "pianificazione collegata con l'amministrazione corrente dell'impresa"<sup>13</sup>. In sostanza, in linea con quanto precedentemente affermato, il sistema di controllo direzionale non può esistere come entità a sé stante rispetto alla pianifi-

---

<sup>10</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 3: "It needs to be a total system because an important management function is to assure that all parts of the operation are in balance with one another".

<sup>11</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 3: "The management control process tend to be rhythmic; it follows a definite pattern and timetable, month after month and year after year".

<sup>12</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 3: "[...] that is, although data collected for one purpose may differ from those collected for another purpose, these data should be reconcilable with one another".

<sup>13</sup> Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, cit., p. 14.

cazione strategica. Tuttavia, il concetto di pianificazione qui accolto esula dall'attività di definizione degli obiettivi strategici e delle strategie idonee al loro perseguimento che è ambito di operatività della pianificazione strategica. Il riferimento è a un'attività di pianificazione che deve essere condotta in linea con la più ampia pianificazione strategica, pur rappresentandone un'entità distinta per ciò che riguarda i soggetti coinvolti e le finalità sottese. In altre parole, un'attività di pianificazione sostanzialmente riconducibile alla programmazione.

La terza, ed ultima, ripartizione individuata da Anthony è quella denominata controllo operativo individuato come il processo attraverso il quale si verifica che compiti specifici siano svolti in maniera efficace ed efficiente<sup>14</sup>. Da tale definizione emerge, con estrema chiarezza, l'evidente intenzione di tenere distinte due forme di controllo dai caratteri e dalla natura del tutto diversi. Il fattore di discriminazione è individuato dall'Autore nell'oggetto delle due forme di controllo, nonché nel livello di specificazione dei compiti sui quali l'attività di controllo viene esercitata. Con riferimento all'oggetto del controllo operativo, questo è identificato negli specifici compiti dei dipendenti, mentre il controllo direzionale fa riferimento all'attività dei dirigenti<sup>15</sup>. Relativamente al livello di specificazione dei compiti, ovviamente elevato nel caso del controllo operativo, questo è, invece, assente nel controllo direzionale, seppur vincolato dalla pianificazione strategica e dagli obiettivi da questa definiti.

Il modello di Anthony risulta, dunque, strutturato su una tripartizione del sistema di pianificazione, programmazione e controllo. Tale suddivisione scaturisce dall'esigenza di mantenere distinte attività dai caratteri fortemente differenziati per scopi e modalità di svolgimento. Inoltre, l'esigenza di attribuirne la competenza a soggetti organizzativamente inquadrabili in differenti posizioni aziendali, ne agevolava una così rigida articolazione.

## 1.4. La crisi del modello di Anthony

È attorno agli anni '70 che il modello di Anthony inizia a palesare alcuni limiti, per lo più riconducibili ai considerevoli cambiamenti che i contesti di mercato stavano attraversando proprio in quegli anni<sup>16</sup>. È in quel periodo, infatti, che i mercati abbandonano i tratti di staticità che li avevano caratterizzati negli anni in cui il modello di Anthony fu elaborato e iniziano a caratterizzarsi per una estrema

---

<sup>14</sup> Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F., *Management Control Systems. Cases and Readings*, cit., p. 7.

<sup>15</sup> Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, cit., p. 15.

<sup>16</sup> Castellano N., *Controllo di gestione ed informazioni: un approccio integrato*, Giuffrè, Milano, 2003.

dinamicità, accompagnata e dovuta ad un incremento considerevole della concorrenza e ad una clientela sempre più esigente e meno disponibile ad accettare soluzioni standardizzate.

