

PIANIFICAZIONE E CONTROLLO. MODELLI DI RIFERIMENTO

Paolo Bastia, *Ricercatore della Facoltà di Economia e Commercio Università di Bologna*

INDICE

1. Fattori di tipicità e criteri di progettazione dei sistemi di pianificazione e controllo. Il caso delle aziende sportive
 2. Dinamica d'azienda e d'ambiente: esigenza di pianificazione e controllo
 3. La pianificazione strategica ed il piano strategico
 4. Il processo di programmazione e controllo e la contabilità direzionale
 5. Verso il controllo strategico
 6. Conclusioni
- Bibliografia

1. Fattori di tipicità e criteri di progettazione dei sistemi di pianificazione e controllo. Il caso delle aziende sportive

Le procedure di pianificazione e controllo, ormai diffusamente impiegate nelle imprese manifatturiere, tendono ad estendere il loro ambito di applicazione anche presso altri contesti, come quelli rappresentati dalle aziende di servizi, dalle aziende prevalentemente erogative (*nonprofit*), dalle aziende pubbliche.

Le aziende che svolgono attività sportive – società, associazioni ed enti – rientrano, in vari tratti, in questi contesti. L'utilizzo da parte loro di procedure di pianificazione e controllo risponde alle esigenze decisionali che sorgono con l'aumentare della complessità strutturale dell'azienda e con l'accentuarsi della pressione competitiva e delle condizioni di imprevedibilità nell'ambiente esterno.

La crescita dimensionale per espansione interna, l'integrazione verticale, la diversificazione, sono risposte che l'azienda adotta in presenza di incertezza

operativa, di maggiore frequenza delle attività svolte e di elevata specificità degli investimenti effettuati, particolarmente nelle risorse umane. Ciò porta ad una maggiore complessità gestionale, che accresce il fabbisogno di informazioni per controllare e coordinare l'attività. In queste circostanze, la soluzione consiste spesso nel decentramento decisionale realizzato attraverso la creazione di ruoli manageriali a cui vengono affidate le responsabilità per compiti specialisti.

L'interdipendenza che collega le attività dei diversi manager in sequenza gerarchica richiede l'impiego di piani, programmi e strumenti quantitativi adeguati, al fine di assicurare il livello di comunicazione e di coordinamento necessario per orientare le diverse azioni in maniera congruente con i fini globali del sistema aziendale.

Il ritardo con cui l'esigenza di adottare procedure formali è stata avvertita nelle aziende sportive può essere spiegato in parte sia con la più lenta dinamica di sviluppo rispetto ad altre tipologie aziendali, sia con la maggiore importanza relativa che nelle società ed associazioni sportive assumono forme di controllo fondate su mutui adattamenti e non su regole e procedure: tipicamente, infatti, si verifica la condivisione di un impegno verso il conseguimento di uno scopo comune. Esso può portare alla formazione di un sodalizio, cioè di una comunione di interessi percepiti in modo diffuso all'interno dell'azienda. Ciò si riscontra sovente nelle società e soprattutto nelle associazioni sportive aventi preminente carattere erogativo, ove lo scopo prevalente è di natura extraeconomica. In queste situazioni aziendali il coordinamento e il controllo sono tradizionalmente basati sulla fiducia, sul comportamento autodisciplinato fondato su un comune "spirito di corpo".

La presenza di un meccanismo di controllo di questo tipo, definito come controllo di "clan" (Ouchi, 1980), non viene del tutto meno con l'aumentare della complessità aziendale, ma tende a risultare meno diffuso nei diversi livelli organizzativi. La progressiva esigenza di specificare

regole di comportamento e livelli di risultato per evitare comportamenti opportunistici e non congruenti con le finalità generali dell'azienda porta ad un affiancamento e ad una parziale sostituzione del controllo di tipo informale con procedure formalizzate.

La progettazione di un sistema di pianificazione e controllo richiede l'individuazione delle variabili-chiave che consentano la definizione dei criteri meglio rispondenti alla specificità della realtà aziendale esaminata.

