IFAF
SCUOLA DI FINANZA

Spediz. in abb. postale 45%
Art. 2 comma 20/B - Legge 662/96
Filiale P.T. di Varese
Reg. Trib. di MILANO n. 3 del 14/01/1995
Periodico trimestrale
€ 23,25

BUDGET

ANALISI, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DI GESTIONE

37

Riccardo Rossi
STRUTTURARE IN AUTONOMIA LA FUNZIONE COMMERCIALE.
UN ESEMPIO DI "FAI DA TE" ORGANIZZATIVO NELLA PMI

Simone Poli
LE AZIENDE SANITARIE LOCALI:
LEVE DIREZIONALI E VALUTAZIONE DELLA PERFORMANCE

Giuseppe Narducci
LA PROBLEMATICA DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELL'AZIENDA STATO

Piero Mella
LE CONDIZIONI DI SUCCESSO DEL BUDGETING.
FUNZIONI TRADIZIONALI E INNOVATIVE DEL PROCESSO DI BUDGETING

Carlo Cappuzzello
L'ANALISI DI BILANCIO
A SUPPORTO DELL'INDIVIDUAZIONE DEI FATTORI CRITICI DI SUCCESSO
AI FINI DELL'INTRODUZIONE DEL SISTEMA DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

COMITATO EDITORIALE

Alberto Bubbio	Università Cattaneo - Castellanza
Stefano Baraldi	Università Cattolica di Milano
Catry Ostinelli	Università Cattaneo - Castellanza
Giuseppe Toscano	Università Cattaneo - Castellanza
Riccardo Silvi	Università di Bologna

COMITATO SCIENTIFICO

Maria Bergamin Barbato	Università di Venezia
Marcello Bianchi	IFAF Scuola di Finanza di Milano
Giorgio Brunetti	Università Bocconi
Luigi Brusa	Università di Torino
Carmelo Buttà	Università di Catania
Peter Clarke	Università di Dublino
Giorgio Donna	Università di Torino
Rosella Ferraris Franceschi	Università di Pisa
Pierre Mevelec	Università di Nantes
Luciano Olivotto	Università di Venezia
Sandro Pezzoli	Università di Firenze
Riccaboni Angelo	Università di Siena
Massimo Saita	Università Statale di Milano
Erasmo Santesso	Università di Venezia
Guy Solle	Università di Nizza
Carlo Sorci	Università di Palermo
Giuseppe Tardivo	Università di Torino
Donna Tillman	Università di Los Angeles
Yim Yu Wong	Università dell'Indiana
Paolo Zanenga	IFAF Scuola di Finanza di Milano

BUDGET

ANALISI, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DI GESTIONE

n. 37 – 1° trimestre 2004

Come abbonarsi:
l'abbonamento decorre dal mese di gennaio di ciascun anno. L'abbonamento oltre al mese di gennaio comporta l'invio degli arretrati.
Abbonamento 2004
(4 fascicoli)
Italia:
€. 93,00
Estero:
€. 124,00
Numeri arretrati:
€. 36,00 cad.
Le richieste vanno indirizzate ad:
IFAf srl
L.go I. Schuster, 1
20122 Milano
tel.: 02/72002170
tel.: 02/72001199
fax: 02/72002186
allegando assegno bancario o circolare non trasferibile intestato a: IFAF srl, oppure ricevuta di versamento su:
c/c n. 16954208
intestato a IFAF srl.
L'abbonamento non disdetto con semplice lettera entro il 31 dicembre 2004 si intende rinnovato per il successivo anno.