In questo rinnovato scenario, i punti di forza del modello di Anthony sono oscurati dai principali limiti ad esso connessi. Tra i primi sono, senz'altro, da annoverare l'elevato livello di pragmatismo del modello<sup>17</sup>. Il sistema di controllo elaborato da Anthony, infatti, ricalcava i più comuni processi decisionali aziendali che si attivano con la definizione degli obiettivi, trovano concretizzazione con l'adozione delle decisioni prese ai fini del loro perseguimento e si chiudono con la verifica sul grado di raggiungimento degli obiettivi e l'eventuale definizione di azioni correttive. Allo stesso tempo, altro elemento qualificante e di forza è rinvenibile nella facilità di adozione e di implementazione del modello, ovvero nella possibilità di tradurlo in norme e procedure facilmente adottabili in contesti aziendali differenti<sup>18</sup>. Nonostante questi evidenti punti di forza, come già accennato in precedenza, sono stati proprio i mutamenti ambientali che hanno sconvolto i mercati negli anni successivi all'elaborazione del modello di Anthony a provocarne la graduale perdita di rilevanza. L'idea di un modello strutturato su tre ripartizioni rigidamente definite e separate, sebbene strumentali l'una all'altra, infatti, mal si coniugava con un contesto in cui la gestione strategica e quella operativa erano sempre più strettamente legate, tanto da diventare molto spesso *un unicum*<sup>19</sup>. Non esisteva più, in sostanza, un momento per fare strategia ed un momento per attuare la strategia. Piuttosto, il pensiero strategico diveniva parte integrante della quotidianità aziendale, della gestione operativa, fino a rendere molto più labile la linea di demarcazione tra la formulazione della strategia e la sua concreta attuazione in termini operativi<sup>20</sup>. In questo contesto, un modello di controllo fondato su una così netta e rigida separazione tra le diverse fasi difficilmente avrebbe potuto garantire un utile supporto ai processi decisionali aziendali. Allo stesso tempo, l'eccessiva focalizzazione su misure economico-finanziarie rappresentava un ulteriore elemento di forte criticità del modello di Anthony. Queste ultime, infatti, potevano rappresentare validi e utili parametri di controllo in contesti aziendali dominati dalla ricerca dell'efficienza produttiva. Al contrario, in contesti di mercato caratterizzati dai fenomeni sopra descritti, in cui il successo competitivo si basava sulla capacità di conoscere i gusti dei consumatori, di prevedere e anticipare le mosse dei concorrenti, le misure economico-finanziarie perdono di utilità. Acquisiscono rilevanza, piuttosto, misure quantitative non monetarie o qualitative, co-

---

<sup>17</sup> Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989.

<sup>18</sup> Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, cit.

<sup>19</sup> Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, cit.

<sup>20</sup> Mintzberg H., *The rise and fall of strategic planning*, Prentice Hall, New York, 1994.

me quelle legate alla *customer satisfaction*, alla qualità dei prodotti, alla capacità di innovare dell'azienda che rappresentavano i nuovi driver del successo aziendale ma che erano limitatamente contemplate nel modello di controllo suggerito da Anthony<sup>21</sup>.

Altro limite ascrivibile al modello di Anthony, peraltro strettamente collegato al precedente, è riconducibile al fatto che l'adozione dello stesso consentiva ai manager aziendali di avere piena consapevolezza degli input e degli output del processo produttivo ma celava le relazioni causa-effetto tra gli stessi, strumentali alla comprensione delle ragioni sottese ad eventuali disallineamenti tra obiettivi e risultati conseguiti. In altre parole, l'uso prevalente di grandezze economico-finanziarie, conseguenza di una focalizzazione sull'efficienza produttiva quale driver del successo aziendale, non consentiva al sistema di controllo alla Anthony di rendere palesi i legami tra input impiegati nel processo produttivo e output scaturiti dallo stesso. L'indisponibilità di informazioni su aspetti tecnici del processo produttivo o sui clienti, ad esempio, non permetteva di porre in evidenza le cause alla base di eventuali disallineamenti tra quanto previsto e quanto effettivamente conseguito. Non da ultimo, però, va sottolineato il limite riguardante la sostanziale assenza di focalizzazione del modello di Anthony sugli aspetti comportamentali degli individui.

Quanto brevemente tratteggiato pone in evidenza alcuni dei fattori che hanno condotto, nel tempo, all'affermazione di nuovi modelli e paradigmi che hanno ispirato nuovi approcci ai sistemi di programmazione controllo e alla considerazione del ruolo e delle funzioni degli stessi all'interno dei moderni contesti competitivi aziendali.

## 1.5. Il sistema di programmazione e controllo oggi

Nel corso degli anni, la letteratura accademica e la prassi hanno suggerito diverse interpretazioni del sistema di programmazione e controllo e delle sue finalità. La molteplicità di contributi ha consentito di porre in essere le svariate sfaccettature dello stesso e, contestualmente, di maturare una sempre più solida consapevolezza in merito al modo in cui il sistema di programmazione e controllo dovrebbe essere interpretato in contesti competitivi così dinamici, come quello attuale.

Pur nella sostanziale varietà che ha caratterizzato i contributi sul tema, è chiara la tendenza ad interpretare il sistema di programmazione e controllo come un insieme di regole e di principi finalizzati a supportare e ad orientare i processi decisionali aziendali verso il perseguimento degli obiettivi dell'organizzazione. In

---

<sup>21</sup> Amigoni F., Miolo Vitali P., *Misure multiple di performance*, Egea, Milano, 2004.

questa veste, quindi, il sistema di programmazione e controllo diviene uno strumento di governo e guida dell'azienda<sup>22</sup>. Ad esso, in particolare, sono riconosciute diverse finalità:

