



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT

PROVA FINALE

**"IL SISTEMA DI CONTROLLO MANAGERIALE:
LEVE DI CONTROLLO PER LA FORMAZIONE E L'IMPLEMENTAZIONE
DELLA STRATEGIA AZIENDALE."**

RELATORE:

CH.MO PROF. SILVIA PILONATO

LAUREANDA: EMILY FAVARETTO

MATRICOLA N. 1043340

ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015

IL SISTEMA DI CONTROLLO MANAGERIALE: LEVE DI CONTROLLO PER LA FORMAZIONE E L'IMPLEMENTAZIONE DELLA STRATEGIA AZIENDALE.

Indice

Introduzione	5
Capitolo 1: Il sistema di controllo manageriale	7
1.1 La visione tradizionale	7
1.1.1 Il modello di Anthony	8
1.1.2 Il modello di Brunetti	9
1.2 La dimensione organizzativa	11
1.3 La dimensione strategica	14
Capitolo 2: Il modello delle leve di controllo	19
2.1 La strategia	21
2.1.1 I livelli strategici	23
2.2 Le leve di controllo	25
2.2.1 I sistemi di credo	25
2.2.2 I sistemi di limite	26
2.2.3 I sistemi di controllo diagnostico	28
2.2.4 I sistemi di controllo interattivo	30
2.3 La dinamica delle leve di controllo	34
2.4 Ricerche empiriche	36
2.4.1 Gli effetti del sistema di controllo interattivo e diagnostico sulla strategia e sulla performance	37
2.4.2 Le 4 leve in azione: tensione dinamica e bilanciamento	42
Conclusioni	49
Bibliografia	51

Introduzione

In un organismo complesso quale l'azienda, che oggi opera per lo più in un ambiente dinamico e turbolento, esperienza e buon senso non bastano per assicurare una corretta gestione, ma diventa necessario l'utilizzo di un sistema di controllo manageriale che permetta all'organizzazione di rispondere prontamente ai cambiamenti del contesto in cui essa opera.

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di approfondire il tema del sistema di controllo manageriale, dedicando particolare attenzione alla sua capacità di influenzare la strategia, integrando controlli che spaziano nelle diverse dimensioni della gestione aziendale (economico-finanziaria, organizzativa, strategica) e creano un equilibrio tra le diverse tensioni organizzative, favorendo il controllo del raggiungimento degli obiettivi senza per questo rinunciare alla sperimentazione ed innovazione.

Nel primo capitolo, con lo scopo di comprendere le caratteristiche del sistema di controllo manageriale, viene innanzitutto presentata la visione tradizionale di controllo, così come concepita da Anthony (1965). La separazione tra pianificazione strategica e controllo direzionale, l'utilizzo di strumenti sensibili unicamente alla dimensione economico-finanziaria, nonché la rigida impostazione gerarchica rappresentano tuttavia alcuni dei limiti che rendono tale modello di controllo inadeguato a gestire la complessità direzionale che caratterizza le imprese odierne. Un tentativo di superare l'eccessiva razionalità e meccanicismo di tale modello, viene effettuato da Brunetti (1999) che riprende alcuni concetti chiave del pensiero di Anthony, quale l'approccio sistemico, conferendo però maggiore importanza alla dimensione organizzativa e comportamentale, con la consapevolezza del grande potere del sistema di controllo di influenzare motivazione e morale. A fianco ai tradizionali e formali meccanismi di controllo, il sistema manageriale si avvale così anche di controlli informali, con lo scopo di garantire la collaborazione dei membri dell'organizzazione nel raggiungimento degli obiettivi aziendali.

La netta separazione tra momento strategico e momento operativo concepita nell'approccio tradizionale, rende inoltre l'organizzazione incapace di cogliere e reagire con prontezza ai cambiamenti dell'ambiente in cui opera, capacità indispensabile per garantire il successo organizzativo. Il controllo dunque non può più essere considerato unicamente come un'attività di monitoraggio del raggiungimento degli obiettivi definiti in

sede di pianificazione: il controllo direzionale si evolve e diventa strategico, cercando di catturare la strategia a livello di scelte e gestione operativa (Bubbio, 2000). La dimensione strategica si diffonde all'interno della struttura organizzativa, fino a diventare una vera e propria filosofia di conduzione manageriale che ha come oggetto di "guida" l'intera attività gestionale (Bergamin Barbato, 1991).

Il modello delle leve di controllo teorizzato da Simons (1995, 2000) e presentato nel secondo capitolo, ben si presta a spiegare come il sistema di controllo manageriale possa effettivamente guidare l'impresa verso il raggiungimento degli obiettivi strategici deliberati ed emergenti. L'esistenza di forze contrapposte originate dalla tensione tra sistemi di credo e sistemi di controllo interattivo, che spingono l'organizzazione all'innovazione e all'apprendimento continuo, e sistemi di limite e sistemi di controllo diagnostico, che circoscrivono invece la ricerca di nuove opportunità, genera infatti un equilibrio che permette il raggiungimento degli obiettivi deliberati ma induce, al contempo, la formazione di nuove strategie. Attraverso l'azione combinata e dinamica delle leve di controllo dunque, l'organizzazione è in grado di rispondere prontamente ai cambiamenti nelle incertezze strategiche, favorendo, tramite la responsabilizzazione e il coinvolgimento dei livelli gerarchici inferiori, la generazione di strategie emergenti che si combinano con la strategia deliberata per dar vita alla strategia effettivamente realizzata (Mintzberg, 1987b).

Infine, con lo scopo di conferire una maggiore praticità a quanto teorizzato all'interno del modello di Simons, vengono proposte alcune ricerche empiriche condotte nel framework delle leve di controllo, che analizzando la relazione tra sistema di controllo interattivo e strategia o indagando le modalità di bilanciamento delle diverse leve, convalidano e perfezionano quanto affermato da Simons.

Capitolo 1

IL SISTEMA DI CONTROLLO MANAGERIALE

L'azienda è un sistema di relazioni orientato ad uno scopo unitario consistente nella creazione di ricchezza e di valore per la società. Tale sistema di relazioni viene ideato, costruito e realizzato da un insieme di individui che, caratterizzati da diverse competenze, ruoli e funzioni, progettano le loro azioni dando vita ad un insieme di decisioni e operazioni che rappresentano il fondamento della gestione (Ferraris Franceschi, 2010).

Nel compiere tali attività, i soggetti dell'organizzazione apportano le loro conoscenze ed esperienze professionali, ma anche le loro caratteristiche umane e personali, quali aspirazioni, valori e finalità individuali permettendo al contempo, tramite il loro operato, la realizzazione degli obiettivi strategici in cui la missione dell'organizzazione è stata tradotta. In tale contesto diventa dunque necessaria la presenza in azienda di un sistema di controllo manageriale che favorisca “la probabilità che gli individui, che nell'azienda formano il sistema umano, assumano le decisioni e orientino le loro azioni in modo da garantire il raggiungimento delle linee strategiche più efficaci per l'unità o, comunque, si comportino in maniera coerente con tale finalità” (Ferraris Franceschi, 2010, p.5).

All'interno dell'azienda dunque, l'attività di controllo manageriale non si sostanzia unicamente in un processo di ispezione e verifica, come suggerito dal termine francese “contrôle” con cui si indicava lo strumento utilizzato per verificare l'esattezza delle registrazioni, derivazione che spesso porta ad identificare il sistema di controllo con la procedura, la metodologia e gli strumenti di misurazione, senza essere così in grado di apprezzarne le potenzialità manageriali (Brusa, 2000).

Come suggerisce la derivazione anglosassone invece, il controllo manageriale è anche e soprattutto attività di governo, supportando il management nel processo decisionale, e di guida del comportamento individuale e organizzativo per il raggiungimento degli obiettivi aziendali (Ferraris Franceschi, 2010).

1.1 La visione tradizionale

Per comprendere come la concezione del sistema di controllo manageriale si sia nel corso del tempo sempre più allontanata dall'identificazione con la mera attività di verifica, fino a diventare attività di guida dell'intera gestione aziendale, è innanzitutto necessario

analizzare le caratteristiche tradizionalmente associate al sistema di controllo manageriale, per comprender poi come queste si siano evolute nell'impresa odierne.

1.1.1 Il modello di Anthony

Un ruolo prioritario nella ricerca e definizione di un modello di riferimento volto a risolvere l'ambivalenza presente nella nozione di controllo fu rivestito dagli studi di Anthony (1965) (Arcari, 2014).

Secondo tale autore il sistema di controllo manageriale si identifica con “il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute e usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione” (Anthony, 1965).

Dirigere un'impresa significa infatti innanzitutto prendere decisioni di reperimento, allocazione e impiego di risorse in modo tale da garantire efficacia ed efficienza ai processi che caratterizzano la sua combinazione produttiva generale (Arcari, 2014). In tal contesto, per efficienza si intende “l'attitudine di un'azienda o di un sub-sistema ad ottimizzare la quantità di risorse (input) occorrenti per ottenere un determinato volume di output ” (Brusa, 2000, p. 4), contenendo cioè gli sprechi e senza per questo compromettere la qualità dell'output stesso. L'efficacia fa invece riferimento non solo all'abilità di porre in essere processi di gestione che conducano al conseguimento degli obiettivi predefiniti, ma anche all'attitudine ad ottimizzare i risultati riguardanti gli output della gestione.

Elemento caratterizzante del modello di Anthony (1965) è la divisione dell'attività di controllo in tre parti tra loro distinte e riconducibili a diversi livelli organizzativi: la pianificazione strategica, il controllo direzionale e il controllo operativo.

La *pianificazione strategica* viene effettuata dall'alta direzione (top management) con la finalità di determinare gli obiettivi di lungo periodo, le risorse necessarie per il loro raggiungimento e le modalità di acquisizione delle stesse. Attraverso tali attività dunque, l'azienda sceglie la propria strategia e formula i piani d'azione con cui dare attuazione concreta alla strategia suddetta.

Il *controllo direzionale* invece, viene realizzato dai responsabili di funzione (middle management), attraverso strumenti quali la contabilità dei costi, la contabilità analitica, il budget e la tecnica di analisi degli scostamenti, con lo scopo di assicurare l'efficacia e l'efficienza nell'acquisizione e nell'utilizzo delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi d'impresa definiti in sede di pianificazione strategica.

Il *controllo operativo*, infine, viene svolto dal personale esecutivo (bottom level) su precise operazioni di gestione e spesso nel brevissimo periodo, per garantire che i compiti specifici vengano portati a termine correttamente.

Definiti in sede di pianificazione strategica e tradotti in termini economico finanziari, gli obiettivi ricadono dunque a cascata lungo tutta la struttura organizzativa, opportunamente scomposti in sotto-obiettivi secondo una logica top-down. Il controllo manageriale adotta strumenti di natura prevalentemente tecnico-contabile e opera attraverso un meccanismo cibernetico, in cui gli obiettivi predefiniti vengono comparati con i risultati della performance, per verificare l'eventuale presenza di scostamenti su cui agire tramite appropriate azioni correttive.

1.1.2 Il modello di Brunetti

In Italia, un altro importante contributo fu l'introduzione di un approccio sistemico al controllo, ripreso e approfondito negli studi di Brunetti (1999), il quale dedicò nei propri lavori particolare attenzione alla definizione delle caratteristiche del sistema di controllo manageriale, considerato, all'interno della classificazione proposta da Anthony, come controllo direzionale o controllo di gestione.

Il sistema di controllo direzionale è un insieme di principi, regole e strumenti messi a disposizione della direzione aziendale per prendere decisioni corrette in relazione agli obiettivi da raggiungere (Brusa, 2000).

La qualifica di "sistema" fa riferimento alla presenza, all'interno del meccanismo di controllo, di un insieme di elementi tra loro interagenti, articolabili in una componente statica, la struttura, e in una componente dinamica, il processo (Brunetti, 1999).

Il *processo* è la metodologia in base alla quale avviene l'attività di controllo e si sostanzia in un meccanismo di retroazione articolabile in diverse fasi (Brunetti, 1999).

Innanzitutto la direzione aziendale deve procedere con la definizione degli obiettivi e la loro traduzione in termini economici-monetari all'interno del budget. Il grado di raggiungimento di tali obiettivi viene poi rilevato attraverso una misurazione della prestazione effettuata, posta a confronto con la performance desiderata, rappresentata dagli obiettivi definiti in sede di budget. Se da tale confronto emergeranno degli scostamenti, sarà necessario provvedere ad una loro analisi per individuarne le cause e formulare le possibili azioni correttive.

Attraverso un meccanismo di feedback, dunque, i risultati del processo di controllo vengono utilizzati al fine di modificare gli elementi del sistema stesso, siano essi le

azioni necessarie per conseguire i risultati, gli obiettivi economici-finanziari o i programmi di azione e gli obiettivi strategici (Arcari, 2014).

Il processo di controllo necessita tuttavia di una base, un fondamento, su cui poggiarsi: la struttura, componente statica del sistema, articolabile in struttura tecnico-contabile e struttura organizzativa.

La *struttura tecnico-contabile* si traduce nella contabilità direzionale e contiene tutte le metodologie di misurazione necessarie per quantificare i risultati dei diversi sub-sistemi. Tale struttura si avvale del sistema informativo amministrativo, il quale, a partire da dati elementari, monetari e non, e tramite processi di elaborazione che prevedono l'utilizzo di una specifica strumentazione e di supporti informatici, produce utili informazioni economiche, fornite poi dal sistema di controllo di gestione, ai diversi manager coinvolti, a vari livelli, nella direzione dell'impresa (Arcari, 2014).