Ciò è possibile quando si fa riferimento ad una singola azienda o ad una classe di aziende sufficientemente omogenea. Diversamente, appare quanto mai opportuno, per evitare di trarre conclusioni inadeguate e ingannevoli, limitarsi alla definizione di un *quadro di riferimento generale*, concettualmente valido e coerente, che serve come orientamento per la scelta dei meccanismi utili nella concreta situazione aziendale.

Le aziende sportive presentano soltanto un ristretto numero di fattori di tipicità. Viceversa, prevalgono in essa elementi di marcata differenziazione: per tipologie di attività svolte e di servizi offerti, per varietà di mercati e di clienti serviti, per diverso grado di diversificazione secondo aree geografiche e pacchetti di servizi forniti, per livello di integrazione di attività collegate, per tradizione e collegamento con le realtà locali, per struttura proprietaria e forma giuridica, ecc.

Appare quindi difficile, se non impossibile, definire sistemi di pianificazione e controllo specificamente finalizzati alle aziende sportive, in quanto esse rappresentano una categoria piuttosto eterogenea e variegata. Risulta allora preferibile riallacciarsi in generale agli scopi, alla logica ed ai limiti dei meccanismi di pianificazione e controllo, tenuto conto del loro carattere evolutivo con il progredire delle esigenze del management in circostanze sempre più complesse e perturbate.

I fattori di tipicità possono comunque costituire utili elementi orientativi. In particolare, va tenuta presente la natura dell'attività svolta dalle aziende sportive. Si tratta di un'attività di *servizi*; come tale,

essa presenta certamente maggiori difficoltà di misurazione e di quantificazione rispetto alle aziende produttrici di beni tangibili. Ciò fa intendere chiaramente come gli aspetti qualitativi esercitino un ruolo non complementare ai fini di una efficace azione di controllo.

Inoltre, il processo di standardizzazione, che permette una forte semplificazione dell'attività di coordinamento e di controllo, è solo limitatamente applicabile alle attività sportive, che presentano prevalenti caratteri di unicità. La standardizzazione si sta gradatamente diffondendo in diverse aziende di servizi (banche, assicurazioni, imprese di ristorazione, compagnie aeree, ecc.), ma nelle aziende sportive questa possibilità risulta in gran parte limitata dal coinvolgimento tipicamente molto intenso del cliente. Il cliente stesso, infatti, partecipa in grande misura alla "produzione" del servizio, con livelli di partecipazione a volte molto elevati.

Evidentemente, ciò rende quanto mai singolare il rapporto fra l'azienda e il cliente, specialmente quando questi si rivolge alla società sportiva per ottenere un pacchetto di servizi congiunti, allacciando una relazione durevole nel tempo. Ne deriva la difficoltà di specificare con esattezza il tipo di servizio offerto e di assumerlo come oggetto di controllo. Inoltre, l'esigenza di affrontare strutture ed impianti soggetti al rischio di parziali inutilizzazioni rende poco significativa la determinazione del costo di servizi singoli, che risentono dell'effettivo volume di attività. Si consideri, infine, che quelle società sportive che si assumono attività di formazione e di preparazione atletica effettuano investimenti a lungo ciclo di realizzo, per cui il collegamento fra risorse utilizzate e servizi offerti diviene ancora più problematico.

Risulta quindi rilevante, ai fini della definizione delle procedure di pianificazione e controllo, l'individuazione di fasi gestionali, di aree di attività, di progetti di sviluppo sufficientemente ampi, per i quali i collegamenti fra risorse e risultati siano significativi e attendibili. Il giudizio che si fonda sulle informazioni fornite dal

sistema di pianificazione e controllo dell'azienda deve essere peraltro formulato in termini dinamici e relativi, vale a dire sulla base di confronti con il passato e con i principali concorrenti. In effetti, nelle aziende sportive, l'aspetto competitivo assume particolare accentuazione, in quanto spesso i risultati non sono giudicati in relazione al livello assoluto ma in funzione delle capacità relative e della superiorità rispetto ad altri antagonisti.