Direttore
Antonio Sofia

Segreteria di redazione
Angela Ceo

Impaginazione
Grafica Olona snc

Progetto grafico
Alberto Mazzenzana
SINTESI

Stampa
Grafica Olona snc
via A. De Gasperi 91
21057 Olgiate Olona (VA)

Editore
IFAF srl
L.go I. Schuster 1
20122 Milano
Tel. 02 / 72 00 21 70
Fax 02 / 72 00 21 86

Spedizione in abbonamento postale
Comma 216/art. 2 - Legge 549/95
Autorizzazione filiale P.T. di Varese
Reg. Tribunale di Milano n. 3 del 14/01/1995
Periodico trimestrale

Questo periodico è associato alla Unione Stampa Periodica Italiana

4 Riccardo Rossi
STRUTTURARE IN AUTONOMIA LA FUNZIONE COMMERCIALE. UN ESEMPIO DI "FAI DA TE" ORGANIZZATIVO NELLA PMI
Premessa. 1. Prodromi di una crisi. 2. Il processo di riorganizzazione: finalità, fasi e contenuti. 3. Il processo di riorganizzazione: il documento. 3.1. Ruoli. 3.2. Regime delle autonomie. 3.3 Lineamenti operativi. 4. Alcune osservazioni sui contenuti del documento. Conclusioni.

21 Simone Poli
LE AZIENDE SANITARIE LOCALI: LEVE DIREZIONALI E VALUTAZIONE DELLA PERFORMANCE
1. Premessa. 2. L'autonomia gestionale del management sanitario. 3. La mission delle ASL. 4. Il ruolo della concorrenza nella sanità pubblica. 5. La formalizzazione della mission. 6. Le leve della performance. 7. Conclusioni.

33 Giuseppe Narducci
LA PROBLEMATICA DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELL'AZIENDA STATO
1. Considerazioni introduttive. 2. Il sistema del bilancio pubblico. 3. Il processo di auditing nell'azienda Stato. 4. Conclusioni.

43 Piero Mella
LE CONDIZIONI DI SUCCESSO DEL BUDGETING. FUNZIONI TRADIZIONALI E INNOVATIVE DEL PROCESSO DI BUDGETING
Il budget quale tradizionale strumento di direzione e di controllo di gestione. La moderna funzione del budget nella teoria sistemica dell'impresa. Le imprese quali sistemi cibernetici. Feedback e feedforward. Il ruolo speculare del reporting. Il budget quale tradizionale strumento di cooperazione, di coordinamento e di motivazione. Il budget quale moderno strumento di learning: verso l'organizzazione intelligente. Le condizioni manageriali ed organizzative per il successo del budgeting.

58 Carlo Cappuzzello
L'ANALISI DI BILANCIO A SUPPORTO DELL'INDIVIDUAZIONE DEI FATTORI CRITICI DI SUCCESSO AI FINI DELL'INTRODUZIONE DEL SISTEMA DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO
Il caso Meccanica spa. Il caso Tour spa. Note.

Le condizioni di successo del budgeting.
Funzioni tradizionali e innovative del processo di budgeting

di Piero Mella - Ordinario di Economia Aziendale - Facoltà di Economia - Università di Pavia

Il budget quale tradizionale strumento di direzione e di controllo di gestione

Il *controllo di gestione* – o controllo manageriale – è tradizionalmente inteso come il sistema dei processi cognitivi attuati per produrre le informazioni, costruire i modelli ed assumere le decisioni necessarie per gestire l'azienda con efficienza e con efficacia, realizzando gli obiettivi economici e finanziari posti a guida della futura gestione, *individuando* e *correggendo*, con successive decisioni, le deviazioni tra valori decisi e valori realizzati, al fine di conseguire le misure di performance programmate (Bastia, 2001; Azzone & Bertelè, 2002) (1).

Il processo di controllo manageriale (Anthony, 1990; Albrecht & Stice, 2001; Hilton, 1996; Hirsch, 1994) è un'attività cognitiva complessa (2), costituita da diversi strumenti (Brusa, 1995) e da molteplici fasi che si caratterizzano per la continuità del processo, in un loop che inizia dall'analisi della situazione in cui si trova l'azienda al momento in cui si stabiliscono gli obiettivi e vengono elaborate le strategie per conseguirli e che termina con il controllo della performance.

