



Capodaglio e Associati

A | Via Marsala, 32 - 40126 - Bologna
@ | segreteria.bo@capodaglioassociati.com
W | capodaglioassociati.com
P | +39 051 239629

IL SISTEMA DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

Maggio 2020

Alessandro Capodaglio - Partner
a.capodaglio@capodaglioassociati.com



IL SISTEMA DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO AZIENDALE

Il controllo di gestione è un sistema di strumenti, processi, ruoli e soluzioni informali mirante a indurre comportamenti individuali e organizzativi in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Tale finalità è perseguita principalmente attraverso l'utilizzo di misurazioni analitiche e la responsabilizzazione su parametri - obiettivo. Per questo motivo il controllo di gestione viene denominato anche controllo dei risultati.

Il controllo di gestione, insieme alla pianificazione strategica, può essere interpretato come una risposta alla non controllabilità degli eventi. In particolare, tali processi supportano l'attività decisionale dinanzi a condizioni di rischio, di incertezza e di complessità sia interne che esterne all'azienda.

Nell'ambito della più ampia attività di direzione, la pianificazione e il controllo rappresentano due processi particolarmente rilevanti, se non addirittura vitali per l'azienda. In effetti, la definizione di un sistema di pianificazione e controllo efficace ed efficiente e, conseguentemente, di un sistema di decisioni coerente e armonioso, è presupposto necessario non solo per raggiungere l'obiettivo perseguito, ma anche e soprattutto per consentire e facilitare la sopravvivenza e lo sviluppo di ogni organismo aziendale.

La pianificazione strategica rappresenta il processo di definizione e implementazione della strategia, ovvero il processo attraverso il quale si decidono oggi le azioni da intraprendere per raggiungere gli obiettivi di domani. Attraverso il processo di pianificazione strategica, quindi, si definiscono gli obiettivi di fondo della gestione aziendale e si individuano le linee strategiche per raggiungerli. Tale processo ha un orizzonte temporale di riferimento piuttosto lungo, che sicuramente valida il singolo esercizio.

I piani strategici di lungo periodo devono essere tradotti in obiettivi e programmi di azione aventi un orizzonte temporale di riferimento più limitato; i programmi di azione, a loro volta, devono essere controllati e monitorati nelle loro modalità di attuazione, al fine di verificarne la corrispondenza con quanto prefissato o, eventualmente, di aggiornare e riformulare i piani di lungo periodo.

La formulazione di obiettivi di breve periodo è seguita, dunque, dalla verifica del grado di attuazione dei programmi. È necessario accertare, cioè, che la gestione avvenga in sintonia con quanto definito in sede di pianificazione strategica. I risultati ottenuti, una volta rilevati, vengono confrontati con gli obiettivi e la segnalazione di eventuali scostamenti attiva interventi corretti. Il processo di verifica dei risultati ottenuti e le azioni che ne conseguono, capaci di influenzare e indirizzare il comportamento dei manager entro la direzione prestabilita, rappresentano elementi costitutivi del controllo di gestione.

Si attiva, in questo modo, un processo di feed-back o di retroazione che consente al sistema di autoregolarsi. Il meccanismo autoregolativo si sostanzia, quindi, in un processo iterativo di apprendimento e di continuo miglioramento, nonché di progressiva riduzione delle varianze (o scostamenti), ovvero dello scarto tra i risultati ottenuti e quelli attesi.

In estrema sintesi, quindi, il controllo di gestione può essere definito come un insieme di attività attraverso cui la direzione aziendale verifica che la gestione si stia svolgendo in modo



coordinato e coerente con gli obiettivi formulati in sede di pianificazione, nonché nel rispetto di criteri di efficacia, efficienza e economicità, al fine di consentire il perdurare dell'impresa nel tempo.

Molte classificazioni sono state proposte in tema di controllo di gestione. In relazione alla dimensione temporale, tradizionalmente si distingue fra controllo antecedente, concomitante e susseguente.

Il controllo antecedente consiste nella previsione delle condizioni di svolgimento della gestione nel prossimo esercizio, al fine di verificare l'adeguatezza dei programmi e dei risultati attesi rispetto a quanto stabilito in sede di pianificazione strategica.