La contabilità direzionale, per fornire i dati quantitativo-monetari con i quali il processo di controllo si svolge, utilizza diversi strumenti, identificabili in: contabilità generale, contabilità analitica, sistema di budget e standard, sistema delle variazioni (Brunetti, 1999).

La contabilità generale accoglie i valori derivanti dagli scambi monetari tra l'impresa e i terzi ed è la base per la redazione del bilancio di esercizio. All'interno del controllo di gestione, questo strumento consente di accogliere in modo sistematico e continuativo i valori consuntivi-effettivi dei costi dei fattori produttivi e dei ricavi di prodotto.

La contabilità analitica, diversamente dalla contabilità generale, la quale fornisce valori aggregati riferiti all'impresa nel suo insieme, raggruppa i valori per specifici sub-sistemi aziendali, pervenendo così alla determinazione dei costi di centro, dei costi di prodotto, dei ricavi sezionali, dei risultati parziali per settori, divisioni o gruppi di prodotti.

Il sistema di budget e standard invece, fornisce un supporto quantitativo-monetario al processo decisionale, diventando un utile strumento per valutare, in termini economici, le diverse alternative di azione, per scegliere poi quella ritenuta più conveniente. Tale sistema inoltre, permette di definire gli obiettivi da assegnare ai diversi responsabili coinvolti nella gestione dell'organizzazione.

Infine, il sistema delle variazioni (*variance analysis*) rileva gli scostamenti tra i valori obiettivo, individuati dal budget e dagli standard, e i valori consuntivi, risultanti dalla misurazione della performance effettuata.

Le informazioni raccolte tramite questi strumenti vengono poi selezionate e riassunte in documenti chiamati report, consultati dal management per effettuare analisi, valutazioni e scelte.

L'altra componente strutturale del sistema di controllo è la *struttura organizzativa*, consistente nella definizione e assegnazione della responsabilità economica ai soggetti che, a vario livello, sono coinvolti nella gestione dell'azienda. L'organizzazione viene in questo modo suddivisa in centri di responsabilità, unità organizzative al cui vertice è allocato un manager che è ritenuto responsabile del conseguimento di uno specifico insieme di risultati e/o dell'uso di determinati fattori produttivi.

Il sistema di controllo manageriale risulta così formato da una componente statica e una componente dinamica, strettamente connesse tra loro. Il processo infatti, attraverso le diverse modalità di funzionamento, può modificare fortemente la struttura, la quale rappresenta la base su cui il processo opera e ha il potere di influenzarlo. Nella progettazione di una delle componenti del sistema dovranno dunque essere prese in considerazione le caratteristiche delle altre componenti, per assicurarsi che gli elementi del sistema siano tra loro coerenti e agiscano nella stessa direzione (Brunetti, 1999).

1.2 La dimensione organizzativa

Tra le prime critiche mosse al modello di Anthony, vi fu l'eccessiva razionalità e meccanicismo, a scapito del riconoscimento del fattore organizzativo e comportamentale quale elemento determinante l'efficacia dei sistemi di controllo (Arcari, 2014).

Il modello della tripartizione dell'attività di controllo infatti sostiene un accentramento del potere decisionale nei livelli più elevati dell'organizzazione, portando ad uno scarso coinvolgimento dei membri dei livelli organizzativi inferiori, che di conseguenza vivono in modo distaccato la definizione e l'attuazione della strategia d'impresa (Bordignon, 2008).

Maggiore importanza alla dimensione organizzativa compare invece all'interno del modello di Brunetti (1999) (Fig.1), il quale riconobbe l'influenza esercitata sul sistema di controllo da parte di fattori organizzativi (la struttura organizzativa di base, i meccanismi operativi, la strategia perseguita, lo stile di direzione), fattori umani (capacità, conoscenze, motivazioni, aspettative) e fattori sociali (composizione e caratteristiche dei

gruppi che operano nell'ambito dell'organizzazione), considerati gli input del sistema stesso.

Inoltre, secondo tale autore, output del sistema di controllo, che diventa poi a sua volta input grazie al meccanismo di feedback, non è unicamente l'efficienza direzionale intensa come capacità di gestire e consapevolezza nel governo aziendale. Il sistema di controllo agisce infatti anche sul morale o clima organizzativo e sulla motivazione, ossia la determinazione interna che spinge un individuo a svolgere una certa azione od a perseguire un dato fine, che si accresce grazie all'interiorizzazione degli obiettivi prestabiliti.

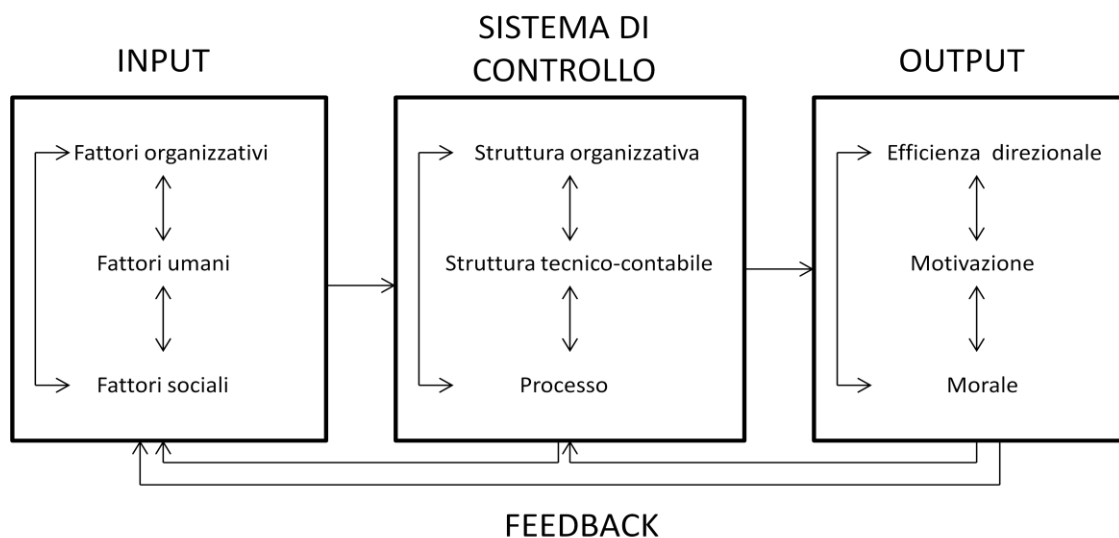


Fig.1: Il sistema di controllo proposto da Brunetti. Fonte: Brunetti, G., 1999, p.15.

Emerge dunque l'importanza della valenza organizzativa del sistema di controllo manageriale. Attraverso il controllo organizzativo infatti, vengono attuati metodi di motivazione e incentivazione del personale e dei manager, indispensabili per garantire la collaborazione nel raggiungimento degli obiettivi aziendali, in particolare laddove il metodo di direzione attuato preveda il ricorso a deleghe decisionali (Ferraris Franceschi, 2010).

Affianco ad un controllo puramente meccanicistico e cibernetico, di natura formale, emergono dunque, all'interno del sistema di controllo manageriale, altre tipologie di

controllo, di natura informale, non consapevolmente progettate, che influiscono sul comportamento dei membri dell'organizzazione (Anthony¹ et al., 2005).

Le proposte più recenti (ad esempio Brown e Malmi (2008)) descrivono il sistema di controllo manageriale come pacchetto di sistemi di controlli che si integrano e coordinano tra loro, con lo scopo di assicurare il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Insieme dunque a sistemi di controllo tradizionali quali i “planning controls” e i “cybernetic controls”, appartengono al sistema di controllo manageriale anche sistemi di controllo quali i “reward and compensation controls”, gli “administrative controls” e i “cultural controls”.

I “reward and compensation controls” sono meccanismi di controllo esercitati dal sistema retributivo, strumento utilizzato per incrementare la motivazione dei dipendenti e, di conseguenza, il livello delle performance individuali e di gruppo, garantendo in tal modo una congruenza tra obiettivi personali e aziendali. Il pacchetto retributivo può basarsi sia su ricompense intrinseche, cioè che attengono al contenuto del lavoro e amministrate dallo stesso lavoratore che per esempio, si sente gratificato dal grado di autonomia e responsabilità connesso alla posizione, sia su ricompense estrinseche, cioè amministrate dall'organizzazione e relative alla retribuzione e alla carriera.

Gli “administrative controls ” si concretizzano invece in forme di controllo esercitate dalla struttura organizzativa, che incoraggia specifici contatti e relazioni, dal modello di governance adottato, da cui dipende la dislocazione dell'autorità e potere ai diversi soggetti, e dall'insieme di politiche e procedure presenti all'interno dell'azienda che specifica quali task e comportamenti debbano essere svolti e tenuti.

I “culture controls” infine, rappresentano una forma di controllo esercitata dalla cultura organizzativa che viene definita da Flamholtz et al. (1985, citato da Malmi e Brown, 2008) come l'insieme di valori, credenze e norme sociali che tendono ad essere condivise tra i membri dell'organizzazione, influenzandone pensieri e azioni. Una prima forma di controllo culturale viene innanzitutto esercitata da parte dei valori di base dell'organizzazione che, se adeguatamente comunicati da parte dei manager, permettono di attirare le risorse umane che condividano gli stessi principi di fondo. La comunicazione

¹ Lo stesso Anthony infatti si accorse successivamente dei limiti del proprio modello, giungendo nel 1988 a dare una nuova definizione di sistema di controllo, inteso ora come “il processo attraverso il quale i manager inducono gli altri membri dell'organizzazione ad attuare le strategie dell'organizzazione”. Questa definizione è meno meccanicistica della precedente e lascia trasparire una precisa sensibilità agli aspetti organizzativi e comportamentali che caratterizzano il processo di controllo (Bubbio, 2012).

di tali valori può avvenire esplicitamente o implicitamente, attraverso l'adozione di una serie di simboli. Un'altra forma di controllo culturale può inoltre essere esercitata dal clan, che basa la sua capacità di controllo dei comportamenti organizzativi su una profonda condivisione da parte dei membri di ciò che è da considerarsi un comportamento corretto.

Il sistema di controllo manageriale non coincide unicamente dunque, come tradizionalmente affermato, con meccanismi di controllo cibernetici di natura tecnico-contabile, ma estende la sua definizione anche alla dimensione organizzativa e comportamentale. "In mancanza di un radicamento del controllo nel tessuto organizzativo infatti, verrebbe meno la possibilità di esercitare un'azione di stimolo sulla motivazione degli attori decisionali e il sistema di controllo non potrebbe adempiere ad una delle sue funzioni più importanti, che consiste nel favorire la convergenza del comportamento dei manager con gli obiettivi dell'azienda" (Ferraris Franceschi, 2010, p. 25).

1.3 La dimensione strategica

La visione tradizionale basata sulla tripartizione dell'attività di controllo venne inoltre criticata per la separazione tra pianificazione strategica e controllo direzionale in essa proposta, che rendeva il sistema di controllo poco sensibile alla criticità dei rapporti tra l'impresa e l'ambiente esterno (Bordignon, 2008).

Il sistema di controllo tradizionale ben si adattava infatti ad ambienti stabili e prevedibili che in realtà difficilmente rispecchiano il contesto in cui l'impresa si trova oggi ad operare, caratterizzato invece da una sempre maggiore turbolenza e complessità (Azzone, 2006).

La turbolenza del contesto, espressa in termini di frequenza ed imprevedibilità dei cambiamenti, rende sempre più difficile distinguere tra aspetti di breve e di lungo periodo e riduce drasticamente il tempo a disposizione per intraprendere azioni correttive. La complessità ambientale invece nasce dal passaggio da strategie basate sulla leadership di costo a strategie basate sulla customizzazione e differenziazione dei prodotti, a cui si accompagna un'evoluzione del cliente che ricerca con maggior insistenza una coerenza nella combinazione prezzo/qualità, ma senza che questo possa sistematicamente tradursi nella possibilità di applicare prezzi più alti.

In un ambiente così caratterizzato il sistema di controllo tradizionale presenta diversi limiti. L'orientamento al breve periodo, l'utilizzo di indicatori prevalentemente di natura economico-finanziaria e un'ottica orientata al passato che fonda il controllo solamente sul confronto tra risultati conseguiti e quelli prefissati, rende il sistema di controllo tradizionale scarsamente flessibile e incapace di cogliere la dinamicità dell'ambiente in cui l'impresa opera (Bordignon, 2008).

Affinché il sistema di controllo manageriale continui ad essere un importante strumento di supporto per l'attività direzionale, diventa dunque necessario integrare la dimensione economico-finanziaria con la dimensione strategica, all'interno di un "nuovo" controllo di gestione: il controllo strategico (Bubbio, 2012).

Il controllo strategico viene inizialmente considerato una particolare forma di controllo che si aggiunge e si affianca al controllo direzionale per rispondere alla necessità di monitorare la realizzazione della strategia e le sue condizioni di efficacia, supponendo un'ideale "distinzione" tra momento strategico e momento operativo, che giustificasse diverse forme di controllo in relazione alla diversità di obiettivi formulati.

La distinzione tra le due configurazioni di controllo era ben definita in passato: generalmente, mentre il controllo di gestione si focalizzava sul breve periodo utilizzando indicatori prevalentemente di tipo economico-finanziario, il controllo strategico poneva la sua attenzione su obiettivi di medio-lungo termine, ricorrendo principalmente a valutazioni qualitative.

