

CONTROLLO DI GESTIONE

Strutture, processi, misurazioni

a cura di

Maria Serena Chiucchi

Giuseppina Iacoviello

Antonella Paolini



G. Giappichelli Editore

CONTROLLO DI GESTIONE

Strutture, processi, misurazioni

CONTROLLO DI GESTIONE

Strutture, processi, misurazioni

a cura di

Maria Serena Chiucchi

Giuseppina Iacoviello

Antonella Paolini



G. Giappichelli Editore

© Copyright 2021 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO
VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100
<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-2127-0

Composizione: Voxel Informatica s.a.s. - Chieri (TO)

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

INDICE

pag.

Parte 1

SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

Capitolo 1

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

Marco Gatti e Maria Serena Chiacchi

1.1.	Introduzione	3
1.2.	Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo	3
1.3.	Il modello di Anthony	6
1.4.	La crisi del modello di Anthony	8
1.5.	Il sistema di programmazione e controllo oggi	10
1.6.	Le caratteristiche del sistema di programmazione e controllo	12
1.7.	Il sistema di programmazione e controllo: uno schema di riferimento	17
1.8.	Oltre il sistema di programmazione e controllo: il controllo strategico e il controllo organizzativo	22
1.9.	Il sistema di controllo manageriale	25
	Bibliografia	26

Capitolo 2

LA PIANIFICAZIONE E IL CONTROLLO STRATEGICO

Antonella Paolini

2.1.	Il sistema di pianificazione e la strategia aziendale	29
2.2.	Il processo strategico	31
2.2.1.	L'ideazione della strategia	35

	<i>pag.</i>
2.2.2. La decisione della strategia	39
2.2.3. La realizzazione della strategia	42
2.3. La programmazione e il controllo direzionale	42
2.4. Il controllo della pianificazione strategica	44
2.4.1. Il controllo strategico	45
2.4.2. Il controllo della strategia	48
Bibliografia	49

Capitolo 3

IL PROCESSO E LA STRUTTURA ORGANIZZATIVA DEL CONTROLLO

Katia Corsi

3.1. Introduzione	51
3.2. Il controllo organizzativo e il controllo di gestione	52
3.3. Il controllo organizzativo: aspetti concettuali	54
3.4. Il controllo organizzativo nel tradizionale sistema di controllo	57
3.4.1. La dimensione organizzativa nella struttura del controllo	57
3.4.2. La dimensione organizzativa nel processo del controllo	65
3.4.3. Lo stile di controllo	69
3.5. Il controllo organizzativo come combinazione di più variabili	71
3.5.1. Le variabili di controllo	71
3.5.2. La progettazione del controllo organizzativo	73
3.6. Considerazioni di sintesi	78
Bibliografia	79

Capitolo 4

IL PROCESSO E LA STRUTTURA TECNICO-INFORMATIVA DEL CONTROLLO

Luciano Marchi e Federica De Santis

4.1. Il processo di controllo	83
4.2. I meccanismi operativi di controllo	85
4.3. Gli elementi “strutturali” del controllo di gestione	91
4.3.1. La struttura organizzativa del controllo	91
4.3.2. La struttura informativo-contabile del controllo	92
4.3.3. La strumentazione tecnico-informatica del controllo	94
4.4. Il ruolo della contabilità gestionale	96

	<i>pag.</i>
4.5. Il ruolo del budget e degli standard	98
4.6. Il ruolo del sistema di reporting per l'analisi degli scostamenti	101
4.7. La coerenza tra gli elementi determinanti la struttura informativa	105
Bibliografia	109

Parte 2

COSTING

Capitolo 5

IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ANALITICA

Stefano Marasca e Giuseppina Pettinari

5.1. Contabilità analitica e sistema di controllo di gestione	113
5.2. Funzioni della contabilità analitica	114
5.3. Scopi conoscitivi, oggetti di costo e configurazioni di costo	116
5.4. Classificazioni dei costi impiegate in contabilità analitica	119
5.4.1. Classificazione dei costi in base alla riferibilità alle aree funzionali dell'azienda	120
5.4.2. Classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo	121
5.4.3. Classificazione dei costi in base al comportamento al variare di un driver di riferimento	126
5.4.4. Classificazione dei costi in base alle modalità di programmazione. I costi standard	132
5.4.5. Classificazione dei costi in base alla controllabilità	135
Bibliografia	136

