LA LOGICA DEL CONTROLLO DI GESTIONE

Piero Mella

LE IMPRESE QUALI SISTEMI FINALIZZATI. GLI OBIETTIVI DI IMPRESA

Le imprese, di qualunque specie e dimensione, possono essere considerate quali sistemi direzionali e autoregolati. Sono sistemi direzionali, o finalizzati, in quanto hanno in sé organi in grado di porre obiettivi verso i quali deve essere diretta l'attività aziendale. Gli obiettivi cui le imprese dirigono la loro traiettoria economica sono molteplici e diversificati. Possiamo, tuttavia, distinguere tra finalità istituzionali e obiettivi direzionali.

Le imprese sono istituti che sorgono al fine di soddisfare interessi di varia specie, dei lavoratori, della clientela, della collettività intera, ma la loro esistenza è condizionata al soddisfacimento di interessi di gruppi più forti (solitamente rappresentati dai portatori di capitale di controllo) che, con le loro decisioni, sono in grado di far continuare, oppure di modificare o, al limite, di fare cessare l'attività d'impresa se questa non opera direttamente in modo da conseguire le loro attese.

Le finalità istituzionali rappresentano proprio gli interessi del soggetto economico, vale a dire dei soggetti titolari degli interessi istituzionali nell'impresa che si attendono dall'impresa un dato livello minimo di soddisfacimento di tali interessi. Esse non sono perciò veri e propri obiettivi aziendali quanto, piuttosto, condizioni da raggiungere e da mantenere nel corso della vita dell'impresa.

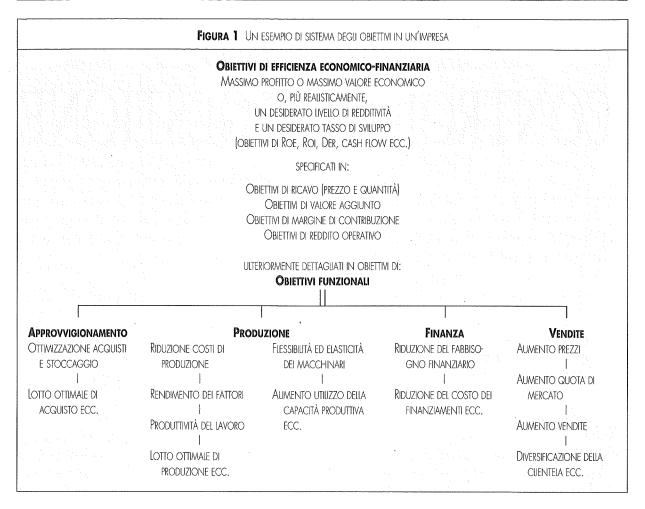
Solo quelli direzionali possono essere considerati i veri obiettivi aziendali che l'impresa deve porsi proprio per potere soddisfare le finalità istituzionali.

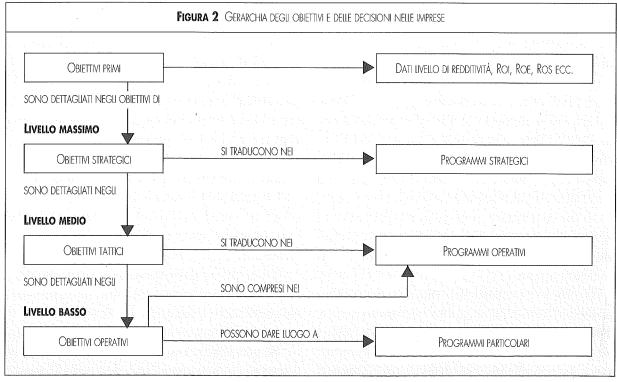
La figura 1 ordina in modo logico gli obiettivi direzionali, che possono distinguersi in obiettivi di efficienza economica e finanziaria (parte superiore della figura) e in obiettivi funzionali (parte inferiore).