Oggi tuttavia risulta sempre più difficile distinguere nettamente tra breve e lungo periodo, avendo, le azioni realizzate nel breve, un impatto temporalmente molto esteso, tanto che spesso non possono essere valutate se non misurandone gli effetti sul posizionamento dell'impresa nel lungo termine (Azzone, 2006).

La complessità della gestione non giustifica più dunque una netta separazione tra momento strategico e momento operativo: il controllo di gestione si evolve e diventa controllo strategico, cercando di catturare, in modo non episodico, la strategia a livello di scelte e azioni di gestione operativa, richiamando con sistematicità l'attenzione del management sulle conseguenze strategiche dell'operare quotidiano (Bubbio, 2000).

Affinché si verifichi il passaggio dal controllo di gestione tradizionale ad un controllo di gestione in ottica strategica, devono tuttavia essere introdotti alcuni cambiamenti (Bubbio, 2012).

Innanzitutto, l'obiettivo del sistema di controllo manageriale non deve più sostanzialmente escludersi in una gestione efficace ed efficiente, ma anche nella generazione di

comportamenti allineati con la strategia, riconoscendo la capacità del sistema di controllo di influenzare azioni e motivazioni individuali.

Un cambiamento deve inoltre avvenire nell'orientamento del sistema di controllo manageriale, che non deve più limitarsi a valutare i risultati a performance realizzata, tramite il confronto con gli obiettivi predefiniti, per individuare poi eventuali scostamenti (post facto control²). Il sistema di controllo deve invece tradursi in un "controllo della direzione di marcia" (steering control), proiettato in avanti a monitorare che la direzione di marcia sia quella che conduce ai risultati desiderati, cercando dunque di intervenire in anticipo in modo da evitare la presenza di scostamenti.

La complessità che caratterizza l'ambiente in cui le imprese oggi operano, richiede spesso inoltre una modifica dell'oggetto rispetto cui rilevare le informazioni, passando ad esempio da un controllo centrato sui prodotti ad un controllo focalizzato sui clienti che ben si adegua alle strategie di customizzazione e differenziazione che molte imprese oggi adottano.

Infine il cambiamento deve riguardare anche gli strumenti utilizzati per effettuare il controllo della gestione. Gli indicatori di natura economico-finanziaria derivanti dalla contabilità generale e analitica e dai sistemi di budget, concentrano l'attenzione del controllo unicamente sugli aspetti quantitativo-monetari della gestione, soffermandosi a verificare il rispetto dei criteri di efficienza ed efficacia nell'impiego delle risorse (Brunetti, 1999). Manca tuttavia un'informazione di ritorno sull'evoluzione e adattamento dell'impresa rispetto all'ambiente in cui opera, che può essere rilevata grazie all'introduzione di nuovi strumenti di controllo quali indicatori non finanziari, indicatori chiave di performance o balanced scorecard che integrano aspetto quantitativo-monetario e aspetto qualitativo della gestione, nonché la dimensione operativa con la dimensione strategica (Bubbio, 2002).

Attraverso questi opportuni provvedimenti, il sistema di controllo tradizionale evolve in un "nuovo" controllo di gestione attento alla dimensione strategica, che si diffonde così in tutta l'organizzazione permettendo non solo un maggior orientamento al lungo periodo, ma anche una maggiore disponibilità al cambiamento e all'apprendimento, fattori chiave per mantenere e sviluppare un vantaggio competitivo sostenibile nel tempo (Bubbio, 2002).

² Post facto control e steering control assieme ad anticipative control e contingency control, appartengono alla terminologia coniata da Lorange (1977) per distinguere diverse tipologie di controllo strategico in base al grado di prevedibilità dei fattori ambientali ed il grado di capacità di risposta potenziale da parte dell'organizzazione.

In conclusione dunque, il sistema di controllo manageriale non è unicamente “il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute e usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell’organizzazione” (Anthony, 1965), ma è molto di più. Il sistema di controllo manageriale è uno strumento atto a determinare un comportamento organizzativo orientato alla strategia, composto da una pluralità di meccanismi volti ad aumentare la probabilità che i membri dell’organizzazione assumano comportamenti adeguati al raggiungimento degli obiettivi dell’azienda. Attraverso strumenti di controllo formali e informali, il sistema di controllo manageriale integra infatti le diverse dimensioni della complessità aziendale (economico-finanziaria, organizzativa, strategica) dando vita ad un sistema di controllo unitario e multidimensionale in cui avviene il bilanciamento delle forze contrapposte che caratterizzano la gestione aziendale, generate dalla tensione tra efficienza ed efficacia, breve e lungo periodo (Bergamin Barbato, 1991).

Grazie all’interazione tra le diverse dimensioni aziendali, il sistema di controllo diventa così una vera e propria filosofia di conduzione manageriale con lo scopo di supportare il management nella guida dell’intera attività gestionale, indirizzando l’attenzione dell’organizzazione sull’interazione tra impresa e ambiente esterno, senza dimenticare la grande influenza esercitata dai comportamenti individuali sulla realizzazione della strategia.

Capitolo 2

IL MODELLO DELLE LEVE DI CONTROLLO

Per comprendere come effettivamente il sistema di controllo manageriale possa essere utilizzato all'interno dell'impresa per supportare il management nell'attività di guida dell'organizzazione, viene esposto, in questo secondo capitolo, il modello delle leve di controllo teorizzato da Simons (1995, 2000).

Il carattere innovativo di tale modello risiede nell'individuazione di una nuova modalità di utilizzo degli strumenti di controllo manageriale, che favorisce l'innovazione e l'apprendimento, portando alla formazione di nuove strategie in risposta alle incertezze strategiche che caratterizzano il contesto in cui l'impresa opera.

L'attenzione strategica nei confronti del sistema di controllo manageriale, emerse, negli anni Ottanta, all'interno di una prospettiva contingente (Langfield-Smith, 1997), che considerava la strategia, assieme ad ambiente, tecnologia, dimensioni, struttura organizzativa e cultura, una particolare variabile di progettazione del sistema di controllo (Chenhall, 2003). All'interno di questo approccio, vennero condotti diversi studi con lo scopo di analizzare la relazione esistente tra sistema di controllo manageriale e strategia, individuando diverse caratteristiche del sistema di controllo in base alla tipologia strategica prescelta (Langfield-Smith, 1997).

Nella visione tradizionale infatti, la strategia veniva considerata come data e statica, giustificandone la formazione attraverso un processo top-down: la strategia viene formulata dai senior manager e successivamente comunicata ai livelli gerarchici inferiori che provvedono all'implementazione della strategia deliberata fornendo, attraverso il sistema di controllo, informazioni di ritorno sul raggiungimento degli obiettivi strategici prestabiliti. Mentre dunque la formulazione, che si articola nello sviluppo di una visione strategica, nella definizione degli obiettivi e nell'elaborazione della strategia, veniva associata all'attività di pianificazione strategica, l'implementazione, che si concretizza nello svolgimento efficace ed efficiente delle strategie, nella valutazione della performance e nell'attuazione di eventuali azioni correttive, veniva monitorata dal sistema di controllo manageriale (Simons, 1990).

Ispirato dagli studi di Mintzberg (1987a, 1987b) che sostengono l'esistenza di una componente spontanea nella formazione della strategia che emerge dall'attività quotidiana e dall'interazione con l'ambiente esterno, Simons (1995, 2000), all'interno del

modello delle leve di controllo, dimostra invece come il sistema di controllo manageriale possa attivamente influenzare la strategia. L'utilizzo interattivo del sistema di controllo infatti, stimolando il dialogo e la discussione lungo tutta l'organizzazione, può favorire l'emergere di nuove strategie che si combinano con la strategia intenzionale per dar vita alla strategia effettivamente realizzata, superando così la dicotomia tra formulazione e implementazione, nonché tra pianificazione strategica e attività di controllo.

Secondo Simons (1995, tr. it., p. 21), “i sistemi di controllo manageriale sono le procedure e prassi formali, incentrate sull'informazione che i manager adottano per mantenere o modificare i modelli delle attività organizzative.” I sistemi di controllo analizzati dall'autore si riferiscono dunque innanzitutto a procedure e prassi formali (piani, budget e sistemi di monitoraggio della quota di mercato) utilizzate dai manager, in grado, tuttavia, di sollecitare i processi informali che influiscono sul comportamento dei membri dell'organizzazione. Tali sistemi sono incentrati sull'informazione che viene utilizzata per mantenere o variare modelli nelle attività organizzative, con lo scopo di raggiungere gli obiettivi delineati dalla strategia deliberata dal top management ma anche dalle nuove strategie che emergono dalle sperimentazioni locali e dalle iniziative autonome dei dipendenti.

Come rappresentato in Fig.2, al centro dell'analisi del modello di Simons vi è la strategia aziendale, la quale può essere implementata con successo solo se vengono compresi e analizzati quattro costrutti chiave: i valori essenziali, i rischi da evitare, le variabili critiche di performance e le incertezze strategiche. Ogni costrutto è controllato da una delle seguenti leve:

- Sistemi di credo
- Sistemi di limite
- Sistemi di controllo diagnostico
- Sistemi di controllo interattivo

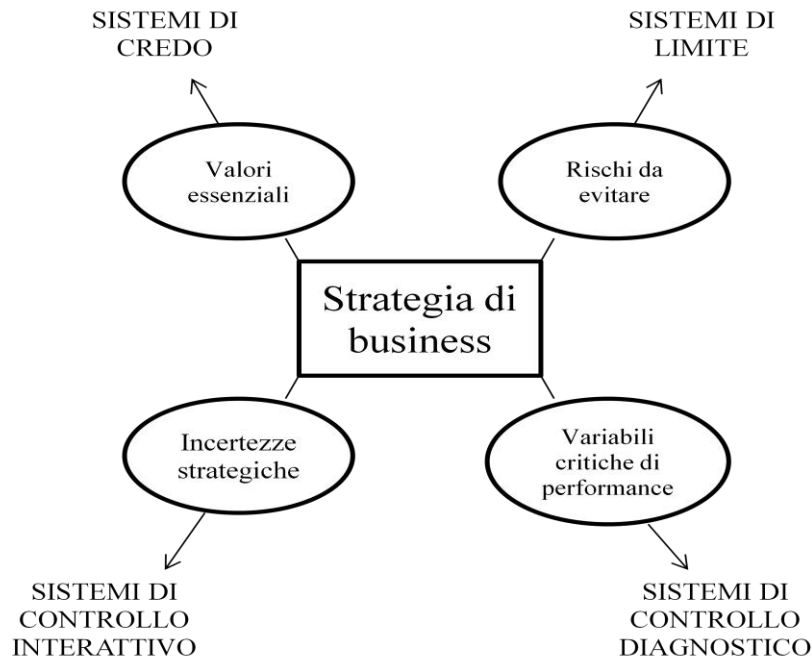


Fig.2: *Il modello delle leve di controllo*. Fonte: Simons, R., 1995, tr. it., p. 23.

2.1 La strategia

Il termine “strategia” deriva dal greco *strategos* che significa “comando dell’esercito”, e affonda le proprie radici in ambito militare. I principi strategici in tale campo furono infatti di notevole ispirazione per molti studiosi che hanno trattato il tema della strategia in ambito manageriale (Ricciardi, 2007).

Solo nella seconda metà del ‘900, il concetto di strategia si diffonde nella pratica manageriale e comincia ad essere elaborato dagli studiosi di management. Fino a quel momento infatti, le aziende erano prevalentemente di ridotte dimensioni e si dedicavano principalmente alla produzione di uno o al massimo due prodotti, destinati per lo più ad una clientela limitata. Queste caratteristiche dell’impresa non rendevano necessaria la formulazione e formalizzazione della strategia, che si presentava dunque come una serie di intuizioni dell’alta direzione, sulle caratteristiche del mercato e della concorrenza (Hofer e Schendel, 1978). Tale situazione però mutò radicalmente nei due decenni successivi alla seconda guerra mondiale, quando la diversificazione dell’attività d’impresa in diverse aree d’affari, abbinata ad una crescente turbolenza ambientale ed a maggiori pressioni competitive, condusse ad una complessità gestionale in cui la

formulazione della strategia aziendale diventava necessaria per garantire all'impresa vantaggi competitivi nei mercati in cui operava (Hofer e Schendel, 1978).

A partire dagli anni '60 si diffuse così un'ampia gamma di definizioni di strategia esprimenti tuttavia concetti talvolta profondamente diversi e difficilmente comparabili (Ricciardi, 2007).

Nel 1962 Chandler (citato da Ricciardi, 2007) definisce la strategia come “la determinazione delle finalità e degli obiettivi fondamentali a lungo termine di un'impresa e l'adozione delle politiche necessarie per la loro realizzazione”, delineando un'immagine d'impresa reattiva e aperta nei confronti dell'evoluzione dell'ambiente esterno.

Ansoff nel 1965 (citato da Ricciardi, 2007) afferma che “la strategia è una serie di regole decisionali che guidano il comportamento dell'organizzazione” riducendo il concetto di strategia alle modalità in cui l'impresa si ripropone di realizzare fini e obiettivi di fondo. In tale concezione, la pianificazione strategica è altamente formalizzata e consente di procedere all'elaborazione della strategia attraverso un processo consapevole e controllato.