Capitolo 6

I METODI DI CALCOLO DEL COSTO PIENO DI PRODOTTO

Stefano Marasca, Giuseppina Pettinari e Maria Serena Chiacchi

6.1. Problematiche di determinazione del costo di prodotto	137
6.2. Base unica e base multipla di allocazione dei costi indiretti	138

	<i>pag.</i>
6.3. Contabilità per centri di costo	141
6.3.1. Iter di svolgimento della contabilità per centri di costo	144
6.4. <i>Activity based costing</i>	147
6.4.1. Iter di svolgimento dell' <i>activity based costing</i>	152
6.5. La scelta delle diverse misure di capacità da usare nella determinazione del coefficiente di allocazione	155
6.6. <i>Full costing system</i> versus <i>variable costing system</i>	162
Bibliografia	167

Capitolo 7

L'ANALISI DEI COSTI PER LE DECISIONI DI BREVE PERIODO

Stefano Marasca e Giuseppina Pettinari

7.1. Natura delle decisioni aziendali	169
7.2. <i>Break Even Analysis</i>	171
7.2.1. Determinazione del punto di pareggio nelle aziende mono-prodotto	172
7.2.2. Reddito operativo obiettivo nelle aziende monoprodotto	176
7.2.3. Determinazione del punto di pareggio nelle aziende multi-prodotto	178
7.2.4. Analisi di sensibilità	179
7.2.5. Margine di sicurezza	180
7.2.6. Considerazioni di sintesi sulla <i>Break Even Analysis</i>	182
7.3. Le scelte di convenienza economica	183
7.3.1. Decisioni di <i>product mix</i>	186
7.3.2. Eliminazione di una linea di prodotto	189
7.3.3. Decisioni di <i>make or buy</i>	191
7.3.4. Convenienza ad accettare un ordine speciale	193
Bibliografia	195

Capitolo 8

CONTABILITÀ ANALITICA E SISTEMI CONTABILI

Alessandro Capodaglio, Iacopo Cavallini e Michela Soverchia

8.1. Introduzione	197
-------------------	-----

	<i>pag.</i>
8.2. L'impostazione di una contabilità analitica secondo il sistema duplice contabile	198
8.2.1. Il piano dei conti	200
8.2.2. La fase di ripresa dei saldi di contabilità generale in analitica	205
8.2.3. Imputazione dei costi elementari diretti di prodotto	219
8.2.4. Attribuzione dei costi indiretti di prodotto ai centri di costo	221
8.2.5. Ribaltamento dai centri ausiliari ai centri principali e retrocessione verso i centri comuni	229
8.2.6. Imputazione dei costi dai centri principali ai conti produzione	234
8.2.7. Passaggio dei prodotti finiti ai conti magazzino	234
8.2.8. Determinazione del costo pieno industriale del venduto	235
8.2.9. Determinazione del primo margine di contribuzione	236
8.3. Imputazione dei costi commerciali ed amministrativi	237
8.3.1. Operazioni conclusive	239
8.4. Il <i>costing</i> delle aziende di igiene ambientale	241

Parte 3

BUDGETING

Capitolo 9

IL SISTEMA DI BUDGETING: FINALITÀ, LOGICHE E IMPLICAZIONI ORGANIZZATIVE

Luca Del Bene e Marco Gatti

9.1. La pianificazione strategica e la programmazione	255
9.2. Il budget: una possibile concezione	258
9.3. Caratteristiche e funzioni del budget	260
9.4. La dimensione organizzativa del budget	263
9.4.1. La responsabilizzazione	264
9.4.2. Il coordinamento	266
9.4.3. La motivazione	267
Bibliografia	271

Capitolo 10**LA DIMENSIONE TECNICO-CONTABILE DEL BUDGET:
I BUDGET OPERATIVI**

Luca Del Bene e Marco Gatti

10.1. Il processo di budgeting	273
10.2. I budget operativi	278
10.2.1. Il budget delle vendite	278
10.2.2. Il budget dei costi commerciali	281
10.2.3. Il budget della produzione	284
10.2.3.1. Il budget dei volumi di produzione	284
10.2.3.2. Il budget dei costi di produzione	286
10.2.3.3. Il budget degli approvvigionamenti	289
10.2.3.4. Il budget del personale	290
10.2.4. Il budget delle altre aree	293
Bibliografia	294