Il processo di *controllo della performance* comprende i seguenti momenti:

- stabilire indicatori performance di *efficienza*, di *efficacia* e di *outcome*, individuandone i livelli ritenuti significativi e traducendoli in obiettivi di gestione (Carroll, 1991; Freeman, 1984) (3);
- incentivare l'organizzazione a conseguire gli obiettivi e ad accettare il controllo;
- predisporre un programma di azione per conseguire gli obiettivi ricercando il consenso della struttura organizzativa;
- monitorare con continuità i processi operativi per ottenere report tempestivi da confrontare con i dati di programma ed individuare scostamenti (fase del riscontro);
- decidere le azioni correttive eventualmente necessarie (azioni gestionali di correzione);

- riadeguare il programma alle mutate situazioni aziendali (interne) e ambientali (esterne);

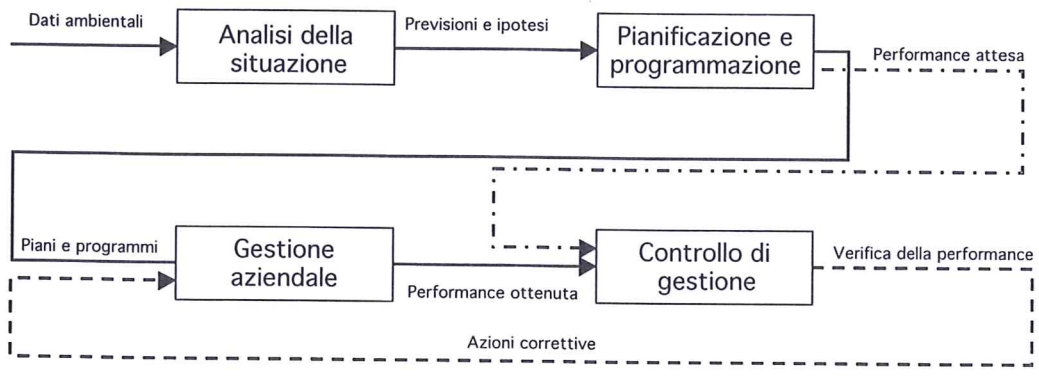
- incentivare l'organizzazione a comprendere gli errori e ad evitare che si ripetano.

In questa forma, il controllo della gestione ha nella pianificazione strategica e nella programmazione operativa – che si traduce nel budget d'esercizio – gli strumenti fondamentali (Kaplan & Atkinson, 2002) tramite i quali il controllo non si limita alla semplice verifica dei risultati, ma può porre in atto una serie di comportamenti, ai vari livelli dell'impresa, tramite i quali i manager possono guidare la gestione nella direzione indicata a livello di programma e, prima ancora, a livello di piano (Azzone & Bertelè, 2002).

La logica fondamentale del controllo di gestione mediante programmazione e budgeting è quella di predeterminare – con un'attenta analisi delle interrelazioni, un'attendibile previsione e un sistema razionale di decisioni – i valori di tutte le variabili quantitative del sistema aziendale – volumi, prezzi, ore di lavoro, consumi, costi, stocks, flussi finanziari e di cassa e così via – tenendo conto delle relazioni reciproche, mediante formule di trasformazione nel tempo, e di assegnare a tali variabili i valori ritenuti più razionali per il conseguimento di obiettivi di economicità e di redditività (Brunetti, Coda & Favotto, 1984).

Tramite il budgeting, in particolare, si realizza un controllo di *efficacia* e di *efficienza*, per *eccezioni*, della gestione d'impresa (Figura 1); di *efficacia*, in quanto mirante al conseguimento di obiettivi; di *efficienza*, in quanto tendente a verificare l'ottimale impiego delle risorse; *per eccezioni* in quanto si concentra sulle situazioni che si discostano in modo rilevante dai valori programmati.

Figura 1 - Il tradizionale processo di controllo di gestione



La moderna funzione del budget nella teoria sistemica dell'impresa

Il processo di budgeting (e, più in generale, quello di pianificazione) può essere *riconsiderato* nell'ambito dell'interpretazione dell'azienda di produzione quale *sistema dinamico di trasformazione efficiente* (Mella, 2002) che, tramite la propria struttura, sviluppa processi produttivi, economici e finanziari (Mella, 1997) strumentali per la produzione di valore per gli stakeholders (Harrison & altri, 1998; Olivotto, 2000; Donna, 1999) e che, per mantenere la propria autopoiesi (Varela, 1979; Uribe, 1981; Vicari, 1991, Mella, 2003), deve sviluppare una traiettoria nello spazio economico e finanziario con la quale massimizzare le tre performance di base: *produttiva* (massima produttività e qualità), *economica*

(massimi *roc*, *roi* e *cir*) (4) e *finanziaria* (massimo *roe* o, come si dimostra, massimo EVA e massimo EVF) (5).