Il pensiero di Ansoff si colloca infatti all'interno di un approccio razionalistico che accomuna gli studi di strategia fino alla fine degli anni '70 e che considera il manager come un soggetto razionale che identifica gli obiettivi da raggiungere, elabora le alternative di azione e seleziona la scelta ottimale, concentrandosi sulla fase di formulazione ma trascurando tutti i fattori, anche di natura psicologica, che portano alla formazione della strategia (Ricciardi, 2007).

Questa impostazione fu ampiamente criticata dalla Scuola comportamentalista europea secondo cui la formulazione della strategia “è un processo estremamente complesso, che coinvolge elementi anche inconsci del pensiero umano, può essere anche imprevisto e non deliberato, ossia può sviluppare risultati inavvertitamente e spesso attraverso un processo di apprendimento continuo” (Sicca, 2001, p.67).

Si sviluppa così una concezione di strategia intesa come risultato di un processo di apprendimento continuativo, sorretto da un'idea guida che consente all'azienda di distinguersi in ogni segmento del mercato dai propri concorrenti (Normann, 1979 citato da Ricciardi, 2007).

A fianco dunque alla strategia deliberata dal top management, si origina una strategia emergente che modifica la strategia intenzionale e si combina con essa per dar vita alla strategia effettivamente realizzata. Parte del processo di formazione della strategia emerge infatti spontaneamente dall'agire quotidiano, sulla spinta di fattori esterni ed

interni, nel tentativo di sfruttare opportunità emergenti che non erano state previste al momento della formalizzazione. La strategia non è più dunque considerata come un processo analitico e razionale, ma piuttosto un processo di apprendimento collettivo che stimola l'intuizione e la creatività e che conduce l'impresa step by step, day by day al conseguimento dei propri obiettivi (Mintzberg, 1987b).

Nel corso del tempo dunque, la strategia è stata analizzata e studiata secondo diverse prospettive e concezioni. Mintzberg (1987a), cercando di fare chiarezza sulle diverse definizioni proposte, individua quattro modalità di interpretazione della strategia, che può dunque avere significato di:

- Piano: una linea di condotta consciamente programmata
- Modello d'azione: un disegno che orienta le azioni e i comportamenti
- Posizionamento competitivo: la collocazione dell'azienda nell'ambiente in cui opera
- Prospettiva generale: la percezione radicata nella realtà di un'azienda

Su questi diversi significati di strategia individuati da Mintzberg³ (1987a), agisce, secondo Simons (1995, 2000), una diversa leva di controllo.

2.1.1 I livelli strategici

Secondo la Scuola comportamentista dunque la formazione della strategia avviene attraverso un processo che investe tutta l'organizzazione, coinvolgendo non solo il top management ma anche i livelli gerarchici inferiori. In particolare, è possibile distinguere tre livelli strategici, strettamente connessi tra loro: la strategia corporate, la strategia di business e la strategia funzionale.

La *strategia corporate*, elaborata dal top management, concerne l'assunzione di decisioni che riguardano l'azienda nel suo complesso, definendone gli obiettivi di fondo e le azioni necessarie per conseguirli. A questo livello si stabiliscono dunque i campi di attività dell'organizzazione con lo scopo di ricercare la combinazione di portafoglio più profittevole, garantendo al contempo il coordinamento e la coerenza tra le varie aree d'affari.

La *strategia di business* definisce invece il comportamento assunto dall'impresa all'interno di ciascuna area d'affari ai fini della conquista di un vantaggio competitivo

³ Mintzberg (1987a) individua in realtà un quinto significato di strategia, intesa come manovra per contrastare un concorrente, non considerato tuttavia all'interno del modello di Simons (1995, 2000).

duraturo e difendibile, mentre la *strategia funzionale* riguarda l'individuazione, all'interno delle singole funzioni aziendali, degli aspetti che assumono carattere strategico e che contribuiscono dunque al conseguimento della strategia aziendale. Le decisioni strategiche a questo livello vengono prese dai direttori di funzione, con raggio d'azione e orizzonte temporale più limitato rispetto alle precedenti.

In particolare, la strategia a livello di business è stata oggetto di studio di diversi autori che, nel corso del tempo, si sono concentrati sull'elaborazione di alcune tipologie strategiche secondo cui è possibile distinguere le aziende. Un importante contributo in tale ambito venne dato da Porter (1980), che identificò tre diverse strategie di base:

- la leadership di costo, in cui l'impresa si propone di diventare il produttore a più basso costo nel proprio settore industriale;
- la differenziazione, attraverso cui un'azienda mira ad essere unica nel proprio settore industriale in rapporto ad alcune variabili ritenute molto importanti dai clienti, proponendosi dunque di soddisfare tali bisogni in modo ineguagliabile;
- la focalizzazione, che si basa sulla scelta di un'area ristretta di competizione all'interno di un settore industriale, comportando il perfezionamento della strategia per i segmenti scelti come obiettivo con lo scopo di ottenere un vantaggio competitivo nei segmenti prescelti anche se non possiede un vantaggio competitivo generale. La focalizzazione può avvenire sul costo o sulla differenziazione, rispettivamente ricercando un vantaggio di costo o perseguendo la differenziazione nel segmento obiettivo.

Un altro importante contributo nell'ambito della strategia a livello di business venne dato da Miles & Snow (1978), secondo cui i manager cercano di formulare strategie che siano coerenti sia con le caratteristiche interne dell'organizzazione, sia con l'ambiente esterno. Secondo tali autori, è possibile distinguere 4 tipologie strategiche: la strategia di esplorazione, la strategia difensiva, la strategia analitica e la strategia reattiva.

La strategia di esplorazione consiste nella ricerca dell'innovazione e di nuove opportunità e nella conseguente assunzione di rischi e crescita continua, ben adattandosi dunque ad ambienti dinamici e in crescita, dove la creatività assume maggiore rilevanza rispetto all'efficienza. Quasi dal lato opposto invece, la strategia difensiva ricerca la stabilità, con lo scopo di favorire l'efficienza interna e il controllo al fine di offrire prodotti affidabili e

di alta qualità, destinati ad una clientela fissa e per questo adottata in ambienti stabili o in declino.

La strategia analitica invece combina le caratteristiche della strategia esploratrice e della strategia difensiva e viene adottata quando l'azienda opera in mercati diversi, per cui è necessario mantenere un livello di attività stabile nei mercati ormai consolidati e, allo stesso tempo, offrire prodotti innovativi nei mercati più dinamici e in crescita, al fine di conquistare nuovi clienti.

La strategia reattiva infine, non può in realtà essere definita strategia, in quanto l'impresa risponderà a minacce e opportunità dell'ambiente caso per caso, in base alle necessità immediate.

In base alla strategia prescelta, le imprese assumeranno, rispettivamente il titolo di: prospector, defender, analyzer o reactor.

Le tipologie strategiche individuate da Porter e Miles & Snow sono molto utili al fine dell'elaborato, ma nonostante ciò, è comunque necessario ricordare che anche altri autori (Mintzberg, Utterback & Abernathy,..) hanno fornito, nel corso del tempo, una propria classificazione delle strategie adottate dalle aziende, non esaminate in questa sede.

2.2 Le leve di controllo

Individuati dunque i diversi significati di strategia posti alla base del modello di Simons, è ora utile comprendere le caratteristiche e modalità di funzionamento delle diverse leve di controllo.

2.2.1 I sistemi di credo

“Un sistema di “credo” è l'insieme esplicito di definizioni organizzative che i senior manager comunicano formalmente e rafforzano sistematicamente per veicolare i valori fondamentali, gli scopi e l'indirizzo dell'organizzazione” (Simons, 1995, tr. it., p.52).

Attraverso la veicolazione delle informazioni sui valori essenziali, i sistemi di credo ispirano e guidano la ricerca e la scoperta dell'organizzazione, motivando alla ricerca di nuovi metodi di creazione del valore e aiutando gli individui, in presenza di eventuali problemi nell'implementazione della strategia, a stabilire la tipologia di difficoltà da affrontare e le soluzioni da ricercare.

Un sistema formale di credo, che viene creato e comunicato tramite documenti quali dichiarazioni di credo, della missione o degli intenti, è inoltre di fondamentale importanza per i manager che stanno progettando cambiamenti organizzativi. Una nuova visione richiede infatti nuovi valori e norme e quindi nuovi sistemi di credo, che se adeguatamente comunicati e compresi, possono aumentare l'impegno degli individui nei confronti degli obiettivi e della missione dell'organizzazione.

I sistemi di credo, spesso generati dall'impiego simbolico dell'informazione, sono infatti ispirazionali e carichi di valore, ma anche sufficientemente generali in modo tale da consentire agli individui di assumere il proprio impegno in base alle proprie peculiarità.

Aiutando a rinforzare od a modificare i valori essenziali, radicati nella storia e nelle tradizioni dell'organizzazione nonché nei valori dei suoi senior manager, i sistemi di credo sono dunque strumenti utili per stimolare e guidare l'organizzazione, favorendo la ricerca di nuove opportunità.

2.2.2 I sistemi di limite

I sistemi di limite si concretizzano in un insieme di regole, limiti e proibizioni formalmente dichiarati con lo scopo di delineare il possibile contesto all'interno del quale si deve svolgere l'attività dei membri dell'organizzazione.

Anche i sistemi di limite dunque, come i sistemi di credo, agiscono sullo spazio di opportunità, ossia sull' "unica gamma di opportunità che un'organizzazione può potenzialmente identificare o creare in un certo momento, date le sue competenze e risorse" (Simons, 1995, tr. it., p.32). Tuttavia, mentre i sistemi di credo incentivano la ricerca di nuove possibilità all'interno di uno spazio di opportunità illimitato, i sistemi di limite si occupano di definire una sezione di tale spazio all'interno della quale i membri dell'organizzazione possono spendere le proprie energie, evitando in tal modo il rischio di un'eventuale dispersione di risorse.

Per tale motivo, i sistemi di limite sono essenzialmente proscrittivi o negativi e, specificando così i limiti all'interno dei quali i subordinati possono cercare nuovi metodi per la creazione di valore, consentono ai manager di delegare le decisioni, rendendo l'organizzazione più flessibile e creativa.

All'interno dei sistemi formali di limite è inoltre possibile distinguere i limiti di condotta professionale dai limiti strategici.

La prima tipologia di limite è solitamente espressa attraverso codici di condotta professionale che si fondano su leggi sociali, sistemi di credo dell'organizzazione e codici

di comportamento promulgati da aziende del settore ed associazioni professionali (Gatewood e Carroll, 1991 citato da Simons, 1995). I limiti di condotta professionali vengono creati da parte dei senior manager in presenza di condizioni di grande incertezza, per evitare che i membri dell'organizzazione, di fronte all'emergere di situazioni impreviste, sperimentino nuove soluzioni che si sostanziano in comportamenti considerati inaccettabili o contrastanti con i valori essenziali dell'organizzazione.

Imponendo dunque delle chiare direttive, i codici di condotta limitano inevitabilmente la libertà d'azione, ma al contempo, in realtà, possono rivelarsi liberatori per i manager di livello medio ed inferiore, permettendo loro di difendersi da eventuali pressioni inopportune esercitate dai diretti superiori.

I limiti strategici invece vengono imposti “quando ricerca e sperimentazione eccessive hanno rischiato di dissipare le risorse dell'azienda” (Simons 1995, tr. it., p. 67). Attraverso i limiti strategici dunque i manager specificano in quale ambito di opportunità di business l'azienda non deve spendere risorse, evitando che la ricerca creativa sollecitata dal sistema di credo, si traduca in uno spreco di capitale finanziario e attenzione manageriale, risorse limitate all'interno dell'organizzazione. Al contempo tuttavia, diventa fondamentale definire in modo adeguato tali limiti, che devono essere ridefiniti al cambiare delle condizioni, evitando che essi possano ostacolare l'adattamento alle trasformazioni dell'ambiente in cui l'organizzazione opera.

Tra i sistemi di limite strategico è possibile individuare, secondo Simons (1995) il sistema di pianificazione strategica, impiegata per specificare quanto meno in quale ambito di opportunità di business l'azienda non deve spendere risorse, e il sistema di acquisizione patrimoniale (sistema di pianificazione degli investimenti), in cui viene fissato un tasso minimo di ritorno da utilizzare per valutare la proposta di acquisizione patrimoniale.

Affinché i limiti vengano rispettati, il sistema di limite si basa su una serie di sanzioni punitive, le quali, per essere efficaci, devono essere chiare e credibili.

I manager dunque, oltre a dover dichiarare i valori e la visione essenziale dell'organizzazione, nonché analizzare i rischi di business e delimitare i contesti concorrenziali appropriati, devono adottare una politica senza eccezioni e segnalare inequivocabilmente che i trasgressori saranno puniti.

Oltre ai manager, rivestono un ruolo importante all'interno dei sistemi di limite e di credo, anche gli specialisti di staff, che contribuiscono al mantenimento del sistema, nonché al monitoraggio dei limiti, attraverso la comunicazione, le indagini di

consapevolezza ma anche il controllo dei piani di business e delle proposte di acquisizione patrimoniale.

Chiari sistemi di limite dunque, combinati con forti sistemi di credo, non solo sollecitano l'impegno, ma assicurano che i membri dell'organizzazione non dissipino risorse dedicandosi ad attività non costruttive, che possono compromettere l'integrità del business. Come afferma Simons (1995, tr. it., p.73), "i vincoli generano la libertà in cui il ruolo ispirazionale dei sistemi di "credo" può prosperare".