- **Monitoraggio e supporto dell'attività decisionale.** I sistemi di programmazione e controllo si sostanziano in una serie di procedure e strumenti che forniscono informazioni atte a rendere il processo decisionale più efficace. A preventivo, essi consentono di valutare i programmi operativi di gestione dal punto di vista economico-finanziario e di valutarne la validità e la fattibilità. Nel corso della gestione, tramite il confronto tra i dati previsti e quelli effettivi, i sistemi di programmazione e controllo consentono di verificare la bontà delle scelte effettuate e di introdurre eventuali azioni correttive. A consuntivo, essi forniscono informazioni utili per l'azione futura. Nell'interpretazione del sistema di programmazione e controllo quale sistema chiamato a supportare i processi decisionali manageriali, la finalità di monitoraggio dei risultati non rappresenta più l'attività esclusiva riconosciuta al sistema. Essa, piuttosto, diviene strumentale alla produzione di un flusso informativo indirizzato alla direzione aziendale che possa essere utilmente impiegato per assumere decisioni idonee a garantire il perseguimento, primariamente, degli obiettivi di breve e, a cascata, di quelli di lungo periodo.

- **Coordinamento.** Lo scopo del sistema di programmazione e controllo è anche quello di coordinare le attività di gestione. Ciò si realizza definendo obiettivi e operando controlli sul loro grado di raggiungimento a livello di unità organizzative o di centri di responsabilità. In questo modo, e verificando la coerenza degli obiettivi definiti a livello di singola unità organizzativa con quelli definiti a livello aziendale, si garantisce unitarietà alla gestione aziendale e coordinamento delle attività poste in essere per guidare l'azienda verso il perseguimento degli obiettivi.

- **Responsabilizzazione.** Il sistema di programmazione e controllo è di supporto alla delega. Nell'ambito dello stesso, infatti, ogni persona viene responsabilizzata al raggiungimento di certi obiettivi. Allo stesso tempo, però, ad ogni persona debbono essere affidate le leve, in termini di mezzi e risorse, per raggiungerli.

- **Orientamento (direzione di marcia).** Fissando gli obiettivi ed esplicitando le priorità dell'attività aziendale si finalizza il comportamento degli individui in modo tale che esso sia il più possibile coerente con la missione e gli obiettivi aziendali.

- **Funzione motivazionale.** Responsabilizzando le persone in termini di obiettivi che siano da essi condivisi e, in certa misura, interiorizzati, aumentano le pro-

---

<sup>22</sup> Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.; Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, cit.

bilità che il loro comportamento sia in linea con quello strumentale al raggiungimento degli stessi. È da sottolineare che, affinché questo avvenga, il meccanismo di controllo deve essere opportunamente collegato a quello premiante.

- **Apprendimento.** Il controllo offre importanti occasioni di apprendimento e stimoli al cambiamento. Il confronto tra i risultati programmati con quelli effettivi, l'analisi dei loro scostamenti, la ricerca e, soprattutto, la comprensione profonda delle cause che hanno determinato risultati più o meno in linea con quelli previsti, permettono accumuli di esperienza. Si possono, così, trarre utili indicazioni per migliorare e riequilibrare la gestione corrente.

- **Diffusione di una cultura meritocratica.** Il sistema di programmazione e controllo rappresenta un mezzo per favorire la diffusione di una cultura meritocratica all'interno delle organizzazioni. Infatti, garantendo la formalizzazione degli obiettivi e monitorandone il raggiungimento attraverso misurazioni obiettive ed imparziali, esso consente di attivare meccanismi di incentivazione finalizzati a premiare coloro i quali, attraverso le proprie decisioni ed azioni, hanno contribuito fattivamente al perseguimento degli scopi ultimi dell'organizzazione.

Quanto detto pone in evidenza come il sistema di controllo di gestione oggi rappresenti un'esigenza per imprese che, per poter competere in contesti dinamici e caratterizzati da un elevato livello di competizione, necessitano di disporre di flussi informativi idonei a consentire l'assunzione di decisioni tempestive ed efficaci. Tuttavia, affinché tali effetti possano effettivamente prodursi, è necessario che il sistema di programmazione e controllo sia ideato, progettato ed implementato garantendo il rispetto di alcune caratteristiche che possono influenzarne significativamente l'efficacia.

