

# Il lato umano del controllo per fronteggiare la crisi

*Katia Corsi\**

## Abstract

### **The human side of control to face crisis**

Management control systems allow to reach the organization aims but also to anticipate or mitigate risks, motivate people and strengthen the organizational values. The intangible side of control, included in organizational control concept by literature, plays a pivotal role, in crisis period, to reassure the people, support the turnaround process, orient the leadership and mitigate any resistance from employees. This is especially true in relation to the current pandemic crisis because it has no financial and economic origins but derives from a health emergency that has affected not only people's health but also their emotions and their values. Crisis and organizational control are the two constants in many contributions collected in this volume.

**Keywords:** Management control systems, organizational control, crisis

## 1. Introduzione

Il controllo di gestione, da sempre, “viaggia” con una diversa velocità in ambito accademico/scientifico e in ambito operativo. Rispetto ai complessi modelli e sofisticati strumenti che vengono proposti dagli studiosi di economia aziendale, le aziende spesso mostrano una certa reticenza o lentezza nell'applicarli, perché, in una sommaria logica di convenienza, ai potenziali benefici si fanno prevalere gli oneri, legati agli sforzi economici e organizzativi che l'adeguata progettazione e implementazione degli strumenti di controllo comportano. Un'accelerazione degli strumenti di controllo di gestione in azienda si verifica spesso nel momento in cui si paventa una crisi o si sviluppa la consapevolezza, talvolta tardiva, di dover gestire situazioni di elevata complessità e instabilità, a cui l'azienda non è preparata (Marsca et al., 2013). Se questo è vero, mai come in questo momento caratterizzato dall'attuale evento pandemico possiamo ritenere il controllo di gestio-

---

\* Università degli Studi di Sassari, Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali – DISEA. E-mail: [kcorsi@uniss.it](mailto:kcorsi@uniss.it).

ne uno strumento indispensabile per guidare le aziende e garantirne la continuità.

Il controllo di gestione nasce per guidare l'azienda in fisiologiche situazioni di incertezza, ma il suo ruolo viene potenziato in situazioni di crisi e shock esogeni: ciò è avvalorato anche dal titolo di un contributo che rappresenta una pietra miliare degli studi italiani sul controllo di gestione: "Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate" (Brunetti, 1979). Mai come ora tale titolo mostra la sua attualità, se mai fosse tramontata. Le condizioni che allora perturbavano l'ambiente erano riferite ai rilevanti fenomeni inflativi degli anni '70, ma da allora molte e diverse sono state le perturbazioni che si sono susseguite nel corso degli anni, minando, in modo più o meno eclatante, la continuità aziendale. Solo per citarne alcune pensiamo al sostituirsi delle economie di libero mercato alle economie pianificate e centralizzate degli anni '80-90, all'evento sconvolgente dell'11 settembre del 2001, allo "tsunami" finanziario del 2008, la cui onda lunga è arrivata sino agli anni recenti e non ultimo la pandemia da COVID-19, la cui tragica rilevanza per entità e durata, al momento in cui si scrive, non può essere ancora definitivamente apprezzata.

Di fronte a tali "turbolenze" le aziende devono reagire, ridefinendo continuamente strategie e obiettivi, ma anche adattando il proprio sistema informativo e organizzativo: le aziende devono dotarsi di strumenti che siano in grado di percepire gli eventi minacciosi e supportare scelte per salvaguardarsi da essi e fronteggiarli, non trascurando la possibilità di cogliere eventuali opportunità che in essi si potrebbero intravedere. Si tratta di un esercizio difficile che richiede la ricerca di un continuo equilibrio a garanzia della continuità aziendale e che richiama la necessità di coniugare stabilità e movimento (Cardinal, 2004; Maraghini, 2018). Nella ricerca di tale equilibrio in situazioni di incertezza e discontinuità, i sistemi di controllo si allontanano da modelli meccanicistici e approdano a modelli che valorizzano gli aspetti organizzativi, comportamentali e culturali dell'azienda. L'attenzione per gli aspetti umani e culturali rappresenta un elemento imprescindibile per fronteggiare in modo efficace ed efficiente ogni cambiamento, come si evidenzia nell'abbondante letteratura riguardante il *change management* (Kotter, 1995), e per gestire situazioni di incertezza e instabilità che traspaiono nei periodi di crisi, facendo leva sulla componente valoriale, al fine di rassicurare e motivare le persone, rafforzare la leadership manageriale, rimuovere ogni azione di resistenza al cambiamento da parte dei dipendenti e per mitigare così eventuali effetti controproducenti.