Quelli della prima specie sono gli obiettivi posti all'intera impresa; sono solitamente obiettivi di redditività (conseguire un dato livello di remunerazione del capitale, espressa in termini di Return on Equity, o Roe, a sua volta correlato al Return on Investment, o Roi).

Gli obiettivi funzionali, invece, sono quelli posti all'attività delle diverse funzioni aziendali al fine di permettere il raggiungimento degli obiettivi di efficienza economico finanziaria.

Gli obiettivi d'impresa, siano essi obiettivi reddituali o funzionali, possono ulteriormente essere distinti a seconda del tipo delle decisioni che occorre assumere per il loro conseguimento. Si può distinguere tra obiettivi strategici, tattici e operativi come indicato nella figura 2.





La direzione dei sistemi direzionali. Il management

Si denomina direzione aziendale o management l'attività con la quale l'impresa si dirige verso gli obiettivi direzionali. La direzione viene spesso assimilata all'intera gestione dell'azienda. I due concetti, tuttavia, non hanno lo stesso significato; la direzione è quella parte della gestione nella quale si assumono le decisioni e si programmano le attività per imprimere e mantenere la "direzione" del sistema aziendale verso il conseguimento dei suoi obiettivi. La direzione, dunque, non si identifica con la gestione, perché non comprende il momento dell'esecuzione delle decisioni.

Chi dirige non svolge operazioni di gestione; non acquista, non vende, non trasforma, non incassa e non paga; il dirigente pone gli obiettivi della gestione, decide le operazioni da eseguire e ne programma l'esecuzione; ne controlla infine lo svolgimento. Tre sono le attività fondamentali della direzione (del management):

- 1) la fissazione degli obiettivi dell'azienda;
- 2) la programmazione delle operazioni;
- 3) il controllo dell'esecuzione.

La direzione è un'arte, vale a dire un'attività pratica; di recente si è sviluppata una disciplina che studia scientificamente la direzione aziendale ricercando le leggi scientifiche che descrivono il comportamento del manager nel decidere razionalmente. Tale disciplina è stata denominata management science o scienza della direzione.

Nell'ambito della direzione, si distingue l'alta direzione (top management) e la direzione operativa. L'alta direzione comprende i dirigenti di grado più elevato la cui funzione è quella di fissare gli obiettivi massimi aziendali che si traducono nei programmi generali di lungo periodo. La direzione operativa, invece, pone gli obiettivi operativi, volti a consentire l'assunzione delle decisioni per la gestione di breve periodo.

IL CONTROLLO DEI SISTEMI FINALIZZATI

Un sistema finalizzato può essere sottoposto a controllo se è possibile attuare una procedura per:

- a) verificare che il sistema stia sviluppando la traiettoria migliore raggiungere gli obiettivi assegnati (controllo di efficienza);
- b) che stia conseguendo i livelli prestabiliti di quegli obiettivi (controllo di efficacia);
- c) porre in essere le necessarie azioni di correzione per fare in modo che la traiettoria raggiunga gli obiettivi anche nel caso in cui intervengano ostacoli o perturbazioni all'evoluzione del sistema.

Il controllo del sistema è il complesso delle procedure e delle azioni poste in essere per consentire che il sistema operi con la massima efficacia e con la massima efficienza, cioè consegua gli obiettivi che gli sono stati posti con la minima quantità di risorse assegnate. Le azioni di correzione devono tenere conto delle deviazioni tra traiettoria effettiva (effettuale) del sistema e traiettoria ottimale per conseguire gli obiettivi; esse devono inoltre essere in grado di modificare gli output (traiettoria) con opportune azioni di correzione degli input o della trasformazione.

Il controllo di un sistema di trasformazione agisce sugli input e sulla trasformazione attuata dal sistema affinché questo consenta di ottenere gli output migliori per conseguire gli obiettivi al massimo grado. È un controllo di efficienza generalizzata che si sviluppa nel controllo di efficacia e di efficienza.