## 1.6. Le caratteristiche del sistema di programmazione e controllo

Prima di esaminare le caratteristiche che un sistema di programmazione e controllo dovrebbe possedere per poter risultare efficace, è opportuno premettere che, nella progettazione dello stesso e, quindi, nella scelta del grado con cui tali caratteristiche sono presenti, bisogna operare un'attenta analisi costi-benefici<sup>23</sup>. La

---

<sup>23</sup> Si vedano, in merito, i contributi di: Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, Giuffrè, Milano, 1979; Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, cit.; Marchi L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1988; Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995. In particolare, quest'ultimo autore evidenzia quattro principi cibernetici da assumere nella progettazione dei meccanismi di controllo. Essi fungono da criteri organizzativi generali. I quattro principi di cui sopra sono:

1. ricorsività dei sistemi;

configurazione che, nello specifico, avrà il sistema di programmazione e controllo, deve essere attentamente considerata in funzione sia del contesto esterno di riferimento (es. il mercato, ecc.), sia di aspetti interni quali la struttura organizzativa formale, le relazioni informali, le caratteristiche degli individui (esperienze, attitudini, bisogni, aspettative, ecc.).

Gli attributi, tra loro interdipendenti, che un sistema di programmazione e controllo efficace dovrebbe possedere sono:

1. coerenza;
2. completezza;
3. rilevanza;
4. selettività;
5. responsabilizzazione formale;
6. flessibilità;
7. reattività;
8. tempestività;
9. orientamento;
10. attendibilità;
11. comprensibilità.

*La coerenza.* La coerenza del sistema di programmazione e controllo può avere diverse connotazioni. In primo luogo, un sistema di programmazione e controllo è coerente se è in linea con la strategia aziendale (ad es., leadership di costo, differenziazione, ecc.), con il concetto di razionalità produttiva e con le variabili organizzative (ad es., la struttura organizzativa, lo stile di leadership e gli altri meccanismi operativi). La coerenza, inoltre, può essere intesa anche nel senso di congruenza tra i vari strumenti del sistema stesso.

*La completezza.* Per completezza si intende “la capacità del sistema di catturare tutte le dimensioni dell’azione strategica dell’azienda”<sup>24</sup>. Questo attributo è strettamente legato alla coerenza. Il sistema di programmazione e controllo, infatti, per espletare tutte le sue funzioni, non solo deve essere in linea con la strategia ma deve anche misurare tutti i fattori critici per la sua realizzazione e, nel contempo, evidenziare le relazioni causa-effetto tra le decisioni<sup>25</sup>.

- 
2. varietà necessaria;
  3. capacità delle unità organizzative di trasferire e ricevere informazioni;
  4. comprensibilità del linguaggio utilizzato tra le unità organizzative.

<sup>24</sup> Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, cit., p. 76.

<sup>25</sup> Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, cit., parla di *articolazione* del sistema di controllo, intendendo indicare con questo attributo, la caratteristica dei sistemi di controllo connessa alla numerosità delle aggregazioni delle informazioni economiche elementari (i criteri di aggregazione da lui indicati sono: gli intervalli temporali, i processi produttivi, i prodotti, le combinazioni produttive particolari, ecc.). In questo volume si ritiene che l’attributo

*La rilevanza.* Il grado di rilevanza di un sistema di programmazione e controllo è tanto più alto quanto maggiore è la capacità delle informazioni da esso fornite di supportare i processi decisionali e di valutare le alternative, sia alla luce degli obiettivi posti sia dei correlati criteri di scelta prefissati. La rilevanza delle informazioni, quindi, va valutata in funzione della tipologia delle decisioni e della frequenza con cui debbono essere prese. Decisioni diverse, anche con riferimento all'orizzonte temporale in cui le stesse produrranno i loro effetti, implicano l'utilizzo di informazioni diverse. Con riferimento, invece, alla frequenza, solo alcune informazioni debbono essere raccolte ed elaborate con continuità, perché riguardanti decisioni relative alla "normale amministrazione". Al contrario, quando si debbono affrontare situazioni particolari, è probabile che sia necessario elaborare informazioni ad hoc (es. calcolo degli oneri figurativi)<sup>26</sup>.

*La selettività.* Il comportamento dell'impresa è influenzato da numerose variabili interne ed ambientali. In realtà, solo una rosa ristretta di fattori determina, in via quasi esclusiva, il raggiungimento degli obiettivi aziendali. È importante, quindi, al fine di non perdere tempo e di non sprecare risorse, focalizzare l'attenzione del management solo sui fattori rilevanti. Bisogna operare un'azione di "scrematura", cioè ridurre la quantità di dati forniti senza, in questo modo, inficiare il loro contenuto informativo. Quindi, è necessario individuare, all'interno del coacervo di dati teoricamente utilizzabili, quelli significativi, quelli che si riferiscono alle variabili critiche<sup>27</sup>. In sostanza, un sistema è tanto più selettivo quanto più fornisce solo i dati realmente utili e concretamente utilizzabili ed utilizzati, tralasciando gli aspetti irrilevanti.