Questi aspetti relativi al lato *intangibile* del controllo, con particolare attenzione alla sfera umana, sono stati inclusi da gran parte della letteratura

nel concetto di “controllo organizzativo”, il cui fine ultimo è quello di influenzare il comportamento delle persone e le attività verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali (Cyert, March, 1963; Merchant, 1985). È alle persone, prima ancora che ai risultati che derivano dalle loro azioni, che bisogna indirizzare la nostra attenzione: l’adozione di ogni strumento di controllo, anche del più evoluto e tecnicamente ineccepibile può risultare inefficiente o addirittura essere vanificata, se non venisse accompagnata da una profonda conoscenza del contesto organizzativo in cui viene applicato e, soprattutto, dalla conoscenza delle aspettative, azioni e reazioni delle persone che lo utilizzano e/o a cui è rivolto.

Sebbene la natura soggettiva, intangibile ed evanescente degli aspetti comportamentali e culturali abbia reso spesso difficile una sistematizzazione e astrazione degli stessi relegandoli ad un ruolo secondario rispetto alle componenti tecnico-contabili del controllo, ormai è consolidata la consapevolezza che non possono essere per questo sottaciuti, perché ad essi è legato il raggiungimento sostanziale (e non formale, che potrebbe sottendere comportamenti elusivi o di *gaming*) degli obiettivi aziendali.

Tale consapevolezza è maturata nel corso degli anni, facendo approdare a modelli di controllo consolidati in cui vi è una combinazione in continuo divenire degli aspetti formali e informali del controllo, degli strumenti tecnico-contabili e culturali, di controlli di derivazione amministrativa e di derivazione individuale e sociale (Simons, 1995; Corsi, 2003, Malmi, Brown, 2008).

Tra i vari framework proposti emergono sia quelli con una impostazione sistemica in cui il tradizionale processo di controllo è pervaso dalla componente sociale/organizzativa (Brunetti, 1979; Flamholtz et al., 1985) sia quelli con una impostazione combinatoria, oggi meglio nota come package, in cui vengono a confluire strumenti di controllo formali e informali, tecnici e culturali tutti volti ad orientare i comportamenti dei soggetti verso gli obiettivi aziendali, (Otley, 2016). Nel già citato modello di Brunetti gli aspetti legati alla componente umana, organizzativa e sociale emergono sia negli input del sistema in cui l’autore distingue i fattori organizzativi (struttura organizzativa, meccanismi operativi, stile di direzione, ecc.), i fattori umani (conoscenze, abilità, aspettative, ecc.) e i fattori sociali (caratteristiche dei gruppi di individui che si formano ed operano in azienda), sia negli output del processo rappresentati dall’efficienza direzionale (che facilita l’orientamento del processo decisionale e la valutazione delle prestazioni), dalla motivazione (che influenza il processo di interiorizzazione degli obiettivi) e dal morale (che influenza il clima organizzativo). Una simile impostazione sistemica che pone pari attenzione agli aspetti sociali e com-

portamentali si riscontra anche nel modello d'oltreoceano di Flamholtz et al. (1985) in cui da un lato si individuano fattori di contesto (quali l'ambiente esterno, la cultura, la struttura organizzativa) che influenzano il tradizionale processo di controllo, dall'altro lato in ogni fase di tale processo (definizione degli obiettivi, svolgimento di azioni, misurazione, ricompense) si enfatizza l'attenzione da riporre agli aspetti umani in modo da allineare i loro obiettivi individuali con quelli aziendali e minimizzare comportamenti opportunistici o elusivi che potrebbero pregiudicare il sostanziale raggiungimento degli obiettivi.