La logica generale del controllo di efficacia può essere meglio posta in evidenza dal modello della figura 3. Tale figura si interpreta nel modo seguente: il sistema di trasformazione direzionale da controllare risulta collegato a un organo sensore che ha la funzione di rilevare gli output del sistema e di confrontarli con gli obiettivi; se non vi è coincidenza tra output programmati (obiettivi) e output effettivi del sistema, l'organo sensore produce una deviazione, o scostamento, che rappresenta un'informazione per un secondo organo: l'organo di intervento. Esso ha la funzione di modificare gli input del sistema o, se possibile, la stessa struttura della trasformazione, allo scopo di fare produrre al sistema un nuovo output; si procede nuovamente al confronto con gli obiettivi e si rileva un nuovo scostamento, in un processo ciclico. Se gli organi sensori e di regolazione appartengono al sistema, questi si definisce sistema ad autoregolazione o anche sistema cibernetico.

Il controllo di gestione delle imprese

I sistemi aziendali non sono solamente sistemi direzionali, in quanto gli obiettivi sono posti dal management, ma sono anche sistemi autodiretti e ad autoregolazione. Nel processo di gestione, infatti, è compresa la fase del controllo del raggiungimento degli obiettivi mediante verifica dell'esecuzione delle operazioni di gestione. Definiamo controllo di gestione in senso ampio l'insieme delle "azioni" tramite le quali il management:

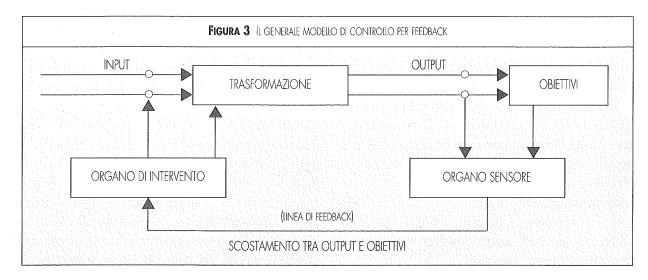
- a) pone gli obiettivi d'impresa;
- b) ne programma il conseguimento, per realizzare la massima efficenza;

c) verifica che il sistema ponga in essere una evoluzione atta a raggiungere quegli obiettivi con la massima efficacia.

Definiamo controllo di gestione in senso stretto come il momento del controllo di gestione in senso ampio in cui si cerca di fare in modo che l'esecuzione delle operazioni sia mantenuta entro i programmi stabiliti dopo la fase decisionale, cioè che avvenga:

- 1) nei tempi stabiliti e con i ritmi previsti;
- 2) con le modalità statuite;
- 3) con l'impiego delle risorse assegnate;
- 4) con gli effetti desiderati.

Il controllo di gestione non è un'attività esterna alla gestione o a essa parallela; è parte integrante del processo di gestione; non è concepibile la gestione senza il momento del controllo. L'impresa può essere, allora, considerata un sistema cibernetico, in quanto dotata di autoregolazione. Il controllo di gestione non è semplice attività di riscontro, ma è un vero e proprio intervento operativo che agisce sugli input e sulle trasformazioni del sistema impresa per far sì che gli output siano conformi a quelli desiderati e specificati nella fase della programmazione, in modo che il sistema impresa possa conseguire gli obiettivi a esso posti come sistema strumentale e direzionale.