*La responsabilizzazione formale.* È un attributo che caratterizza i sistemi di programmazione e controllo delle imprese in cui è in atto un processo di delega. In tali realtà, il compito da svolgere viene suddiviso in sottocompiti specialistici, posti sotto la responsabilità e l'autorità degli individui. Se il processo di delega è

---

"completezza" sia un'evoluzione di quello "articolazione", il quale coglie solo la dimensione economica dei fenomeni aziendali. Allo stato attuale degli studi di controllo di gestione, è essenziale catturare non solo la dimensione reddituale e finanziaria ma anche quella più propriamente operativa, attraverso dati non monetari.

<sup>26</sup> Si è preferito non individuare la frequenza come attributo autonomo perché la si ritiene implicita nella rilevanza. Le informazioni saranno tanto più rilevanti quanto più il sistema di controllo le metterà a disposizione degli utenti in funzione del ritmo con cui si affrontano le diverse tipologie di decisioni.

<sup>27</sup> Boyce R.O., *Integrated Managerial Controls*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 1967 riportato in Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, cit., p. 64: "The following law, known as Pareto's law, highlights a fact which has an important bearing on this problem: "In a series of elements to be controlled, a small fraction in terms of numbers of elements, always accounts for a large fractions in terms of effects". In effect this says: the vital few must be separated from the trivial many, to attempt to control everything is to control nothing."

sostanziale e non meramente formale, ai soggetti non viene detto come svolgere il lavoro, bensì vengono loro affidati degli obiettivi da raggiungere. La definizione degli obiettivi, nell'ambito della responsabilizzazione formale, ha lo scopo sia di coordinare i comportamenti degli operatori d'impresa, sia di valutarne le prestazioni.

Gli obiettivi possono rendere più o meno effettivo il decentramento decisionale. Si parla di obiettivi *sintetici* se lasciano all'operatore un ampio grado di libertà nel decidere come raggiungerli, *analitici* in caso contrario. In generale, benché sia molto difficile definire rigorosamente il grado di responsabilizzazione formale di un sistema, è possibile affermare che “[...] il primo (il sistema ad alta responsabilizzazione formale) è caratterizzato da una maggiore compiutezza del sistema di obiettivi, nel senso che vi compaiono obiettivi sintetici e analitici di attività, di costo, ecc. Bassa, o nulla addirittura, è la responsabilizzazione formale se a nessun organo è collegato in modo esplicito e formale un obiettivo distinto da quello generale d'impresa, il che è quanto avviene nelle imprese a struttura indifferenziata, o in quelle in cui non vi è coincidenza tra obiettivi “dichiarati” dagli organi massimi ed obiettivi realmente perseguiti”<sup>28</sup>.

*La flessibilità.* Nell'implementazione del sistema di programmazione e controllo bisogna sempre tenere presente non solo i vantaggi del sistema stesso, ma anche i suoi costi. Sebbene sia auspicabile avere un sistema che permetta il governo dell'impresa in qualsiasi situazione e che, quindi, si adatti rapidamente all'eventuale variazione degli scopi conoscitivi, della strategia aziendale e delle variabili organizzative, questo, sovente, si accompagna ad alti costi. Di conseguenza, i sistemi di programmazione e controllo vengono fatti funzionare, almeno in parte, con procedure predefinite che permettono di risolvere i problemi routinari.

La scelta del grado di rigidità procedurale<sup>29</sup> è critica perché, se è vero che i sistemi altamente strutturati sono relativamente poco costosi, d'altro canto essi non permettono l'adattamento situazionale. Nel momento in cui si deve scegliere il grado di flessibilità del sistema è essenziale tenere conto sia della complessità interna ed ambientale sia della turbolenza del mercato. Tanto maggiori sono questi due attributi, tanto più assume valore nevralgico la necessità di avere sistemi che possano essere modificati o adattati a basso costo.

*La reattività.* Per reattività ci si riferisce alla capacità del sistema di far emergere i cambiamenti ambientali o aziendali, quindi nuovi problemi o opportunità, indipendentemente dal fatto che siano stati definiti in sede di progettazione del sistema stesso. Il sistema di programmazione e controllo dovrebbe evitare il rischio

---

<sup>28</sup> Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, cit., p. 75.

<sup>29</sup> Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, cit., p. 76: “la rigidità procedurale è un attributo proprio della dinamica strutturale e funzionale del sistema stesso”.

che il processo decisionale si burocratizzi o si irrigidisca. Esso deve, infatti, stimolare i responsabili a sorvegliare costantemente la validità degli obiettivi e consentire loro una rapida identificazione e valutazione di nuove alternative strategiche.