Il controllo concomitante consiste, una volta intraprese le azioni di gestione, nell'accertare periodicamente che i risultati siano in linea con gli obiettivi programmati e nell'attuare in corso d'opera azioni correttive più o meno incisive e dirette (ovvero volte ad intervenire sui programmi o sulla gestione senza modificare gli obiettivi, oppure a generare una vera e propria revisione degli obiettivi stessi) nel caso in cui si rilevasse che l'azienda non stia andando nella direzione desiderata.

Infine, il controllo susseguente viene effettuato alla fine di un periodo gestionale significativo (l'anno, il semestre, il trimestre) per verificare il raggiungimento degli obiettivi ed eventualmente apportare azioni correttive a posteriori.

Uno dei modelli teorici di riferimento è stato, in passato, quello proposto da Anthony (1965), che distingue fra pianificazione strategica, controllo direzionale (o manageriale) e controllo operativo.

In tale modello, la pianificazione strategica attiene al processo mediante il quale si decidono cambiamenti negli obiettivi di un'impresa, nelle risorse che devono essere utilizzate nel perseguimento di questi obiettivi e nelle politiche che governano l'acquisizione e l'utilizzo di queste risorse. Tale attività, dunque, risulta intrinsecamente connessa alla formulazione di decisioni strategiche, è di competenza dell'alta direzione e non è delegabile se non nella progettazione e nella costruzione degli strumenti.

Il controllo direzionale è il processo attraverso il quale si cerca di assicurare che le risorse siano ottenute e utilizzate in modo efficace ed efficiente al fine di raggiungere gli obiettivi aziendali.

Il controllo operativo, infine, è il processo attraverso il quale si perseguono l'efficacia e l'efficienza nell'esecuzione di compiti specifici.

Tale tripartizione, però, rischia di essere nella prassi troppo rigida e schematica. In effetti, molto spesso in azienda non sussiste una rigida separazione di ruoli e funzioni che ricalca lo schema teorico proposto da Anthony. Il controllo strategico, direzionale ed operativo non sono sempre così nettamente separati. I processi decisionali strategici sono (o dovrebbero essere) sempre meno concentrati al vertice, e sempre più diffusi nell'organizzazione, al fine di consentire una risposta più tempestiva dinnanzi a istanze di cambiamento e innovazione che sempre più caratterizzano il contesto di riferimento. Proprio in virtù della sempre maggiore complessità e dinamicità ambientale, il controllo direzionale deve essere vicino



alla strategia. Di conseguenza, fare controllo strategico significa diffondere la dimensione strategica all'interno della struttura organizzativa, cercando di far sì che non vi sia separazione tra il momento della formulazione e quello della realizzazione. Pianificazione strategica e controllo direzionale sono, dunque, meccanismi integrati, piuttosto che processi sequenziali, separati e di diversa competenza.

Obiettivi, benefici e distorsioni del controllo

Primo e fondamentale obiettivo del controllo di gestione, come già accennato, è certamente quello di indurre comportamenti individuali e organizzativi in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Nel tentativo di assolvere a tale principale finalità, il controllo di gestione finisce per costituire un insostituibile meccanismo di guida e indirizzo dell'attività dei responsabili, ovvero un valido supporto ai processi decisionali.

Ulteriori obiettivi del controllo di gestione sono quelli di monitorare costantemente l'andamento dell'attività, valutando al tempo stesso le prestazioni manageriali, e di coordinare le diverse attività sia orizzontalmente che verticalmente.

La definizione di un controllo di gestione efficace ed efficiente comporta una serie di benefici. Si consideri innanzitutto che l'introduzione in azienda di un processo come quello oggetto di analisi ha importanti implicazioni culturali; esso in effetti contribuisce ad affermare all'interno dell'organismo aziendale una cultura meritocratica, basata sui risultati e sul merito individuale.

Il controllo di gestione ha una forte valenza non solo motivazionale, ma anche comunicativa. Attraverso i meccanismi propri del controllo di gestione, infatti, si comunicano all'interno dell'azienda le priorità aziendali, ovvero le questioni alle quali viene dato particolare rilievo e che devono, quindi, essere affrontate in modo più urgente rispetto ad altre. Inoltre, il controllo di gestione concorre a comunicare eventuali cambiamenti intervenuti nelle traiettorie strategiche e operative. Ciò contribuisce positivamente alla realizzazione di un più forte allineamento fra gli obiettivi strategici e le attività operative.

