



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

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"IL FUNZIONAMENTO DEI MECCANISMI DI CONTROLLO DI
GESTIONE: ALCUNE RIFLESSIONI DELLA LETTERATURA "**

RELATORE:

CH.MO/A PROF. PASSETTI EMILIO

LAUREANDO: GASPARINI NICOLA

MATRICOLA N. 2001259

ANNO ACCADEMICO 2022 – 2023

Dichiaro di aver preso visione del “Regolamento antiplagio” approvato dal Consiglio del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali e, consapevole delle conseguenze derivanti da dichiarazioni mendaci, dichiaro che il presente lavoro non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Dichiaro inoltre che tutte le fonti utilizzate per la realizzazione del presente lavoro, inclusi i materiali digitali, sono state correttamente citate nel corpo del testo e nella sezione ‘Riferimenti bibliografici’.

I hereby declare that I have read and understood the “Anti-plagiarism rules and regulations” approved by the Council of the Department of Economics and Management and I am aware of the consequences of making false statements. I declare that this piece of work has not been previously submitted – either fully or partially – for fulfilling the requirements of an academic degree, whether in Italy or abroad. Furthermore, I declare that the references used for this work – including the digital materials – have been appropriately cited and acknowledged in the text and in the section ‘References’.

Firma (signature) 

*A mio nonno Elvio e mio zio Ivano
che tifano per me.
A mia zia Federica per l'eccezionale supporto.*

SOMMARIO

INTRODUZIONE.....	1
Capitolo 1 - CONTROLLO DI GESTIONE.....	3
1.1 Definizione.....	3
1.2 Elementi fondamentali per il controllo di gestione.....	5
1.2.1 Sistema informativo.....	5
1.2.2 Centri di responsabilità.....	6
1.3 Le fasi e gli strumenti del controllo di gestione.....	8
1.3.1 Pianificazione e programmazione.....	8
1.3.2 Budgeting.....	10
1.3.3 Controllo.....	12
1.3.4 L'analisi degli scostamenti.....	14
1.3.5 Sistema di reporting.....	15
1.4 Vantaggi e svantaggi.....	15
Capitolo 2 - SISTEMI E PACCHETTI DI CONTROLLO DI GESTIONE.....	17
2.1 Prospettiva di sistema basata sulla teoria della complementarità.....	17
2.2 Prospettiva di pacchetto basata sulla teoria della configurazione.....	20
Capitolo 3 - INTERDIPENDENZA E FORME CAUSALI.....	25
3.1 Ruolo dell'interdipendenza nel controllo di gestione.....	25
3.2 Forme causali e gli effetti.....	27
3.2.1 Effetti complementari.....	27
3.2.2 Effetti sostitutivi.....	28
CONCLUSIONI.....	31
BIBLIOGRAFIA.....	32

INTRODUZIONE

L'articolo "*Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations*" di David S. Bedford (2020) esamina una serie di argomenti sia concettuali che empirici riguardanti la comprensione delle combinazioni di pratiche di controllo di gestione. In questo elaborato sono stati estrapolati alcuni concetti dall'articolo di Bedford (2020) che al giorno d'oggi sono scarsamente presi in considerazione soprattutto dalle PMI ma che in realtà sono fondamentali per poter gestire un'azienda con consapevolezza, migliorandone il controllo, le potenzialità e massimizzando l'efficienza.

Il primo capitolo descrive il controllo di gestione, partendo dalla definizione vengono eviscerati alcuni degli elementi fondamentali come il sistema informativo e i centri di responsabilità, successivamente vengono descritte le fasi del controllo di gestione che comprendono la fase di pianificazione, programmazione e quella del controllo che si suddivide in antecedente, concomitante e susseguente. Queste fasi sono ugualmente importanti e strettamente collegate poiché senza l'una, l'altra perde di significato. Inoltre, vengono esaminati alcuni strumenti necessari per il controllo di gestione come il budgeting, ovvero l'output della fase di pianificazione e programmazione, l'analisi degli scostamenti, che verifica se l'andamento dell'azienda è in linea con gli obiettivi e il sistema di reporting, il quale deve analizzare ed elaborare le informazioni necessarie per creare dei report utili al top management per prendere decisioni consapevoli.

Il secondo capitolo è decisamente più teorico e prendendo spunto dalla teoria vengono analizzate due prospettive teoricamente differenti, quella di sistema che è legata alla teoria della complementarità e quella di pacchetto che è basata alla teoria della configurazione.

Queste due prospettive secondo la letteratura sono distinte ma analizzandole si può evincere che sono ampiamente compatibili poiché entrambe si basano sul concetto dell'interdipendenza.

Il terzo capitolo introduce il ruolo dell'interdipendenza nel controllo di gestione, poiché se le pratiche di controllo sono interdipendenti allora esserne consapevoli aiuta a prendere delle decisioni più efficienti ed efficaci, limitando gli effetti indesiderati. Queste interdipendenze sorgono da meccanismi causali che possono essere positivi se i loro effetti sono complementari oppure negativi se gli effetti sono sostitutivi, inoltre, in questo capitolo sono state analizzate le forme causali che generano questi effetti.

Capitolo 1 - CONTROLLO DI GESTIONE

1.1 Definizione

Definire nella sua completezza il controllo di gestione è molto complicato poiché si tratta di un argomento molto ampio e altrettanto interdisciplinare siccome comprende molti aspetti di un'azienda o di un ente pubblico.

Di seguito ci sono varie citazioni interessanti che mettono in luce vari aspetti dell'argomento:

“Il controllo di gestione si occupa di un sistema direzionale che le aziende adottano per rendere più razionale e consapevole la propria gestione, e in particolare per:

- 1. Guidare le scelte dei manager ai vari livelli organizzativi verso gli obiettivi prestabiliti;*
- 2. Responsabilizzare i manager stessi sui risultati conseguiti.”¹*

“Il controllo di gestione è un insieme di tecniche e strumenti necessari per la pianificazione e controllo dell'andamento aziendale e per aiutare il management a fissare obiettivi e a raggiungerli in tutte le aree aziendali. Queste tecniche aiutano a progettare strategie e prendere decisioni che riguardano il presente e il futuro dell'Azienda specialmente nelle attività di vendita e produzione, con lo scopo di migliorare la competitività, le quote di mercato, e i risultati economici e finanziari.”²

In un'ottica più generale il controllo di gestione è una funzione aziendale che si occupa di pianificare, monitorare, valutare e guidare le attività di un'organizzazione verso il raggiungimento degli obiettivi prefissati; questa disciplina è essenziale per garantire che l'azienda operi in modo efficiente ed efficace, massimizzando i risultati e riducendo i rischi mediante dei processi con i quali i responsabili aziendali monitorano e gestiscono le operazioni, le risorse e le performance aziendali, attraverso l'utilizzo di sistemi di controllo e di analisi dei dati. Il controllo di gestione è fondamentale perché fornisce informazioni preziose per prendere decisioni informate e il più tempestive possibili, individuare aree di miglioramento e correggere eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi.

¹ L. Brusa “Sistemi manageriali di programmazione e controllo”, Giuffrè, 2000 pag. 1

⁴ <http://controllogestionestrategico.it/controllo-di-gestione/>

Le attività principali del controllo di gestione includono la pianificazione e la definizione di obiettivi, la raccolta e l'analisi di dati e indicatori di performance, la preparazione di report periodici, la valutazione delle prestazioni e la correzione delle deviazioni tramite azioni correttive e strategie di miglioramento. Questo meccanismo operativo si concentra su aspetti finanziari e non finanziari dell'azienda e coinvolge tutti i livelli gerarchici, dal management di vertice fino agli operatori a livello operativo. La sua implementazione efficace può portare a una maggiore trasparenza, allineamento degli obiettivi, responsabilizzazione e una migliore performance complessiva dell'organizzazione.

Questa funzione aziendale sta diventando sempre più importante e necessaria per le aziende e per i manager che le guidano poiché le aziende stanno diventando sempre più complesse e i mercati sempre più saturi e competitivi, di conseguenza deve essere gestita con consapevolezza, con una visione globale e con in possesso di informazioni chiare e più dettagliate possibili in modo da dare la possibilità ai manager di prendere, con tempestività, le decisioni più ottimali possibili date le informazioni in loro possesso, inoltre, è fondamentale anche per controllare che le previsioni effettuate vengano rispettate. Talvolta però, soprattutto nelle piccole e medie imprese, la funzione del controllo di gestione viene sottovalutata e gli imprenditori utilizzano limitatamente i dati prodotti dai sistemi di controllo di gestione e si focalizzano principalmente sugli aspetti contabili trascurando la maggior parte delle altre informazioni che vengono prodotte da un'ottima pianificazione e un efficiente controllo di gestione con la conseguenza di una visione distopica della reale situazione aziendale che può portare a delle decisioni non ottimali per l'azienda, con conseguenze che possono essere disastrose.

Questa disfunzione è un ritardo culturale tipico dell'Italia che purtroppo si ritrova, sotto questo punto di vista, qualche anno in ritardo rispetto a Inghilterra, Francia, Germania e USA.

1.2 Elementi fondamentali per il controllo di gestione

Alla base di un controllo di gestione efficiente ed efficace ci deve essere un buon sistema informativo e una suddivisione ottimale delle responsabilità.