In questo modello (Figura 2), il budgeting assume allora il ruolo di processo fondamentale dell'attività *direzionale* del sistema aziendale; i budget funzionali sono la rappresentazione formale della *traiettoria programmata* del sistema impresa; per ogni funzione vitale – produzione, marketing, finanza – specificano dettagliatamente le operazioni decise e da eseguire per conseguire prefissati obiettivi finali (Prahalad & Bettis, 1986), cioè desiderati valori degli indicatori di efficacia e di efficienza, sia tecnica, sia economica, sia finanziaria. Essi diventano gli obiettivi *percorso* posti dalla direzione (6) per la propria autopoiesi (Mingers, 1994).

Connessa a quella di direzione, al budget si può assegnare la funzione di strumento per *controllare* che l'evoluzione del sistema aziendale segua la *direzione* deliberata anche quando si verificano eventi perturbatori che provocano *deviazioni*, consentendo di porre in essere gli interventi necessari per correggere le *deviazioni* dal percorso prefissato.

Affinché il sistema aziendale possa sviluppare una dinamica tendente agli *obiettivi* di produttività, economicità e redditività, è pertanto necessario che i processi cognitivi (trasformazione imprenditoriale e manageriale) sviluppino nel budget la *traiettoria temporale più razionale* da seguire nei futuri periodi e da assumere quale riferimento per le azioni correttive.

Il budget rappresenta quindi lo strumento fondamentale dei processi cognitivi svolti dal management per dare attuazione alle strategie elaborate dalla trasformazione imprenditoriale.

Esso costituisce non solo lo strumento fondamentale della *direzione del sistema,* ma anche la condizione indispensabile per il *controllo globale della direzione stessa,* come si evince dalla figura 2 (7).

Le imprese quali sistemi cibernetici. *Feedback e feedforward*

Poiché tanto la *direzione* – posizionamento degli obiettivi e traiettoria per conseguirli, formalizzati nel budget – quanto il *controllo* delle performance sono attuati all'interno dell'impresa stessa, questa può essere considerata un sistema dotato di autocontrollo, cioè un vero è proprio *sistema cibernetico* (8), in grado di conservarsi *vitale* nel tempo in un ambiente dinamico e perturbato (il modello di *viable system* di Beer, 1979, 1981) mantenendo la propria esistenza indipendente.

Solo un budget ben strutturato e continuamente rivisto con tempestività, nella continua mutevolezza dell'ambiente, insieme con i piani pluriennali, può trasformare l'impresa in un sistema cibernetico, a regolazione automatica, che *impara* dai suoi stessi errori considerando le deviazioni dal budget quali nuove informazioni sulla cui base assumere decisioni di correzione della traiettoria o di cambiamento degli obiettivi.