Tra i framework di controllo organizzativo che invece combinano diversi meccanismi di controllo e ne determinano una sorta di dosaggio, in funzione del contesto interno ed esterno dell'azienda, vi è il "super citato" lavoro di Ouchi (1979), che proponendo una triade di forme di controllo (azioni, risultati, cultura) rappresenta il precursore per successivi lavori di rilievo, quali quelli di Lebas and Weigenstein (1987) e di Merchant (1985). Tale impostazione continua ad intravedersi nei modelli più recenti che vengono presi a riferimento per interpretare il controllo organizzativo come quello proposto da Malmi e Brown (2008), che mutua da Otley (1999) il concetto di "organizational control package": il concetto di *package* sta ad indicare che i variegati strumenti di controllo pur convivendo nell'ambito della stessa azienda vengono implementati da diversi soggetti e in momenti differenti. Anche tale modello propone una tripartizione degli strumenti del controllo: al centro del modello sono posti, seguendo l'ordine temporale del processo di controllo, gli item più tradizionali del controllo di gestione (la pianificazione, i controlli cibernetici e *reward and compensations*; alla base troviamo i controlli amministrativi (equiparabili al controllo delle azioni di Ouchi e Merchant), che in modo più diretto possono controllare i comportamenti evitando le azioni che generano nocimento all'azienda; in alto troviamo, invece, i controlli culturali in quanto sono i controlli più ampi, indiretti e pervasivi.

L'attenzione per gli aspetti umani e culturali che traspaiono in questi consolidati modelli di controllo organizzativo rappresenta il filo conduttore che ha consentito di raccogliere in questo volume alcuni dei lavori più significativi che sono stati presentati nel Convegno Annuale della Rivista-Sidrea dal titolo "Dalla crisi allo sviluppo sostenibile". Il file rouge tra questi contributi, tra loro diversi, è la rilevanza del controllo-guida e la valorizzazione, in esso, degli aspetti umani e culturali per dare risposta ad eventi esterni e/o per supportare cambiamenti, a garanzia della continuità aziendale.

Al momento in cui si scrive, la rivista *Management Control* non può esimersi dal non considerare l'emergenza sanitaria in atto, per valutare l'impatto che essa ha avuto sui sistemi di controllo e come quest'ultimi hanno supportato le aziende di fronte a questa situazione assolutamente nuova, poiché a differenza di precedenti shock esogeni, l'attuale crisi pandemica non vanta origini economiche e finanziarie, bensì sanitarie e sociali. È in questa circostanza che il "lato umano" del controllo assume particolare rilevanza, perché il fenomeno pandemico, con la rapidità e intensità con cui si è manifestato, ha pervaso con forza la vita di ogni essere umano, non solo in termini pragmatici cambiando, spesso radicalmente, la modalità e qualità della vita privata, relazionale e sociale delle persone, ma anche in termini emotivi, innescando un senso di insicurezza e solidarietà, che si riflette anche in ambito lavorativo.

## 2. Il contenuto del volume

Nei primi due contributi del volume, gli aspetti umani e culturali del sistema di controllo di gestione sono espliciti e ricalcano seppur con originalità, temi tradizionali del controllo organizzativo, tanto da diventarne il focus dei lavori. Il primo, proposto da Raucci e Paolini, attiene agli aspetti comportamentali del processo budgetario con particolare attenzione alla partecipazione dei dipendenti alla definizione degli obiettivi. Essendo il lavoro riferito al contesto della sanità pubblica i soggetti a cui si riferisce la partecipazione al processo di budgeting sono i dirigenti medici, la cui natura professionale "ibrida", li impone di perseguire obiettivi clinici e manageriali, non sempre convergenti. Adottando la prospettiva del *Behavioral accounting management* e svolgendo un'analisi quantitativa, gli autori evidenziano i vantaggi della partecipazione al processo di budgeting in termini di commitment, soddisfazione lavorativa e, in ultima battuta, miglioramento delle performance.