L'esame dei caratteri distintivi dell'azienda consente di delineare i requisiti che il sistema di pianificazione e controllo deve possedere nella specifica situazione, partendo da uno schema generale che nelle pagine seguenti intendiamo definire nei suoi tratti essenziali.

2. Dinamica d'azienda e d'ambiente: esigenza di sistemi di pianificazione e controllo

Per realizzare durevolmente le condizioni d'equilibrio dell'azienda, dato il loro carattere dinamico ed evolutivo, occorre un'attività sistematica volta a ordinare convenientemente il continuo svolgimento delle operazioni.

L'azienda opera, infatti, in situazioni di incertezza e di rischio che, se non sono eliminabili, possono tuttavia essere fronteggiate con opportuni metodi. A tal fine è necessario avvalersi di conoscenze sul passato dell'azienda e di ipotesi sul futuro della sua attività, oltre ad informazioni sull'ambiente esterno in cui essa opera.

Questi dati e il loro utilizzo sono variati nel corso degli ultimi decenni in risposta alle nuove esigenze, derivate principalmente da due fattori:

a) maggiore complessità interna dell'azienda, dovuta alla crescita della sua dimensione e alla numerosità dei prodotti e dei mercati con cui essa opera;

b) maggiore dinamicità e intensità di cambiamento dei fenomeni esterni, che hanno comportato una minore prevedibilità dell'ambiente e quindi del futuro comportamento dell'azienda.

In ogni caso è emersa l'inadeguatezza delle sole doti personali del soggetto aziendale (buon senso, "fiuto", esperien-

za), che vanno integrate da una sistematica attività formalmente definita per preparare razionalmente l'azienda a rispondere alle diverse sollecitazioni.

In particolare, in ipotesi di condizioni ambientali stabili, si sono impiegati in passato metodi di *pianificazione* (o *programmazione*) a *medio-lungo termine* e a *breve termine*, basati su proiezioni delle tendenze storiche in un futuro più o meno lontano, ritenuto sostanzialmente simile alla situazione presente. L'aumento della dinamica ambientale, comunque in misura moderata, ha invece portato a partire dagli anni '60 all'affermazione di un diverso approccio ai sistemi di pianificazione e controllo, fondato sull'ipotesi che il futuro lontano è meno prevedibile e le risposte che l'azienda è chiamata a fornire non sono facilmente predeterminabili. Si parla allora di *pianificazione strategica* per sottolineare la centralità del rapporto fra impresa e ambiente, che comporta prevalentemente nel lungo termine dei cambiamenti rilevanti (strutturali) del presente assetto aziendale.

Questo processo di pianificazione strategica viene tenuto distinto, senza eliminarne i collegamenti, dal processo di *programmazione e controllo* (definito anche *controllo direzionale* o *controllo di gestione*). Quest'ultimo costituisce l'attività atta a guidare l'azienda nel breve periodo, sulla base di obiettivi precisi e ben dettagliati, definiti nel rispetto dei vincoli strutturali predeterminati dalla pianificazione strategica, che viene formulata a parte e spesso da organi differenti.

Questi assunti, consolidatisi nel corso degli anni '70 e tuttora assai diffusi nella pratica aziendale, sono stati oggetto in epoca più recente di revisione e critica, a motivo essenzialmente delle nuove circostanze esterne, contraddistinte da elevata discontinuità o, con un termine spesso usato, da *turbolenza* (rapido sviluppo delle tecnologie e accorciamento dei tempi di sostituzione dei prodotti, inflazione, elevata concorrenzialità, numerosità degli interventi e dei vincoli politici e sociali).

Cerchiamo quindi di esaminare l'impostazione "tradizionale", basata sulla

distinzione fra pianificazione strategica e controllo direzionale, per accennare poi ai motivi che attualmente inducono al superamento di una rigida applicazione di questa impostazione.

3. La pianificazione strategica e il piano strategico

Il processo di pianificazione, come si è detto, pur essendo collegato a quello di programmazione e controllo, ha carattere sostanzialmente autonomo rispetto ad esso, per la peculiarità del suo contenuto e della logica di utilizzo delle tecniche adottate.

