

Andrea Guerrini

**IL SISTEMA
DI CONTROLLO
GESTIONALE**

**Metodi e strumenti
per il check-up
e la progettazione**

FrancoAngeli

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità o scrivere, inviando il loro indirizzo, a “FrancoAngeli, viale Monza 106, 20127 Milano”.

Andrea Guerrini

**IL SISTEMA
DI CONTROLLO
GESTIONALE**

**Metodi e strumenti
per il check-up
e la progettazione**

FrancoAngeli

Copyright © 2013 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Introduzione	pag.	7
1. I fattori del cambiamento del sistema di controllo	»	11
1. Il cambiamento: uno schema di analisi	»	11
2. L'approccio contingente allo studio dei fattori	»	15
2.1. Le relazioni tra ambiente esterno, strategia e tecnologia	»	16
2.2. La relazione tra le variabili esogene e il SCG	»	21
2.3. Le linee guida per la progettazione di un SCG	»	29
3. Gli ulteriori approcci allo studio dei fattori	»	34
4. I fattori del cambiamento: un quadro sinottico	»	40
2. Le fasi di analisi preliminare e di check-up	»	46
1. Il generale processo di cambiamento organizzativo	»	46
2. Il processo di cambiamento del SCG	»	50
3. L'analisi preliminare	»	52
3.1. L'analisi dell'ambiente esterno	»	53
3.2. L'analisi della strategia	»	59
3.3. L'analisi della struttura organizzativa	»	69
4. Il check-up del SCG	»	72
4.1. La definizione del sistema ufficiale	»	74
4.2. La definizione del funzionamento effettivo	»	81
4.3. Il giudizio di adeguatezza	»	88

3. Gli strumenti per il cambiamento	pag. 97
1. Gli strumenti per il cambiamento: una tassonomia	» 97
2. L'analisi economico-finanziaria	» 100
3. Il questionario sugli FCS	» 108
4. Gli strumenti per il trattamento delle informazioni	» 112
5. Il report assessment	» 116
6. L'analisi degli scostamenti come tecnica di analytical review	» 119
4. Il cambiamento del sistema di controllo gestionale: la prospettiva delle società di consulenza	» 121
1. Introduzione	» 121
2. Il metodo di ricerca	» 122
3. Discussione dei risultati emersi	» 126
3.1. La gamma dei servizi offerti	» 126
3.2. Il processo di cambiamento del SCG	» 129
3.3. Gli strumenti	» 133
3.4. Gli attori coinvolti nel cambiamento	» 138
4. I distinti approcci al cambiamento da parte dei tre cluster di aziende	» 141
Bibliografia	» 145

INTRODUZIONE

Il bagaglio di strumenti a disposizione delle aziende per interpretare l'andamento e l'evoluzione della gestione si è gradualmente arricchito a partire dalle prime tecniche di programmazione e controllo elaborate tra la fine del XIX secolo e gli inizi del XX. In quegli anni, nei contesti produttivi fondati sui principi del taylorismo, caratterizzati da una forte standardizzazione dei processi e dei prodotti, furono applicati per la prima volta strumenti come le distinte base, il budgeting, l'analisi degli scostamenti e gli indici di bilancio.

Gli strumenti in questione erano utilizzati sia per finalità di controllo operativo, con l'obiettivo, dunque, di valutare il rispetto delle direttive e dei connessi livelli di efficienza da parte dei tecnici addetti alla produzione e alle vendite, sia per finalità di controllo economico, con l'obiettivo di valutare il sistema delle politiche aziendali adottate dal soggetto economico¹.

Con il tempo, al controllo operativo e al controllo economico si è aggiunta un'ulteriore tipologia di controllo, denominata "controllo di gestione" e finalizzata alla "guida" di strutture organizzative complesse, nelle quali sussiste uno spiccato livello di delega concesso dal top management ai livelli manageriali intermedi, che, dunque, possono prende-

¹ Coda ha così delineato i concetti di controllo economico e di controllo esecutivo (o operativo). "Per svolgere un'efficace opera di controllo economico, occorre osservare con assiduità e interpretare con acume i cambiamenti nelle circostanze, interne e ambientali, condizionanti le direttive prescelte, sì da individuare tempestivamente le nuove alternative da sottoporre a vaglio del ragionamento economico". Considerando il controllo esecutivo, l'Autore distingue i controlli di auditing, ossia di tipo meramente ispettivo, volti quindi alla salvaguardia del patrimonio aziendale e a garanzia dell'attendibilità delle informazioni, dai controlli "intesi a promuovere a tutti i livelli la maggiore efficienza nell'esecuzione delle direttive" realizzati "mediante l'analisi sistematica degli scostamenti tra dati precalcolati, esprimenti l'esecuzione desiderata delle direttive prescelte, e i corrispondenti dati di rilevazione consuntiva esprimenti il grado in cui le direttive in oggetto sono state seguite di fatto" (Coda 1968a, 52 e 53). Rinviamo anche a: Coda (1968b); Pellicelli (1968, 91 ss.).