Un ulteriore beneficio del controllo di gestione è connesso all'apprendimento indotto negli attori aziendali dalla partecipazione ai meccanismi di controllo, e in particolare al processo di budgeting, che implica e stimola una migliore conoscenza delle strategie aziendali e del modello di controllo di business, degli obiettivi attesi, della struttura organizzativa, delle responsabilità individuali, dei processi interni, del comportamento del mercato e dei competitor.

Accanto ai notevoli e molteplici benefici connessi al meccanismo oggetto di analisi, possono essere evidenziate anche alcune criticità ad esso connesse. In effetti, è possibile che si generino alcune distorsioni, soprattutto se il meccanismo non viene gestito in modo adeguato e consapevole.



La criticità più evidente è certamente rappresentata dall'eccessivo orientamento al breve termine che potrebbe essere indotto dalla pressione a migliorare gli esiti annuali delle proprie iniziative, a scapito dei risultati di medio-lungo andare (la cosiddetta miopia manageriale). In effetti, al fine di raggiungere l'obiettivo assegnato, i manager potrebbero porre in essere comportamenti non idonei rispetto al perseguimento degli obiettivi di fondo dell'azienda: ad esempio, potrebbero ridurre alcuni costi di natura discrezionale (come promozione e formazione), in quanto forieri di effetti soltanto nel medio - lungo periodo; oppure potrebbero porre in essere campagne di sconti eccessivi o aggressive per forzare i clienti all'acquisto nel breve periodo, impoverendo però la capacità competitiva dell'azienda nel lungo periodo.

Si consideri inoltre che l'introduzione di specifiche misurazioni - elemento imprescindibile del controllo di gestione - su alcune variabili aziendali ha una funzione catalitica, ovvero di richiamo dell'attenzione su questa specifica variabile. Il rischio connesso a tale evento è che solo le variabili oggetto di specifica misurazione attraggano l'attenzione e l'impegno dei dipendenti e che, al contrario, altre aree o variabili, non ricomprese nel sistema di misurazione per errore o per necessità di sintesi, vengano trascurate. Ovviamente tale rischio può essere evitato attraverso un attento bilanciamento delle misurazioni e delle grandezze gestionali di riferimento.

In definitiva, non basta dotarsi di tecniche e strumenti di controllo affinché questo apporti tutti i possibili benefici a esso connesso; è necessaria, a tal fine, una gestione continua e attenta di tale meccanismo, onde evitare distorsioni e criticità che ne potrebbero derivare.

Tipologie di controllo

Al fine di stimolare gli operatori a mettere in atto iniziative idonee al raggiungimento delle condizioni di efficacia ed efficienza aziendale possono essere utilizzati, oltre al controllo di gestione (o controllo dei risultati), anche altri strumenti e meccanismi, ovvero altre forme di controllo, che possono essere incentrate, invece che sui risultati, sulle singole azioni, sul personale oppure sulla cultura interna. Nel loro complesso, tali forme di controllo costituiscono il sistema di controllo manageriale.

I controlli delle azioni si sostanziano in attività e in meccanismi fisici e amministrativi capaci di assicurare che i dipendenti compiano (o non compiano) determinate azioni ritenute di beneficio (o dannose) per l'organizzazione. Essi costituiscono la forma di controllo più diretta perché raggiungono l'obiettivo del controllo, ovvero assicurarsi che le persone su cui l'organizzazione si basa compiano le azioni desiderate, incentrandosi direttamente sulle azioni stesse.

Tali controlli si traducono in restrizioni comportamentali (di natura fisica o amministrativa), in verifiche preventive, nell'attribuzione di una responsabilità diretta per le azioni svolte e nella ridondanza nell'assegnazione dei compiti.



I controlli delle azioni sono molto diffusi in tutte le tipologie di aziende, ma non risultano efficaci in tutte le situazioni. Essi sono adatti, infatti, solo quando i vertici aziendali sanno con un alto grado di certezza e precisione quali azioni sono desiderabili (o indesiderabili) e quando gli strumenti utilizzati si rivelano effettivamente in grado di assicurare che le azioni desiderabili si verifichino (o che quelle indesiderabili non si verifichino).

Un valido controllo può essere raggiunto anche focalizzandosi non tanto sulle azioni o sui risultati, quanto su iniziative e strumenti in grado di far sì che i dipendenti controllino da soli i propri comportamenti o che si controllino reciprocamente, utilizzando cioè i controlli della cultura interna e i controlli del personale.