2.2.3 I sistemi di controllo diagnostico

"I sistemi di controllo diagnostico sono i sistemi d'informazione formale che i manager impiegano per controllare il lavoro dell'organizzazione e correggere le deviazioni dagli standard di performance prestabiliti" (Simons, 1995, tr.it., p.79).

Tali sistemi di controllo "ex post" si identificano dunque con i sistemi di controllo manageriale tradizionali, quali ad esempio i budget dei centri di costo e i sistemi standard di contabilizzazione dei costi, basandosi su un meccanismo di feedback che permette il riallineamento della performance con gli obiettivi prestabiliti (Simons, 1995, 2000).

Secondo Simons (1995, 2000) tali strumenti sono di notevole importanza per l'attività di direzione e manifestano una duplice utilità.

Innanzitutto, attraverso questi strumenti, avviene la misurazione delle variabili critiche di performance, ossia quei fattori che devono essere raggiunti o implementati positivamente affinché la strategia di business deliberata abbia successo. I sistemi di controllo diagnostico rappresentano infatti essenzialmente uno strumento di monitoraggio top-down per l'implementazione della strategia, qui considerata, tra le varie definizioni fornite da Mintzberg (1987a), nel significato di "piano", favorendo il collegamento della strategia con gli obiettivi di performance, per monitorarne poi l'implementazione (Simons, 2000).

I sistemi di controllo diagnostico permettono inoltre di preservare l'attenzione del management, una risorsa limitata che deve essere ben distribuita tra le opportunità, favorendo così un'elevata redditività del management (return on management, ROM).

Grazie alle informazioni derivanti dal sistema di controllo diagnostico infatti, i manager si assicurano che i subordinati stiano lavorando nella giusta direzione, in linea con gli obiettivi predefiniti, evitando una sorveglianza costante e permettendo loro di dedicare la propria attenzione ad altri aspetti fondamentali della dimensione aziendale. Tuttavia, applicando la disciplina del management by exception, nel momento in cui il sistema

diagnostico riporta significative deviazioni dagli obiettivi concordati, i manager investiranno la propria attenzione e risorse nella ricerca delle cause di tale scostamento e nell'individuazione delle azioni correttive.

Affinché i sistemi di controllo diagnostico possano efficacemente favorire l'implementazione della strategia e la conservazione dell'attenzione del management, è tuttavia necessario prestare attenzione ad alcuni particolari aspetti (Simons, 2000).

Innanzitutto è necessario che avvenga una corretta fissazione e negoziazione degli obiettivi, azione di cruciale importanza per l'efficace implementazione della strategia, in quanto definisce in quale direzione gli individui debbano indirizzare i propri sforzi. I manager devono dunque decidere in modo appropriato quali siano i traguardi da raggiungere e il relativo livello di difficoltà, discutendone personalmente con i propri collaboratori. Il rischio è in questi casi, quello di misurare le variabili sbagliate, attraverso la definizione scorretta di misure e obiettivi, o di prevedere attenuanti degli obiettivi, definendo standard facilmente raggiungibili in modo da ridurre la probabilità di scostamenti negativi, portando così inevitabilmente l'organizzazione verso l'insuccesso.

Particolare attenzione deve inoltre essere prestata alla predisposizione e allineamento delle misure (economico-finanziarie e non) di performance, attraverso cui si definisce l'ampiezza di responsabilità e le variabili di performance di cui ciascun manager è responsabile. In questa sede è necessario assicurarsi che non vengano messe in atto tattiche per aggirare il sistema, attraverso l'adozione di comportamenti che influenzano le misure ma non favoriscono gli obiettivi dell'organizzazione. Tra le tecniche di aggirio si ricordi, ad esempio, la limatura, che consiste nel modificare i tempi e il flusso dei dati senza cambiare le transazioni di base che vengono misurate, l'occultamento, che si concretizza nella trasmissione dei soli dati che vengono percepiti come favorevoli, e gli atti illegali, cioè la violazione di regole e/o leggi dell'organizzazione.

È inoltre importante, all'interno dei sistemi di controllo diagnostico, procedere alla definizione degli incentivi, che, assieme agli standard da raggiungere, influenzano la motivazione dei membri dell'organizzazione al conseguimento degli obiettivi. Gli incentivi sono di norma basati su formule esplicite legate alle misure di risultato che garantiscono oggettività e liberano al contempo l'attenzione del management, e sono adottati non solo per premiare i risultati, ma anche per guidare la ricerca di opportunità in conformità con le strategie dell'organizzazione.

Infine, il management deve prestare particolare attenzione all'analisi dei report delle eccezioni, per accertarsi che l'organizzazione stia seguendo la giusta direzione e prendere gli adeguati provvedimenti per affrontare le eccezioni significative.

Il funzionamento del sistema di controllo manageriale è inoltre reso possibile dalla presenza di adeguati controlli interni che “definiscono in dettaglio le procedure e misure di sicurezza relative alla gestione delle informazioni, ai processi di transazione e alla registrazione dei dati” (Simons, 1995, tr. it., p.10), nonché dall'operato dei gruppi di staff. Mentre i senior manager vengono coinvolti periodicamente, per consultare i report e agire sulle eccezioni, gli organi di staff mantengono e rendono operativi i sistemi di controllo diagnostico, controllando anche l'accuratezza dei dati forniti dai manager di linea. L'operato degli organi di staff favorisce così una liberazione dell'attenzione del manager, permettendo al contempo una maggior efficienza ed efficacia, assicurata dalla specializzazione e adeguata formazione dello staff, nonché l'integrità dei dati, garantita dalle misure di sicurezza e sorveglianza apportate da professional di staff indipendenti.

Nonostante dunque venga spesso suggerita l'introduzione di nuovi strumenti per l'attuazione di un controllo in ottica strategica (Bubbio, 2012), Simons (1995, 2000) ritiene comunque fondamentale per il funzionamento delle organizzazioni, l'utilizzo di sistemi di controllo diagnostici, che monitorando le variabili critiche di performance attraverso meccanismi di retroazione, permettono di verificare la corretta implementazione della strategia deliberata.

2.2.4 I sistemi di controllo interattivo

Mentre i sistemi di controllo diagnostico garantiscono il raggiungimento degli obiettivi prefissati per la realizzazione della strategia deliberata, vincolando l'innovazione e la ricerca di opportunità, i sistemi di controllo interattivo stimolano la ricerca e l'apprendimento, consentendo l'emergere di nuove strategie.

Ogni organizzazione si trova infatti a dover affrontare incertezze strategiche, ossia minacce e opportunità emergenti che potrebbero invalidare le assunzioni alla base della strategia deliberata corrente. Tali incertezze, derivanti da una differenza tra l'informazione necessaria a svolgere un compito e l'insieme delle informazioni a disposizione dell'organizzazione, sono generalmente collegate a cambiamenti delle dinamiche competitive e delle competenze interne che devono essere comprese affinché la strategia possa adattarsi in tempo.

In presenza di incertezze strategiche in costante movimento, i sistemi di controllo diagnostici, che provvedono alla verifica di obiettivi predefiniti, si dimostrano inadeguati, mentre diventa necessaria l'adozione di sistemi di controllo che, stimolando il dialogo attraverso tutta l'organizzazione, permettano di adattare la strategia deliberata ai cambiamenti in corso.

I sistemi di controllo interattivo sono “sistemi informativi formali che i manager applicano per essere coinvolti personalmente e regolarmente nelle attività decisionali dei subordinati” (Simons, 1995, tr. it., p. 118).

Tali sistemi infatti, richiedono attenzione frequente e regolare da parte dei manager operativi di tutti i livelli dell'organizzazione, che devono interpretare e discutere personalmente i dati generati dal sistema in riunioni aperte a superiori, subordinati e funzioni parallele. In occasione di tali riunioni: “i senior manager esortano i subordinati a spiegare i cambiamenti imprevisi nei propri business, i piani d'azione suggeriti e i presupposti che sono alla base delle analisi. Preparandosi per le riunioni, gli individui imparano a chiedere la collaborazione di colleghi e subordinati per interpretare le diverse tendenze emerse dai dati. In questo modo costruiscono un proprio sistema informativo che consente loro di essere aggiornati sulle tendenze in divenire e di reagire con nuovi piani d'azione” (Simons, 1995, tr. it. p.120).

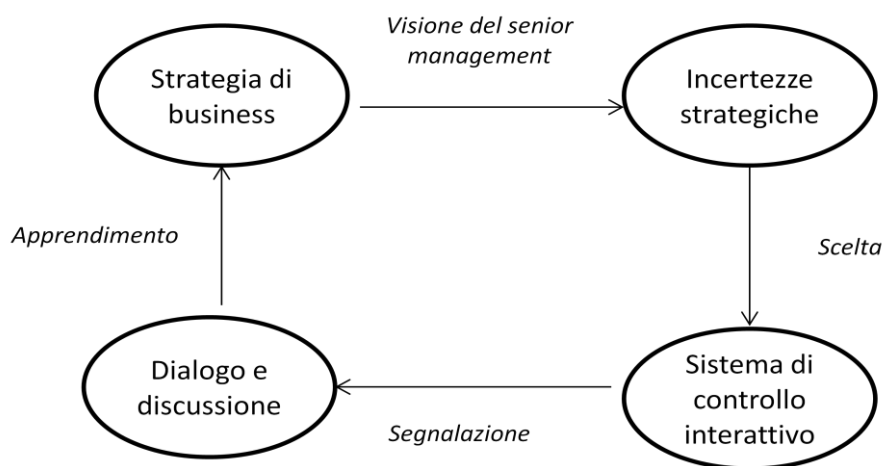


Fig.3: Impiego dei sistemi di controllo interattivo per tradurre la visione del senior manager in nuove strategie. Fonte: Simons, R., 1995, tr.it., p.125.

I sistemi di controllo interattivo dunque, stimolano il dialogo e la partecipazione di tutti i membri dell'organizzazione, guidando la formazione della strategia dal basso verso l'alto. Come illustrato in Fig.3, il senior manager definisce innanzitutto una strategia di business

che riflette come l'organizzazione crea attualmente valore per il consumatore e come differenzia i propri prodotti e servizi dai concorrenti. In particolare, la visione strategica del senior management sul futuro del business guida il business plan in essere, ma la presenza di incertezze strategiche, rende il manager incapace di comprendere appieno i cambiamenti specifici necessari per spostarsi dalla posizione competitiva corrente a quella ambita per il futuro. Di fronte a tale difficoltà, il senior manager decide dunque di impiegare interattivamente un sistema di controllo, segnalando così a tutta l'organizzazione non solo gli elementi su cui focalizzare la propria attenzione, ma anche la sua predisposizione alla ricerca di soluzioni innovative rispetto a quanto espresso nella strategia deliberata. A questo punto, i subordinati, si attivano nella ricerca di informazioni che verranno poi discusse all'interno di riunioni, con lo scopo di dare collettivamente, attraverso il dialogo, un senso alle circostanze di cambiamento e di suggerire nuovi piani d'azione.

Di fronte infatti a problemi ed opportunità impreviste, spesso i membri dell'organizzazione agiscono di propria iniziativa, sperimentando nuove azioni e idee. Se tali esperimenti avranno esito positivo, verranno ripetuti e ampliati nel tempo innescando un processo di apprendimento continuo, i cui risultati fluiranno dalla base dell'organizzazione verso l'alto, attraverso il dialogo e la discussione, conducendo al consolidamento di nuove strategie (Simons, 1995, 2000).

Ma quali criteri adottano i senior manager per stabilire il sistema o i sistemi da applicare interattivamente?

Simons (1995) individua 5 caratteristiche che un qualsiasi sistema di controllo deve possedere affinché possa essere utilizzato interattivamente. Secondo l'autore infatti, il sistema di controllo deve innanzitutto (1) contemplare la revisione della previsione delle situazioni future sulla base delle informazioni correnti aggiornate, (2) informazioni che deve inoltre essere facilmente comprensibili. In più, (3) il sistema di controllo deve essere adottato non solo dai senior manager, ma anche dai manager dei diversi livelli dell'organizzazione e (4) deve dar luogo alla revisione dei piani d'azione.

Infine condizione determinante, diversamente dalle precedenti, necessarie ma non sufficienti, affinché un sistema di controllo possa essere utilizzato in modo interattivo, è (5) la capacità di raccogliere e generare informazioni relative agli effetti delle incertezze strategiche sulla strategia di business.

Individuati i sistemi di controllo che rispettano queste 5 condizioni, il manager deve scegliere quali tra questi utilizzare interattivamente avendo presente le caratteristiche del mercato in cui l'azienda opera, quali la dipendenza tecnologica, la regolamentazione, la complessità della catena del valore, la facilità di risposta tattica da parte dei concorrenti (Simons, 1995, 2000).

Così ad esempio, se il settore in cui l'organizzazione opera è regolamentato, la presenza di pressioni politiche ed opinione pubblica, fonte di minacce e opportunità, rende necessario l'utilizzo di un sistema di controllo interattivo che proceda alla raccolta dei dati necessari per comprendere e influenzare l'ambiente sociale e politico di riferimento. Se invece la facilità di risposta tattica da parte dei concorrenti caratterizza il settore in cui l'impresa opera, la chiave del vantaggio competitivo è la reattività tattica, favorita dall'adozione di sistemi di controllo interattivi che prevedono un periodo di pianificazione estremamente breve.