1.2.1 Sistema informativo

Un sistema informativo funzionante e dinamico è essenziale per prendere decisioni informate e basate sui dati, per migliorare l'efficienza operativa, per valutare il progresso verso gli obiettivi e per ottimizzare le prestazioni complessive dell'azienda; il quale è un insieme di tecnologie, procedure, strumenti e risorse che vengono utilizzate per raccogliere, elaborare, analizzare e distribuire informazioni rilevanti ai vari processi di pianificazione e controllo.

Questo sistema svolge un ruolo cruciale nel fornire dati accurati e tempestivi, supportando i manager e i responsabili decisionali nelle attività di monitoraggio, valutazione e gestione delle prestazioni aziendali. Un ottimo sistema informativo è caratterizzato dalla raccolta di tutti i dati riguardanti le entrate, i costi, le risorse, le prestazioni di vendita, i KPI e molti altri, i quali provengono da diverse fonti all'interno dell'azienda, come i sistemi contabili, i sistemi di gestione delle risorse umane, i sistemi di produzione e le vendite.

Il sistema informativo deve essere poi in grado di elaborare e integrare i dati per attribuirgli un significato e per creare un quadro completo delle prestazioni aziendali. Questa fase include l'aggregazione dei dati, il calcolo di indicatori di performance e il consolidamento delle informazioni da diverse fonti.

Successivamente all'elaborazione dei dati si passa all'analisi poiché il sistema informativo deve fornire strumenti e capacità di analisi per esaminare i dati e identificare tendenze, correlazioni e relazioni tra diverse variabili. L'analisi dei dati è essenziale per comprendere le prestazioni aziendali e per individuare opportunità di miglioramento o problemi da affrontare.

Infine, il sistema informativo genera report periodici o su richiesta che presentano i risultati delle analisi e le prestazioni aziendali in modo chiaro e comprensibile. Questi report possono includere grafici, tabelle, indicatori chiave di performance (KPI) oppure possono essere delle dashboards o delle visualizzazioni interattive per consentire ai manager di accedere rapidamente e facilmente alle informazioni critiche.

Questi strumenti aiutano a monitorare le prestazioni in tempo reale, a identificare rapidamente eventuali scostamenti o problemi e soprattutto aiutano i responsabili a prendere le decisioni.

Un ultimo aspetto non da sottovalutare è garantire la sicurezza e la protezione dei dati aziendali sensibili e confidenziali, proteggendoli da accessi non autorizzati e da potenziali minacce informatiche che un buon sistema informativo deve garantire.

1.2.2 Centri di responsabilità

Concentrandoci ora sulla suddivisione delle responsabilità che vengono raggruppate in centri di responsabilità ovvero unità organizzative o reparti all'interno di un'azienda che vengono considerati responsabili delle prestazioni relative a determinati obiettivi o attività. Questi centri di responsabilità vengono utilizzati per assegnare responsabilità specifiche ai manager e ai dipendenti e per valutare le prestazioni delle diverse unità aziendali.

La suddivisione dei centri di responsabilità più comune è:

- I centri di costo: questi centri di responsabilità sono i più diffusi e i responsabili sono i capireparto o i manager che hanno come obiettivo l'efficientamento dei costi. Sono suddivisi in due sottogruppi: i costi standard e i costi discrezionali; i primi sono caratterizzati da costi parametrici e sono presenti nella produzione delle aziende (sia produzioni in serie che a flusso continuo) questi costi possono essere variabili o fissi ed essendo parametrici il controllo su di essi è maggiore. I costi discrezionali avendo una natura discrezionale e non parametrica sono difficili da controllare, solitamente nelle aziende, per questa tipologia di costi viene utilizzato il parametro di controllo dello stanziamento complessivo, ovvero si attribuisce ad ogni tipo di costo un tetto massimo da non sfiorare durante l'anno, in linea con i budget prestabiliti. I costi discrezionali possono essere ad esempio costi di amministrazione, costi di organizzazione e i costi di segreteria, vengono sostenuti principalmente per le funzioni di staff.
- I centri di ricavo: solitamente questi centri di responsabilità corrispondono alle unità commerciali dell'azienda, inoltre i direttori commerciali o i direttori dei punti vendita sono i manager responsabili di questi centri di ricavo. Questo centro di responsabilità è un po' particolare perché, al contrario dei centri di costo, non dipende esclusivamente dall'unità di appartenenza poiché il manager responsabile focalizzandosi pienamente sulla massimizzazione delle vendite e sull'aumento del fatturato delle varie unità potrebbe portare ad un aumento dei costi determinato dalla massimizzazione del profitto di una specifica area geografica o di un prodotto. Di conseguenza i manager responsabili non hanno il mero compito di aumentare i ricavi ma devono migliorare l'efficacia commerciale dell'unità e quindi i volumi di vendita, i ricavi controllabili e i margini lordi di contribuzione, inoltre sono responsabili anche per i costi variabili legati ai volumi di vendita dell'unità e tutti gli altri costi legati all'unità commerciale.

- I centri di profitto: al responsabile di questi centri viene attribuito, dal top management, un obiettivo in termini di risultato economico da conseguire durante l'anno, per risultato economico si intende un livello di profitto da raggiungere. Di conseguenza il manager responsabile deve controllare sia i ricavi generati dalle vendite che dei costi sostenuti per produrre i beni. Il manager del centro di profitto può essere valutato con due differenti modalità: in base al margine di profitto generato dal reparto o dall'unità organizzativa o in base agli scostamenti fra i risultati ottenuti e l'obiettivo prefissato.
- I centri di investimento: i manager di questi centri di responsabilità oltre a controllare le entrate e le spese devono prendere in considerazione anche gli asset aziendali ed i possibili investimenti e di conseguenza le rendite che questi possono portare all'azienda. L'obiettivo primario dei responsabili è quello di contribuire alla redditività aziendale, massimizzando il rendimento sugli investimenti dell'azienda, inoltre, sono responsabili delle decisioni di investimento e delle attività legate alla gestione di asset aziendali.
- Centro di responsabilità non finanziaria: oltre ai centri di responsabilità finanziaria, ci possono essere anche centri di responsabilità non finanziaria che si concentrano su aspetti quali la qualità del prodotto, la soddisfazione del cliente, l'innovazione e l'efficienza operativa. Questi centri sono responsabili di obiettivi qualitativi che non possono essere misurati direttamente in termini finanziari, ma che sono essenziali per il successo a lungo termine dell'azienda.

La suddivisione dell'organizzazione in centri di responsabilità consente di attribuire responsabilità specifiche, di valutare le prestazioni in modo più accurato e di motivare i manager e i dipendenti a raggiungere gli obiettivi prefissati. Inoltre, questo approccio aiuta a identificare le aree di forza e di debolezza dell'organizzazione e a prendere decisioni mirate per migliorare l'efficienza e l'efficacia complessiva dell'azienda.

I due elementi sopra citati diventano di vitale importanza durante il ciclo annuale del controllo di gestione che si sviluppa in tre fasi e in ognuna di esse ci sono degli strumenti essenziali per svolgere le attività della fase specifica.

1.3 Le fasi e gli strumenti del controllo di gestione

Essendo il controllo di gestione un ciclo continuo di attività ci sono delle fasi fondamentali che l'azienda deve prendere in considerazione per effettuare il controllo di gestione in modo ottimale e per riuscire a monitorare, valutare e guidare le prestazioni aziendali verso il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

1.3.1 Pianificazione e programmazione

La prima fase del controllo di gestione è la pianificazione ovvero quel processo in cui vengono determinati gli obiettivi di medio e lungo periodo che l'azienda deve perseguire e le modalità o linee guida per raggiungerli. Questa fase è fondamentale per definire il piano strategico che l'azienda deve seguire nei prossimi 3-5 anni per il raggiungimento degli obiettivi e di conseguenza, non si limita a prevedere come sarà il bilancio nei prossimi anni; invece, svolge un ruolo attivo nella determinazione di tutte le politiche e le scelte strategiche che il management dovrà prendere per raggiungere gli obiettivi previsti, oltre a determinare le risorse economiche che saranno disponibili per raggiungere questi obiettivi.

Alla base di questa fase c'è l'analisi dell'ambiente esterno che essendo incerto per definizione richiede un'analisi approfondita per cercare di sfruttare al meglio le sue condizioni. Questo processo è articolato in altre fasi come l'analisi degli scenari macroeconomici, la determinazione degli obiettivi di lungo periodo, la definizione delle politiche di comportamento che l'azienda dovrà mantenere, l'analisi della competitività aziendale, la definizione della mission aziendale e la pianificazione operativa ovvero la fase più importante del processo di pianificazione poiché sviluppa il piano operativo (la congiunzione tra i programmi strategici e le politiche di gestione) ovvero quel documento che definisce i programmi e le politiche in termini economici, finanziari e patrimoniali e che è alla base di tutto il processo di programmazione.

Di conseguenza, la pianificazione strategica deve fungere da catalizzatore di tutti i processi aziendali comunicando gli obiettivi di alto livello ai livelli inferiori, dove saranno sviluppati altri obiettivi più specifici in un processo che coinvolge tutti i livelli aziendali.

A seguire un'illustrazione che evidenzia il processo informativo che può essere sviluppato durante questa fase.