Il lavoro di Onesti rappresenta una rivisitazione di un tema classico che attraverso le lenti della teoria della contingenza rifiuta il "one best way", per declinare nello specifico l'implementazione dei controlli di gestione in relazione alla cultura nazionale. Attraverso un'analisi sistematica della letteratura il lavoro offre una interessante panoramica delle diverse modalità di attuare il controllo di gestione in relazione alle diverse connotazioni culturali dei vari paesi, ma consente anche di offrire un monito, soprattutto per i manager di aziende multinazionali ad avere una maggiore sensibilità nel considerare la cultura locale del paese in cui l'azienda va ad operare, poiché

essa può riflettersi in molti aspetti gestionali, in primis nell'attività lavorativa delle persone.

Nei successivi lavori si enfatizza il ruolo del controllo di gestione nel fronteggiare in modo efficace ed efficiente ogni cambiamento e situazioni di crisi. Sebbene essi affrontino il tema con prospettive ed in contesti diversi, sono accomunati (ad eccezione dell'ultimo contributo) da una medesima metodologia qualitativa, tramite case study, a dimostrare l'importanza del contesto per cogliere il "come" si configura il controllo di gestione in relazione a specifiche contingenze (Chenhall, 2006; Chiucchi, 2017).

Sul legame tra il controllo di gestione e la pandemia COVID-19, si concentrano i successivi tre lavori.

Badia, Galeone e Ranaldo, assimilando la pandemia ad un *crash-test* a cui è sottoposto il controllo di gestione, delineano l'impatto della crisi pandemica sul controllo, connotandola con cinque attributi, quali l'estemporaneità, l'imprevedibilità, l'entità, l'emotività e la durata, che la distinguono da precedenti shock esogeni. Ciò ha consentito agli autori di modellizzare la relazione tra controllo di gestione e pandemia, associando ad ogni suo attributo specifici impatti sia contabili che comportamentali sul sistema di controllo di gestione.

Sulla stessa scia si colloca anche il lavoro di Iannone e Piretti che intravedono nel Covid 19 una forte sollecitazione a cambiamenti sia nel sottosistema informativo che organizzativo dell'azienda, enfatizzando la necessità di sicurezza e benessere dei singoli. Il caso esaminato ha consentito di rilevare impatti sul controllo di gestione in termini contabili richiedendo informazioni più tempestive ed orientate al futuro ma anche in termini individuali e sociali, attraverso una rinnovata motivazione per il lavoro, l'introduzione di nuove modalità relazionali e di valutazione legate alla riorganizzazione del lavoro in *smart-working*, nonché una nuova attenzione al territorio nella ricerca di creare valore sociale.

Nell'ultimo contributo sul tema Covid, Iacoviello, De Nicola e Mancini, attraverso una *multicases analysis*, evidenziano come in ogni caso esaminato, seppur in modo diverso, il controllo di gestione si sia dimostrato un valido sostegno per affrontare la crisi pandemica, rafforzando la tempestività e la quantità delle informazioni. La *cross-analysis* consente agli autori di rilevare una tendenza comune di cambiamento del controllo di gestione che conduce ad una maggiore valorizzazione del controllo sia con un crescente sviluppo degli strumenti sia con un rafforzamento della cultura del controllo. Quest'ultima è volta ad aumentare nei soggetti aziendali la fiducia in tale funzione e quindi un rapporto con essa più collaborativo.

Gli articoli successivi si discostano dal tema Covid, quale shock esogeno sistemico, e affrontano i cambiamenti nel controllo di gestione per affrontare situazioni di crisi endogene, che richiedono l'attivazione di nuovi strumenti e procedure.

Castellano e Leto affrontano l'implementazione dei sistemi di misurazione delle performance in un'ottica di *change management*, mirando ad evidenziare i fattori che potrebbero facilitare od ostacolare il progetto. Il lavoro avvalendosi di due *case study*, in cui l'esito del progetto di implementare un sistema di misurazione è contrapposto (un caso di successo e l'altro di insuccesso), mostrano che in entrambi è risultato parimenti rilevante il fattore umano, legato alla capacità della leadership aziendale di supportare il processo e di gestire le resistenze da parte dei manager e impiegati al cambiamento.