Per *pianificazione strategica* si intende *l'attività sistematica volta a promuovere e a formulare le decisioni strategiche dell'azienda, concretandosi in un documento formale, il piano strategico*.

Rispetto al *raggio d'azione*, la pianificazione strategica riguarda l'intero sistema aziendale, pervenendo ad una strategia globale attraverso la definizione e la composizione coerente di diverse strategie parziali, formulate sulla base delle "combinazioni" prodotto-mercato (business) con cui l'impresa opera.

La strategia, in senso ampio, definisce il dinamico rapporto che lega l'impresa o sezioni di essa con l'ambiente, vale a dire con diversi mercati e diverse tecnologie. Essa non affronta in dettaglio l'intera gestione futura, ma gli aspetti innovativi e di cambiamento segnalati dalle previste e malcerte circostanze future, interne ed esterne.

Rispetto al *tempo*, il contenuto della pianificazione strategica è prevalentemente esteso su un arco futuro di diversi anni, essendo essa rivolta ai grandi cambiamenti di carattere strutturale.

Le fasi del processo di pianificazione strategica sono essenzialmente le seguenti (1):

(1) Questo processo di definizione di obiettivi e di scelta delle alternative per raggiungerli, seguito dalla prevalenza degli autori, si basa sulla logica del processo decisionale fondata sulla relazione mezzi-fini, che si riconduce essenzialmente alle ricerche della "Carnegie School" (March e Simon, 1958).

1) Determinazione di un insieme di obiettivi generali d'impresa e specifici per definite sezioni aziendali o per definite "aree d'affari". La fissazione di questi obiettivi, spesso in concorrenza fra loro, si configura in un contesto di vincoli interni ed esterni.

2) Definizione delle politiche aziendali, cioè delle indicazioni che, nel quadro degli obiettivi e dei vincoli individuati, riducono la discrezionalità di scelta delle strategie e favoriscono il loro coordinamento.

3) Esame della dinamica passata e dello "stato di salute" (check-up) dell'azienda, per conoscerne gli attuali punti di forza e di debolezza e per interpretare la situazione aziendale in atto in chiave prospettica, evidenziandone le tendenze di fondo.

4) Esame dell'evoluzione ambientale, per formulare previsioni da cui desumere eventuali minacce e opportunità per l'azienda.

5) Analisi della concorrenza, al fine di individuare vantaggi e svantaggi presenti e potenziali rispetto ai concorrenti.

6) Definizione delle alternative strategiche parziali e loro selezione attraverso verifiche di coerenza con gli obiettivi e di fattibilità sul piano economico e finanziario.

7) Scelta delle strategie parziali e definizione della strategia globale dell'impresa. Questa formulazione non deve ridursi alla semplice aggregazione delle strategie parziali, ma deve rappresentare una combinazione coordinata delle medesime, congruente con gli obiettivi generali e tale da produrre effetti sinergici, in virtù proprio del loro grado di coerenza.

8) Formulazione del piano strategico. Realizzazione delle decisioni strategiche e verifica periodica del loro stato di attuazione. Le fasi del processo in esame non sono strettamente sequenziali, essendo frequente la necessità di rivedere e modificare il percorso già tracciato.

Il processo di pianificazione strategica si innesta in una *struttura organizzativa* e in una *struttura informativa*. Infatti, le varie fasi che lo costituiscono coinvolgono in varia misura diversi organi a differenti livelli dell'organizzazione, prevalentemente

al vertice e ai gradi più elevati della direzione (direttori generali, capi di divisione e capi di filiale).

A sua volta, la struttura informativa costituisce il supporto alla pianificazione in tutte le sue fasi, poiché occorrono informazioni interne sull'azienda ed esterne sull'ambiente, per pervenire ad una corretta formulazione delle strategie.