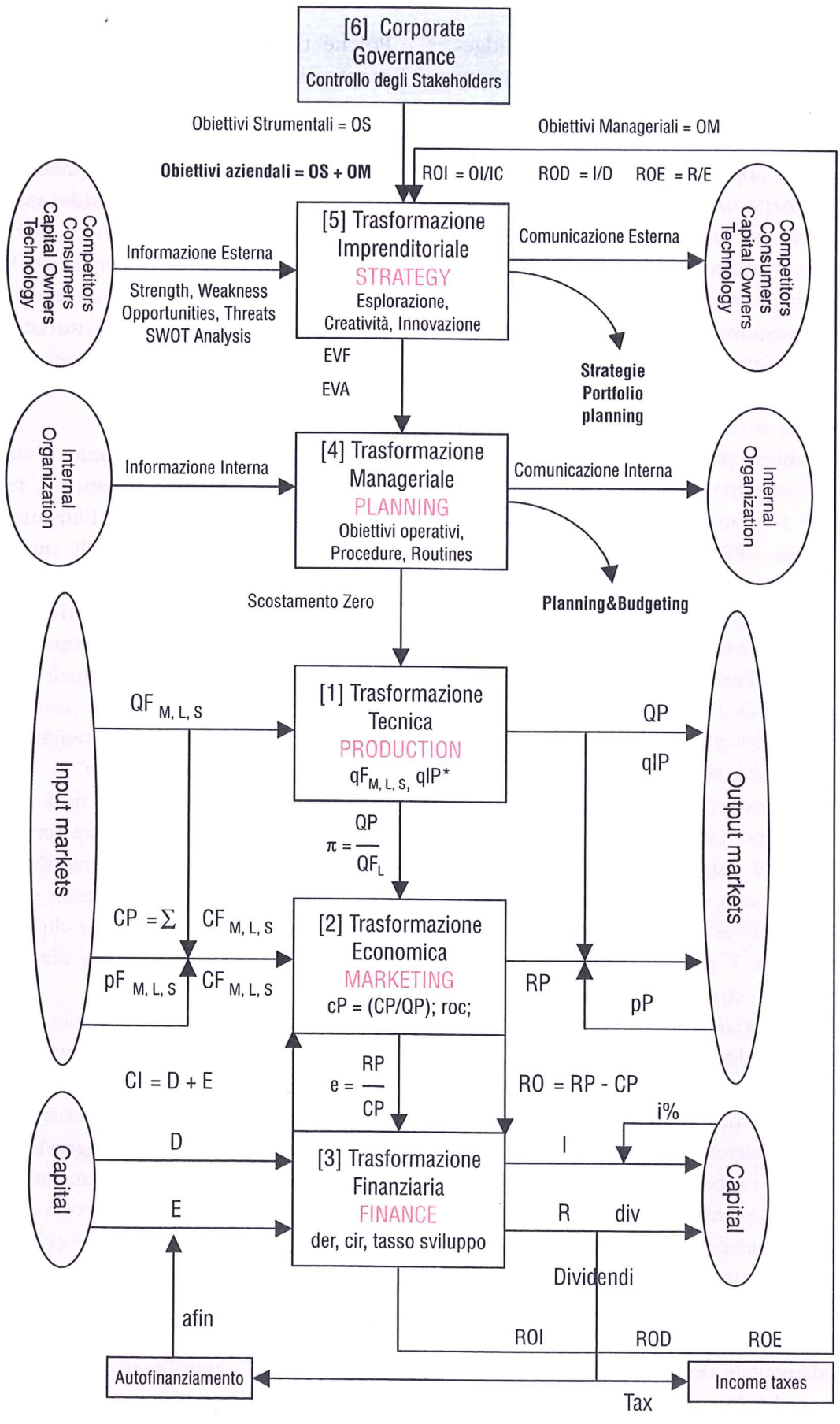
Il controllo per *retroazione* non può e *non deve*, però, essere l'unica forma di controllo dell'attività del sistema impresa, in quanto esso implica che prima si verifichi lo scostamento (errore) e che in un secondo momento si proceda alla correzione.

Le imprese devono, al contrario, evitare gli errori del sistema, cioè *deviazioni* dal budget.

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

Per renderci conto delle differenze tra le due forme di controllo ricorriamo ad un semplice esempio. Supponiamo che nel budget delle scorte della materia ALFA si sia programmata una scorta minima di

Figura 2 - L'impresa quale sistema di trasformazione efficiente



Fonte: Mella 1997 e Mella 2002.

100 pezzi ed una scorta massima di 200 (valori obiettivo); gli stocks 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, t_1, esse fossero, per es., di 230, il responsabile del magazzino rilevata la deviazione rispetto ai valori obiettivo, dovrebbe procedere all'analisi dello scostamento.

Se esso fosse da imputare ad 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 t_1 si produce uno scostamento rispetto agli obiettivi poi, individuate le cause, si prendono i provvedimenti al tempo t_2; in ogni caso l'impresa deve rimanere per un certo periodo con scorte eccedenti il massimo: prima si verifica l'"errore" nel sistema-magazzino, e solo a posteriori esso viene corretto.

Il controllo per *feedforward,* invece, tende ad evitare che si produca il sovrascorta rallentando gli approvvigionamenti prima che si superino i limiti massimi programmati.