re decisioni inerenti i processi di approvvigionamento, produzione e vendita. In tale contesto è necessario attivare un sistema di valutazione delle politiche adottate dal management, fondato sull'impiego di indicatori chiave misurati da specifici sistemi informativi e diffusi nei centri decisionali aziendali secondo una precisa sequenza logica e temporale, scandita nelle fasi di pianificazione, azione, misurazione, analisi degli scostamenti e retroazione².

A questa prima innovazione concernente il “sistema di controllo gestionale” (SCG), si aggiungono le innovazioni apportate a ciascun elemento del sistema: la struttura organizzativa, il sistema informativo e il processo. Soffermandoci su quelle attinenti il sistema informativo e, più in particolare, il sistema di reporting, con il tempo sono state introdotte nuove forme di report volte soprattutto a valutare la qualità delle scelte strategiche e l'entità delle risorse chiave necessarie per l'attuazione delle strategie, osservate anche in maniera comparativa rispetto alle aziende concorrenti. Sono state così sviluppate tecniche per la valutazione e la gestione strategica dei costi; report per la valutazione multidimensionale delle performance, come la balanced scorecard, maggiormente coerenti con i paradigmi strategici orientati alla differenziazione dei prodotti e servizi; strumenti per la misurazione e per la comunicazione del valore degli asset intangibili, come per esempio il know-how detenuto dal personale interno. Tali strumenti, non sempre fondati sui sistemi di misurazione di tipo economico-finanziario e orientati al miglioramento della gestione strategica aziendale, sono stati spesso identificati con il termine di “controllo strategico” (Paolini 1993; Amigoni 1982; Garzoni 2003, 75; Sciarelli 1983; Bubbio 1994a).

Alla luce delle numerose innovazioni brevemente summenzionate, riteniamo sia di interesse per i nostri studi economico aziendali, mappare i processi in base ai quali tali innovazioni vengono concretamente applicate in azienda, in sostituzione di metodi ritenuti obsoleti dal management. Scopo di questo lavoro è, dunque, quello di studiare il cambiamento del SCG, offrendo in modo particolare un'analisi delle fasi secondo cui questo si manifesta e degli strumenti che ne rendono possibile l'attuazione.

Il lavoro nasce da una prima analisi della letteratura, volta a definire i confini dell'argomento e il suo grado di diffusione e di conoscenza nel mondo della ricerca. Se in Italia esistono soltanto pochi contributi in materia, andando a esaminare la letteratura internazionale ci si imbatte in numerosi lavori, riferiti peraltro a specifici elementi del cambiamento. Dal-

² Per tale concetto di controllo di gestione rinviamo Amigoni (1979).

l'analisi della letteratura emergono pubblicazioni incentrate sulle determinanti del cambiamento e sulle sue barriere; altre che descrivono in modo articolato lo sviluppo di un processo di revisione e di implementazione di un SCG; altre ancora che propongono alcuni utili strumenti per la revisione del SCG e per la rimozione delle barriere organizzative, che ne impediscono l'innovazione.

Alcuni dei lavori esaminati rientrano a pieno titolo nell'ambito del management accounting; altri, invece, osservano il cambiamento di un singolo elemento del SCG e sono di stampo informativo/informatico, trattando del cambiamento delle omonime strutture, oppure di stampo organizzativo, inquadrando il cambiamento del SCG nella più ampia tematica del cambiamento organizzativo.

Questa attività di studio della letteratura ci ha permesso di dare sistematicità ai diversi contributi, riunendoli in un framework volto a rappresentare il fenomeno del cambiamento del SCG, ma valido, crediamo, per qualsiasi altro tipo di cambiamento organizzativo.

Gli elementi che lo costituiscono sono:

- i fattori, cioè le determinanti e le barriere che, rispettivamente stimolano e ostacolano il cambiamento;
- il processo, costituito dalle fasi di diagnosi, progettazione, implementazione e follow-up;
- gli attori chiave, rappresentati da tutte quelle figure manageriali che partecipano attivamente al cambiamento del SCG;
- gli strumenti, che permettono di svolgere in maniera efficace ed efficiente tutte le fasi del processo, come le tecniche di revisione e di progettazione e i meccanismi operativi attivati per il superamento delle barriere organizzative;
- i risultati, caratterizzati da una modifica nell'efficacia e nell'efficienza del SCG sottoposto a cambiamento.