*La tempestività.* Si tratta dell'attributo del sistema di programmazione e controllo legato al limite di tempo entro cui il verificarsi di un evento deve essere comunicato agli enti responsabili della gestione del fenomeno in questione. La prontezza del sistema permette un'azione rapida di fronte agli accadimenti interni ed esterni e, quindi, garantisce maggiori possibilità sia di sfruttare rapidamente situazioni vantaggiose per l'impresa, sia di arginare eventi negativi, ponendo in essere opportune azioni correttive. Il grado di tempestività con cui deve essere fornita l'informazione va scelto in relazione alla natura dell'informazione, al livello decisionale interessato e alle caratteristiche dell'ambiente<sup>30</sup>.

*L'orientamento.* L'orientamento di un sistema di programmazione e controllo può essere valutato in relazione a diverse dimensioni. La casistica è quanto mai varia e qualsiasi elencazione se ne potesse fare risulterebbe, in ogni caso, riduttiva. Solo a titolo esemplificativo, ricordiamo che un sistema di programmazione e controllo può essere *orientato alla gestione caratteristica o all'assolvimento degli obblighi di legge*; a porre in rilievo le conseguenze della gestione finanziaria o di quella caratteristica (*orientamento alla finanza o al reddito*); può essere rivolto a diffondere l'informazione a tutti i livelli o solo al vertice (*orientamento all'accentramento o alla diffusione*), ecc. L'orientamento di un sistema non è mai unico, nel senso che quello effettivo è la risultante della combinazione di vari fattori.

Una decisione critica nel sistema riguarda l'opzione tra orientamento al passato e al futuro. La differenza tra i due è che, nel primo caso, il futuro è visto come un'estrapolazione del passato, tanto che si potrebbe parlare di logica deterministica. Nel secondo caso, il futuro può avere sviluppi non esattamente prevedibili osservando gli accadimenti passati, le linee di azione ipotizzabili, infatti, sono molteplici. Il passato non serve per esprimere giudizi di valore (riguardanti la bontà delle scelte fatte), al contrario, pone vincoli all'azione futura. All'interno dell'orientamento al futuro si può evidenziare un'ulteriore classificazione, quella tra orientamento al breve termine ed al lungo termine. La seconda, ovviamente, è la logica a cui aderisce una gestione di buon senso, oculata e responsabile, volta a garantire la sopravvivenza dell'azienda nel tempo. Se i sistemi sono orientati al breve termine, sicuramente l'impresa sarà guidata in modo da raggiungere il successo nell'immediato, ma è molto probabile che la miopia del management mini la capacità dell'azienda di produrre reddito nel futuro.

---

<sup>30</sup> Marchi L., *I sistemi informativi aziendali*, cit., nota come la tempestività abbia tre componenti: la periodicità, ossia il periodo di tempo che intercorre tra due informazioni successive, l'intervallo temporale coperto dall'informazione ed il tempo di elaborazione (o ritardo) del sistema.

*L'attendibilità.* L'attendibilità molto spesso viene confusa con l'affidabilità<sup>31</sup>. L'accezione più corretta mira ad esprimere un concetto più ampio. L'attendibilità è un attributo che ha una forte connotazione soggettiva, essa fa riferimento all'efficacia ed al grado di accettazione, da parte dell'organizzazione d'impresa, delle metodologie di misurazione dei flussi informativi, nonché della simbologia prescelta. Questa qualità è vitale per il sistema, infatti solo se questo è giudicato attendibile, l'utente utilizza gli strumenti e le connesse informazioni a fini decisionali, considera i valori rappresentativi della propria prestazione, li condivide e si riconosce in essi. In caso contrario, il sistema di programmazione e controllo sarà visto come un fardello, un ulteriore ed inutile adempimento burocratico verso il quale fare ostruzionismo ed opporre resistenza. Marchi nota come, affinché il sistema sia accettato sono necessarie due condizioni<sup>32</sup>:

1. comprensione profonda del funzionamento sia del sistema impresa, sia della struttura organizzativa formale che di quella informale;

2. coinvolgimento degli individui sia nella progettazione che nella revisione della procedure, affinché si possano conciliare i loro interessi con quelli dell'organizzazione.

*La comprensibilità.* È essenziale che il sistema di programmazione e controllo “parli lo stesso linguaggio” degli utilizzatori del suo output. Le informazioni debbono essere capite, o meglio comprese, in modo tale che le stesse vengano utilizzate in modo efficiente ed efficace.

## 1.7. Il sistema di programmazione e controllo: uno schema di riferimento

Il modello di sistema di programmazione e controllo accolto nell'opera è quello che si basa su un'articolazione dello stesso in due dimensioni fondamentali: una dimensione statica e una dimensione dinamica<sup>33</sup>. La prima, a sua volta, si articola nella struttura organizzativa del controllo e nella struttura informativo-contabile. La seconda, invece, si riferisce al processo di controllo. Sebbene un'analisi dettagliata delle due dimensioni sarà oggetto della trattazione nel corso dei successivi capitoli, in questa sezione si procederà con una breve introduzione con l'obiettivo di fornire un quadro puntuale, ma sintetico, del modello di sistema di programmazione e controllo accolto nell'opera.