I controlli del personale servono a stimolare le risorse umane a svolgere bene il proprio lavoro e si fondano sulla naturale tendenza dei dipendenti ad autocontrollarsi. Il controllo del personale si sostanzia nella selezione del personale, nell'adeguata assegnazione interna, nella formazione, nonché nell'accurata definizione degli incarichi (ovvero nell'attribuzione di compiti tali da permettere alte probabilità di successo ai dipendenti motivati e qualificati).

I controlli della cultura interna mirano a favorire, attraverso la condivisione dei valori e delle norme comportamentali, il monitoraggio reciproco, ovvero una forma di pressione di natura sociale, spesso molto efficace, esercitata da un gruppo sugli individui che lo compongono. Tali controlli possono sia stimolare comportamenti desiderati, sia scoraggiare comportamenti dannosi. Le aziende possono cercare di plasmare la propria cultura interna attraverso i codici di condotta, i premi di gruppo, la politica dei trasferimenti interni all'interno dell'organizzazione, mediante alcune soluzioni di natura fiscale, sociale ed amministrativa, nonché attraverso l'esempio della leadership. Anche la formazione riveste un ruolo prezioso per influire sul sistema di valori condiviso.

Le varie forme di controllo saranno utilizzate alternativamente o in modo combinato a seconda dei vari contesti operativi, delle esigenze avvertite e delle situazioni da fronteggiare, delle caratteristiche della cultura interna, nonché a seconda delle funzioni aziendali e dei livelli organizzativi interessati. Le diverse forme di controllo possono trovare impiego anche in vari punti del sistema aziendale. Ne consegue che ogni organizzazione definirà una propria "strategia di controllo" in base al vario combinarsi e al peso attribuito alle diverse tipologie di controllo.

Una volta accolto il concetto di controllo come tentativo dell'organizzazione di ottenere comportamenti individuali in linea con il conseguimento delle finalità organizzative, è innegabile che lo sforzo di orientare i comportamenti risulti influenzato da una serie di fattori contestuali, ambientali e culturali inerenti l'organizzazione che possono facilitare od ostacolare l'azione dei meccanismi di controllo attivati.

Un'adeguata comprensione del processo di controllo, quindi, non può limitarsi alla sola analisi degli elementi tradizionali, come la definizione degli obiettivi, i sistemi di misurazione, di valutazione, di retroazione e di ricompensa (incentivazione), ma deve necessariamente includere altri elementi come la cultura organizzativa e altri fattori ambientali che plasmano e danno forma al contesto in cui si svolge il processo di controllo, esercitando inevitabilmente una certa influenza sullo stesso.



In effetti, gli strumenti di controllo non possono essere considerati alla stregua di dispositivi meramente tecnici e asettici, scissi e scindibili dal contesto in cui vengono utilizzati. Al contrario, essi devono essere coerenti con la cultura interna che caratterizza l'azienda in cui le tecniche e gli strumenti di controllo vengono implementati e devono essere diffusi, condivisi e accettati all'interno dell'organizzazione. Se così non fosse, del resto, si potrebbe pensare che qualsiasi meccanismo o strumento di controllo possa essere replicato in un qualsiasi contesto ottenendo i medesimi effetti. Tale ipotesi è ovviamente del tutto irrazionale. Inoltre, qualora gli strumenti e le tecniche di controllo non siano allineati con la cultura aziendale e non siano diffusi all'interno dell'organizzazione, è molto probabile che si attivino meccanismi di resistenza al cambiamento o che si proceda ad un utilizzo meramente simbolico e formale degli strumenti stessi, senza che questi pervadano l'organismo aziendale in profondità e senza, di conseguenza, apportare reali benefici.

Dimensione materiale e immateriale del controllo

In linea con quanto affermato in precedenza, il controllo di gestione è definibile come il complesso di tutte quelle attività, strumenti e tecniche di misurazione in grado di fornire un prezioso contributo al raggiungimento di un efficace ed efficiente uso delle risorse aziendali nonché una ricca ed eterogenea quantità di informazioni utile all'attività decisionale del management. Il meccanismo oggetto di analisi viene spesso identificato con la semplice introduzione di tecniche e strumenti volti alla misurazione e alla valutazione dei risultati (di natura economico - finanziaria) raggiunti dall'organizzazione e dalle sue singole aree di business. L'attenzione di chi opera in materia di controllo è, quindi, spesso focalizzata soltanto su elementi come i centri di responsabilità, i processi di controllo e la contabilità direzionale.