La diversa intensità di presenza di tali fattori nei mercati, suggerisce dunque che sistemi di controllo utilizzati in modo interattivo in alcune imprese possono essere utilizzati in modo diagnostico in altre. Questo può tuttavia avvenire non solo tra imprese operanti in settori diversi, ma anche, come dimostrato da Simons (1990), tra imprese operanti nello stesso settore ma con diverse strategie. In ogni caso, è comunque fondamentale scegliere correttamente il sistema di controllo da utilizzare in modo interattivo, rischiando, altrimenti, di concentrare l'attenzione dell'organizzazione sull'incertezza strategica sbagliata, impedendo di prendere in considerazione le opportunità effettivamente importanti per il successo aziendale.

Simons (1990, 1995) inoltre, rileva come generalmente i manager scelgono di applicare interattivamente un solo sistema di controllo. Questo avviene innanzitutto per motivi di carattere economico, essendo tali sistemi molto costosi in termini di attenzione richiesta e costo opportunità ad essa connesso. L'impiego di troppi sistemi di controllo interattivo conduce, inoltre, in termini cognitivi, ad un sovraccarico di informazione che, a causa della limitata capacità degli individui di elaborare grandi quantità di informazioni diverse, rende il dialogo e il dibattito difficili da sostenere. In termini strategici, invece, si verifica una dispersione dei segnali del senior management sulle incertezze strategiche, essendo l'attenzione ripartita su diverse aree, che rende più difficile l'attivazione dell'apprendimento e della sperimentazione.

I sistemi di controllo interattivo infatti richiedono una grande attenzione, non solo da parte dei senior manager, che utilizzano tali controlli per creare pressione all'interno

dell'organizzazione, affinché vengano raccolte nuove informazioni e sviluppati piani d'azione, ma anche da parte dei manager di livello intermedio, punti nodali della rete informativa con il compito di trasmettere le intenzioni del senior manager ai livelli inferiori e di diffondere le nuove informazioni in tutta l'organizzazione.

Gli organi di staff invece, che nei sistemi di controllo diagnostico ricoprivano il ruolo di esperti del sistema e addetti alla manutenzione, assumono l'incarico di favorire il processo interattivo, assistendo la raccolta, l'elaborazione, la diffusione dei dati e facilitando le riunioni in cui i manager di linea affrontano e discutono i piani d'azione, rendendo il sistema interattivo semplice ed accessibile ai manager operativi, nonché garantendo che venga adottato dai manager di tutta l'organizzazione.

Affinché l'utilizzo di sistemi di controllo interattivo possa effettivamente estendersi a tutti i livelli dell'organizzazione, è tuttavia richiesto un ambiente che dia valore ed accetti sfide costruttive e discussioni. Il timore di trovarsi in situazioni imbarazzanti o di mettere in discussione i piani d'azione elaborati dai senior manager, può compromettere l'apprendimento e portare all'adozione di un comportamento difensivo da parte dei subordinati. Per tale motivo è necessario che i manager incoraggino e gratifichino coloro che desiderano dissentire, assumersi rischi, condividere le informazioni e proporre nuove idee, favorendo in questo modo l'effettivo funzionamento del sistema di controllo interattivo e la formazione di nuove strategie.

2.3 La dinamica delle leve di controllo

Definite le caratteristiche di ciascuna leva di controllo, è importante comprendere come l'effettivo controllo della strategia avvenga tramite l'integrazione delle forze esercitate dai sistemi di credo, di limite, di controllo diagnostico e di controllo interattivo.

Come definito da Mintzberg (1987b), la strategia realizzata è una combinazione di strategia intenzionale e strategia emergente. La strategia intenzionale è implementata dal sistema di controllo diagnostico, che assumendo come punto di riferimento le variabili critiche di performance, verifica che vengano effettivamente raggiunti gli obiettivi delineati nella strategia deliberata, considerata nel suo significato di "pianificazione". Tuttavia, la presenza di incertezze strategiche, provocate da cambiamenti nel mercato o all'interno dell'organizzazione, rende la strategia intenzionale almeno parzialmente inadeguata, perché incapace di cogliere le opportunità emergenti e di difendersi dalle

minacce impreviste. Per rispondere al cambiamento, intervengono così i sistemi di controllo interattivo, che, favorendo la sperimentazione e l'apprendimento, inducono la nascita di nuove strategie, di nuovi modelli d'azione.

Strategia intenzionale e strategia spontanea si combinano così tra loro per dar vita alla strategia effettivamente realizzata e l'intero processo avviene in coerenza con i valori essenziali dell'organizzazione. I sistemi di credo infatti, facendo riferimento alla strategia come "prospettiva", rafforzano ed incoraggiano la ricerca di opportunità, fornendo la spinta e lo slancio necessari per fondere insieme strategia deliberata e strategia emergente. Il ruolo ispirazionale dei sistemi di credo si deve tuttavia muovere all'interno dei vincoli imposti dal sistema di limite. Tale sistema infatti, controllando la strategia come "posizionamento", definisce i limiti all'interno dei quali la ricerca di opportunità e la sperimentazione devono avvenire, evitando il dispendio di risorse fondamentali per l'azienda quali l'attenzione e il capitale finanziario.

Il successo di tale modello di controllo deriva dalla sua capacità di compensare le diverse tensioni organizzative. Continui scontri avvengono infatti all'interno dell'organizzazione tra opportunità illimitate e attenzione limitata, tra strategia intenzionale e strategia spontanea, tra interesse personale e desiderio di contribuire. Queste tensioni possono essere governate da tale modello di controllo, all'interno del quale forze contrapposte generate dalle diverse leve si equilibrano e compensano tra loro. Mentre il sistema di credo e il sistema di controllo interattivo motivano l'organizzazione alla ricerca creativa e all'ampliamento dello spazio di opportunità, incoraggiando la condivisione dell'informazione e l'apprendimento, i sistemi di limite e i sistemi di controllo diagnostico delimitano il comportamento volto alla ricerca e distribuiscono la limitata attenzione, circoscrivendo l'ambito di ricerca di opportunità. "Il controllo viene raggiunto quando la tensione tra innovazione creativa e conseguimento degli obiettivi viene trasformata in crescita proficua" (Simons, 1995, tr. it., p.187).

La tensione presente tra le leve di controllo permette inoltre di raggiungere l'equilibrio tra empowerment e controllo (Simons, 1995). Mercati sempre più competitivi ed in costante evoluzione rendono infatti necessaria la creazione di organizzazioni ricettive, attraverso una responsabilizzazione e spostamento dell'autorità decisionale verso i livelli gerarchici inferiori, che non può però tradursi in un'assenza di controllo. L'effetto combinato delle diverse leve incentiva i membri dell'organizzazione al coinvolgimento e all'azione, favorendo l'innovazione e la ricerca di opportunità, esercitando al contempo un controllo

sull'organizzazione, tramite l'individuazione dei limiti all'interno dei quali la ricerca deve avvenire.

Grande importanza viene inoltre riconosciuta nel controllo della strategia alle risorse umane presenti all'interno dell'organizzazione, che secondo Simons (1995, 2000) desiderano contribuire, “fare bene”, ottenere risultati e creare. Tuttavia, tali desideri vengono spesso frenati e contrastati dalla presenza di blocchi organizzativi quali, ad esempio, l'incertezza dello scopo o il timore del rischio, su cui le leve di controllo agiscono, permettendo dunque all'organizzazione di trarre il massimo vantaggio dal potenziale umano.

La tensione presente tra le diverse leve di controllo permette dunque non solo di indirizzare i comportamenti individuali verso il raggiungimento degli obiettivi espressi all'interno della strategia deliberata dal top management, ma favorisce al contempo, stimolando la ricerca di nuove opportunità e l'apprendimento continuo, la formazione di nuove strategie, permettendo all'organizzazione di rispondere prontamente ai cambiamenti dell'ambiente in cui essa opera.

2.4 Ricerche empiriche

Per conferire maggiore concretezza alle intuizioni di Simons (1995, 2000), nonché per dimostrare la validità delle sue affermazioni, si ripropongono ora alcuni studi condotti all'interno del framework delle leve di controllo con lo scopo principale di indagare la relazione tra sistema di controllo manageriale e strategia.

L'attenzione alla ricerca di una relazione tra strategia e sistema di controllo nasce negli anni '80, all'interno di un approccio contingente, con l'obiettivo di individuare le diverse caratteristiche assunte dal sistema di controllo manageriale in base alla tipologia strategica intenzionalmente prescelta. Da tali ricerche empiriche emerge, in linea generale, come l'adozione di strategie difensive o di leadership di costo sia supportata dall'utilizzo di sistemi di controllo centralizzati, formali e tradizionalmente incentrati sul controllo dei costi. L'attuazione di strategie di esplorazione o di differenziazione, richiede invece, generalmente, un sistema di controllo maggiormente orientato ai risultati, basato su strutture e processi flessibili che richiedono, data l'assenza di procedure standardizzate, meccanismi di coordinamento più complessi (Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 2007).

La relazione tra strategia e sistema di controllo manageriale venne poi indagata, a partire dagli anni '90, a livello funzionale, nonché considerando strumenti di controllo strategico, che integrano indicatori finanziari e non, quali la balanced scorecard.

Il modello di Simons (1995) si distingue da tale contesto poiché ritiene di maggior importanza comprendere come l'attenzione manageriale si distribuisca tra i diversi controlli, anziché focalizzarsi unicamente sull'identificazione di quali controlli siano associati a specifiche strategie (Langfield-Smith, 2007).

Tale carattere innovativo del modello delle leve di controllo viene recepito da diversi autori che si sono dedicati nel tempo all'analisi del sistema di controllo manageriale adottando il framework delle leve di controllo. Tra tali ricerche empiriche è possibile distinguere alcuni lavori che si sono concentrati prevalentemente sull'utilizzo interattivo e diagnostico del sistema di controllo, da altri che hanno invece considerato il modello nella sua interezza, focalizzando l'attenzione sul rapporto e bilanciamento delle quattro leve di controllo.

Adottando tale classificazione, vengono dunque proposti di seguito alcuni tra gli studi più noti e citati (ad esempio da Bedford (2015) e Arjaliès et al. (2013)) condotti all'interno del framework delle leve di controllo, che hanno contribuito a convalidare e perfezionare il modello teorizzato da Simons.

2.4.1 Gli effetti del sistema di controllo interattivo e diagnostico sulla strategia e sulla performance

Uno dei primi studi all'interno delle framework delle leve di controllo venne condotto da Abernethy & Brownell (1999), all'interno di 63 ospedali pubblici australiani protagonisti, in quegli anni, di un cambiamento strategico verso un maggior orientamento al mercato (strategia esplorativa).

In tale ricerca si dimostrò come il budget, se utilizzato interattivamente, favorisca un miglioramento della performance organizzativa, riducendo gli effetti distruttivi associati al cambiamento strategico. L'utilizzo interattivo del budget incoraggia infatti il continuo dialogo attraverso i diversi livelli gerarchici per tentare di comprendere il motivo degli eventuali scostamenti rilevati e definire i conseguenti comportamenti ed azioni da adottare per correggere tali varianze. Il sistema di budget utilizzato interattivamente diventa dunque, un "database" che facilita l'apprendimento organizzativo e, anche se più costoso in termini di attenzione e interazione richiesta rispetto ad un sistema diagnostico, si conferma uno strumento fondamentale per la gestione delle incertezze strategiche.

Altra ricerca molto citata (ad esempio da Mundy, 2010 e Bedford, 2015) nell'ambito delle leve di controllo venne condotta da Bisbe e Otley (2004) con lo scopo di rendere meno ambigua l'intuizione di Simons (1995) secondo cui un utilizzo interattivo del sistema di controllo manageriale favorisce la ricerca di nuove opportunità e la nascita di strategie emergenti, incoraggiando in tal modo l'innovazione. Tale affermazione infatti, non chiarisce se l'utilizzo di un sistema di controllo interattivo renda le organizzazioni più innovative o se tale sistema contribuisca, nelle imprese innovative, a raggiungere performance di successo. Con lo scopo di risolvere tale ambiguità, Bisbe e Otley indagarono la relazione tra sistema di controllo manageriale, innovazione di prodotto e performance all'interno di 120 imprese manifatturiere spagnole di medie dimensioni. I risultati di tale ricerca non supportarono innanzitutto l'esistenza di un effetto diretto e indiretto dell'utilizzo del sistema di controllo interattivo rispettivamente sull'innovazione e sulla performance. Dai dati, tuttavia, emerse come l'impatto dell'utilizzo di un sistema di controllo interattivo sull'innovazione di prodotto dipenda dal livello di innovazione stessa: nelle imprese a bassa innovazione i sistemi di controllo interattivo favoriscono l'innovazione stimolando e legittimando le iniziative personali, mentre nelle imprese ad alta innovazione, tali sistemi trattengono l'innovazione, filtrando le diverse opportunità e idee innovative, evitando un inutile spreco di risorse e attenzione.

I risultati della ricerca sostenevano invece come l'uso interattivo del sistema di controllo modera l'impatto dell'innovazione di prodotto sulla performance. Il sistema di controllo interattivo permette infatti al top management di comunicare a tutta l'organizzazione la propria predisposizione alla ricerca, indicando al contempo quali azioni e comportamenti siano ritenuti accettabili e fornendo così le basi per selezionare le opportunità che possono positivamente massimizzare l'impatto dell'innovazione sulla performance. Inoltre, tale sistema di controllo agisce come una "capacità interna integrativa" permettendo, attraverso incontri e riunioni, di accordarsi sulle modalità di risoluzione di problemi imprevisti e multidisciplinari e, attraverso la valutazione collettiva delle alternative e lo sviluppo di un problem solving integrato, di chiarire le decisioni prese per raggiungere l'efficienza di processo e l'efficacia di prodotto, migliorando così l'impatto dell'innovazione sulla performance.