Di particolare rilievo sono le indagini economiche e finanziarie sul passato e sul presente dell'azienda e dei suoi concorrenti, i dati sull'evoluzione dell'ambiente, le diverse tecniche per la scelta delle alternative d'investimento, le determinazioni di costi, ricavi e margini analitici per valutare la convenienza di più alternative, le verifiche di fattibilità economica e finanziaria delle strategie individuate. L'insieme degli strumenti informativi, il cui nucleo centrale era in origine rappresentato dalle metodologie contabili applicate ai fini della pianificazione e dalle tecniche di valutazione degli investimenti (capital budgeting), si è col tempo arricchito di numerose altre tecniche.

Fra queste assumono crescente importanza, con la diffusione degli elaboratori, i metodi di simulazione, che consistono nella costruzione di complessi modelli mediante dati collegati fra loro da relazioni causa-effetto. Lo scopo è quello di osservare gli effetti della modifica di un dato sull'intero sistema così rappresentato e ciò permette di verificare in anticipo, prima dell'attuazione, le presumibili conseguenze sul sistema aziendale di una possibile decisione.

A livello di strategia aziendale globale, si sono affermate le analisi di portafoglio, che consistono in un esame dell'insieme dei diversi settori di attività (aree d'affari) in cui l'azienda risulta impegnata. Si cerca in tal modo di giudicare il grado di coerenza delle diverse attività in cui l'azienda opera, per decidere sulla convenienza a mantenere o a cedere determinati complessi aziendali, ovvero a promuovere nuovi investimenti e acquisizioni.

La pianificazione strategica trova rappresentazione in un documento formale, il piano strategico, che traduce in modo esplicito, cioè in termini descrittivi e anche

quantitativi, le scelte strategiche, predisponendo le condizioni per la loro attuazione e per il controllo della loro realizzazione.

Nelle aziende in cui partecipano diversi organi al processo di pianificazione il piano costituisce lo strumento di comunicazione e coordinamento fra i responsabili coinvolti ai vari livelli.

Il piano è, inoltre, il punto di riferimento per la programmazione e il controllo della gestione annuale, che deve informarsi alle decisioni espresse in tale documento ed in particolare a quelle relative al primo anno di attuazione del piano.

4. Il processo di programmazione e controllo e la contabilità direzionale

Il concetto di *controllo di gestione* è ormai familiare nella prassi aziendale, ove si è affermato prioritariamente rispetto alla pianificazione strategica.

Il significato di controllo, inteso nel senso etimologico del corrispondente termine anglosassone (*control*), è quello di *guida* razionale dell'attività svolta dai diversi responsabili dell'azienda per il raggiungimento degli obiettivi assegnati, con l'impiego efficace ed efficiente delle risorse a disposizione.

Per *efficacia* si intende la capacità di realizzare determinati fini, mentre l'*efficienza* attiene alla capacità di operare in modo valido nell'utilizzo delle risorse.

Il controllo di gestione è finalizzato ad assicurare il corretto svolgimento dell'intera attività "corrente", con un'ottica di breve periodo e con un maggior grado di dettaglio. Mediante esso si cerca in sostanza di utilizzare convenientemente la struttura definita in sede di pianificazione strategica. Gli obiettivi rappresentano precisi traguardi da rispettare nel breve periodo (un anno), assegnati ai responsabili per orientare le loro scelte operative in modo coordinato e in coerenza con i fini istituzionali dell'impresa. Le prestazioni sono quindi valutate in base alla dimostrata capacità di raggiungere tali traguardi.

Invece, nella pianificazione strategica

gli obiettivi sono meno dettagliati e riguar-

dano un futuro lontano e malcerto. Le scelte strategiche sono apprezzate per il loro contenuto innovativo, piuttosto che per la loro adeguatezza a conseguire obiettivi ben definiti.

Il controllo di gestione così inteso non si riduce ad un verifica a consuntivo dei dati passati, ma si pone in momenti antecedenti e successivi allo svolgimento dell'attività aziendale. Il termine originario di programmazione e controllo, tuttora diffuso, riflette una distinzione che appare ormai puramente formale, in quanto sul piano logico il sistema di controllo, pur essendo articolato, ha carattere strettamente unitario.

Il sistema di controllo di gestione si articola idealmente in diverse fasi fra loro collegate:

1) Determinazione degli obiettivi aziendali di breve periodo e degli obiettivi specifici da assegnare ai diversi responsabili.