Esso potrebbe svilupparsi come segue; poiché è noto che ad un calo degli ordini nel periodo t_0 seguirà un rallentamento delle produzioni nel periodo t_1 e che tale provvedimento deve essere accompagnato da un rallentamento degli approvvigionamenti di materie nel periodo t_2, allora si tiene *anticipatamente* sotto controllo lo stock di ALFA rilevando la dinamica degli ordini di vendita (variabile chiave); se in t_0 si rileva un calo delle vendite, allora già da t_0 si programma la riduzione degli ordini per il futuro periodo t_1 *evitando di superare la scorta massima* quanto si verificherà il rallentamento produttivo.

Dai sintetici cenni precedenti consegue che il budget, nella teoria sistemica dell'impresa, è il *risultato* della logica del controllo a preazione e rappresenta lo *strumento* per quello a retroazione.

L'impresa diventa un *sistema cibernetico proattivo* (Valdani, 1995, 2000).

Il ruolo speculare del reporting

Per sviluppare il controllo, tanto a *feedback* quanto a *feedforward*, è necessario un processo continuo di riscontro tra i valori programmati nel budget e quelli *realizzati* dai processi di gestione.

Occorre, quindi, un'attività continuativa di *reporting*, da parte di coloro cui è stato assegnato un budget di responsabilità, per rilevare i valori *a consuntivo*, con cadenze il più possibile ravvicinate e con lo stesso grado di analisi dei budget di responsabilità.

I *rapporti elementari* sono successivamente raggruppati in uno o più *rapporti di sintesi* fino ad arrivare ad avere il dato di report funzionale con cui confrontare i valori del budget funzionale corrispondente per quel periodo (mese, trimestre, ecc.).

La forma concretamente assunta dai reports è molto varia; in generale, essendo lo strumento fondamentale per il controllo per eccezioni, i reports non solo comprendono i dati a consuntivo ma

evidenziano anche i dati di budget e le deviazioni riscontrate.
Viene spesso impiegata la tecnica del report scorrevole: oltre ai dati del periodo rilevato – per es. i ricavi del mese di febbraio – si indicano anche i ricavi del mese precedente, i ricavi dell'ultimo trimestre, i ricavi degli ultimi 12 mesi, i ricavi del febbraio dell'anno precedente (analisi della tendenza) ed ogni altro dato di sintesi utile per consentire di esprimere un giudizio sul grado di conseguimento degli obiettivi.
Perché l'impresa possa essere interpretata quale sistema dotato di autoregolazione, il reporting deve essere un processo di rilevazione a consuntivo «*in tempo reale*»: ciò significa che i dati a consuntivo devono essere determinati, elaborati e trasmessi a coloro che devono riscontrare ed analizzare le deviazioni rispetto al budget prima che sia decorso il periodo utile per assumere le decisioni di correzione.

Il budget quale tradizionale strumento di cooperazione, di coordinamento e di motivazione