Successivamente è stata svolta un'indagine empirica su un panel di 18 società di consulenza, utilizzando una metodologia prevalentemente di tipo qualitativo finalizzata a descrivere come le diverse realtà impostano il processo di cambiamento e quali tipologie di strumenti impiegano per la sua gestione. Il riscontro empirico ha permesso di validare e rettificare quanto emerso dall'analisi letteratura; l'indagine ha inoltre consentito di individuare possibili differenze nella gestione del cambiamento derivanti da caratteristiche altrettanto distinte delle società intervistate, come la dimensione e l'orientamento di business.

Le evidenze di questo lavoro crediamo possano avere delle utili ricadute sia sul fronte scientifico sia sul mondo operativo. Costituendo uno dei

primi studi svolti sulle società di consulenza con la finalità di indagare le modalità di conduzione del cambiamento del SCG, i risultati emersi con l'analisi empirica arricchiscono la letteratura sinora pubblicata con nuove ipotesi di ricerca e offrono un inquadramento sistemico di tale oggetto di studio. Inoltre, la mappatura dei processi e degli strumenti per il cambiamento qui presentata crediamo possa essere di aiuto per tutti coloro che concretamente si cimentino con il cambiamento del SCG: a seconda delle finalità perseguite (diagnostiche, di implementazione organizzativa o tecnologica) gli attori interni aziendali o i consulenti esterni dovranno, infatti, scegliere accuratamente le metodologie più opportune, operando, dunque, con una logica contingente.

In conclusione ci sia consentito esprimere un sentito ringraziamento alla Prof.ssa Bettina Campedelli, per aver fornito nel corso di questi “anni veronesi” degli utili spunti di ricerca e per aver creato le condizioni ottimali per la stesura di questo lavoro.

Andrea Guerrini

1. I FATTORI DEL CAMBIAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO

1. Il cambiamento: uno schema di analisi

Il ventaglio delle soluzioni adottabili nel campo del controllo, succintamente ripercorso nell'introduzione, rende l'idea dell'ampio raggio d'azione che può assumere il disegno *ex novo* o la riconfigurazione di un SCG esistente. In questo lavoro con il termine cambiamento intendiamo riferirci a entrambe le problematiche, spaziando da modifiche semplici, come l'introduzione di un nuovo report, fino ad arrivare al disegno di SCG molto articolati.

Il cambiamento di un elemento costitutivo dell'organizzazione aziendale è indotto o ostacolato da specifici fattori, si sviluppa secondo una sequenza di fasi e richiede l'impiego di appositi strumenti per la definizione del sistema da implementare e per aumentare la probabilità che il processo possa produrre dei risultati positivi.

Il framework di controllo di gestione utilizzato come riferimento dalla letteratura nazionale per identificare il SCG¹, può essere applicato, se considerato nella sua versione integrale, anche in merito alla problematica del cambiamento. Infatti, oltre a contenere dei riferimenti alla struttura organizzativa, alla struttura tecnico-contabile e al processo, esso prevede tre variabili esogene al SCG, che risultano determinanti per la sua conformazione.

Le variabili in questione costituiscono gli input del sistema e sono rappresentate dai fattori organizzativi, dai fattori umani e dai fattori sociali. I fattori organizzativi sono costituiti dall'ambiente esterno all'azienda, dal profilo strategico e dai meccanismi operativi attivati all'interno dell'organizzazione. I fattori umani identificano i valori e le conoscenze dei singoli individui operanti nella funzione amministrativa e, più in generale, nelle

¹ Ci riferiamo al modello di controllo di gestione adottato in Brunetti (1999). Rinviamo integralmente al lavoro dell'Autore per un approfondimento sulle variabili componenti il modello e per una sua rappresentazione grafica.

aree interessate dal controllo di gestione. Infine, i fattori sociali identificano i valori e le conoscenze di gruppi di individui appartenenti a specifiche funzioni o ad aree trasversali anche non definite formalmente.

Gli output del SCG sono invece costituiti dall'efficienza direzionale, dalla motivazione e dal morale dei dipendenti. L'efficienza direzionale corrisponde al livello di razionalità delle decisioni prese dai manager; la motivazione e il morale sono, invece, due tipici effetti di un qualsiasi meccanismo operativo, ed equivalgono alla determinazione che gli individui hanno nel perseguire un certo obiettivo o nel compiere una certa azione.