---

<sup>31</sup> Marchi L., *I sistemi informativi aziendali*, cit., p. 56: “L'affidabilità dei sistemi informativi è legata, pertanto, all'accuratezza dei dati e all'adeguatezza delle funzioni di raccolta, selezione, classificazione, elaborazione, memorizzazione, rappresentazione, comunicazione ed interpretazione”.

<sup>32</sup> Marchi L., *I sistemi informativi aziendali*, cit.

<sup>33</sup> Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.

La **struttura organizzativa del controllo** fa riferimento all'insieme delle responsabilità economiche e al modo in cui le stesse sono distribuite all'interno dell'organizzazione<sup>34</sup>. La responsabilizzazione, come detto in precedenza, rappresenta una delle finalità ascrivibili al sistema di programmazione e controllo e si sostanzia nell'attribuzione a ciascun manager di un obiettivo, oltre che delle leve gestionali idonee a permetterne il conseguimento. Essa, tuttavia, per poter essere perseguita, necessita della preventiva individuazione, nell'ambito della più ampia struttura organizzativa aziendale, dei ruoli e delle relazioni intercorrenti tra i singoli ruoli, ovvero delle unità organizzative, o centri di responsabilità, ai quali assegnare gli obiettivi e rispetto ai quali monitorarne il grado di raggiungimento. In questa prospettiva, la struttura organizzativa del controllo rappresenta l'intelaiatura delle responsabilità economiche aziendali sulla base della quale viene progettato l'intero sistema di programmazione e controllo aziendale. La stessa, di norma, è definita a partire dai cosiddetti centri di responsabilità, vale a dire da quelle unità organizzative aziendali, guidate da un responsabile, il quale dispone delle leve decisionali e gestionali necessarie per poter influenzare i risultati conseguiti dal centro di cui è a capo.

La **struttura informativo-contabile**, invece, rappresenta l'insieme degli strumenti di controllo attraverso i quali il sistema di programmazione e controllo raccoglie, elabora e distribuisce le informazioni. La struttura informativo-contabile del controllo ha subito, nel corso degli anni, importanti cambiamenti che hanno condotto ad un progressivo ampliamento del numero di strumenti e di soluzioni impiegabili a supporto dei processi decisionali aziendali. La considerevole mole di strumenti proposti dalla letteratura, ma anche dalla prassi, nel corso del tempo può essere sistematizzata in tre classi: le soluzioni contabili, le soluzioni extra-contabili e le soluzioni di *information and communication technology* (ICT).

Le prime sono l'insieme degli strumenti di natura contabile che forniscono informazioni monetarie. Il riferimento è a strumenti come la contabilità generale, la contabilità analitica, i sistemi di analisi degli scostamenti che consentono una misurazione economica del grado di raggiungimento degli obiettivi.

Al contrario, le soluzioni extra-contabili non hanno natura contabile e garantiscono la produzione di informazioni quantitativo-non monetarie. In sostanza, in questa categoria confluiscono tutti quegli strumenti che, attingendo dai vari sistemi informativi aziendali, consentono la produzione di un flusso informativo non necessariamente focalizzato sulle dinamiche economiche o finanziarie aziendali ma, prevalentemente, su quelle gestionali o quelle più prettamente legate ai clienti, ai concorrenti, al mercato, ecc.

Le soluzioni di *information and communication technology*, invece, rappresen-

---

<sup>34</sup> Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.

tano l'infrastruttura tecnica e tecnologica che consente di raccogliere, gestire e distribuire le informazioni attraverso le soluzioni contabili ed extra-contabili. Il riferimento è a tutte le più moderne soluzioni di ERP (*Enterprise Resource Planning*), CPM (*Corporate Performance Management*), *Business Analytics* che supportano le soluzioni informative del controllo nel reperimento delle informazioni da fonti spesso estremamente eterogenee e nella presentazione delle informazioni ai manager aziendali.