Il management può controllare la gestione solo se si è in grado di controllare la struttura organizzativa costituita dagli individui che operano nell'impresa e che, di fatto, attuano la gestione stessa.
Per questo, quando le imprese entrano nelle fasi della delega e del coordinamento ben specificate nel Modello Greiner (Greiner, 1972), accanto al controllo di gestione, che è un controllo di natura *tecnico-econonomica*, deve svilupparsi un parallelo controllo di natura *organizzativa*.
Il *controllo organizzativo* si pone l'obiettivo di far sì che la struttura organizzativa dell'impresa – pur essendo, per sua natura, formata da organi che sviluppano distinte funzioni, nell'ambito di ciascuna diversa attività – operi come un'unità, ponendo in essere attività *coordinate* e *cooperative* come se fosse diretta, posta nelle condizioni di produrre e controllata da un'unica *mente* (Hampden-Turner, 1990).
Per realizzare la necessaria *cooperazione* e l'indispensabile coordinamento possono essere impiegati numerosi strumenti organizzativi ben noti agli esperti di organizzazione: dalla partecipazione alle decisioni, ad un sistema di premi/punizioni; dalla formazione di un efficiente sistema informativo al miglioramento delle condizioni di lavoro; dalla partecipazione dei lavoratori al capitale fino alle forme di *identificazione* dei singoli nella *missione* dell'organizzazione cui appartengono.
In particolare per tale forma di controllo è necessario suddividere l'impresa in *centri di responsabilità*, per ciascuno individuare gli obiettivi da conseguire e porre in essere un sistema di *premi* e di punizioni per far sì che gli individui operino secondo prefissati livelli di efficienza organizzativa.
Dopo avere analizzato la logica di formazione del budget, appare chiaro come questo strumento di gestione rappresenti anche un importante strumento organizzativo, in quanto contribuisce a rendere massimo il coordinamento ed automatica la cooperazione al raggiungimento degli obiettivi aziendali.
Con il budget, cooperazione e coordinamento sono realizzati anticipatamente rispetto all'attività degli organi aziendali.
I livelli di conseguimento del budget rappresentano anche parametri significativi del grado di raggiungimento degli obiettivi e, pertanto, possono servire da guida per un efficiente sistema di *premi e punizioni* per i responsabili dei diversi centri di responsabilità.
Il budget diventa anche *strumento di motivazione* per il *miglioramento continuo* dei processi aziendali (Harrington, 1991).
Le due funzioni del budget come stru-

mento di motivazione e di miglioramento possono essere talvolta in conflitto: mentre la prima funzione può portare ad innalzare gli obiettivi da raggiungere, la seconda richiede che essi siano quanto più possibile realistici.
Le soluzioni per superare i conflitti sono di due tipi:

- *negoziazione del budget con i responsabili che devono implementarlo per tenere conto di obiettivi* condivisi sia analitici sia di sintesi;
- *intervento di riduzione degli obiettivi analitici:* si ancorano i budget parziali relativi alle operazioni di livello inferiore a obiettivi elevati e motivanti e i budget di sintesi a obiettivi più realistici;
- *intervento di innalzamento degli obiettivi di sintesi:* in sede di elaborazione del budget si utilizzano solo obiettivi realistici di livello inferiore; si rettificano i budget di sintesi per tenere conto di obiettivi a livelli più realistici.

Il budget quale moderno strumento di learning: verso l'organizzazione intelligente

Di fronte al cambiamento ambientale i cui caratteri visibili sono:

a) la velocità sempre più elevata della produzione del "nuovo",

b) il sempre più ampio ambito territoriale in cui si manifestano le interazioni tra le diverse organizzazioni,

c) l'infittirsi della rete delle interazioni interorganizzative e intraorganizzative che rende più difficile interpretare il comportamento complessivo di ogni sistema,

la capacità di sopravvivere a lungo, di sviluppare teleonomia, dipende dalla capacità delle organizzazioni e dei loro managers di comprendere il cambiamento e di rigenerare i processi cognitivi, realizzando un comportamento autopoietico durevole (Mella, 2003).
Il budget, proprio in quanto presuppone:

- un processo di profonda conoscenza della *struttura aziendale*,
- l'accurata ricerca di informazioni, in genere di natura prospettica e previsionale, relative al contesto ambientale, alla struttura operativa e alla situazione contingente,
- la ricognizione dei vincoli *esterni*, dell'*ambiente*, e *interni* aziendali,
- la specificazione delle variabili fondamentali di interazione con l'ambiente,
- l'attenta analisi delle attese degli stakeholders (Kotter & Heskett, 1992),

diventa, pertanto, uno strumento di *learning aziendale* che, da un lato, spinge a specificare un sistema di obiettivi dinamici di economicità, che *trainano* le operazioni della gestione, secondo la tipica *logica pull,* e, dall'altro, *spinge* la gestione al continuo miglioramento per rendere possibile il conseguimento di quegli obiettivi secondo livelli di performance continuamente adattati alla mutevolezza ambientale, secondo una tipica logica *push*.
In questo senso, il ruolo del processo di programmazione appare ancor più importante perché diventa il *momento fondamentale di riflessione* sull'intera attività aziendale, un continuo ripensamento critico sulla missione, sulla posizione competitiva e sulle decisioni da