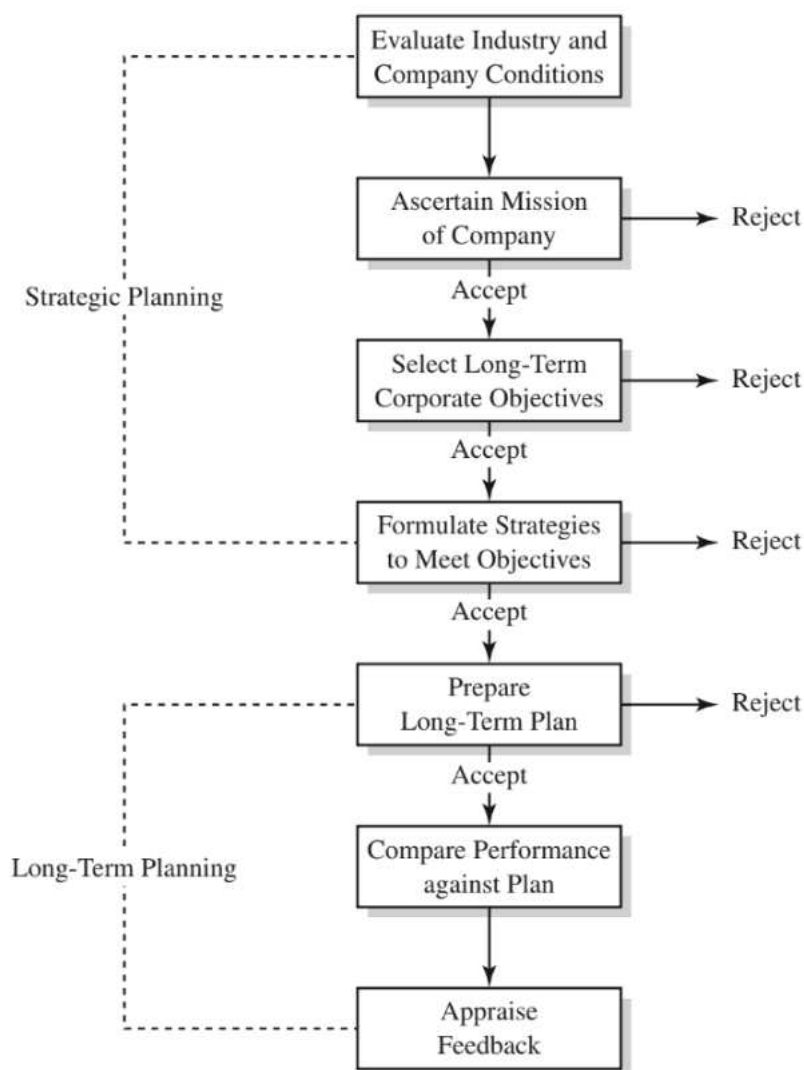


Figura 1: Fasi intermedie nel processo di pianificazione strategica e programmazione

Fonte: Shim, J.K., Siegel, J.G. and Shim, A.I. (2012). *Budgeting basics and beyond*. Hoboken, N.J.: Wiley. p. 32

Un ultimo aspetto da prendere in considerazione è che questa fase è un'operazione non standardizzata che deve essere eseguita con cadenze regolari, poiché la creazione di nuove tattiche potrebbe essere necessaria ogni anno, infatti dipende dall'andamento economico, dalle abitudini dei consumatori e dalla tecnologia in evoluzione. Ogni volta che uno di questi fattori cambia, può essere necessario ridefinire le strategie e i processi aziendali, il che significa che è necessario avviare una nuova pianificazione strategica, inoltre, non può essere pianificata in anticipo perché questi eventi sono imprevedibili e non regolari; pertanto, non è un processo sistematico e non può essere sviluppato in base ad un piano prestabilito.

Se la pianificazione definisce gli obiettivi di medio e lungo periodo la programmazione trasforma questi obiettivi pluriennali in sotto obiettivi annuali che l'azienda deve perseguire.

La programmazione si occupa di tradurre tutte le informazioni della pianificazione strategica le politiche e strategie di breve termine, estrapolando le risorse economico-finanziarie che possono essere utilizzate nel corso dell'anno e che andranno suddivise nelle varie divisioni aziendali. La programmazione, molto più che la pianificazione, mette in comunicazione tutti i livelli gerarchici dell'azienda questo perché le linee gerarchiche più alte comunicano ai responsabili dei livelli inferiori gli obiettivi e le linee guida che l'azienda vuole perseguire mentre le linee gerarchiche inferiori sono a stretto contatto con l'area di pertinenza e di conseguenza sono a conoscenza in modo più approfondito delle problematiche e dei vantaggi della stessa; questo scambio di informazioni è fondamentale per dare ad entrambi i livelli una visione più completa possibile del settore aziendale di interesse.

1.3.2 Budgeting

L'obiettivo principale della fase di programmazione è la redazione dei budget ovvero una previsione annuale di tutti i valori economici, patrimoniali e finanziari dell'azienda. La fase di budgeting collega la pianificazione con la programmazione e definisce i target quantitativi ai quali l'azienda punta ad arrivare nel corso dell'anno per avere una performance in linea con gli obiettivi a medio-lungo termine che si è prefissata nella fase di pianificazione strategica.

Il budget è uno strumento fondamentale per tutto il processo di controllo e la sua redazione può avere due approcci differenti: top-down e bottom up. Nel primo approccio i budget vengono redatti dal top management sulla base dei risultati degli anni precedenti e sulle previsioni, senza però considerare il parere dei vari reparti questo comporta una maggiore velocità e un maggior controllo da parte dei manager su tutto il processo di redazione però allo stesso tempo, senza il parere delle varie divisioni, i budget sono meno realistici e si nota un impegno più basso nell'organizzazione. Con l'approccio bottom-up i vari dipartimenti sono gli artefici della redazione dei rispettivi budget il che comporta un maggior coinvolgimento e, di conseguenza, una maggiore motivazione all'interno di tutta l'organizzazione e dei budget più realistici siccome sono stati redatti dai dipartimenti stessi. Gli aspetti negativi sono il minor controllo, da parte dei managers, sulla redazione dei budget, inoltre, questo approccio dà la possibilità ai vari dipartimenti di sottostimare le entrate previste o sovrastimare le spese del dipartimento in modo che gli obiettivi siano più facili da raggiungere e anzi ci sia una over performance, questo comportamento è definito "budgetary slack".

Il processo di budgeting comprende vari step e vari tipi di budget collegati l'uno con l'altro, nell'immagine viene evidenziato il master budget ovvero l'insieme di diversi budget, i quali possono essere operativi, degli investimenti e finanziari, che raggruppati evidenziano i collegamenti, il punto di partenza, gli snodi intermedi e gli output finali.

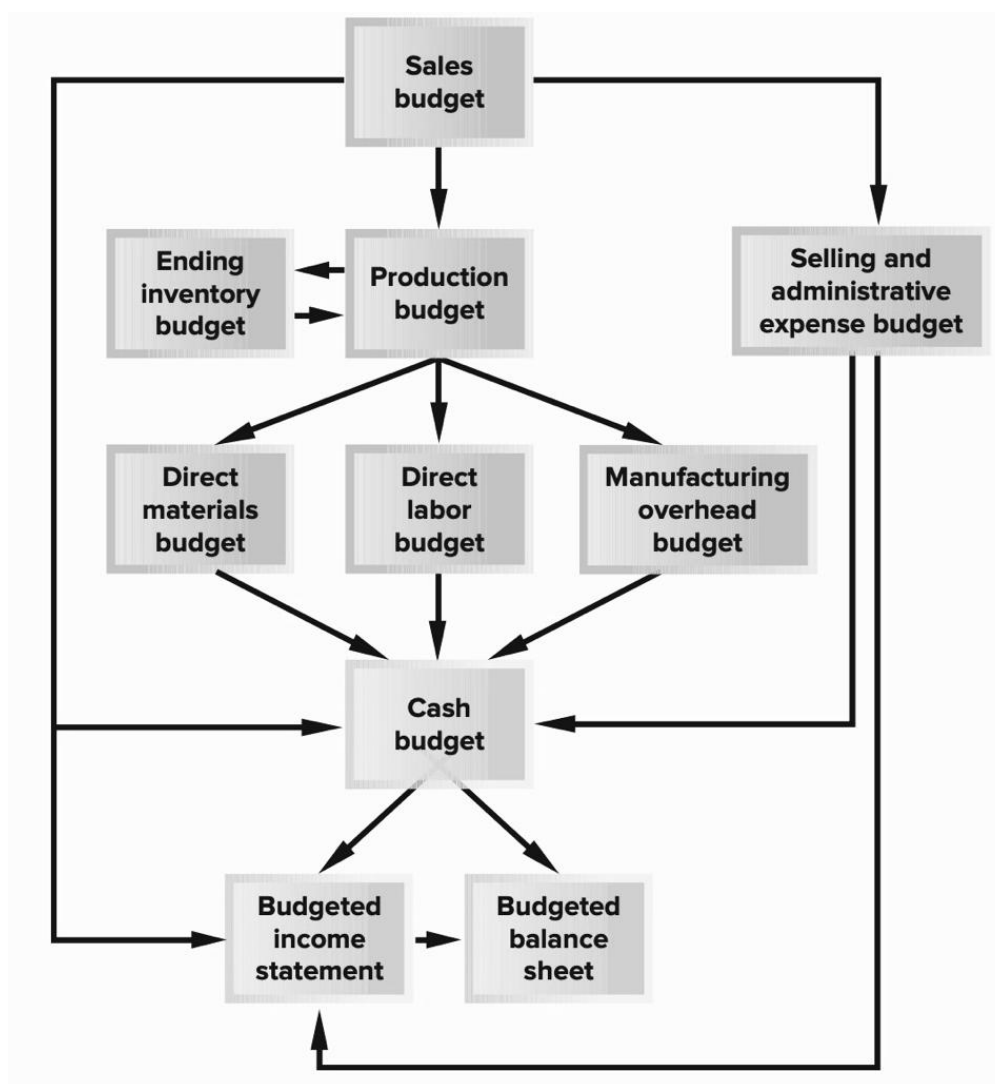


Figura 2: Budget contenuti nel master budget

Fonte: Garrison, R.H., Noreen, E.W. and Brewer, P.C. (2020). *Isa Managerial Accounting*. Mc Graw Hill. p. 357

Il punto di partenza del master budget e anche del processo di budgeting è il budget delle vendite (sales budget), ovvero un prospetto dettagliato che evidenzia le vendite previste per il periodo preso in considerazione. Ovviamente essendo la base per tutto il processo più è dettagliata e precisa la determinazione delle vendite previste e maggiore è la precisione dei budget seguenti.