Il fatto che la struttura organizzativa e la struttura informativo-contabile del controllo siano parti di quella che viene definita come la dimensione statica del sistema di programmazione e controllo non deve far pensare che le stesse non siano suscettibili di cambiamenti nel corso del tempo<sup>35</sup>. Al contrario, sia la struttura organizzativa del controllo sia le soluzioni informativo-contabili devono essere costantemente oggetto di revisione e aggiornamento<sup>36</sup>. Rispetto alla struttura organizzativa del controllo, infatti, vi è la costante necessità di verificare che il sistema di centri di responsabilità in esso rappresentato rispecchi il sistema delle responsabilità economiche in essere all'interno dell'organizzazione. Infatti, cambiamenti di strategia o riassetti organizzativi potrebbero condurre all'inserimento, così come all'eliminazione, di nuovi ruoli e, conseguentemente, di nuove responsabilità economiche. Allo stesso tempo, le soluzioni informativo-contabili vanno costantemente aggiornate per renderle idonee a supportare i processi decisionali aziendali. I cambiamenti delle esigenze informative dei manager, infatti, rendono necessari nuovi flussi informativi che le soluzioni informativo-contabili del controllo devono essere in grado di produrre. Pertanto, l'aggiornamento e la revisione delle soluzioni informativo-contabili si realizza sia sul piano del numero e della tipologia di soluzioni impiegate sia in termini di adattamento di quelle già esistenti ai mutati fabbisogni informativi dei soggetti posti al vertice dei processi decisionali aziendali.

Spostando l'attenzione dalla dimensione statica a quella dinamica, come detto in precedenza, quest'ultima si identifica con il **processo di controllo**. Il processo di controllo identifica l'insieme delle attività da porre in essere per garantire il funzionamento del sistema di programmazione e controllo. In altre parole, esso si sostanzia nell'insieme dei meccanismi impiegati con l'obiettivo di fornire informazioni utili ai manager per l'assunzione di decisioni allineate agli obiettivi aziendali. La letteratura ha ampiamente dibattuto sui diversi meccanismi utilizzabili nell'ambito del processo di controllo sottolineando come, nei moderni contesti competitivi, il processo di controllo si riveli tanto più efficace quanto più è in gra-

---

<sup>35</sup> Mancini D., *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale: qualità e sicurezza nel governo delle aziende*, Giappichelli, Torino, 2005.

<sup>36</sup> Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit.

do di servirsi di meccanismi anticipativi<sup>37</sup>. Questi ultimi sono quei meccanismi che consentono di apprezzare anticipatamente gli effetti economici delle scelte compiute, in modo tale da intervenire, se necessario, rivedendo le linee di azione definite. Al contrario, processi di controllo eminentemente o esclusivamente basati su meccanismi finalizzati a garantire il mero controllo ex-post dei risultati conseguiti presentano forti limiti in contesti in cui la capacità di prevedere e di intervenire diviene, con sempre maggiore frequenza, il fattore critico di successo aziendale.

Tra la dimensione statica e la dimensione dinamica esistono delle importanti relazioni e stretti rapporti di reciproca influenza. La seconda, infatti, deve essere plasmata a partire dalla struttura organizzativa e dalla struttura informativo-contabile esistente. Allo stesso tempo, è la dimensione statica a doversi adeguare costantemente al processo di controllo. Infatti, processi di controllo differenti presuppongono differenti responsabilità e, soprattutto, differenti strumenti. L'efficacia di un sistema di programmazione e controllo, quindi, dipende dalla capacità di integrare le due dimensioni oggetto di analisi, aggiornandole nel tempo se e quando necessario.

Alla ripartizione sopra accennata, nel corso degli ultimi anni, la letteratura specialistica ne ha accostata un'altra che ne risulta complementare. La prassi, infatti, ha spesso posto in evidenza come sistemi di programmazione e controllo particolarmente evoluti con riferimento alle soluzioni informativo-contabili e progettati, relativamente alla struttura organizzativa e al processo di controllo, con l'obiettivo di garantire i massimi livelli di efficacia si rivelino spesso del tutto incapaci di assolvere alle finalità di supporto ai processi decisionali aziendali per le quali sono implementati. È parso, quindi, evidente, come la sola considerazione della dimensione statica e di quella dinamica del sistema di programmazione e controllo non fosse di per sé sufficiente a garantire il corretto funzionamento del sistema. Vi è, cioè, un'altra dimensione, meno visibile agli occhi ma altrettanto importante e influente, in grado di influenzare l'efficacia di sistemi di programmazione e controllo congegnati in maniera impeccabile con riferimento alla dimensione statica e a quella dinamica. È proprio con l'obiettivo di comprendere le cause sottese al fallimento di sistemi di programmazione e controllo che la letteratura ha introdotto il concetto di dimensione immateriale del controllo<sup>38</sup>. Essa attiene al ruolo

---

<sup>37</sup> Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, cit.

<sup>38</sup> Riccaboni A., *Il cambiamento nei sistemi di controllo: la dimensione «immateriale»*, *Controllo di Gestione*, Vol. 1, n. 1, 2004, pp. 19-25; Riccaboni A., *Le valenze organizzative, comportamentali e culturali del controllo di gestione*, in Riccaboni A., Giovannoni E., Busco C. (a cura di), *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, Ipsoa, Milano, 2004, pp. 5-40.