Tali elementi sono certamente cruciali ai fini dell'implementazione di un razionale sistema di guida delle dinamiche interne, ma da soli non costituiscono l'essenza del controllo. In effetti, i soli elementi materiali non risultano sufficienti per comprendere il ruolo che i sistemi di controllo effettivamente esercitano nelle singole situazioni operative. Anche se definiti e implementati in maniera corretta, infatti, gli strumenti tecnico-contabili riescono a garantire, eventualmente, la sola produzione dei dati e delle informazioni utili a monitorare e supportare le attività aziendali. L'esistenza di questi dati di per sé non garantisce certamente né l'effettivo uso di essi all'interno dei processi operativi e decisionali, né che il loro eventuale utilizzo porti a una gestione più efficace ed efficiente.

In effetti, gli strumenti di controllo non possono essere considerati alla stregua di dispositivi meramente tecnici e asettici, scissi e scindibili dal contesto in cui vengono utilizzati. Come si evince dai paragrafi precedenti, essi devono essere coerenti con la cultura interna che caratterizza l'azienda in cui le tecniche e gli strumenti di controllo vengono implementati e devono essere diffusi, condivisi e accettati all'interno dell'organizzazione.

Al fine di andare oltre l'aspetto più immediato e visibile del controllo, appare utile introdurre i concetti di dimensione materiale ed immateriale del controllo.



La dimensione materiale comprende:

- Una componente statica, ovvero la struttura tecnica di supporto e la mappa delle responsabilità;
- Una componente dinamica, ovvero il processo mediante il quale il controllo diventa operativo.

L'attributo materiale deriva dal fatto che tale dimensione si sostanzia, di solito, in procedure e documenti formali, spesso agevolmente rinvenibili in azienda, sintetizzati in manuali e report interni.

La dimensione immateriale comprende elementi del controllo meno visibili e più profondi. Tali elementi, infatti, non sono solitamente illustrati in maniera formale in documenti o report interni. In particolare, ci si riferisce ad aspetti quali:

- Il ruolo assegnato al controllo dal top management, ovvero la funzione che i vertici organizzativi effettivamente attribuiscono al controllo, che non sempre coincide con quella annunciata agli altri attori aziendali;
- le modalità di gestione del controllo, ovvero il modo in cui tale meccanismo viene condotto.

Per quanto concerne il primo punto, si consideri che esso non sempre coincide con ciò che si evince da dichiarazioni e documenti formali. Nella pratica infatti si rileva un interesse puramente simbolico che si sostanzia in iniziative di tipo meramente cerimoniale, dal limitato impatto sui comportamenti organizzativi e individuali. Il ricorso agli strumenti del controllo viene enunciata, in tali casi, solo per esigenze di legittimazione nei confronti dei portatori di interesse oppure per rispondere almeno formalmente ad obblighi previsti dalla legge o da specifiche regolazioni di settore, così come rilevabile, ad esempio, nell'ambito dei sistemi pubblici locali o della pubblica amministrazione.

I meccanismi di controllo a volte sono considerati come veri e propri riti che vanno rispettati solo da un punto di vista formale, senza che ne vengano sfruttate le opportunità offerte in termini di crescita dei livelli di efficienza ed efficacia, nonché di influenza sui comportamenti individuali e organizzativi.

In tali termini, il controllo costituisce uno degli elementi attraverso cui le organizzazioni si adeguano al quadro istituzionale esistente al fine di poter legittimamente farne parte. Le pratiche di controllo attivate sono quindi volte a conseguire il voluto grado di isomorfismo rispetto all'ambiente di riferimento, ovvero l'allineamento strutturale e processuale con quanto considerato auspicabile dagli attori con cui l'azienda si interfaccia. Ciò si può rivelare assai utile per mantenere buoni rapporti con gli stakeholder e per non perdere il potere interno, almeno fino a quando i criteri di successo non diventano espliciti. Infatti, nei casi in cui risulta possibile individuare obiettivi tecnico - contabili facilmente misurabili e in grado di esprimere con precisione le performance ritenute accettabili dagli stakeholder, ai vertici aziendali non basta più adottare comportamenti meramente simbolici. In tale situazione devono essere intrapresi, invece, seri sforzi per mettere in atto ed adoperare convincenti metodologie di controllo, che vengono a costituire prezioso supporto per il perseguimento delle finalità di impresa e per il mantenimento del proprio potere.