Cattaneo e Sonzogni collocano il controllo di gestione nel processo di turnaround per esaminarne l'effettivo supporto alla gestione di questa fase delicata della vita di un'impresa. In particolare, adottando il modello di Malmi e Brown evidenziano come i vari tool di controllo presenti in esso possano facilitare le strategie di turnaround. In particolare, i controlli a valenza amministrativa e culturale hanno rafforzato la cultura del turnaround, facilitando il subentro della figura esterna chiamata a presidiare il processo e rafforzando la sua legittimazione e il sentimento di fiducia. È importante in questo contributo evidenziare come il controllo organizzativo, in una logica di *package*, consenta una continua riconfigurazione dei vari tool di controllo per assecondare il cambiamento.

Il volume si chiude con il contributo di Bertoni, De Rosa, Rossi che è rivolto al codice della crisi, di imminente applicazione, per esaminare come i meccanismi di controllo di allerta previsti dalla normativa (che vengono concepiti dalla letteratura di riferimento come controlli interni, in quanto si basano sui piani finanziari prodotti dalla stessa azienda, e previsionali), possano integrarsi nei più tradizionali framework di controllo di gestione. In particolare, il riferimento è al modello di Simon, caratterizzato da una compresenza delle componenti hard e soft dei controlli: in questo contesto concettuale i controlli di allerta crisi sono considerati come *boundary controls*, in quanto rappresenterebbero controlli finalizzati a redimere rischi e a fissare limiti ai comportamenti che potrebbero pregiudicare la continuità aziendale. Nella logica del modello di Simon tali controlli dovrebbero integrare con leve contrapposte, nello specifico il controllo interattivo, valorizzando ancora una volta un controllo di gestione *multi-tools*, senza rischiare di assimilarlo a mere attività di verifica, di natura meramente ispettiva che sono previste nella recente normativa della crisi di impresa.

## Bibliografia

- Brunetti G. (1989). *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, FrancoAngeli.
- Cardinal L.B., Sitkin S.B., Long C.P. (2004). Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control, *Organization Science*, 15, 4, pp.411-431
- Chenhall R.H. (2006). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research, *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, pp. 163-205.
- Corsi K. (2003). *Il controllo organizzativo, Una prospettiva transazionale*, Milano, Giuffrè
- Cyert R.M., J.G. March (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.
- Flamholtz E.G., Das T.K., Tsui A.S. (1985). Toward an Integrative Framework of Organizational Control, *Accounting, Organizations & Society*, 1.
- Gatti M., Chiucchi M.S. (2017). Context matters – Il ruolo del contesto negli studi di controllo di gestione, *Management Control*, 3, pp. 5-10. Doi: 10.3280/MACO2017-003001.
- Kotter J.P. (1995). Leading Change: Why Transformation Efforts Fail, *Harvard Business Review*, 73, pp. 59-67.
- Lebas M., Weigenstein J. (1986). Management control: the roles of rules markets and culture, *Journal of Management Studies*, 23, 3, pp. 259-272.
- Malmi T., Brown D.A. (2008). Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, 19, pp. 287-300.
- Maraghini M.P. (2018), Management Control: il “gattopardo” per il governo aziendale, *Management Control*, 3, pp-5-11. Doi: 10.3280/MACO2018-003001.
- Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (2013). *Il controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, Arezzo, Knowità
- Merchant K.A. (1985). *Control in Business Organizations*, Marshfield, MA, Pitman Publishing.
- Otley D.T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014, *Management Accounting Research*, 31, pp. 45-62.
- Otley D.T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, 10, 4, pp. 363-382.
- Ouchi W.G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, 25, 9, pp. 833-848.
- Pavan A., D’Onza G. (2013), Innovare I sistemi di controllo e di governance per gestire il cambiamento, *Management Control*, 2, pp. 5-7. Doi: 10.3280/MACO2013-002001.
- Simons R.L. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston, Harvard Business School Press.