2) Misurazione dei risultati realizzati attraverso l'attività svolta.

3) Confronto fra obiettivi e risultati per l'analisi degli scostamenti.

4) Esame delle cause degli scostamenti più rilevanti e significativi (*per eccezione*).

5) Azione correttiva (*feed-back negativo*), volta a modificare o il modo di operare dei responsabili degli scostamenti individuati, ovvero gli obiettivi se questi non risultano più realistici.

Questo controllo a posteriori, che costituisce il fondamento logico del controllo di gestione, risulta insufficiente quando la dinamica ambientale appare elevata. Occorre allora integrare questo meccanismo con un *controllo anticipato*, in modo da prevenire gli errori anziché limitarsi a correggerli dopo che essi si sono già verificati. A tal fine vanno osservati i principali fattori che determinano un dato risultato, in modo che sulla base della modificazione di uno di tali fattori sia possibile prevederne gli effetti sul risultato finale, per intervenire prima che l'attività sia interamente completata. Se, ad esempio, il responsabile della produzione, tenuto a contenere il costo del prodotto finale, verifica l'aumento di prezzo di un materiale,

può deciderne l'immediata sostituzione, senza attendere di intervenire sulla base del confronto sfavorevole fra costo effettivo e costo preventivo del prodotto.

Questa logica di funzionamento del processo di controllo segue l'ipotesi semplificatrice di considerare l'azienda come un sistema "automatico". Superando tale limitazione, va detto che questi meccanismi devono essere integrati da forme di controllo adeguate alle caratteristiche delle persone coinvolte: è infatti necessario temperare le esigenze dell'impresa con quelle individuali e sociali espresse dai membri dell'organizzazione, per orientarne il comportamento in modo congruente con i fini dell'azienda.

Il sistema di controllo, come si è detto, si compone di un processo e di una struttura, che a sua volta è articolata in una *struttura organizzativa* e in una *struttura informativa*.

La struttura organizzativa esprime il grado di delega di autorità e di decentramento di responsabilità fra i diversi organi dell'azienda, secondo un disegno volto a favorire la coordinazione e l'integrazione dei diversi responsabili ai vari livelli. Questa struttura, integrata da opportuni meccanismi di incentivazione e da un adeguato atteggiamento della direzione verso i collaboratori (stile di direzione), favorisce lo svolgimento coordinato del processo di controllo e l'accettazione degli obiettivi assegnati ai vari organi.

La struttura informativa è rappresentata dall'insieme di dati e di informazioni esterni e interni all'azienda. Il sistema delle informazioni interne rappresenta la cosiddetta *contabilità direzionale*, che costituisce il supporto per lo svolgimento del processo di controllo, coerentemente con la definita struttura organizzativa. Infatti, poiché il controllo si svolge sia a livello aziendale che a livello di singolo responsabile, occorre determinare i dati della contabilità direzionale sia a carattere generale che a carattere specifico, con riferimento alle persone e alle relative responsabilità. Inoltre le informazioni devono essere significative e selezionate per ciascun utilizzatore, cioè utili e non

eccessive rispetto alle relative esigenze conoscitive.

Il sistema di contabilità direzionale appare articolato in diversi strumenti informativi, sia consuntivi sia preventivi, prevalentemente a carattere economico e finanziario. Il numero e le caratteristiche di questi strumenti varia a seconda delle esigenze informative riscontrabili nelle specifiche circostanze, ma comunemente si individuano:

a) contabilità generale e bilancio (a consuntivo);

b) contabilità analitica (a consuntivo), con dati di costo e di ricavo aggregati per centri di responsabilità;

c) budget generale d'esercizio (a preventivo);

d) budget operativi (a preventivo), con dati di costo e di ricavo aggregati per centri di responsabilità.

La *contabilità generale* riflette l'intero sistema di operazioni svolte dall'azienda con l'esterno e, concludendosi con il bilancio d'esercizio, è finalizzata alla formazione del risultato economico d'esercizio e alla determinazione del capitale di funzionamento esistente al termine dell'esercizio stesso.