L'azienda per determinare le vendite previste per il periodo che desidera prendere in considerazione analizza non solo il passato, quindi, le vendite degli anni scorsi analizzando l'andamento e ipotizzando una crescita costante, bensì prende in considerazione anche l'ambiente esterno, analizzando l'andamento del mercato, i concorrenti, la possibilità di prodotti o servizi complementari o succedanei che potrebbero aumentare o diminuire le vendite, inoltre si analizza la filiera produttiva per capire se è in grado di sostenere un aumento della produzione per sostenere un eventuale aumento delle vendite.

Poi si procede alla redazione degli altri budget operativi come il budget per le costi di vendita e amministrativi e il budget dei costi produzione che a sua volta serve per i budget delle rimanenze di magazzino, dei costi diretti della manodopera, dei costi diretti per la materia prima e dei costi indiretti di fabbricazione. Questi ultimi sono dei tasselli fondamentali per la redazione del budget di cassa che è indispensabile per la redazione del budget del conto economico e quello di stato patrimoniale. Finito questo processo il master budget sarà una bozza che dovrà essere controllata e poi resa definitiva per procedere con il processo di controllo di gestione.

1.3.3 Controllo

Finita la fase di pianificazione e programmazione con la bozza del master budget si passa alla fase principale del controllo di gestione ovvero la fase di controllo, la quale comprende il controllo antecedente, quello concomitante e quello susseguente.

Il controllo antecedente o preventivo rappresenta l'inizio della fase di controllo e ha lo scopo di verificare che le bozze del master budget e di tutti gli altri budget che ha creato l'azienda sia conformi ai piani prestabiliti e agli obiettivi prefissati nella fase di pianificazione e programmazione. Quindi prevede un controllo che non è ancora mirato a verificare l'efficacia della gestione bensì è un collegamento tra le varie bozze dei budget e quindi l'output della fase precedente e l'attività vera e propria e quindi il core della fase di controllo. Per approvare i budget ci deve essere uno scambio di informazioni tra l'alta direzione e i responsabili dei livelli inferiori, in questo modo si delineano i budget definitivi e la linea guida per la loro esecuzione.

Una volta che questa intra fase è conclusa, la bozza del budget è approvata dalla direzione e diventa esecutivo, di conseguenza, obbliga i manager a eseguire le manovre previste. Durante l'esecuzione di queste manovre l'azienda mette in atto i piani e le strategie stabiliti nella fase di pianificazione, i dipendenti e i manager si impegnano nel portare a termine le azioni previste per raggiungere gli obiettivi fissati.

La fase centrale del controllo di gestione è quella di controllo, nello specifico si intende quella del controllo concomitante, ovvero la fase principale di tutto il processo, la quale consiste nel monitorare le prestazioni aziendali rispetto agli obiettivi stabiliti, vengono raccolti dati finanziari e operativi, e vengono analizzati e confrontati con i piani e i budget. Per monitorare le prestazioni è necessario definire e utilizzare indicatori di performance chiave (KPI) per valutare il raggiungimento degli obiettivi. I KPI possono essere finanziari, come il margine di profitto o il ritorno sugli investimenti, o non finanziari, come la soddisfazione del cliente o l'efficienza operativa. Questo controllo avviene in maniera periodica, in base alle esigenze dell'azienda (mensilmente, bimestrale, trimestrale, quadrimestrale o semestrale) poiché ha come obiettivo l'identificazione di eventuali scostamenti o di deviazioni tra i risultati attuali e quelli previsti e per questo motivo deve essere il più rapido e tempestivo, sempre secondo le esigenze aziendali, perché il controllo mensile è sicuramente più efficace di quello semestrale però allo stesso tempo è molto costoso a livello di risorse e di tempo, di conseguenza l'azienda e i top manager devono individuare l'arco temporale che si adegua meglio all'azienda, massimizzando l'efficacia e minimizzando i costi.

Ci sono due meccanismi per correggere e agire tempestivamente sul programma prestabilito: il primo è di feed-back il quale consiste in un comparazione tra risultati ottenuti e attesi, è efficace nel correggere l'andamento del programma ma è poco tempestivo di conseguenza risulta ottimo per ambienti poco dinamici, questo meccanismo è opposto a quello di feed-forward che al contrario cerca di sviluppare soluzioni per precedere i problemi prima che si verifichino attraverso l'anticipazione dei risultati che si possono verificare; il secondo risulta più adatto ad un ambiente dinamico con una variabilità alta e rapida.

Per terminare questa fase c'è il controllo susseguente, ovvero il controllo che viene effettuato alla fine del periodo prefissato per il budget, ha come scopo principale, essendo anch'esso un controllo consuntivo, quello di confrontare i risultati attesi con quelli effettivamente raggiunti. Essendo i risultati raggiunti definitivi, le conclusioni che vengono prese sono diverse da quelle del controllo concomitante poiché in questa fase servono non più per migliorare la performance in corso e puntare al raggiungimento degli obiettivi, bensì, gli output di questa fase sono necessari per misurare la performance dei manager alla fine dell'anno considerando gli obiettivi raggiunti e la performance del reparto, inoltre sono le fondamenta per la costruzione della programmazione del esercizio successivo, il quale sarà basato principalmente sui risultati della fase di controllo susseguente. Sia nella fase di controllo concomitante che in quella di controllo susseguente solitamente vengono utilizzati due strumenti fondamentali per poi trarre le conclusioni del caso.

I due strumenti sono:

1.3.4 L'analisi degli scostamenti

Questa analisi è strettamente legata con lo strumento utilizzato nella fase di pianificazione e programmazione, ovvero il budget, poiché questa tecnica è basata sull'evidenziazione degli scostamenti tra i dati correnti (quelli in possesso dei manager e che fanno riferimento alla gestione corrente dell'azienda) con i dati che erano stati prefissati nel budget.

In questo modo si può comprendere quanto budget si sta utilizzando in confronto a quello che si erano prefissati di utilizzare. Da questa analisi si possono evidenziare tre tipi di situazioni:

- **positiva:** nella quale l'azienda ha ottenuto dei risultati migliori rispetto a quelli prefissati e di conseguenza può optare per velocizzare i piani di sviluppo e quindi aumentare gli investimenti
- **negativa:** in cui i piani prestabiliti non sono rispettati e quindi, i manager possono modificare l'utilizzo delle risorse per cercare di migliorare la situazione e non compromettere il raggiungimento degli obiettivi
- **neutri:** ovvero quando la situazione è perfettamente in linea con quanto prefissato e conferma che la strategia intrapresa per il raggiungimento degli obiettivi prestabiliti potrebbe essere quella giusta

Questa analisi, per risultare efficace, ha bisogno di dati omogenei perché dei dati eterogenei sarebbero inutilmente comparabili e senza una rilevanza informativa, inoltre, l'analisi degli scostamenti deve essere fatta in modo approfondito poiché è raro che ci siano pochi e determinanti scostamenti, bensì è nettamente più probabile trovare una situazione in cui ci sono innumerevoli scostamenti che si intersecano e dipendono l'uno con l'altro che modificano i risultati.

1.3.5 Il sistema di reporting

Il sistema di reporting è un insieme di report che ha come scopo quello di comunicare alla direzione, attraverso i vari gradi di responsabilità, tutte le informazioni che si riescono ad estrapolare, le quali possono essere economiche, finanziarie o tecniche rappresentative della gestione. Quest'attività la si può considerare come un'attività di comunicazione che ha come obiettivo la produzione "just in time" di informazioni, raccogliendo ed elaborando i dati utilizzati nelle fasi precedenti (pianificazione e programmazione e controllo antecedente e concomitante). Inoltre, maggiore è la valorizzazione delle informazioni e l'estrapolazione di significati rilevanti dai dati maggiore è il valore del sistema di reporting.

Durante l'attività di reporting è fondamentale conoscere la figura professionale destinataria del report in modo da predisporre gli elaborati in modo chiaro ed efficace per chi si interfaccia, evidenziando gli elementi più importanti così che possano far fronte alle necessità emergenti.

1.4 Vantaggi e svantaggi

Il controllo di gestione ha degli aspetti positivi ed altri negativi, di conseguenza, l'azienda deve aumentare i vantaggi e diminuire gli svantaggi che questa funzione aziendale può apportare all'organizzazione.