Se utilizzato come modello per la progettazione, il framework permette di individuare, tra le altre, tre situazioni²:

- si modificano le variabili di input e, successivamente, il SCG è adeguato in modo da mantenere allo stesso livello gli output;
- si modificano le variabili di input, mentre il SCG rimane invariato, provocando un depauperamento negli output;
- gli input rimangono costanti, ma il SCG viene modificato in modo da migliorare il livello degli output.

Tuttavia, se utilizzato per inquadrare il fenomeno del cambiamento, il framework presenta alcuni limiti: in primo luogo non contiene alcun riferimento allo sviluppo temporale del cambiamento; in secondo luogo non identifica il ruolo degli strumenti impiegati per il suo governo. In conclusione, quindi, il modello in questione risulta indubbiamente utile per descrivere la composizione del SCG e per effettuarne il disegno, ma non permette di osservarne il processo di trasformazione nel tempo.

In generale, volendo procedere alla costruzione di uno schema di analisi per il fenomeno del cambiamento del SCG, è fondamentale individuarne i singoli elementi costitutivi, corrispondenti a “fattori”, “processo”, “attori”, “strumenti”, e “risultati”, e le relazioni che tra questi intercorrono.

I fattori costituiscono la determinante del cambiamento, e corrispondono a una variazione degli input del SCG. I fattori possono essere variabili esterne, come per esempio il cambiamento dell'ambiente competitivo, e variabili interne, come l'ammontare delle risorse economiche destinabili al cambiamento del SCG o come una funzione di controllo di gestione particolarmente sviluppata. La rapida evoluzione in un breve arco di tempo dei

² Le altre situazioni individuabili sono, oltre a quella in cui tutti e tre gli elementi (input, output e SCG) restano invariati, quelle in cui muta soltanto un elemento. A parte la prima situazione, le altre tre sono trascurabili in quanto contraddicono le regole del framework. Considerando, per esempio, il caso in cui a fronte di una variazione di alcuni input, non muta né il SCG né gli output, le variabili considerate non sono identificabili come input, dal momento che non riescono a condizionare gli altri due elementi del framework.

fattori summenzionati (per esempio: ingresso di un nuovo concorrente e peggioramento delle performance aziendali, reclutamento di personale di più alto livello per la funzione controllo di gestione) può costituire un elemento necessario per avviare e accelerare il processo.

Negli studi di organizzazione il processo di cambiamento organizzativo è scandito essenzialmente in tre fasi (Lewin 1947; 1968):

- presa di coscienza da parte degli attori chiave della necessità di un cambiamento (*unfreezing*);
- modifica delle variabili del sistema (*change*);
- implementazione e funzionamento (*re-freezing*).

Nel quadro di tale struttura, può essere data una rappresentazione più dettagliata del processo, individuando le fasi di (Greiner 1970, 221 ss.):

- presa di coscienza di una situazione problematica (pressione e stimolo);
- presa di coscienza della necessità di un cambiamento (intervento e riorientamento);
- analisi dei problemi e delle specifiche cause (diagnosi);
- sviluppo di una nuova soluzione (invenzione);
- sperimentazione della soluzione (sperimentazione);
- accettazione della soluzione da parte dell'organizzazione (accettazione).

Gli attori possono essere esterni o interni rispetto alla realtà in cui il cambiamento si manifesta. Gli attori interni sono attivi in qualsiasi progetto di cambiamento e possono assumere ruoli con distinte responsabilità: da sponsor del cambiamento a change agent, da provider di informazioni chiave legate alle criticità del modello organizzativo esistente ad ai nuovi fabbisogni informativi a mero utente del nuovo modello organizzativo. Gli attori esterni sono consulenti aziendali che assumono il ruolo di change agent, qualora la direzione non ritenga opportuno coinvolgere manager interni in questo ruolo.

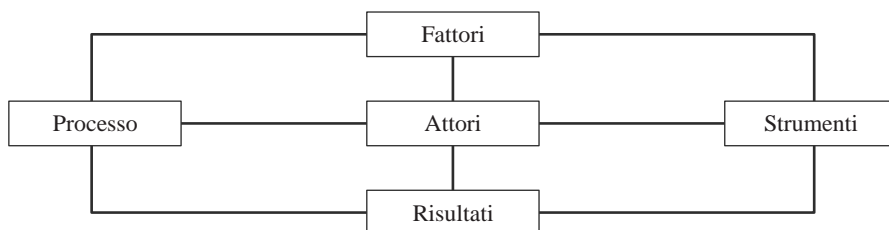
Gli strumenti da adottare per il governo del cambiamento sono di due tipologie. La prima comprende i metodi impiegati per facilitare l'implementazione del SCG e la sua accettazione all'interno dell'organizzazione e, di fatto, corrispondono a dei meccanismi operativi. La seconda tipologia è composta dalle tecniche di revisione applicabili per l'analisi dei fattori di input, per la valutazione del sistema esistente, per la progettazione del nuovo SCG e la valutazione dei suoi output.