La *contabilità analitica* è volta alla determinazione di costi, di ricavi e di risultati economici analitici, cioè riferiti a date parti o sezioni dell'azienda. Gli scopi che essa persegue sono il controllo analitico dell'efficienza e della redditività, la determinazione di dati per alcune valutazioni di bilancio, nonché la determinazione di costi, ricavi e margini per decisioni particolari.

Il *budget d'esercizio* è sostanzialmente un bilancio preventivo, che mostra la formazione del risultato economico del futuro esercizio e del connesso capitale di funzionamento previsto. Il budget generale si ottiene mediante la composizione di diversi *budget operativi*, cioè di vari preventivi di costi e di ricavi relativi alle funzioni aziendali. Essi sono essenzialmente:

a) budget delle vendite;

b) budget della produzione, distinto a sua volta in:

– budget delle scorte;

- budget degli acquisti;
 - budget della manodopera;
 - budget degli impianti;
 - budget degli altri costi di produzione;
- c) budget dei costi commerciali;
- d) budget dei costi amministrativi.

Sovente viene anche preparato un budget finanziario, necessario a verificare la fattibilità delle previsioni economiche sotto l'aspetto finanziario.

I dati preventivi definiscono in maniera coordinata gli obiettivi generali e specifici, mentre i dati consuntivi rappresentano la misura dei corrispondenti risultati effettivi. È quindi possibile attivare il processo di controllo nelle sue varie fasi, fino al confronto dei dati preventivi con i corrispondenti dati consuntivi, per evidenziare gli scostamenti più rilevanti ed intraprendere le opportune azioni correttive.

L'impiego dell'elaboratore permette di rendere frequenti e tempestivi i confronti in esame, necessari per un continuo e sistematico controllo di gestione.

5. Verso il controllo strategico

Come si è detto, in un'ottica ormai tradizionale la pianificazione strategica è sostanzialmente differente nel contenuto e nei metodi dal controllo direzionale. Questa distinzione è ancora valida quando il ritmo di cambiamento e la varietà delle circostanze interne ed esterne relative all'azienda sono relativamente contenuti. Tuttavia, per molte aziende l'epoca attuale è caratterizzata da elevata turbolenza e complessità dell'ambiente circostante. Ciò comporta che le decisioni strategiche tendano a ridurre il loro riferimento temporale e che l'attività "corrente", orientata alla gestione annuale, assuma un contenuto diverso, in quanto da essa dipendono sempre più la sopravvivenza e lo sviluppo dell'azienda, particolarmente in confronto alla dinamica dei concorrenti.

Il controllo della gestione annuale assume quindi una valenza strategica, poiché non è più solo finalizzato ad assicurare l'efficacia e l'efficienza dell'attività svolta in una struttura data e in conformità

ad obiettivi ben definiti. Viceversa esso deve anche assicurare la competitività dell'azienda rispetto ai suoi concorrenti e ciò coinvolge anche l'attività operativa ai livelli inferiori dell'organizzazione.

Inoltre, il controllo deve promuovere e favorire in modo flessibile, in risposta all'evoluzione delle circostanze esterne, la continua riformulazione degli obiettivi e, quando occorre, il cambiamento strutturale dell'azienda, anche nel breve periodo.

Le prestazioni dei responsabili non sono più verificabili solo in base al raggiungimento di obiettivi ben definiti, ma vanno apprezzati in relazione al comportamento dei concorrenti e all'evoluzione rispetto al passato. In tali circostanze, i parametri orientativi della loro attività non possono più essere unicamente dei precisi obiettivi previsti (che comunque servono come strumento di coordinazione dell'attività dei diversi responsabili), ma occorrono dati indicatori dell'andamento passato e della dinamica in atto e dati relativi ai concorrenti come elementi di confronto.