In primo luogo, il controllo di gestione garantisce un allineamento delle singole unità aziendali con gli obiettivi complessivi dell'organizzazione. Ciò evita la competizione interna e promuove una cooperazione più stretta tra i dipendenti e i reparti.

Il monitoraggio costante delle prestazioni aziendali e l'identificazione tempestiva di eventuali deviazioni dai piani consentono di prendere azioni correttive e migliorare l'efficienza e l'efficacia delle operazioni. Un altro vantaggio è dato dall'analisi accurata dei dati finanziari e operativi che comporta una grande quantità di informazioni utili per prendere decisioni aziendali più informate e basate su dati concreti. I quali vengono poi utilizzati per una pianificazione e un budgeting più accurati poiché il controllo di gestione aiuta a definire piani e budget realistici, basati sulle prestazioni passate e sulle proiezioni future. Ciò favorisce un uso più efficiente delle risorse aziendali.

Un aspetto sempre più importante è l'efficacia, perché grazie al controllo di gestione le aziende, avendo obiettivi prefissati, possono concentrarsi per un maggiore efficientamento evitando così sprechi di tempo, denaro e materie prime per attività non profittevoli.

E per concludere l'ultimo vantaggio è la suddivisione di responsabilità che può essere fonte di motivazione e di conseguenza un maggiore impegno da parte di tutto il reparto e del singolo nel raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Può sembrare che il controllo di gestione abbia solamente aspetti positivi ma in realtà, se usato nel modo sbagliato può portare a conseguenze catastrofiche poiché oltre ai vantaggi ha altrettanti aspetti negativi.

Primo su tutti è l'eccessiva burocrazia che caratterizza un controllo di gestione troppo rigido e dettagliato, la quale può causare un rallentamento delle decisioni e della reattività dell'organizzazione, inoltre, la creazione e il mantenimento di un sistema di controllo di gestione richiedono dei notevoli investimenti finanziari, di risorse umane e di tempo.

Così come il mantenimento e la creazione anche l'implementazione del controllo di gestione comporta un dispendio ragguardevole di risorse e inoltre possono incontrare resistenza da parte dei dipendenti e dei manager abituati a processi meno strutturati. In alcuni casi, il controllo di gestione potrebbe incoraggiare i manager a manipolare i dati o a concentrarsi solo sugli aspetti misurabili a discapito di quelli più intangibili ma altrettanto importanti.

Un altro aspetto negativo può essere l'eccessiva focalizzazione sugli obiettivi finanziari a breve termine, a scapito di obiettivi strategici a lungo termine o di considerazioni etiche oppure una miopia gestionale che comporta un controllo di gestione troppo incentrato sulle prestazioni passate il quale limita la capacità dell'azienda di adattarsi ai cambiamenti del mercato o alle nuove opportunità.

In conclusione, il controllo di gestione è un'importante funzione aziendale che offre numerosi vantaggi, ma deve essere attentamente bilanciato per evitare eccessiva burocrazia o distorsioni degli obiettivi aziendali. Una sua implementazione efficace richiede una progettazione oculata e una costante valutazione dei risultati ottenuti.

Capitolo 2 - SISTEMI E PACCHETTI DI CONTROLLO DI GESTIONE

2.1 Prospettiva di sistema basata sulla teoria della complementarità

I sistemi di controllo di gestione e la teoria della complementarità sono due approcci alla gestione aziendale che possono essere utilizzati in modo complementare per migliorare le performance aziendali.

Definire cosa sono dei sistemi di controllo di gestione è complicato perché nella letteratura non esiste una definizione generale, questo è dato dal fatto che ne esistono varie: alcune poco specifiche ed altre invece che inseriscono all'interno argomenti aggiuntivi che da altri studiosi non sono stati presi in considerazione. Ad esempio, Merchant e Otley (2007) concettualizzano il controllo di gestione con un'ottica più ampia poiché ne includono anche lo sviluppo e il controllo strategico mentre Van der Stede (2007) separa il controllo di gestione dal controllo strategico però aggiunge a sua volta l'aspetto fondamentale delle persone all'interno di un'organizzazione.

La difficoltà nel trovare una definizione comune che comprenda i vari aspetti dei sistemi di controllo di gestione si identifica sostanzialmente nella varietà di interpretazioni che sono presenti nella letteratura, queste innumerevoli interpretazioni sono frutto di un ambiente molto incerto e altrettanto ampio il che comporta una visione soggettiva dell'argomento e una grande quantità di sfaccettature.

In un'ottica generale e ampia i sistemi di controllo di gestione si possono definire come un insieme di strumenti e tecniche che consentono alle imprese di misurare, analizzare e migliorare le proprie performance, hanno lo scopo di garantire il raggiungimento degli obiettivi strategici e operativi dell'azienda, attraverso la pianificazione, il monitoraggio e il controllo delle attività aziendali, avendo un ruolo così importante e centrale all'interno di un'azienda possono essere considerati come uno degli elementi costitutivi del sistema di gestione dell'impresa.

I sistemi di controllo posseggono molte funzionalità che possono aiutare l'azienda a migliorare la coerenza tra i diversi elementi costitutivi del sistema di gestione e a garantire che gli elementi siano complementari tra loro.

Queste funzionalità si sviluppano in tutte le fasi del controllo di gestione dalla definizione di obiettivi e budget, al monitoraggio dei risultati aziendali identificando eventuali deviazioni o problematiche, ma questi sistemi sono utili anche per migliorare la comunicazione interna delle informazioni aziendali e per misurare, analizzare e comunicare (reporting) le performance aziendali in modo da aiutare l'identificazione di opportunità o di pericoli per l'azienda.

In definitiva, i SCG possono essere un prezioso strumento per le imprese che desiderano migliorare le proprie performance. Tuttavia, è importante sottolineare che questi sistemi non sono una soluzione magica, che appunto garantisce in ogni caso delle soluzioni ottime per l'azienda, bensì bisogna prestare molta attenzione per cercare di massimizzare l'efficacia e l'efficienza della loro utilità poiché in caso contrario si potrebbero riscontrare un aumento delle inefficienze, un aumento dei costi e un rischio ulteriore per l'impresa. Per essere efficaci, i sistemi di controllo di gestione devono essere progettati e implementati in modo appropriato, tenendo conto delle esigenze specifiche dell'azienda.

Ecco alcuni suggerimenti per utilizzare i SCG in modo efficace:

- Partire da una comprensione della strategia, della struttura organizzativa e della cultura aziendale.
- Selezionare un sistema di controllo di gestione che sia complementare alla strategia, alla struttura organizzativa e alla cultura aziendale.
- Coinvolgere tutte le parti interessate nel processo di progettazione e implementazione del sistema di controllo di gestione.
- Formare gli utenti del sistema di controllo di gestione.
- Monitorare regolarmente l'efficacia del sistema di controllo di gestione e apportare le modifiche necessarie.

La teoria della complementarità sostiene che il successo di un'impresa dipende dalla coesistenza e dall'interazione tra i suoi elementi costitutivi, i quali sono la strategia, la struttura organizzativa, la cultura aziendale, i sistemi di controllo di gestione e le persone. Secondo questa teoria gli elementi citati in precedenza non devono essere considerati in modo isolato, ma come un sistema integrato poiché il successo di un'impresa dipende dal fatto che questi elementi siano coerenti tra loro e che supportino la strategia aziendale.

Inoltre, la teoria della complementarità può essere utilizzata per comprendere come i diversi elementi costitutivi del sistema di gestione si influenzano a vicenda ed inequivocabilmente questa comprensione può aiutare le imprese a prendere decisioni strategiche più efficaci.

Alcuni esempi che aiutano la comprensione di questo concetto:

Un'impresa che ha una strategia di crescita aggressiva potrebbe aver bisogno di un sistema di controllo di gestione che sia in grado di misurare e analizzare le performance aziendali in modo accurato, questo aiuterebbe l'impresa a identificare eventuali problemi o opportunità che potrebbero ostacolare la crescita.

Oppure, un'impresa che ha una struttura organizzativa distribuita potrebbe aver bisogno di un sistema di controllo di gestione che sia in grado di facilitare la comunicazione e la collaborazione tra diverse unità aziendali, questo aiuterebbe l'impresa a garantire che tutte le unità siano allineate con gli obiettivi strategici dell'azienda.

La teoria della complementarità è un utile framework per comprendere l'importanza dei sistemi di controllo di gestione per il successo di un'impresa poiché questa teoria sostiene che questi sistemi devono essere progettati in modo da essere complementari alla strategia, essere compatibili con la struttura organizzativa ed essere in linea con la cultura aziendale, in questo modo, questi sistemi possono aiutare le imprese a raggiungere i propri obiettivi strategici e operativi.

Ecco alcuni esempi di come i sistemi di controllo di gestione possono essere complementari:

- Alla strategia: nel caso in cui un'azienda abbia una strategia che prevede una crescita rapida, i sistemi di controllo di gestione devono essere progettati per monitorare i progressi verso gli obiettivi di crescita.
- Alla struttura organizzativa: se la struttura organizzativa di un'azienda è centralizzata, i sistemi di controllo di gestione devono essere progettati per raccogliere e analizzare informazioni da tutte le unità aziendali.
- Alla cultura aziendale: se la cultura aziendale è orientata all'innovazione, i sistemi di controllo di gestione devono essere progettati per incoraggiare la sperimentazione e il rischio.