I risultati del cambiamento possono corrispondere o a una variazione, preferibilmente in senso positivo, degli output, oppure a un loro mantenimento ai livelli attuali a fronte di variazioni negli input. Nel caso del SCG essi sono, dunque, dei miglioramenti nell'efficienza direzionale, nella motivazione e nel morale e, quindi, nelle performance aziendali.

In sintesi, i fattori, il processo, gli attori, gli strumenti e i risultati co-

stituiscono il nucleo del cambiamento del SCG e risultano reciprocamente interrelati³. Si veda quanto riportato in figura 1.

Figura 1 – Gli elementi del cambiamento



Considerando come primo legame, quello tra i fattori e il processo, possiamo osservare come il manifestarsi di un'intensa variazione degli input del SCG costituisca, come già si è accennato, una determinante per l'avvio del processo di cambiamento. Inoltre, la natura dei fattori condiziona anche l'articolazione temporale del processo, gli attori coinvolti e le tipologie di strumenti applicate nelle sue singole fasi. Infatti, qualora sussistano reali fabbisogni di controllo per lo svolgimento dei processi decisionali, dovuti a mutamenti nel contesto competitivo, nella tecnologia e nel disegno strategico, dovranno necessariamente essere coinvolti attori specifici e utilizzati strumenti ad hoc per poter progettare un modello adatto alle esigenze del momento⁴. Se invece, i fattori del cambiamento sono costituiti da disposizioni di legge (si pensi alla normativa in materia di controllo di gestione negli enti locali), o dall'intenzione del management di acquisire legittimità dando un'immagine più solida della governance aziendale, il SCG implementato rischia di restare una scatola vuota o, al più, una mera applicazione di tecniche contabili⁵. In quest'ultima ipotesi, risulta del tutto inutile la strutturazione del cambiamento secondo un processo ben definito e tanto meno è opportuno l'ampio ricorso agli strumenti di revisione e ai meccanismi operativi, in quanto il fabbisogno di controllo non è realmente

³ Per una prima sistematizzazione sul concetto di cambiamento del SCG si veda Guerrini (2006). Per una modellizzazione alternativa del cambiamento organizzativo si veda Reborà (2001, 349 ss.); l'Autore propone un modello di cambiamento organizzativo articolato in: spinte al cambiamento, inerzia organizzativa, agenti del cambiamento, processi, leve di attivazione dei processi, risultati e forme dell'evoluzione organizzativa. A differenza del nostro, distingue i fattori in spinte e inerzie, in relazione al tipo di forza da questi esercitato; esplicita il ruolo degli agenti del cambiamento; traslascia, infine, gli strumenti.

⁴ Questo tipo di approccio al cambiamento del SCG è di tipo contingente e rispecchia una logica decisionale razionale (Otley 1980).

⁵ Questo approccio è invece denominato istituzionale Powell e DiMaggio (1991).

percepito dall'organizzazione. In questo caso anche gli attori coinvolti saranno scelti in maniera mirata, evitando la partecipazione di tutti i manager di funzione, limitandosi alla sola attivazione di rapporti con partner esterni, per il supporto direzionale e tecnologico.

Le diverse tipologie di strumenti sono applicate in fasi specifiche del processo. Inizialmente, nella fase di diagnosi, dovrebbero essere adottate le tecniche di revisione, in modo da poter definire le debolezze del sistema esistente e delineare i fabbisogni informativi; soltanto successivamente, nella fase di vera e propria implementazione, sarà indispensabile l'attivazione dei meccanismi operativi finalizzati a limitare la forza delle resistenze al cambiamento; mentre al termine del processo dovranno essere applicate le tecniche opportune per la valutazione di quanto fatto. Considerazioni simili possono essere fatte per gli attori: figure distinte saranno coinvolte nelle diverse fasi del processo di cambiamento, in relazione ai sottobiettivi di ogni fase.

Il processo, attraverso l'impiego di specifici strumenti nelle sue diverse fasi, produce delle modifiche sul SCG e, in un secondo momento, sui suoi output. I risultati, scaturiscono, dunque, dalla fase finale del processo e sono valutati mediante appositi strumenti. Qualora la valutazione segnali uno scostamento tra quelli che erano gli obiettivi del cambiamento e i risultati effettivamente prodotti, il processo potrebbe essere nuovamente avviato.