Capitolo 11**LA DIMENSIONE TECNICO-CONTABILE DEL BUDGET:
IL BUDGET DEGLI INVESTIMENTI E I BUDGET DI SINTESI**

Luca Del Bene e Marco Gatti

11.1. Dai budget operativi ai budget di sintesi	295
11.2. Il budget degli investimenti	296
11.3. La struttura e la costruzione del budget degli investimenti	298
11.4. I budget di sintesi	300
11.4.1. Il budget economico	301
11.4.2. Il budget finanziario	305
11.4.3. Il budget patrimoniale	311
Bibliografia	313

Capitolo 12**IL PROCESSO DI BUDGETING. IL CASO BASIC**

Giuseppina Iacoviello

12.1. La formulazione del budget e gli obiettivi globali di gestione	315
12.2. L'area della distribuzione	315

	<i>pag.</i>
12.3. L'area della produzione	325
12.4. Le aree del Budget di produzione. Il Budget delle materie I	328
12.5. Le aree del Budget di produzione. Il Budget degli impianti	329
12.6. Le aree del Budget di produzione. Il Budget della MOD	331
Bibliografia	345

Parte 4

REPORTING

Capitolo 13

L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI PER L'INTERPRETAZIONE DELLE PERFORMANCE AZIENDALI

Giuseppina Iacoviello

13.1. Introduzione	349
13.2. L'Analisi degli Scostamenti dei Costi industriali variabili	352
13.3. L'Analisi degli Scostamenti dei Ricavi	357
Bibliografia	369

Capitolo 14

I CONTENUTI DEL REPORTING

Luciano Marchi

14.1. Generalità	371
14.2. La dimensione tecnica, semantica e pragmatica della comunicazione	373
14.3. L'articolazione temporale dei report	375
14.4. L'articolazione informativa dei report	376
14.5. I report di controllo direzionale (su budget)	377
14.6. I report di controllo operativo	380
14.7. I report di controllo strategico	382
14.8. Un'applicazione aziendale	386
Bibliografia	391

*pag.***Capitolo 15****IL PROCESSO DI REPORTING**

Luciano Marchi

15.1. Generalità	393
15.2. La selettività del sistema e la rilevanza dei dati forniti	394
15.3. La selezione delle variabili chiave di controllo	397
15.4. La valutazione delle fonti informative	400
15.5. La definizione dei caratteri di tempestività del sistema	401
15.6. L'accuratezza dei dati forniti	403
15.7. La flessibilità del sistema	406
15.8. L'accettazione del sistema da parte degli utenti	408
Bibliografia	409

Capitolo 16**IL SISTEMA DI REPORTING PER VARIABILI-CHIAVE
PER LA VALUTAZIONE DELLE PRESTAZIONI**

Maria Serena Chiucchi

16.1. Introduzione	411
16.2. La logica di progettazione di un sistema di reporting per variabili-chiave	415
16.3. Il reporting direzionale per variabili-chiave: uno schema di analisi	417
16.4. Osservazioni finali	426
Bibliografia	428

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 perseguimento¹. 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 competere². 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 riferimento³. 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 periodo⁴. 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 periodo⁵.

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 periodo⁶. 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

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

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

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

⁴ Paolini A., *Il controllo strategico: uno schema di analisi*, cit.

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

⁶ 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 controllo⁷. I con-

⁷ 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^a ed., Etas, Milano, 2001; Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Controllo di gestione: metodologie e strumenti*, 2^a ed., Knowitá, 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 miliare⁸. 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 esecutivo⁹.

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

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

⁹ 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'azienda¹⁰. 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 stesso¹¹. 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 stesse¹².

Il controllo direzionale viene presentato come un tutt'uno con quella che Anthony definisce "pianificazione collegata con l'amministrazione corrente dell'impresa¹³". In sostanza, in linea con quanto precedentemente affermato, il sistema di controllo direzionale non può esistere come entità a sé stante rispetto alla pianifi-

¹⁰ 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".

¹¹ 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".

¹² 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".

¹³ 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 efficiente¹⁴. 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 dirigenti¹⁵. 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 anni¹⁶. 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

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

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

¹⁶ 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 modello¹⁷. 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 differenti¹⁸. 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*¹⁹. 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 operativi²⁰. 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-

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

¹⁸ Marasca S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, cit.

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

²⁰ 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 Anthony²¹.

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

²¹ 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'azienda²². 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-

²² 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-benefici²³. La

²³ 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”²⁴. 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 decisioni²⁵.

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

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

²⁵ 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)²⁶.

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 critiche²⁷. 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.

²⁶ 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.

²⁷ 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”²⁸.

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 procedurale²⁹ 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

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

²⁹ 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'ambiente³⁰.

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.

³⁰ 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.