2.2 Prospettiva di pacchetto basata sulla teoria della configurazione

La teoria della configurazione è un approccio alla gestione aziendale che si basa sul presupposto che il successo di un'impresa sia determinato dall'interazione tra le sue diverse componenti.

Questa teoria sostiene che le caratteristiche delle organizzazioni, come la struttura, la cultura e i processi, non possono essere comprese da sole, ma devono essere analizzate nel contesto dell'ambiente in cui operano, di conseguenza, le imprese devono essere progettate e gestite in modo da creare una configurazione ottimale tra i diversi elementi come la strategia, la struttura organizzativa, la cultura aziendale, i sistemi di controllo di gestione, l'ambiente esterno, ecc...

La teoria della configurazione è stata sviluppata negli anni '70 e '80 da un gruppo di studiosi, tra cui Henry Mintzberg, James March e Richard Whittington. Questi studiosi hanno osservato che le imprese di successo tendono a sviluppare configurazioni coerenti tra i diversi elementi, inoltre, aziende con caratteristiche comuni hanno sviluppato configurazioni simili per performare al meglio, una delucidazione può farla la population ecology, ovvero una teoria di Hannan e Freeman, i quali sostengono che, essendo il mercato l'ambiente competitivo per antonomasia, a meno di casi eccezionali come monopoli o oligopoli, le aziende che performano nel modo migliore sono quelle che si adattano meglio all'ambiente circostante e per una questione di adattamento evolutivo le aziende si concentreranno su una piccola parte di soluzioni ottimali.

Un esempio possono essere le organizzazioni che hanno una struttura centralizzata poiché tendono a prendere decisioni più lentamente rispetto alle organizzazioni che hanno una struttura decentralizzata, di conseguenza, le aziende nello stesso ambiente con caratteristiche simili possono essere classificate in base alle loro caratteristiche.

Secondo la teoria della configurazione queste caratteristiche possono essere suddivise in due categorie:

- Caratteristiche interne: sono le caratteristiche che riguardano la struttura, la cultura e i processi dell'organizzazione.
- Caratteristiche esterne: sono le caratteristiche che riguardano l'ambiente in cui opera l'organizzazione.

Questa teoria ha avuto un impatto significativo sulla ricerca in organizzazione e gestione aziendale, ha contribuito a spiegare una serie di fenomeni, tra cui la nascita, la crescita e il declino delle organizzazioni.

Alcuni esempi di applicazioni della teoria della configurazione possono essere lo studio di diversità organizzative, ovvero la presenza di organizzazioni con caratteristiche diverse, oppure lo studio della competitività delle organizzazioni, cioè la loro capacità di sopravvivere e prosperare in un ambiente competitivo o, ancora, per studiare la gestione del cambiamento organizzativo e quindi i processi attraverso i quali le organizzazioni cambiano le loro caratteristiche. La teoria della configurazione ha avuto un impatto significativo sulla ricerca e la pratica manageriale, inoltre è un approccio complesso e multiforme che continua a essere sviluppato e raffinato nel tempo. Come si è percepito questa teoria ha il potenziale di fornire una comprensione più profonda del comportamento organizzativo.

Alcuni dei principali principi della teoria della configurazione:

- Il successo di un'impresa è determinato dall'interazione tra le sue diverse componenti.
- Le imprese devono essere progettate e gestite in modo da creare una configurazione ottimale tra i diversi elementi.
- Non esiste una configurazione ottimale per tutte le imprese.
- La configurazione ottimale può variare a seconda della strategia, della struttura organizzativa, della cultura aziendale e dei sistemi di controllo di gestione.

La teoria della configurazione è un approccio complesso e articolato, tuttavia, può essere un prezioso strumento per le imprese che desiderano migliorare le proprie performance.

Questa teoria sostiene che i sistemi di controllo di gestione devono essere progettati e implementati in modo da essere coerenti con la strategia, la struttura organizzativa e la cultura aziendale, conseguentemente i pacchetti di controllo di gestione sono ottimi, poiché sono sistemi informatici che consentono alle imprese di automatizzare le attività di controllo di gestione. Questi sistemi sono spesso basati su modelli di teoria della configurazione, che forniscono un framework per la progettazione e l'implementazione di sistemi di controllo di gestione efficaci.

I pacchetti di controllo di gestione possono aiutare le imprese a raggiungere questo obiettivo, fornendo funzionalità e strumenti, come: aiutano le imprese a definire obiettivi e budget, monitorare i risultati in corso d'opera e identificare eventuali deviazioni; misurano e analizzano le performance aziendali, ovvero, analizzano dati finanziari, economici e operativi con l'obiettivo di diffondere le informazioni aziendali a tutti i livelli organizzativi.

Come citato in precedenza i pacchetti di controllo di gestione possono essere utilizzati per automatizzare una varietà di attività di controllo di gestione, tra cui:

- La fase di budgeting poiché aiutano le imprese a definire obiettivi e budget per le diverse aree aziendali.
- La fase di reporting generando report finanziari, economici e operativi.
- Le analisi di performance analizzando i dati aziendali per identificare tendenze e opportunità di miglioramento.
- Nel controllo degli scostamenti aiutando le imprese a monitorare i risultati aziendali e identificare eventuali scostamenti dai piani.

I pacchetti di controllo di gestione possono essere un asset prezioso e un valore aggiunto per le imprese che desiderano migliorare le proprie performance, tuttavia, è importante sottolineare che è assolutamente utopico pensare che questi sistemi possano dare dei vantaggi in qualsiasi caso come una soluzione magica applicabile universalmente, bensì se si vogliono ottenere dei vantaggi bisogna massimizzare l'efficacia e l'efficienza di quest'ultimi, progettandoli, implementandoli e adattandoli in modo appropriato, tenendo conto delle esigenze specifiche dell'azienda.

I principali vantaggi che i pacchetti di controllo di gestione apportano all'azienda sono il miglioramento dell'efficienza e l'efficacia delle attività di controllo di gestione; migliorano e ampliano la qualità e la quantità delle informazioni fornendo informazione più tempestive e chiare; facilitano la comunicazione interna delle informazioni aziendali migliorando così tutti i costi di transazione e migliorando le interazioni fra i vari reparti, ed inoltre, supportano la fase di decision making.

Tuttavia, i pacchetti di controllo di gestione presentano anche alcuni potenziali svantaggi che bisogna prendere in considerazione quando si vogliono inserire o implementare questi ultimi all'interno dell'azienda

Gli svantaggi possono essere:

- Elevati costi di implementazione e mantenimento.
- Molto complessi da utilizzare.
- Un grado di soddisfazione delle esigenze specifiche di tutte le imprese insufficiente.

Le due prospettive, quella di pacchetto e quella di sistema, entrambi sostenute da delle teorie, rispettivamente configurazione e complementarità, sono per la maggior parte compatibili tra loro perché entrambe hanno come congiunzione l'interdipendenza.

Se viene adottata una prospettiva sistemica allora il focus viene posto sulla comprensione se specifiche pratiche di controllo di gestione operano in modo interdipendente in relazione a un dato problema di controllo, se però queste pratiche operano in modo interdipendente e coloro i quali prendono le decisioni (top management) ne sono a conoscenza, allora si forma un sistema.

Viceversa, una prospettiva di pacchetto non implica che la progettazione e l'uso delle pratiche di controllo di gestione siano del tutto sconcordate, bensì, significa che l'obiettivo è esaminare come queste pratiche, per una data unità di analisi ed indipendentemente dal fatto che operino in modo interdipendente o indipendente, si combinano per risolvere uno o più problemi di controllo, inoltre, i sistemi e i pacchetti di controllo di gestione non sono separati.

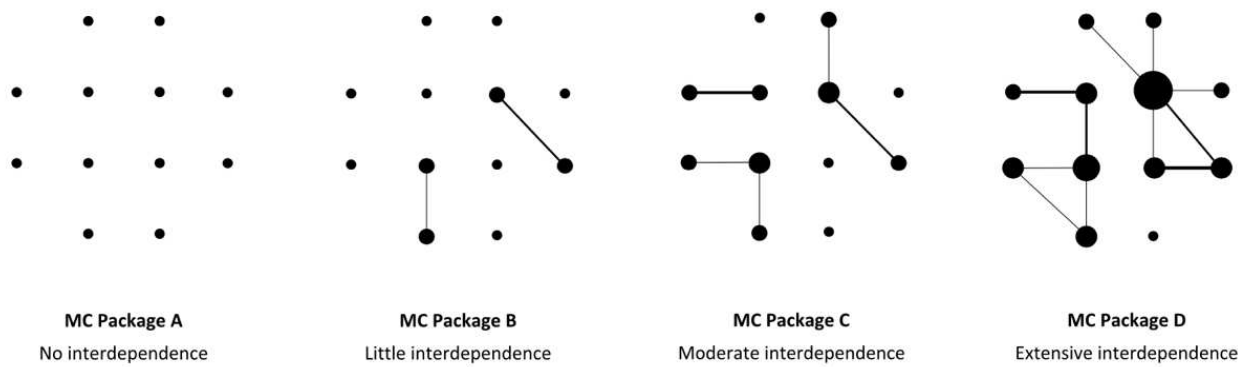


Figura 3: Pacchetti di controllo di gestione con varie interdipendenze: La figura rappresenta vari pacchetti di controllo di gestione, dove i cerchi rappresentano pratiche di controllo di gestione e le linee che le collegano sono le interdipendenze. lo spessore delle linee tra le pratiche di controllo di gestione riflette la grandezza dell'effetto congiunto su un problema di controllo, mentre la dimensione dei cerchi indica il grado di connessione o interazione con altre pratiche nel pacchetto. I cerchi più grandi rappresentano le pratiche che sono più fondamentali mentre i cerchi più piccoli indicano pratiche periferiche

Fonte: Bedford, D.S. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, p.101187. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101187>. p. 2 fig.1

Quanto più fondamentale è una pratica di controllo di gestione tanto più l'efficacia complessiva del pacchetto dipende da tale pratica.