Nel prosieguo di questo lavoro ci soffermeremo nello studio dei vari elementi descritti attraverso lo schema di analisi sopra brevemente delineato. In particolare, in questo capitolo analizzeremo i fattori, mentre nel secondo e nel terzo studieremo rispettivamente il processo e gli strumenti, con specifico riferimento all'attività di revisione del SCG⁶.

2. L'approccio contingente allo studio dei fattori

Il primo e più diffuso approccio allo studio dei fattori del cambiamento dell'organizzazione e, più in particolare, del SCG, si inquadra nel filone della contingency theory, delineatosi a partire dagli anni Sessanta.

⁶ Rispetto al framework di figura 1 non sarà osservata la variabile "risultati" in quanto non rappresenta una leva gestibile dal management per la guida del cambiamento, bensì il suo output principale. Inoltre, anche gli attori chiave non saranno descritti in questa prima parte di analisi della letteratura: il ruolo delle diverse figure sarà più accuratamente osservato attraverso l'indagine empirica. Questa scelta deriva dal fatto che dall'indagine sulla letteratura esistente non abbiamo rinvenuto studi rilevanti sul ruolo di alcune figure chiave (per esempio: chief executive officer, chief financial officer, controller) nella gestione del cambiamento del SCG.

La contingency theory, contrapponendosi all'approccio universalista in campo organizzativo, prevede la definizione di strutture diversamente configurate in relazione all'andamento di specifiche variabili esogene, corrispondenti all'ambiente esterno, alla strategia e alla tecnologia⁷. In sostanza, gli studi di tipo situazionale cercano di dimostrare che qualsiasi struttura organizzativa o meccanismo operativo è in grado di migliorare le performance aziendali soltanto se adottato in presenza di specifiche caratteristiche di ambiente esterno e interno.

Se, agli albori dell'approccio contingente, i primi autori hanno fatto riferimento alle strutture organizzative ampiamente intese, successivamente si è avuta una maggiore specializzazione delle ricerche, mettendo a fuoco le relazioni causali tra le variabili esogene e specifiche componenti organizzative, come appunto i sistemi informativi, i sistemi di valutazione e il SCG.

Tra le variabili esogene che condizionano la configurazione di un sistema contabile e, più in generale, di un SCG, si includono, oltre a quelle già citate, anche la struttura organizzativa⁸, dal momento che all'interno di essa si svolgono le attività di produzione e di analisi delle informazioni.

Scopo dei tre sottoparagrafi successivi è quello di procedere alla definizione di alcune linee guida da utilizzare in sede di progettazione, attraverso un'indagine sui principali lavori di ricerca che hanno dato alcuni risultati utili in merito alle relazioni tra variabili esogene e caratteristiche del controllo.

2.1. Le relazioni tra ambiente esterno, strategia e tecnologia

Una considerazione preliminare, prima di passare all'analisi dei veri e propri criteri di progettazione del SCG, concerne le modalità con cui ambiente e strategia impattano sul SCG. Nella moltitudine di legami causali che si istaurano sia tra le stesse variabili esogene che tra queste e il SCG, ci pare di scorgere un forte condizionamento dell'ambiente esterno e della strategia

⁷ A riguardo, considerando il rapporto tra ambiente esterno e struttura organizzativa ricordiamo il lavoro di Burns e Stalker (1974). I due Autori hanno dimostrato una relazione tra il dinamismo ambientale e il grado di formalizzazione e rigidità della struttura aziendale. Tra i lavori più interessanti volti a evidenziare i legami tra la strategia e la struttura ricordiamo Scott (1971) e Chandler (1976; ediz. or. 1962). Infine, in merito al rapporto tra tecnologia e struttura, ricordiamo Woodward (1965); Newman (1972). Per un approfondimento in merito al passaggio delle teorie organizzative da un approccio universalista a uno situazionale si veda su tutti Lawrence e Lorsch (1973). Per approfondire i lavori di tipo situazionale rinviamo anche a Rugiadini (1983).

⁸ Otley identifica le variabili che condizionano il disegno di un sistema di contabilità direzionale con l'ambiente, la strategia, la tecnologia e l'organizzazione (Otley 1980).

sulla tecnologia e di riflesso sui meccanismi di controllo. Più specificatamente: se consideriamo una caratteristica dell'ambiente esterno, come la turbolenza, corrispondente all'imprevedibilità e alla complessità delle relazioni tra variabili ambientali; se per strategia intendiamo, in linea di massima, l'insieme degli obiettivi di un'organizzazione e le generali linee d'azione per conseguirli; e, infine, se con il termine tecnologia definiamo l'insieme dei processi adottati per trasformare risorse di input, materiali e immateriali, in prodotti e servizi destinati ai consumatori, e più in generale l'insieme di politiche poste in essere per il raggiungimento degli obiettivi strategici⁹; allora il grado di turbolenza ambientale e il tipo di obiettivi perseguiti condiziona il livello di formalizzazione e il grado di conoscenza degli algoritmi adottati per il raggiungimento degli obiettivi stessi¹⁰.