Infine il sistema di controllo interattivo fornisce una leva per affinare e alterare la strategia in risposta ai cambiamenti dell'ambiente esterno: la regolare attenzione alle incertezze strategiche indotta dall'utilizzo interattivo del sistema di controllo rende tale

sistema particolarmente utile nella rifinizione delle nuove idee e nella loro effettiva traduzione in innovazioni.

Il rapporto tra sistema di controllo interattivo e strategia venne studiato anche da Kober et al. (2007) attraverso una ricerca condotta nel PathCentre, un'azienda pubblica australiana che svolge attività di ricerca e fornisce servizi sanitari specializzati, protagonista di un cambiamento strategico in risposta ad una riforma di governo nota come New Public Management.

Tale ricerca durò 5 anni, articolati dai ricercatori in tre diversi periodi che catturavano i principali cambiamenti dell'organizzazione:

- il periodo di pre-formazione: in cui si iniziò a pianificare la riunificazione delle attività fino ad allora svolte da tre diversi enti, all'interno di un'unica organizzazione;
- il periodo di formazione: in cui si definì l'intera struttura organizzativa;
- il periodo di post-formazione: periodo di relativa stabilità.

Innanzitutto i risultati di tale ricerca dimostrarono che l'utilizzo interattivo del sistema di controllo manageriale facilita e favorisce un cambiamento nella strategia.

Prima della formazione del PathCentre, tre enti pubblici cooperavano tra loro per la fornitura di servizi sanitari specializzati, adottando una strategia reattiva, preoccupandosi cioè di minacce e opportunità provenienti dall'ambiente esterno con l'unico scopo di far fronte alle necessità immediate. Tuttavia, l'introduzione nel settore pubblico australiano dei principi fondamentali del New Public Management, che sosteneva l'applicazione di metodi e strumenti generalmente appartenenti al management del settore privato, portò alla formazione di un'unica organizzazione, il PathCentre, e ad un conseguente cambiamento nella direzione strategica perseguita. La strategia difensiva deliberata prevedeva l'erogazione di servizi di alta qualità, assicurandosi al contempo il raggiungimento dell'efficienza di costo. Nuovi sistemi di controllo, quali controlli di costo e di risultato, vennero così introdotti con lo scopo primario di implementare la strategia intenzionale. Ma non solo, i risultati di tali sistemi iniziarono ad essere discussi all'interno di incontri mensili che coinvolgevano i senior manager, i responsabili funzionali e il loro staff. Attraverso il dibattito e il dialogo, iniziò ad emergere in questo

periodo la possibilità di operare in nuovi mercati, attivando così la concorrenza con il settore privato.

L'utilizzo interattivo del sistema di controllo si accentuò poi nel periodo di post formazione, tramite l'introduzione di budget partecipativi, mentre i controlli di costo e di risultato continuavano ad essere effettuati, ma con maggior frequenza e grado di partecipazione.

Inoltre, lo sviluppo di nuovi test effettuato con lo scopo di erogare nuovi servizi e attrarre così nuovi clienti, dimostrano come le opportunità strategiche emerse nel periodo di formazione, quali la concorrenza tra settore privato e settore pubblico e l'entrata in nuovi mercati, si consolidarono ed evolsero fino a divenire principi chiave della nuova strategia perseguita dal PathCentre.

La maggiore interattività del sistema di controllo manageriale permise così all'organizzazione di andare oltre la strategia deliberata, passando dal ricoprire il ruolo di "defender" a quello di "prospector". Attraverso l'incontro e il dialogo infatti, i manager dimostravano la propria predisposizione alla ricerca di nuove soluzioni e opportunità, motivando così i livelli gerarchici inferiori alla sperimentazione di nuove idee e azioni, mostrando all'organizzazione la possibilità di operare in nuovi mercati. Grazie al sistema di controllo interattivo inoltre, i manager delimitarono la ricerca di nuove opportunità ai soli mercati in cui l'organizzazione poteva raggiungere un vantaggio competitivo, trasmettendo ai subordinati maggiore consapevolezza dell'ambiente finanziario ed evitando in tal modo lo spreco di attenzione e risorse economiche.

Il secondo obiettivo della ricerca proponeva invece di dimostrare come il sistema di controllo manageriale sia influenzato nella sua definizione dalle caratteristiche della strategia, verificando dunque come un cambiamento strategico si rispecchi in una modifica del sistema di controllo (Chenhall, 2003).

Questa affermazione venne sostenuta dai risultati della ricerca che evidenziarono un crescente utilizzo di meccanismi di condivisione delle risorse e di controllo burocratico lungo i tre periodi di analisi.

Il periodo di formazione infatti vide la nascita di gruppi di lavoro interdisciplinari tra gli staff appartenenti a diverse divisioni e/o sezioni, che svolgevano attività diverse, ma condividevano il metodo di lavoro. Questi gruppi si originarono con lo scopo di facilitare la condivisione di idee per permettere di raggiungere l'efficienza nei costi, obiettivo principale della strategia deliberata.

Il crescente utilizzo di controlli burocratici evidenzia invece la sempre maggiore necessità di certificare la qualità dei servizi forniti, permettendo in questo modo di differenziarsi dai concorrenti e di attirare nuovi clienti, obiettivi fondamentali della nuova strategia esplorativa.

Complessivamente, tale ricerca dimostra dunque l'esistenza di una relazione bidirezionale tra sistema di controllo manageriale e strategia: se da un lato infatti il sistema di controllo manageriale è influenzato nella sua definizione dalle caratteristiche della strategia in atto e modifica i propri meccanismi in presenza di cambiamenti strategici, d'altra parte un utilizzo interattivo del sistema di controllo favorisce il cambiamento strategico stesso.

Anche lo studio condotto da Henri (2006) all'interno del framework delle leve di controllo, concentra la propria attenzione prevalentemente sul sistema di controllo diagnostico e interattivo, come le ricerche empiriche precedentemente menzionate, ma al contempo si distingue da esse per aver inoltre testato gli effetti della tensione dinamica presente tra queste leve sulla performance organizzativa.

Henri condusse la propria ricerca all'interno della prospettiva delle risorse, individuando 4 capacità organizzative (innovatività, apprendimento organizzativo, orientamento al mercato, imprenditorialità) ritenute fondamentali per il raggiungimento del vantaggio competitivo.

I risultati di tale ricerca dimostrarono che un utilizzo interattivo del sistema di misurazione della performance promuoveva lo sviluppo delle suddette capacità organizzative. Focalizzando l'attenzione organizzativa sulle priorità strategiche e stimolando il dibattito, il sistema di misurazione della performance, particolare sistema di controllo indagato da Henri, contribuiva al processo di creazione e diffusione della conoscenza, nonché incentivava la collaborazione lungo tutta l'organizzazione. L'utilizzo diagnostico di tale sistema invece, esercitava una pressione negativa nelle capacità organizzative indagate. Tradizionalmente associato all'uso di strumenti di controllo sofisticati e alla presenza di canali di comunicazione altamente strutturati, l'utilizzo diagnostico del sistema di controllo impone vincoli e limiti disincentivando l'assunzione del rischio, e rinforzando l'esistente linea gerarchica di autorità e responsabilità, minando così il commitment dei subordinati.

Tuttavia, se il sistema di controllo diagnostico viene utilizzato congiuntamente con il sistema di controllo interattivo, si genera una tensione dinamica tra le leve di controllo

che, in determinati contesti, impatta positivamente sulle capacità organizzative e sulla performance.

Henri infatti osservò come le aziende che affrontano un'alta incertezza ambientale e con un sistema di valori molto flessibile, sembrano beneficiare di tale tensione dinamica. In un contesto di alto cambiamento e intensa competizione infatti le capacità organizzative devono essere stimolate senza trascurare l'attenzione ai risultati, supportate dalla presenza di valori flessibili che favoriscono il libero flusso delle informazioni. Le imprese che affrontano una bassa incertezza ambientale invece sono negativamente influenzate da tale tensione, che disturba le routine organizzative, composte da procedure, regole e processi interni stabili e ben noti a tutta l'organizzazione. In un ambiente più stabile infatti, le capacità indagate da Henri sono meno cruciali per il successo organizzativo, mentre assume particolare valore l'abilità di mantenere una certa stabilità organizzativa, garantita da una comunicazione verticale e da un ristretto flusso informativo.

Dallo studio di Henri (2006) emerge dunque come sistema di controllo interattivo e sistema di controllo diagnostico siano tra loro complementari, generando una tensione dinamica che favorisce lo sviluppo delle capacità organizzative, impattando, in determinati contesti, positivamente sulla performance organizzativa. Tale ricerca tuttavia non chiarisce se e come le diverse leve di controllo si influenzano tra loro e non dedica particolare attenzione all'influenza esercitata da altre due importanti leve di controllo: il sistema di credo e il sistema di limite.

2.4.2 Le 4 leve in azione: tensione dinamica e bilanciamento

A fianco alle ricerche precedentemente menzionate, altri studi empirici vennero condotti considerando il modello delle leve di controllo nella sua interezza, indagando inoltre non solo come le diverse leve influenzano la strategia e la performance, ma anche come queste si combinano, bilanciandosi tra loro.

Particolare attenzione ai sistemi di credo e di limite venne dedicata da Marginson (2002) all'interno di una ricerca condotta in un'azienda inglese di telecomunicazioni, il quale giunse a dimostrare l'importanza del sistema di credo nel cercare di mantenere una coerenza organizzativa di fronte alla crescente complessità e incertezza strategica. Tale sistema infatti influenza lo sviluppo di nuove idee e iniziative all'interno dell'organizzazione, favorendo la generazione di strategie emergenti e stimolando il

cambiamento strategico necessario per affrontare la turbolenza ambientale. Il sistema di limite invece è fondamentale per motivare la ricerca di nuove opportunità all'interno dei vincoli da esso individuati, evitando in tal modo lo spreco di risorse e attenzione.

Una maggiore attenzione all'interazione tra le diverse leve di controllo emerge invece nella ricerca di Tuomela (2005) il quale dimostrò come l'utilizzo interattivo e diagnostico del sistema di misurazione della performance strategica impatta sui sistemi di limite e di credo.

Il sistema di misurazione della performance infatti può essere utilizzato in modo diagnostico per segnalare il raggiungimento degli obiettivi intenzionali, prefissati focalizzando l'attenzione sulle variabili critiche di performance. La selezione di adeguati sistemi di misurazione inoltre, che si sostanzia nella scelta di misure e obiettivi in linea con la strategia intenzionale, nonché coerenti con i valori e i vincoli imposti, permette di rafforzare i sistemi di limite e di credo. L'utilizzo interattivo del sistema di controllo tuttavia, favorendo l'identificazione di nuove strategie, comporta la necessità di riformare i sistemi di controllo esistenti mettendo spesso in discussione le assunzioni sul sistema di limite e di credo alla base dell'organizzazione.

Widener (2007) testò invece come le diverse leve di controllo operano insieme per gestire il rischio e l'incertezza strategica, favorendo l'attenzione e l'apprendimento organizzativo e agendo positivamente sulla performance. In particolare, Widener dimostrò la forte correlazione presente tra le diverse leve di controllo, rilevando come il sistema di controllo interattivo influenza i sistema di controllo diagnostico e il sistema di limite, mentre il sistema di credo influenza tutte le altre leve di controllo. Tale interdipendenza nasce dalla necessità di controbilanciare il messaggio motivazionale e lo slancio all'innovazione indotta dai sistemi di credo e di controllo interattivo, con i vincoli e gli obiettivi imposti dai sistemi di limite e di controllo diagnostico, sottolineando così l'importanza di considerare tutta le leve di controllo nella progettazione del sistema di controllo manageriale.

Inoltre Widener dimostrò come la strategia rappresenti un fattore determinante nella definizione del ruolo del controllo all'interno dell'organizzazione. Indagando diverse tipologie di rischio e incertezza strategica, i risultati della ricerca evidenziano un maggior utilizzo del sistema di controllo diagnostico in presenza di un'incertezza di tipo "operativo", generata ad esempio dall'innovazione di prodotto, mentre la presenza di

un'incertezza di tipo "competitivo", dovuta ad esempio all'entrata nel mercato di un nuovo competitor, incentiva l'utilizzo di un sistema di controllo interattivo per analizzare e monitorare l'ambiente esterno.

In base dunque alla tipologia di rischio e incertezza strategica che l'impresa deve affrontare, il sistema di controllo si focalizza sull'utilizzo di una particolare leva di controllo, senza tuttavia negare l'importanza di un uso congiunto di tutte le leve per favorire la formazione e l'implementazione della strategia: mentre i sistemi di credo e di limite contrastano la formazione di comportamenti non desiderabili, il sistema di controllo diagnostico facilita, attraverso i report, il processo informativo e il sistema di controllo interattivo, stimola il dialogo e la nascita di nuove soluzioni.

Dai risultati della ricerca emerge inoltre come l'intero sistema di controllo favorisca l'apprendimento organizzativo, sottolineando ancora una volta l'importanza di considerare tutte le diverse leve di controllo nella progettazione del sistema manageriale. Il sistema di controllo interattivo infatti non influenza da solo la propensione all'apprendimento organizzativo, ma attraverso i processi formali e strutturati caratteristici del sistema di controllo diagnostico, che segnalando la presenza di eventuali scostamenti dalla performance obiettivo, costituiscono la base per la sperimentazione di nuove idee e azioni.