Capitolo 3 - INTERDIPENDENZA E FORME CAUSALI

3.1 Ruolo dell'interdipendenza nel controllo di gestione

Le interdipendenze, in generale all'interno di un'azienda, sono delle situazioni tra attori e attività nate dall'insorgere di relazioni economiche di scambio o condivisione, queste dipendenze possono insorgere per la condivisione delle risorse, poiché le unità organizzative o i processi aziendali possono condividere risorse, come persone, attrezzature o informazioni, di conseguenza, la condivisione delle risorse può creare interdipendenze perché devono coordinarsi per utilizzare le risorse in modo efficiente ed efficace. Le interdipendenze possono esserci anche per la necessità di coordinamento; le attività delle unità o dei processi aziendali devono coordinare le proprie attività per raggiungere un obiettivo comune quindi il coordinamento può creare interdipendenze perché queste unità devono condividere informazioni e comunicare tra loro per coordinare le proprie attività. Inoltre, le unità e i processi devono interagire tra loro, questo può avvenire in diversi modi, come attraverso scambi di prodotti o servizi, o attraverso la condivisione di informazioni, l'interazione può creare interdipendenze perché le unità devono adattarsi alle reciproche esigenze per garantire un'interazione efficace.

Per massimizzare l'efficienza di un'organizzazione, solitamente, si dovrebbero aggregare le attività all'interno delle unità, in questo modo si minimizzano le interdipendenze tra le varie unità e un maggiore controllo su di esse.

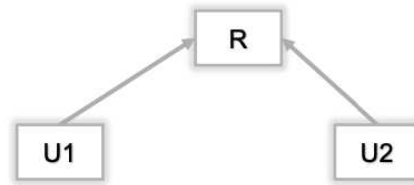
Ci sono vari tipi di interdipendenze:

- Sequenziale unidirezionale: è la più semplice poiché l'interdipendenza va da un'unità all'altra ma non viceversa
- Generica: si verifica in presenza di gerarchia, va dalle varie unità al responsabile delle unità
- Sequenziale bidirezionale: le due unità sono interdipendenti l'una con l'altra
- Reciproca: è la forma più complessa di interdipendenza, in questo caso ci sono varie unità che sono interdipendenti con le altre e viceversa

Interdipendenza sequenziale unidirezionale



Interdipendenza generica



Interdipendenza sequenziale bidirezionale (o simmetrica)



Interdipendenza reciproca o intensiva

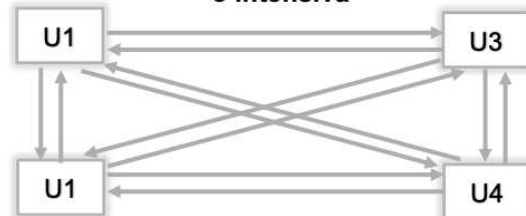


Figura 4: tipi di interdipendenza in un'organizzazione

Fonte: Costa, G., Paolo Gubitta and Pittino, D. (2016). *Organizzazione aziendale. Mercati, gerarchie e convenzioni. Con aggiornamento online. Mc Graw Hill.*

L'interdipendenza nel controllo di gestione è un concetto fondamentale poiché sia nella teoria della configurazione sia in quella della complementarità il ruolo delle interdipendenze è centrale. Per pratiche di controllo di gestione interdipendenti si intende un insieme di pratiche, all'interno o meno di un sistema, che dipendono l'una dalle altre e il cambiamento di una di queste può modificare il risultato delle altre, di conseguenza, comprendere sia la presenza che il comportamento delle interdipendenze nelle pratiche di controllo di gestione aiuta sicuramente, coloro i quali devono prendere le decisioni, a migliorare i risultati aziendali.

Per riconoscere queste interdipendenze solitamente vengono usati due metodi: il primo è quello dei diagrammi di flusso, ovvero dei diagrammi che raffigurano il flusso e lo scambio informativo e di azioni di un processo, con questo metodo si identificano le interdipendenze grazie alla connessione delle attività e al maggior focus sul flusso informativo delle pratiche di controllo di gestione. Il secondo è quello di utilizzare l'analisi causa-effetto, quest'analisi si basa sulla formulazione di alcune ipotesi riguardo alle interdipendenze delle varie pratiche, partendo da un potenziale cambiamento per poi arrivare all'effetto che questo cambiamento produce, l'analisi causa-effetto è estremamente utile per identificare tutte quelle interdipendenze che possono apparentemente non essere legate da un processo o da un flusso di una pratica di controllo di gestione.

Inoltre, è utile sottolineare che le pratiche di controllo di gestione possono essere anche indipendenti, ovvero che un loro cambiamento non provoca nessuna modificazione alle altre pratiche. La distinzione tra pratiche indipendenti e interdipendenti è molto netta nella letteratura ma nella pratica le differenze sono più attenuate, tuttavia, è molto comune che le pratiche di controllo di gestione siano contemporaneamente sia indipendenti che interdipendenti, può capitare infatti, che per un problema di controllo gli effetti delle pratiche siano determinati congiuntamente mentre per un altro gli effetti di una pratica siano indipendenti.

3.2 Forme causali e gli effetti

Le interdipendenze sorgono a causa di meccanismi causali, ovvero concatenazioni causa-effetto che possono avere effetti positivi o negativi in base alla relazione e alle interdipendenze tra due pratiche di controllo di gestione, da questa differenza la letteratura ha evidenziato due effetti delle forme causali. Gli effetti si dividono in:

3.2.1 Effetti complementari

Questi effetti sono caratterizzati dalla presenza di due o più pratiche di controllo di gestione interdipendenti tra loro, che prese singolarmente possono essere inefficaci, inefficienti o inutili. Queste pratiche se interagiscono tra loro attraverso le interdipendenze possono migliorare l'apporto di entrambe con la finalità di risolvere problemi di controllo di gestione che singolarmente non sarebbero state in grado di risolvere. La letteratura indica che esistono almeno tre forme causali che generano effetti complementari:

- Effetti di compensazione: questi effetti si osservano quando ci sono due pratiche di controllo di gestione, la prima (x_1) presenta limitazioni o debolezze nella risoluzione di un problema di controllo (y_1) e grazie all'introduzione di una nuova pratica (x_2) le debolezze e le limitazioni della precedente sono contrastate, questo porta una risoluzione al problema di controllo.

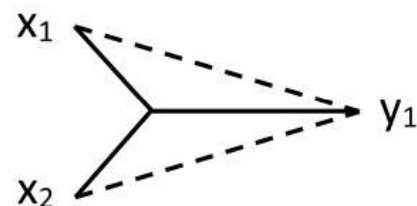


Figura 5: raffigurazione schematica degli effetti di compensazione

Questo potrebbe verificarsi con la presenza di due differenti nuclei informativi, uno specifico per le grandezze economiche e l'altro focalizzato su informazioni non finanziarie, sia uno che l'altro hanno delle limitazioni e non possono fornire una visione d'insieme al problema di controllo che si può verificare, però se questi due nuclei vengono utilizzati simultaneamente condividendo le informazioni allora c'è una visione generale e il problema può essere risolto.

- Effetti di rinforzo: questi effetti si presentano quando una pratica di controllo di gestione (x1) riesce autonomamente a risolvere un problema di controllo (y1) ma grazie all'inserimento di un'altra pratica (x2), anch'essa in grado di risolvere il problema, gli effetti della prima vengono amplificati e aumenta l'efficacia.

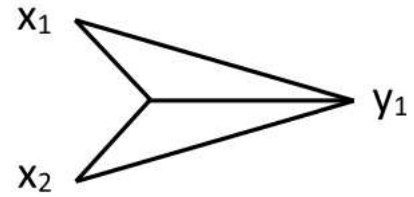


Figura 6: raffigurazione schematica degli effetti di rinforzo

Questo si verifica, ad esempio, quando assieme alle pratiche di previsione delle vendite per la stesura dei budget si affianca un sistema di reporting molto dettagliato sulle vendite degli anni precedenti, quest'ultimo migliora la prima pratica rendendo le previsioni più dettagliate e più efficienti.

- Effetti di abilitazione: con gli effetti di abilitazione una pratica (x1) non è in grado singolarmente di risolvere il problema di gestione (y1) di conseguenza c'è la necessità di inserire una seconda pratica (x2 che fornisce le condizioni affinché la pratica iniziale possa contribuire alla risoluzione del problema.

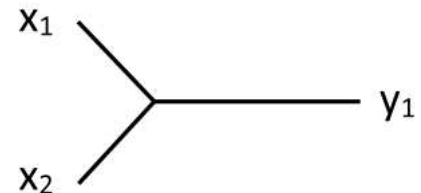


Figura 7: raffigurazione schematica degli effetti di abilitazione

Gli effetti di abilitazione possono verificarsi, per esempio, quando c'è un'implementazione del ERP che di per sé può migliorare la tenuta della contabilità, la precisione delle scritture contabili e si possono ottenere maggiori informazioni utili per prendere decisioni più consapevoli, l'implementazione deve essere seguita da un corso di formazione per i dipendenti poiché per ottenere i risultati sopracitati bisogna che i dipendenti sappiano utilizzare il nuovo strumento.