Per quanto riguarda le modalità seguite nella gestione del controllo, ovvero le modalità di gestione del controllo di gestione, esse si apprezzano dalle risposte che l'azienda fornisce ad alcune questioni che di solito sorgono nella definizione e nell'implementazione del controllo. Ci si riferisce, tra gli altri, ai seguenti temi:

- grado di autonomia delle risorse umane e finanziarie impiegate nelle attività di controllo;
- ammontare e qualità delle risorse umane e finanziarie impiegate nelle attività di controllo;
- organizzazione delle funzioni di controllo, posizionamento nell'organigramma aziendale, potere assegnato al controller;
- intensità con cui i responsabili di vario livello applicano tale meccanismo, ovvero grado di rigidità seguito nello svolgimento delle attività di controllo (rigidità vs flessibilità nell'applicazione delle procedure previste e nell'attribuzione dei giudizi derivanti dal confronto fra performance previste ed effettive);
- grado di dettaglio delle rilevazioni effettuate;
- importanza attribuita al rispetto dei tempi previsti nell'ambito del processo di controllo;
- valenza assegnata al confronto, intra e interaziendale, con le performance di altre unità economiche;
- modalità di considerazione degli esiti delle attività di controllo, in termini di loro enfattizzazione all'interno dei processi di valutazione e dei percorsi di carriera dei responsabili e dei dipendenti in genere;
- risposte fornite all'esigenza di rivedere il budget in corso d'anno;
- trattamento degli effetti prodotti sui livelli di risultato dei singoli manager da parte degli eventi non controllabili, ovvero al di fuori del controllo del singolo responsabile;
- modalità di risoluzione del trade-off tra tempestività e precisione degli indicatori di performance;
- gestione del dissenso e delle resistenze interne che il controllo e le connesse valutazioni spesso producono;
- attenzione dedicata all'effettiva capacità degli indicatori utilizzati per esprimere il valore economico delle transazioni sottostanti;
- attenzione posta all'integrità dei dati alla data delle misurazioni, nel senso di correttezza nelle procedure utilizzate per il loro calcolo.

Le due dimensioni del controllo non sono fra di loro completamente autonome e indipendenti, nel senso che tra di esse si instaurano molteplici relazioni.

Il ruolo assegnato al controllo e le modalità seguite nella sua gestione influenzano in maniera decisa la capacità di tale meccanismo di stimolare i comportamenti individuali e organizzativi. Si possono rilevare, infatti, casi di aziende che, pur disponendo di sistemi non eccessivamente raffinati di rappresentazione dei risultati, riescono a indurre una forte



attenzione sugli stessi, esplicitando chiaramente l'enfasi posta sul controllo e sulle soluzioni operative adottate. Allo stesso modo si possono rilevare molte situazioni dove gli indicatori di performance a disposizione risultano alquanto significativi, ma le dinamiche interne non appaiono sufficientemente dominate.

La configurazione assunta dalla dimensione immateriale, peraltro, influisce anche sul modo in cui si struttura la componente materiale del controllo, e in particolare il processo di controllo. L'analiticità della struttura del budget e il rigore seguito nel preparare tale documento, ad esempio, sono fortemente interrelati con il ruolo intimamente assegnato al controllo da parte dei vertici. La dimensione materiale, a sua volta, inevitabilmente condiziona quella immateriale. Il modo in cui viene disegnata la mappa delle responsabilità, ad esempio, vincola l'obiettivo che i vertici possono assegnare al controllo e se la contabilità direzionale produce informazioni inadeguate, sarà velleitario che i vertici aziendali si pongano stringenti obiettivi di controllo.

Gli attori del controllo di gestione

Nel complesso e ampio sistema di controllo interno operano numerosi e variegati attori. Il modo in cui esso si struttura, le relazioni gerarchico-funzionali che si attivano al suo interno ed i compiti attribuiti ai vari attori dipendono certamente dalla struttura e dalle caratteristiche del più ampio sistema di governance aziendale.

Attori principali del controllo sono sicuramente anche i vertici aziendali anche se, da quanto affermato in precedenza, si può ritenere che esso debba essere diffuso e condiviso a tutti i livelli aziendali. Non è trascurabile, poi, il ruolo della funzione di internal auditing, che rappresenta il soggetto deputato a svolgere il controllo di terzo livello. In virtù della delicatezza di tale compito, questa funzione deve avere una collocazione nell'organigramma aziendale tale da assicurare l'indipendenza e l'autonomia della stessa.