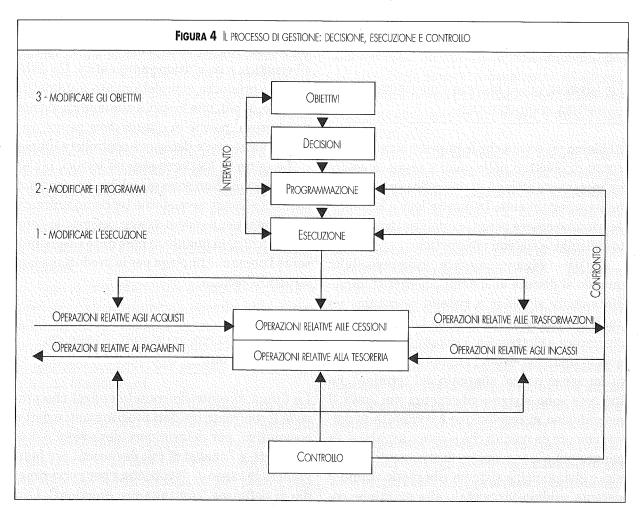


IL PROCESSO DI DIREZIONE E DI CONTROLLO DEL SISTEMA IMPRESA

Dalle precedenti osservazioni è immediato dedurre che dirigere e controllare sono due momenti di uno stesso processo; la direzione ingloba in sé necessariamente il controllo direzionale; non avrebbe senso indicare la traiettoria del sistema impresa senza avere gli strumenti (e l'autorità) per controllarne l'attuazione; non vi potrebbe, d'altra parte, essere controllo se prima non si specifica quale dovrà essere l'evoluzione attesa del sistema. Il processo di direzione e di controllo rappresenta l'essenza stessa del management.

La figura 4 indica lo schema logico del processo di direzione e di controllo dell'impresa tramite la programmazione; tale processo può essere così compendiato:

- a) si fissano gli obiettivi generali dell'impresa che rappresentano i goal da raggiungere;
- b) si individuano i vincoli all'azione imprenditoriale;
- c) alla luce dei vincoli, si sviluppano le decisioni più efficienti per raggiungere quegli obiettivi; si specifica il business nel quale l'impresa è inserita o vuole inserirsi e si formano le strategie;
- d) si attua la programmazione che porta alla formalizzazione dei piani e dei programmi operativi;
- e) si procede all'esecuzione dei programmi sviluppando concretamente la gestione guidata dal budget; il sistema impresa opera di fatto attuando gli approvvigionamenti, le trasformazioni produttive, le vendite, gli incassi, i pagamenti e ponendo in essere gli eventuali investimenti accessori;



- f) l'attività della gestione è rilevata nell'ambito del sistema informativo aziendale tramite una continua attività di reporting;
- g) dal confronto tra i valori dei budget (a preventivo) e dei report (a consuntivo) si determinano scostamenti o deviazioni (fase del riscontro);
- h) gli scostamenti vengono analizzati e scomposti in elementi costituenti per individuarne le cause e le eventuali responsabilità;
- i) sulla base dell'informazione offerta dall'analisi degli scostamenti si decidono gli interventi di rettifica; si possono assumere decisioni atte a modificare le future operazioni mantenendo fermo il budget al fine di annullare gli scostamenti e di mantenere il sistema sulla traiettoria prestabilita; oppure si può decidere di modificare il budget dei futuri periodi cioè di rettificare la traiettoria programmata del sistema pur mantenendo fermi gli obiettivi; quale terza estrema soluzione si possono modificare gli obiettivi stessi dell'impresa.

LE IMPRESE QUALI SISTEMI CIBERNETICI DI NATURA SOCIO-TECNICA

Abbiamo osservato che le imprese sono sistemi dotati di obiettivi nelle quali è posta in essere un'incessante attività di controllo per verificarne il conseguimento. In questa logica le imprese possono essere pensate quali sistemi ad autocontrollo, o sistemi cibernetici.

Un'osservazione appare indispensabile: quando si discute di sistemi cibernetici immediatamente si pensa a sistemi meccanici nei quali il sistema di regolazione ha pure natura meccanica o elettronica; i sistemi cibernetici di questo tipo sono sistemi automatici (o "automi" in un senso un po' allargato del termine). Le imprese sono sistemi cibernetici nei quali il meccanismo di regolazione è composto prevalentemente da uomini che possono avvalersi, in misura più o meno ampia, di strumenti meccanici o elettronici; è sistema cibernetico tanto il sistema caldaia-termostato che mantiene co-

stante (con oscillazioni intorno a un valore obiettivo prefissato) la temperatura programmata di una stanza, quanto il sistema magazzino-magazziniere che mantiene costante (intorno a un valore medio prefissato) il livello programmato dello stock di una data materia prima, quanto, ancora, la direzione commerciale che immediatamente si riunisce quando si accerta un calo del fatturato per assumere i necessari provvedimenti.