3.2.2 Effetti sostitutivi

Per effetti sostitutivi si intendono quegli effetti che sorgono quando due pratiche di controllo di gestione interagiscono tra loro e invece di ottenere risultati positivi, come nel caso degli effetti complementari, si ottiene una diminuzione dei benefici di una, dell'altra e di entrambe le pratiche. Infatti, le forme causali degli effetti sostitutivi sono esattamente l'opposto rispetto alle forme causali degli effetti complementari. Gli effetti sostitutivi sono:

-Effetti inibitori: gli effetti si verificano quando si mettono in relazioni due pratiche di controllo di gestione (x_1 e x_2), che prese singolarmente riescono a risolvere un determinato problema (y_1), la relazione tra le due pratiche comporta effetti negativi poiché esse si possono contrastare, ostacolare o attenuare l'efficacia che queste due pratiche singolarmente posseggono.

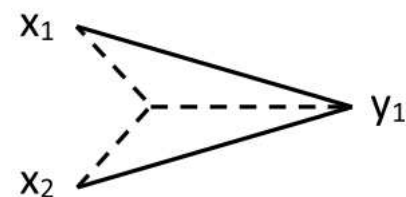


Figura 8: raffigurazione schematica degli effetti inibitori

Questi effetti si possono verificare, ad esempio, quando si mettono in comunicazione due nuclei informativi di natura differente la quantità di informazioni aumenta notevolmente e non sempre un numero maggiore di informazioni è positivo poiché, innanzitutto più informazioni si hanno più diventa complesso gestirle ed inoltre, si può verificare un sovraccarico informativo e una diminuzione dell'efficienza del processo decisionale

-Effetti esacerbanti: al contrario degli effetti di rinforzo questi derivano dal fatto che una pratica di controllo (x_2) accentua ed enfatizza gli effetti dannosi che ha un'altra pratica (x_1) nella risoluzione di un problema (y_1).

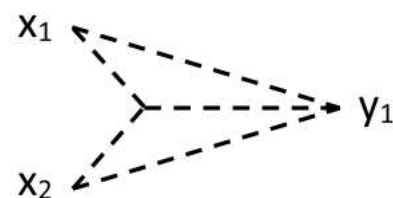


Figura 9: raffigurazione schematica degli effetti esacerbanti

Gli effetti esacerbanti si possono verificare, ad esempio, mettendo in relazione la soggettività nelle valutazioni delle prestazioni e il livello di retribuzione degli incentivi, come ha sottolineato Bormann in un articolo: *“Relying on subjectivity also comes with drawbacks, such as measurement uncertainty, rater biases, and favoritism, decreasing the precision and hence the efficacy of subjective performance evaluations. These drawbacks have been found to be stronger when incentives are high suggesting a substitutive relation between subjectivity and incentive intensity.”*

-Effetti istigatori: questi effetti sono totalmente opposti a quelli abilitanti poiché gli effetti costituiscono tutte le condizioni necessarie affinché una seconda pratica (x_2) di controllo vada a condizionare negativamente la prima pratica (x_1) e di conseguenza peggiora la risoluzione di un problema (y_1).

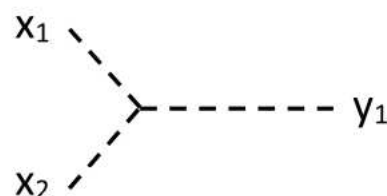


Figura 10: raffigurazione schematica degli effetti istigatori

Fonte figure 5, 6, 7, 8, 9, 10: Bedford, D.S. (2020). *Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. Accounting, Organizations and Society*, p.101187. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101187>. p. 3 tab. 1

Un esempio di effetti istigatori può verificarsi quando si applica un sistema di budget troppo rigido può portare i dipendenti a nascondere le informazioni negative o a falsificare i dati per avere obiettivi più convenienti con i loro interessi.

In conclusione, bisogna fare delle precisazioni, innanzitutto la dipendenza tra le pratiche di controllo di gestione deve andare necessariamente in entrambe le direzioni, questa è una condizione sine qua non poiché se la direzione delle dipendenze è unidirezionale allora una pratica dipende dall'altra ma non viceversa e di conseguenza c'è interdipendenza.

In secondo luogo, le forme causali viste in precedenza non si escludono a vicenda perché una pratica di controllo può influenzarne un'altra mediante diversi meccanismi e quindi non si applica solo una forma causale ma l'influenza tra le pratiche ne sono un insieme.

Infine, i meccanismi causali su cui si basano le argomentazioni a favore dell'interdipendenza possono essere diversi, quindi, queste argomentazioni non devono essere per forza simmetriche tra entrambe le pratiche di controllo.

CONCLUSIONI

Il controllo di gestione è uno strumento estremamente potente ma al tempo stesso molto complesso che ha bisogno di molta conoscenza sia pratica che teoria per poterlo comprendere a pieno e utilizzarlo come una risorsa per l'azienda. Molti imprenditori ritengono che sia superfluo, una perdita di tempo e di risorse, ma in realtà il controllo di gestione sta diventando sempre più un elemento essenziale per le aziende. La situazione macroeconomica dall'inizio del secolo ad oggi è tutt'altro che stabile e la complessità burocratica, informativa e del mercato è aumentata, di conseguenza avere uno strumento che permette di aprire gli occhi garantisce una maggior lucidità decisionale e una consapevolezza aziendale maggiore, in qualsiasi punto della gerarchia.

Dalla letteratura a riguardo si evince che l'argomento è molto complesso e pieno di casistiche che rendono lo studio di questa materia complicato. Solo negli ultimi anni alcuni accademici hanno cercato di aggregare alle teorie questioni empiriche che danno alle teorie una dimensione più pratica e permettono una migliore comprensione di quest'ultime.

In conclusione, applicare la teoria alla pratica nel campo del controllo di gestione non è affatto facile, però la comprensione dell'una e dell'altra permette una visione completa delle pratiche di controllo e di tutti i meccanismi causali che generano interdipendenze, garantendo una maggior consapevolezza delle proprie azioni e dei possibili risultati di quest'ultime.

BIBLIOGRAFIA

Bedford, D.S. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*.

Brusa, L. (2012). *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*. Giuffrè Editore, pp.1-3, 84, 102–119, 309–313, 315.

Choi, J. (Willie) (2020). Studying ‘and’: A perspective on studying the interdependence between management control practices. *Accounting, Organizations and Society*.

Coller, G., Collini, P. and Frigotto, M.L. (2012). Strategia e design del sistema di controllo. pp.1-41

Garrison, R.H., Noreen, E.W. and Brewer, P.C. (2020). *Ise Managerial Accounting*. Mc Graw Hill. pp. 326-377, 497-534

Grabner, I. and Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*.

Huber, T.L., Fischer, T.A., Dibbern, J. and Hirschheim, R. (2013). A Process Model of Complementarity and Substitution of Contractual and Relational Governance in IS Outsourcing. *Journal of Management Information Systems*.

Lavecchia, V. (2019). *Sistema di reporting: Tipologie di reporting in azienda*. [online] Informatica e Ingegneria Online. Sito: <https://vitolavecchia.altervista.org/sistema-di-reporting-tipologie-di-reporting-in-azienda/> [Data accesso:20/07/2023]

Shim, J.K., Siegel, J.G. and Shim, A.I. (2012). *Budgeting basics and beyond*. Hoboken, N.J.: Wiley.

Lizza, P. (2007b). *Controllo di gestione e performance aziendale*. Giuffrè Editore, pp.23–26.

Brusa, L. and Zamproga, L. (1991). *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*. Etas.

Bedford, D.S. and Malmi, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*.

Horngren, C.T. and Al, E. (2011). *Programmazione e controllo*. Milano; Torino: Pearson Italia, pp.213–214.

Saita, M. (2007). *I fondamentali del controllo di gestione*. Giuffrè Editore.

Costa, G., Paolo Gubitta and Pittino, D. (2016). *Organizzazione aziendale. Mercati, gerarchie e convenzioni*. Mc Graw Hill.

Malmi, T. and Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges, and research directions. *Management Accounting Research*.

Controllo Gestione Strategico. *Il Controllo di Gestione. Che cos'è?* Disponibile su: <http://controllogestionestrategico.it/controllo-di-gestione/> [Data accesso: 18/07/2023]

Agicap.com. (2022). *Analisi degli scostamenti: cos'è, a cosa serve, quando farla.* Disponibile su: <https://agicap.com/it/articolo/analisi-degli-scostamenti> [Data accesso: 20/07/2023]

Conti A., 2018-2019. *Il sistema di controllo di gestione e l'analisi degli scostamenti*, Prova finale Laurea Triennale, Università politecnica delle Marche, Facoltà di Economia "Giorgio Fuà", relatore Gatti M.

Palano M., 2014-2015. *Il controllo di gestione nelle società di e-commerce*, Prova finale Laurea in Consulenza aziendale, Libera università internazionale degli studi sociali "Guido Carli" (Luiss), Facoltà di Economia, relatore Di Lazzaro F., Bastia P. pp 32-89.