A livello intermedio, si collocano poi le funzioni di risk management, compliance e, non ultimo, di controllo di gestione. I responsabili di tali funzioni rappresentano, dunque, importanti attori del complessivo sistema di controllo interno.

A un livello più basso, poi, si collocano i controlli di linea, svolti a livello di singolo processo; in questo caso gli attori del controllo sono i singoli process owner.

In virtù della molteplicità dei meccanismi di controllo attivati è necessario che tra tali livelli sussistano rapporti di continua comunicazione ed intenso coordinamento. In effetti, tra i vari livelli di controllo deve instaurarsi un rapporto di scambio reciproco di informazioni e di tempestiva comunicazione, al fine di rendere i controlli realmente pervasivi e di migliorare l'efficacia degli stessi, evitando al contempo inutili duplicazioni.

In definitiva, condizioni imprescindibili per garantire l'efficace ed efficiente funzionamento del sistema di controllo interno sono certamente il coinvolgimento dei vari livelli aziendali ed il coordinamento fra i vari organi/funzioni/soggetti che operano all'interno dello stesso.



Per quanto riguarda più specificatamente la funzione di controllo di gestione, negli organigrammi delle aziende italiane, questa funzione è sempre più frequentemente di spettanza del Chief Financial Officer (CFO).

Ovviamente non sempre la funzione controllo di gestione è posta sotto la responsabilità (diretta o indiretta) del CFO. In effetti, gli organigrammi aziendali possono essere abbastanza vari e il CFO, seppure assimilabile alla più consueta figura del Direttore Amministrazione, Finanza e Controllo (Direttore AFC), rappresenta nella realtà italiana una figura relativamente nuova, non avente mansioni universalmente riconosciute ed una definita e immutabile collocazione nella gerarchia aziendale, a differenza di quanto accade nel contesto statunitense. Molto spesso, per esempio, non esiste la figura del CFO o del Direttore AFC e la funzione 'controllo di gestione' è affidata ad un *controller* oppure al Direttore pianificazione e controllo (questi ultimi due ruoli risultano quasi sempre tra di loro mutuamente esclusivi). Tali soggetti possono riportare, in questo caso, al CEO (*Chief Executive Officer*) oppure al Direttore generale. Al contrario, quando è istituita la figura del CFO, questo risulta gerarchicamente sovraordinato rispetto al controller o al Direttore pianificazione e controllo. Proprio il CFO, dunque, si occupa, in questo caso, del coordinamento e del monitoraggio dell'attività di pianificazione e controllo.

L'implementazione di processi di controllo di gestione richiede l'utilizzo di una strumentazione tecnica di supporto, denominata contabilità direzionale, che consenta di rilevare, confrontare, analizzare e valutare le performance individuali ed organizzative.

L'origine degli strumenti di controllo può essere fatta risalire alla contabilità analitica, definibile come strumento operativo attraverso il quale si provvede a dare misura continua ed analitica al processo di formazione dei costi aziendali (industriali in primo luogo, ma anche commerciali ed amministrativi) per il controllo dell'efficienza nell'impiego delle risorse produttive (fattori produttivi, servizi e lavoro) e per una più attenta definizione delle responsabilità di coloro ai quali tali risorse sono affidate (per centri di costo o di profitto). Altro tradizionale strumento del controllo di gestione è certamente rappresentato dagli indici economico-finanziari, che trovarono la loro prima schematizzazione formale nel 1912 in un documento interno del gruppo DuPont e che ancora oggi rappresentano parametri chiave di misurazione. Uno dei principali strumenti della contabilità direzionale è certamente il budget, che definisce gli obiettivi economici e finanziari di esercizio per l'azienda e ne attribuisce la responsabilità a specifici centri di responsabilità. La diffusione del budget, a sua volta, ha implicato lo sviluppo dei sistemi di reporting, volti a verificare nel corso dell'esercizio l'allineamento tra obiettivi e risultati conseguiti, e dell'analisi degli scostamenti, volta ad apprezzare l'entità e soprattutto le motivazioni del gap tra quanto previsto e quanto realizzato. Ulteriore implicazione del budget è lo sviluppo di sistemi incentivanti, ovvero dei sistemi di premi/punizioni collegati alla valutazione dei responsabili aziendali sulla base del raggiungimento degli obiettivi assegnati loro, cioè sulla base del confronto tra i risultati raggiunti e quelli preventivati in sede di budget.