Il sistema di controllo favorisce inoltre una gestione efficiente dell'attenzione manageriale. Gli alti costi del sistema di controllo interattivo in termini di attenzione richiesta sono infatti controbilanciati dalla presenza di sistemi di controllo di credo, di limite e diagnostici che concentrandosi su aspetti più routinari della gestione strategica, permettono di preservare l'attenzione manageriale.

Infine, i risultati di tale ricerca dimostrano come il sistema di controllo non eserciti un'influenza diretta sulla performance, ma un effetto mediato dall'apprendimento e dall'attenzione organizzativa favoriti dal sistema stesso.

Particolare attenzione al bilanciamento delle leve di controllo viene invece dedicata nella ricerca di Mundy (2010) condotta all'interno di un'organizzazione operante nel settore dei servizi finanziari. Tale studio sottolinea l'importanza di equilibrare la funzione più tipicamente di "controllo", che si rispecchia nell'efficienza, nella formalizzazione e nel raggiungimento degli obiettivi di breve periodo, e la funzione di "autorizzazione" del sistema di controllo manageriale, che si sostanzia in una maggiore spontaneità, trasparenza, condivisione di informazioni e intraprendenza. Un'eccessiva focalizzazione

sul sistema di controllo interattivo può infatti destabilizzare l'organizzazione generando cambiamenti continui e impedendo agli individui di svolgere le proprie attività, mentre un suo scarso utilizzo rischia di non incentivare la formazione di un dialogo costruttivo. Allo stesso modo, un utilizzo eccessivo del sistema di controllo diagnostico può inibire l'innovazione e la creatività, mentre un suo sottoutilizzo può condurre alla mancanza di obiettivi ben definiti. Un mancato bilanciamento delle diverse leve di controllo comporta dunque conseguenze negative per l'intera organizzazione, impedendo la formazione di una tensione dinamica tra le leve che permette di gestire forze strategiche e organizzative contrapposte.

I risultati della ricerca dimostrano, tuttavia, come la capacità di bilanciare i diversi utilizzi del sistema di controllo manageriale da parte dell'organizzazione sia influenzata da alcuni fattori.

Il primo fattore individuato è la “consistenza interna” che gioca un ruolo fondamentale nel bilanciamento delle diverse leve di controllo, garantendo che gli individui ricevano messaggi chiari e coerenti sugli imperativi e priorità organizzative. La “progressione logica” invece cattura l'ordine con cui le leve vengono utilizzate e viene condizionata dalla capacità di una o più leve di influenzare l'utilizzo delle leve rimanenti, indipendentemente dalle specifiche circostanze organizzative, nonché dalla presenza di modelli di utilizzo delle leve radicati nella storia dell'organizzazione.

Come dimostrano i dati empirici, una corretta progressione logica è di cruciale importanza per l'effettivo funzionamento del sistema di controllo. Così, ad esempio, come avviene nell'organizzazione studiata da Mundy, l'utilizzo del sistema di credito per promuovere l'outsourcing di alcune attività risulta problematico se non è stato precedentemente attuato un processo di interazione per dibattere e identificare soluzioni alternative.

Altro fattore che mina la capacità di bilanciare le diverse leve di controllo è la “soppressione” che si verifica quando il management fallisce nell'utilizzare una particolare leva di controllo. Nonostante tale soppressione venga spesso individuata da parte del management stesso, l'impossibilità di evitare che questo si verifichi deriva dalla presenza di complessità e pressioni organizzative, che combinate alla razionalità limitata dei manager, impediscono loro di effettuare le scelte ottimali.

Infine, un ruolo cruciale viene rivestito dal sistema di controllo interattivo nel creare e mantenere un equilibrio tra le restanti leve di controllo. Tale sistema infatti favorisce un flusso informativo in tutte le direzioni, permettendo al manager di integrare le

informazioni generate a livello di business e funzionale con le opportunità strategiche rilevate, ma può al contempo destabilizzare l'organizzazione mettendo in discussione le assunzioni alla base del suo modello operativo, minacciando la stabilità della visione fino ad allora fornita dal sistema di credo.

L'influenza di una pluralità di fattori organizzativi e individuali, rende inoltre l'utilizzo del sistema di controllo interattivo una capacità unica per ogni organizzazione, che, come dimostrato dallo studio di Mundy, risulta spesso difficile da gestire e modificare.

Da tale ricerca, dunque emerge l'importanza di un adeguato bilanciamento tra le leve di controllo, abilità che il management deve sviluppare per evitare l'eccessiva focalizzazione su una singola leva di controllo, a scapito delle altre, che può avere conseguenze negative per la performance dell'organizzazione, distogliendo l'attenzione dal raggiungimento degli obiettivi prefissati e via via emergenti.

In conclusione, i lavori citati dimostrano la grande risonanza del pensiero di Simons all'interno degli studi sul sistema di controllo manageriale, che tutt'oggi si avvalgono del framework delle leve di controllo. Il modello di Simons nonché gli altri studi citati rappresentano infatti un contesto e punto di partenza anche per diversi lavori recenti. Tra questi si ricordi la ricerca empirica condotta da Arjaliès et al. (2013), con lo scopo di comprendere il ruolo del sistema di controllo manageriale nell'implementazione e formazione della strategia di responsabilità sociale d'impresa, in cui emerge l'importanza dell'utilizzo combinato delle leve di controllo per rispondere alle richieste esterne e sfruttare le opportunità strategiche. Altro studio molto attuale viene condotto da Bedford (2015) con l'obiettivo di indagare come l'utilizzo delle leve di controllo varia in corrispondenza dalla tipologia di innovazione perseguita, sottolineando al contempo l'importanza del bilanciamento delle leve per favorire il miglioramento della performance organizzativa.

Le ricerche empiriche finora condotte all'interno del framework delle leve di controllo contribuiscono dunque innanzitutto a dimostrare l'utilità del sistema di controllo manageriale non solo per l'implementazione della strategia, ma anche per la sua formazione. Di fronte infatti a minacce e opportunità emergenti, provenienti dall'ambiente esterno, diventa cruciale l'utilizzo di un sistema di controllo che ponga l'attenzione sulle incertezze strategiche e favorisca lo sviluppo di nuove idee e strategie, permettendo all'organizzazione di rispondere prontamente ai cambiamenti esterni e di collocarsi così nella giusta direzione per il raggiungimento del successo.

D'altra parte, affinché il sistema di controllo manageriale possa impattare positivamente sulla performance, evitando che l'innovazione e la sperimentazione indotte dal sistema di credo e di controllo interattivo si traducano in una completa mancanza di controllo, è necessario effettuare un corretto bilanciamento delle leve di controllo. In tal modo infatti, il sistema di controllo è in grado di governare forze organizzative contrapposte, trasformando la tensione tra opportunità illimitate e attenzione limitata, strategia emergente e strategia intenzionale, innovazione creativa e conseguimento degli obiettivi in crescita proficua.

Conclusioni

Il continuo emergere di nuove opportunità e minacce nell'ambiente in cui l'impresa opera, rende necessaria una costante attenzione dell'organizzazione non solo alle variabili chiave di performance, individuate in sede di formulazione della strategia intenzionale, ma anche alle incertezze strategiche che potrebbero minacciare o invalidare la strategia in atto.

Per poter dunque assicurare l'implementazione della strategia deliberata, ma al contempo, cogliere le opportunità di innovazione provenienti dall'ambiente esterno, il sistema di controllo manageriale deve diagnosticare la presenza di eventuali scostamenti della performance realizzata rispetto agli obiettivi predefiniti, ma allo stesso tempo, stimolare l'ideazione, realizzazione e valutazione di strategie emergenti mediante un uso interattivo degli strumenti di controllo.

Forze contrapposte generate dalla tensione organizzativa presente all'interno dell'azienda tra breve e lungo periodo, tra opportunità illimitate e attenzione limitata, tra strategia intenzionale e strategia spontanea, tra sistemi di credo e sistemi di limite (Simons, 1995), si compensano ed equilibrano all'interno di un sistema di controllo manageriale integrato e multidimensionale, che responsabilizzando e coinvolgendo i membri dell'organizzazione, stimola l'innovazione e la sperimentazione, senza che questa si traduca in una mancanza di controllo.

Il sistema di controllo manageriale si presenta così in tutta la sua ampiezza e nelle sue varie dimensioni, perché oltre ad includere forme di controllo tradizionale, deve assolvere compiti, funzioni e scopi assai più vasti e complessi: dall'orientamento dell'azienda alla creazione di valore fino all'azione di stimolo dei soggetti verso comportamenti in linea con gli obiettivi strategici e operativi definiti e di volta in volta emergenti.

Fondamentale strumento per supportare la direzione aziendale nella guida dell'impresa, un sistema di controllo manageriale integrato e unitario rappresenta comunque un elemento necessario ma non sufficiente per garantire il corretto andamento della gestione. Le qualità manageriali, la disponibilità di risorse finanziarie e il possesso di tecnologie all'avanguardia, sono altri elementi a cui nemmeno il più efficace ed efficiente sistema di controllo manageriale può sostituirsi, che devono essere presenti all'interno dell'azienda per permettere il conseguimento di risultati di successo.

Numero di parole: 14200

Bibliografia

Abernethy, M. A., Brownell, P., 1999. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 189-204.

Anthony, R. N., 1965. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard University Press.

Anthony, R.N., et al., 2005. *Sistemi di controllo*. 2°ed. Milano: McGraw-Hill.

Arcari, A., 2014. *Programmazione e controllo*. 2°ed. Milano: McGraw-Hill Education.

Arjaliès, D-L., Mundy, J., 2013. The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective. *Management, Accounting, Research*, 24, 284-300.

Azzone, G., 2006. *Sistemi di controllo di gestione. Metodi, strumenti e applicazioni*. Milano: Etas.

Bedford, D. S., 2015. Management control systems across different modes of innovation: implications for firm performance. *Management Accounting Research*, in stampa.

Bergamin Barbato, M., 1991. *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*. Torino: Utet.

Bisbe, J., Otley, D., 2004. The effects of the interactive use of management control system on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.

Bordignon, M., 2008. *Il controllo di gestione. Strumenti, evoluzione, esigenze e potenzialità*. Milano: Le Fonti.

Brunetti, G., 1999. *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. 9°ed. Milano: FrancoAngeli.

Brusa, L., 2000. *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*. Milano: Giuffrè.

Bubbio, A., 2000. Balanced scorecard e controllo strategico: le relazioni. *Amministrazione e finanza oro*, 11, 11-29.

Bubbio, A., 2002. Controllo strategico e balanced scorecard. *Amministrazione e finanza oro*, 13, 11-24.

Bubbio, A., 2012. Il controllo di gestione che si dovrebbe fare ma non si fa. *Sviluppo&Organizzazione*, 247, 28-38.

Chenhall, R.H., 2003. Management control systems design within its organizational context: finding from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.

Ferraris Franceschi, R., a cura di., 2010. *Sistema di pianificazione e controllo*. Torino: G. Giappichelli.

Henri, J-F., 2006. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*. 31, 529-558.

Hofer, C. W., Schendel, D., 1978. Strategy formulation: analytical concepts. Minnesota: West Publishing; tr. it.: *La formulazione della strategia aziendale*, Milano: Franco Angeli Editore, 1984.

Kober, R., Ng, J. e Paul, B. J., 2007. The interrelationship between management control mechanism and strategy. *Management Accounting Research*, 18, 425-452.

Langfield-Smith, K., 1997. Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 207-232.

Langfield-Smith, K., 2007. A review of quantitative research in management control systems and strategy. In: C. S. Chapman, A. G. Hopwood e M. D. Shields, a cura di. *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, Vol. 2, pp. 753-783.

Lorange, P., 1977. *Strategic control: a framework for effective response to environmental change*. 20th Anniversary Publication of Imede.

Malmi, T., Brown, D. A., 2008. Management control system as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300.

Marginson, D. E. W., 2002. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal*, 23, 1091-1031.

Miles, R.E., Snow, C.C, 1978. *Organizational strategy, structure and process*. In: Daft, L.R., 2004. *Organizzazione aziendale*. 2° ed. Milano: Apogeo, pp.58-59.

Mintzberg, H., 1987a. Five P's for strategy. *California Management Review*. 30, 1-24.

Mintzberg, H., 1987b. Crafting strategy. *Harvard Business Review*, 65, 66-75.

Mundy, J., 2010. Creating a dynamic tension through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 499-523.

Porter, M. E., 1980. *Competitive strategy*. New York: The Free Press; tr. it.: *La strategia competitiva: analisi per le decisioni*, 2° ed. Bologna: Compositori, 1997.

Ricciardi, A., 2007. L'evoluzione degli studi di strategia. In: G. Fabbriani, A. Montrone, *Economia aziendale: aspetti evolutivi, letture e casi aziendali*, Volume II. Milano: Franco Angeli.

Sicca, L., 2001. *La gestione strategica dell'impresa*. 2° ed. Padova: Cedam.

Simons, R., 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 127-143.

Simons, R., 1995. Levers of control. How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Harvard Business School Press; tr. it. : *Leve di controllo: i nuovi sistemi per guidare le imprese*, Milano, FrancoAngeli, 1996.

Simons, R., 2000. *Performance measurement & control system for implementing strategy*. Upper Saddle River: Prentice Hall.

Tuomela, T-S., 2005. The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16, 293-320.

Widener, S. K., 2007. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 757-788.