I confini fra pianificazione strategica e controllo di gestione tendono ad essere meno definiti e quindi superati. Si parla pertanto di *controllo strategico* inteso non come revisione periodica del piano strategico, bensì come strumento per assicurare le condizioni di dominanza dell'azienda rispetto alla dinamica dei concorrenti e per guidare il suo processo di cambiamento. La logica che lo guida non è più quella di una catena di relazioni obiettivi-mezzi posti in sequenza, bensì quella di un processo incrementale di adattamento graduale in cui, dati certi mezzi, si definiscono modalità operative la cui attuazione permette via via di individuare e chiarire gli obiettivi, attraverso una loro ripetuta formulazione.

6. Conclusioni

Gli strumenti che sono stati esaminati sono necessari per gestire con successo le aziende nelle sempre più mutevoli circostanze ambientali. Sono state presen-

tate alcune posizioni, in via schematica, che non esauriscono le varie proposte affermate dalla dottrina e dalla prassi aziendale, ma si è comunque evidenziata un'evoluzione che è tuttora in atto.

Occorre dire che il grado di diffusione degli strumenti discussi varia a seconda delle circostanze, con evidente maggiore frequenza di applicazione nelle grandi imprese.

È unanimemente riconosciuta l'esigenza di una razionale gestione per ogni ordine di impresa; tuttavia, nel concreto si osserva al riguardo una pluralità di soluzioni: sono infatti numerose le aziende, anche di medie e grandi dimensioni, in cui i sistemi di pianificazione e controllo sono adottati in maniera non del tutto coerente e spesso in modo parziale.

Evidentemente la gestione è spesso

ancora affidata prevalentemente alle qualità dell'imprenditore, ma si è dimostrato come il "fiuto" e l'esperienza siano da soli insufficienti in date circostanze. Per tale motivo i sistemi formali di pianificazione e controllo devono opportunamente integrare, senza pretesa di sostituirle, tali doti personali.

Necessita semmai adottare uno "stile di controllo" adeguato, per raggiungere la congruenza fra le diverse modalità di controllo che congiuntamente operano per assicurare un comportamento finalizzato da parte dei diversi responsabili. Ciò assume particolare rilevanza in contesti aziendali come quelli rappresentati dalle società ed associazioni sportive, ove rivestono un ruolo di primo piano meccanismi informali quali lo "spirito di corpo" e la condivisione di valori comuni.

Indirizzo dell'Autore

Dr. Paolo Bastia
Via C. Berti Pichat, 32
Bologna

Bibliografia

- AA.VV. *Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione*, CLEUP, Padova, 1981.
- ABELL D.F., *Defining the business*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1980.
- ACKOFF R.L., *La programmazione aziendale*, F. Angeli, Milano, 1973.
- AMIGONI F., *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano, 1979.
- ANSOFF H.I., *Strategia aziendale*, Etas/Kompass, Milano, 1968.
- ANSOFF H.I., *Management strategico*, Etas Libri, Milano, 1980.
- ANTHONY R., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Etas Libri, Milano, 1967.
- BASTIA P., *Programmazione e controllo dei progetti integrati*, Clueb, Bologna, 1986.
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, Milano, 1979.
- BRUSA L. - DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.

- HOFER CH. W. - SCHENDEL D., *La formulazione della strategia aziendale*, F. Angeli, Milano, 1984.
- LORANGE P., *Implementation of strategic planning*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1982.
- MARCH J.G. - SIMON H.A., *Organizations*, Wiley, New York, 1958.
- NEWMAN W. H., *Direzione e sistemi di controllo*, Etas Libri, Milano, 1981.
- NORMANN R., *Le condizioni di sviluppo dell'impresa*, Etas Libri, Milano, 1979.
- NORMANN R., *La gestione strategica dei servizi*, Etas Libri, Milano, 1984.
- OUCHI W.G., "Markets, bureaucracies and clans", in *Administrative Science Quarterly*, n. 25, mar. 1980.
- PAGANELLI O., *La contabilità analitica d'esercizio*, Patron, Bologna, 1970.
- RUGIADINI A., *La pianificazione d'impresa*, F. Angeli, Milano, 1974.
- WILLIAMSON O.E., *Economic Organization. Firm, Market and Policy Control*, Wheatsheaf Books, Brighton, 1986.