Le imprese, tuttavia, non devono solamente mantenere un equilibrio tra costi e ricavi ma, per produrre profitto, devono provocare un disequilibrio tra ricavi e costi sfruttando ogni informazione circa le opportunità dei mercati.

Solo un budget ben strutturato e continuamente rivisto, nella continua mutevolezza sia dell'ambiente, che perturba gli equilibri aziendali, sia degli obiettivi aziendali, insieme con i piani pluriennali, può consentire il controllo automatico della gestione e trasformare l'impresa da sistema regolato dall'esterno a sistema cibernetico, a regolazione automatica. Un sistema per produrre completamente automatico sarebbe, al più, una fabbrica automatica ma non un'impresa, poiché in questa deve essere presente l'uomo quale decisore e controllore ultimo.

Le imprese non sono sistemi tecnici, ma sistemi sociali. Non sono macchine, ma organizzazioni; secondo le moderne teorie organizzative le imprese possono essere definite sistemi socio-tecnici, in quanto in esse deve essere presente l'uomo che impiega per la produzione una struttura tecnica.

IL CONTROLLO PER ECCEZIONI. FEEDBACK E FEEDFORWARD

La forma di controllo tramite budget che prevede il confronto tra dati programmati e dati a consuntivo, per determinare deviazioni o scostamenti, e l'analisi di tali deviazioni per individuare le cause di deviazione e per porvi rimedio si definisce "controllo per eccezioni". Con tale controllo il soggetto operativo considera le deviazioni dal budget quali nuove informazioni sulla cui base assumere le decisioni di correzione della traiettoria o di cambiamento degli obiettivi.

La gestione impara dai suoi stessi errori. Tale forma di controllo è tipica del controllo di gestione attuato tramite budget, o attuato attraverso altri strumenti, quali i costi standard, il controllo dei rendimenti e della produttività dei fattori e così via. Il controllo per eccezioni, che utilizza gli errori del sistema per correggere la traiettoria del sistema stesso, si definisce anche controllo per retroazione o per feedback. Questa logica è ben messa in evidenza nella precedente figura 3; gli scostamenti rappresentano un nuovo input di informazioni necessarie per l'intervento di correzione.

Il controllo per retroazione non può e non deve essere l'unica forma di controllo dell'attività del sistema impresa, in quanto esso implica che prima si verifichi lo scostamento (errore) e che in un secondo momento si proceda alla correzione. Solo le imprese nelle quali il controllo di gestione è ancora in forma poco evoluta esso si basa sul feedback. Le imprese devono, al contrario, evitare che si verifichino deviazioni (evitare gli errori del sistema): devono anticipare previsivamente il comportamento del sistema mediante il controllo previsionale delle variabili chiave; solo se non possono evitare gli scostamenti allora si ricorre al controllo per feedback.

Questa seconda forma di controllo, volta a prevenire gli scostamenti, agendo sulle variabili in input del sistema impresa prima che gli output si discostino di troppo dai programmi, si definisce controllo per preazione o controllo tramite feedforward.

Per renderci conto delle differenze tra le due forme di controllo ricorriamo a un esempio molto semplificato. Supponiamo che nel budget delle scorte si sia deciso di tenere, per la materia Alfa una scorta minima di 100 pezzi e una scorta massima di 200 (valori obiettivo); le giacenze di magazzino, che variano in aumento per gli acquisti dai fornitori e in diminuzione per i prelievi per la produzione, dovranno rimanere entro tale intervallo di variazione ammissibile.