Il rapporto ambiente-tecnologia è determinato, come detto, dal grado di turbolenza ambientale: un'elevata frequenza della manifestazione di eventi nuovi e una loro difficile prevedibilità rende difficoltoso il percorso di apprendimento della tecnologia, e quindi l'individuazione delle politiche più efficaci da porre in essere per limitare o enfatizzare gli effetti prodotti da eventi esterni¹¹. Il rapporto ambiente-tecnologia può essere sondato sia per

⁹ Newman definisce la tecnologia come "la serie di azioni necessarie per rendere operativa la strategia" (Newman 1972). Il concetto di tecnologia adottato in questo lavoro è da intendersi in senso ampio, in quanto non comprende soltanto i processi di produzione industriale, ma anche quelli di tipo commerciale, amministrativo e di ricerca. Per il concetto di tecnologia largamente inteso rinviamo a Perrow (1967). Scrive l'Autore in merito al concetto di tecnologia "the actions that an individual performs on an object, with or without the aid of tools or mechanical devices, in order to make some change in that object". Alcuni lavori di tipo situazionale volti a studiare il rapporto tra tecnologia e organizzazione, utilizzano un concetto ristretto di tecnologia, attinente le sole tecniche di produzione. In tal senso si veda Woodward (1965); più recentemente Amigoni (2004).

¹⁰ Scrive Amigoni "la fase decisionale è caratterizzata dal *grado di conoscenza delle relazioni causa effetto*, cioè dalla capacità dell'algoritmo, che viene utilizzato per dare razionalità alla decisione, di descrivere compiutamente il comportamento che, dati certi input, il sistema deve seguire per ottenere i risultati-obiettivo" (Amigoni 1988c, 7). Scrive Simon "Il processo di decisione si svolge in tre fasi: 1) redazione di un elenco di tutte le strategie alternative; 2) determinazione di tutte le conseguenze di ciascuna strategia; 3) valutazione comparata di questi gruppi di conseguenze". La mancanza di una perfetta conoscenza delle alternative e delle loro conseguenze determina "uno scostamento assai notevole del comportamento reale dal modello della razionalità oggettiva" (Simon H. 2001, 127).

¹¹ Gli impatti dell'ambiente sulla tecnologia e sull'organizzazione sono stati analizzati da Thompson. L'Autore individua ambienti omogenei/eterogenei, distinti in base al grado di diversità delle situazioni che vi si manifestano, e ambienti stabili/mutevoli, in relazione alla frequenza della manifestazione di eventi nuovi. La gestione di un'organizzazione può essere effettuata attraverso il ricorso a regole estremamente standardizzate qualora l'ambiente sia stabile; se, invece, è presente un forte livello di instabilità, allora il ricorso a regole standardizzate perde di significato, "dato che l'organizzazione incontra sia contingenze sia vincoli.

l'ambiente generale che, soprattutto, per quello riferito a uno specifico settore: con riguardo a quest'ultimo è, infatti, evidente che in ogni singolo settore sussiste una certa omogeneità nella tecnologia utilizzata e, quindi, un omogeneo grado di conoscenza delle relazioni di causa-effetto tra azioni e risultati¹². Un'azienda operante nel settore cartario, pur dovendo fronteggiare una certa turbolenza ambientale, dovuta a variazioni poco controllabili dei prezzi sui mercati di approvvigionamento e di sbocco, presenta una tecnologia ben definita, caratterizzata da un insieme di interlocutori, quali fornitori e clienti, sostanzialmente stabile nel tempo, e soprattutto presenta un processo produttivo estremamente standardizzato in ogni singola operazione¹³. Diversamente, un gruppo che commercializza in gran parte del mondo profumi, gioielli e abbigliamento, attraverso dei punti vendita situati nei centri di grandi città, difficilmente riesce a standardizzare rigidamente i suoi processi, in quanto sia l'acquisto del prodotto che la fase di vendita richiedono ai manager doti non codificabili, come la creatività e un efficace approccio al cliente.