Il controllo per feedback si può attuare come segue: si rilevano ogni giorno (o al termine di ogni prefissato periodo) le giacenze di Alfa; se esse sono comprese tra 100 (minimo) e 200 (massimo), nessun intervento risulta necessario; se in un dato giorno esse fossero per esempio di 230, il responsabile del magazzino, rilevata la deviazione rispetto ai valori obiettivo, procederebbe all'analisi dello scostamento; se fosse da imputare a un rallentamento della produzione si dovrebbero nuovamente analizzare le cause di tale calo; se esso fosse temporaneo (per esempio mancanza di un'altra materia per ritardo nelle consegne con accumulo degli ordini di vendita da evadere), allora l'eccedenza di scorta (errore) potrebbe essere facilmente riassorbita alla ripresa della produzione a ritmi normali; se il rallentamento produttivo fosse invece conseguenza di un calo degli ordini di vendita, allora sarebbe necessario diminuire, se non arrestare, i futuri rifornimenti di Alfa.

Con il controllo per feedback, quindi, al tempo T1 si produce uno scostamento rispetto agli obiettivi, poi, individuate le cause, si prendono i provvedimenti al tempo T2; in ogni caso l'impresa deve rimanere per il periodo T2 con scorte eccedenti il massimo; prima si verifica l'errore nel sistema-magazzino e solo a posteriori questo viene corretto.

Il controllo tramite preazione invece tende a evitare che si produca una sovrascorta rallentando gli approvvigionamenti prima che si superino i limiti massimi programmati; essa potrebbe svilupparsi come segue; poiché è noto che a un calo degli ordini nel periodo T1 seguirà un rallentamento delle produzioni nel periodo T2 e che tale provvedimento deve essere accompagnato da un rallentamento degli approvvigionamenti di materie nel periodo T2, allora si tiene anticipatamente sotto controllo il magazzino della materia Alfa

rilevando la dinamica degli ordini di vendita (variabile chiave); quando in T1 si rileva il calo delle vendite, allora già da T1 si programma la riduzione degli ordini in T2 evitando di superare la scorta massima quando si verificherà il rallentamento produttivo a T2. Dai pochi cenni precedenti risulta chiaro come il controllo per preazione sia di molto più efficace di quello per retroazione; ma risulta altrettanto chiaro come il controllo a feedforward presupponga un processo di programmazione continuamente aggiornato.

Macro e micro controllo

Le considerazioni svolte riguardavano il controllo direzionale dell'intera impresa, considerata nella sua unità; tale forma di controllo può essere definita di macrocontrollo. I piani e i programmi sono innanzitutto strumento fondamentale del macrocontrollo, ma sono anche lo strumento nel quale sono rappresentate tutte le altre forme di microcontrollo direzionale, tra le quali ricordiamo:

a) Il controllo dei processi produttivi tramite la tecnica dei costi standard: i costi standard rappresentano parametri da raggiungere (si definiscono anche costi parametrici); per programmare i fabbisogni di fattori è possibile ricorrere ai calcoli già attuati per determinare i costi standard di produzione: durante lo svolgimento di processi produttivi si procede alla rilevazione a consuntivo (ma possibilmente in tempo reale) dei costi di produzione e si procede al confronto tra costo standard e costo di produzione; le deviazioni, opportunamente analizzate e interpretate, consentono di comprendere le cause che hanno fatto divergere l'efficienza effettiva da quella considerata nel calcolo dei costi standard.

- b) Il controllo dei rendimenti dei fattori produttivi: questa tecnica è complementare alla precedente: nel budget le determinazioni dei fabbisogni di materie, lavoro e ore macchina possono essere attuate solo sulla base delle conoscenze circa il rendimento dei fattori.
- c) Il controllo dei costi e dei risultati di particolari divisioni aziendali o di sezioni o di dipartimenti (department); l'impresa viene frazionata in un sistema di centri di costo (cost center)
 e di centri di profitto (profit center) e per ciascuno si procede alla quantificazione e al controllo dell'attività tenendo sotto controllo i costi e i risultati; questa tecnica risulta connaturale al controllo tramite budget; i budget di responsabilità consentono il controllo per centri
 di responsabilità, siano centri di costo o centri
 di profitto.