Il rapporto strategia-tecnologia correla il generale al particolare: mentre la strategia concerne gli obiettivi e definisce soltanto in modo approssimativo la via da percorrere per il loro conseguimento, la tecnologia, nell'accezione ampia adottata in questo lavoro, corrisponde alle modalità particolari in base alle quali concretizzare il disegno strategico. Qui di seguito cercheremo di stabilire con maggior precisione la relazione tra queste due variabili, individuando il modo in cui muta la tecnologia al variare di tre elementi del disegno strategico, quali il suo grado di innovazione, il tipo di obiettivo e il vantaggio competitivo da conseguire.

Miles e Snow (1978) hanno distinto le strategie aziendali in base al diverso grado di innovazione di prodotto. Le aziende che pongono in essere una strategia basata sul frequente lancio di nuovi prodotti sono denominate *prospector*. La peculiarità più importante della tecnologia dei *prospector* è quella di avere un elevato numero di processi produttivi, la maggior parte dei quali è di recente costituzione e risulta poco standardizzata; inoltre, le

Essa deve determinare quando e come agire, e a tal fine deve trarre suggerimento dal task environment" (Thompson 1988, 162 ss.).

¹² Tra i criteri di delimitazione del settore sussiste, infatti, sia la sostituibilità dal lato della domanda che quella dal lato dell'offerta. In questo secondo caso "aziende aventi strutture tecnologico-organizzative simili appartengono allo stesso settore e viceversa il contrario" (Ferrucci 2000, 54). Tuttavia, tale criterio è fondato su un concetto di tecnologia corrispondente a quello di struttura produttiva e, dunque, più ristretto rispetto a quello da noi utilizzato.

¹³ Saraceno ha definito la standardizzazione come quell'attività "volta a riconoscere e ad adottare le più convenienti modalità di esecuzione di una determinata operazione" (Saraceno 1970, 176).

reazioni dell'ambiente esterno, in particolare dei clienti e dei concorrenti, sono generalmente poco prevedibili, a causa del lancio di prodotti le cui caratteristiche sono difformi dai precedenti. Ciò rende i processi decisionali estremamente probabilistici, e diviene difficile stabilire con certezza gli obiettivi da raggiungere e le specifiche linee d'azione da intraprendere.

Le aziende che, invece, attuano una strategia di difesa basata sull'offerta di una ridotta e stabile gamma di prodotti all'interno di uno stesso mercato, sono denominate *defender*. Tali aziende presentano una tecnologia formalmente ben definita e nota a tutti i dipendenti, in quanto i processi di trasformazione rimangono immutati per lungo tempo; i mercati, non essendo stimolati con nuove offerte, hanno una certa stabilità e, quindi, come conseguenza i processi decisionali sono caratterizzati da un maggior grado di determinismo.

Govindarajan e Gupta (1984; si veda anche Govindarajan 1986) distinguono i diversi disegni strategici in base al tipo di obiettivo perseguito. Gli Autori individuano delle strategie orientate all'aumento della quota di mercato, anche a scapito dei profitti di breve periodo, e sono denominate strategie di tipo *build*. I manager che devono porre in essere delle azioni coerenti con il perseguimento di tale obiettivo operano in condizioni di elevata ambiguità, non conoscendo alla perfezione quale sia l'algoritmo migliore che determina l'aumento della quota di mercato; inoltre, devono possedere un'elevata propensione al rischio, in modo da poter definire politiche mai attuate, finalizzate alla ricerca di nuove opportunità. Il grado di conoscenza della tecnologia è, dunque, estremamente basso, in quanto il conseguimento dei risultati dipende in estrema misura dal comportamento dei consumatori e dalla reazione dei concorrenti alle iniziative dell'azienda.

Un secondo tipo di strategia è, invece, fondato sul raggiungimento del profitto di breve, anche prescindendo dalla quota di mercato, e prende il nome di strategia di tipo *harvest*. In questo secondo caso, a differenza delle strategie *build*, i manager devono operare in condizioni di maggiore certezza, in quanto conoscono la tecnologia esistente e cercano continuamente di razionalizzarla, al fine di migliorare l'efficienza e le performance economico-finanziarie di breve termine.

Le differenze in termini di tecnologia emerse tra *prospector/defender* e tra strategie *build/harvest* si manifestano anche confrontando due aziende che ricercano un vantaggio competitivo rispettivamente attraverso la differenziazione e la *leadership* di costo. Come noto, Porter individua questi due orientamenti strategici, utilizzando come discriminante la tipologia di vantaggio competitivo perseguito (Porter 1980). Nelle strategie di *leadership* di costo la maggiore redditività rispetto ai concorrenti è ottenuta riducendo i prezzi di vendita al di sotto di quelli medi del settore e diminuendo più che