intraprendere (de Geus, 1988).
I processi di *pianificazione* e di *budgeting* sviluppano le conoscenze organizzative; il budget, da strumento di controllo di gestione, diventa un modello per sviluppare un sistema di conoscenze, dinamico, esteso e flessibile, della struttura delle variabili fondamentali, della loro interrelazione e interdipendenza, per orientare le decisioni di sviluppo e di diversificazione.
L'intera organizzazione, in quanto partecipa alla formazione del budget, secondo uno schema *bottom up*, risulta coinvolta in una azione conoscitiva profonda dei processi interni, dei vincoli, dei limiti, delle potenzialità, delle relazioni funzionali con gli altri processi e con l'ambiente (Flamholtz, 2002).
Se condotto con partecipazione e con motivazione, questo processo svolge un ruolo fondamentale di conoscenza, di apprendimento collettivo e di miglioramento a tutti i livelli della struttura organizzativa, guidandola verso la logica delle learning organizations (Senge, 1992).
Da processo di *modelling to predict and to control,* la programmazione diventa un processo di *modelling to learn.*
In un ambiente altamente dinamico, nel quale l'esperienza del passato ha un ruolo sempre più ridotto e diventa essenziale un comportamento esplorativo e innovativo-creativo (Lax & Sebenius, 1986), le organizzazioni con più elevata capacità di autopoiesi saranno quelle che si trasformeranno in *learning organizations* dotandosi di organi, di procedure e di premi per apprendere velocemente, reagire prontamente, non ripetere gli stessi errori e creare innovazione.
L'organizzazione diventa un *sistema cognitivo intelligente* che sviluppa capacità di acquisire informazioni, formalizzare modelli dinamici, formali, verificabili e comunicabili di rappresentazioni ambientali, utilizzare la conoscenza per assumere decisioni razionali, sviluppare programmi compatibili con la struttura e adeguati in termini di risorse disponibili, agire in modo coerente con i programmi e sviluppare efficaci controlli di performance, così da ricercare il massimo successo esistenziale senza ridurre le opzioni per la sopravvivenza nel lungo termine (Drucker 1989; Gephart & altri, 1996).
L'intelligenza dell'organizzazione dipende dalla capacità dei suoi membri di costruire una comune esperienza (Kock & altri, 1996; Kock & McQueen, 1997) attraverso un processo continuo di apprendimento (Boland & Tenkasi, 1995; Argyris, 1977; Walsh, 1995).
Con questa impostazione, il budget rappresenta il massimo risultato formale di tutto il processo di learning aziendale e contiene la più aggiornata conoscenza sul futuro, diventando il documento guida per il controllo dell'attività gestionale delle diverse funzioni aziendali e dei reparti di coordinamento centrale tramite un sistema di parametri che formano un vero e proprio *cruscotto aziendale* (9).

Le condizioni manageriali ed organizzative per il successo del budgeting

La programmazione e il budgeting risultano strumenti efficaci di direzione, controllo, coordinamento e learning nella misura in cui nell'impresa sono presenti condizioni che ne garantiscano il successo.
Per una sintetica analisi di tali condizioni è opportuno distinguere tra condizioni di successo nell'area *manageriale*, nell'area *organizzativa* e in quella *di rilevazione.*
Relativamente al *momento gestionale* è indispensabile che la programmazione e il budgeting non rappresentino solamente il risultato di un mero processo *burocratico* che inibisca la discrezionalità e l'iniziativa dei centri operativi e si limiti a proiettare, semplicisticamente, nel futu-

ro, le linee tendenziali sia di processi di gestione già programmati ed attivati in passato sia di fenomeni evolutivi esogeni, ma rappresentino una vera e propria logica (filosofia) di gestione orientata alla *preazione*, cioè alla continua revisione del sistema degli obiettivi aziendali unitamente all'*elasticità* operativa, cioè all'accurata previsione e al pronto adattamento aziendale ai fenomeni nuovi.

L'intera organizzazione deve sviluppare nuove forme di capacità manageriali che privilegino la logica esplorativa (Prahalad & Bettis, 1986) e la capacità di coevolvere con l'ambiente dinamico – anziché, semplicemente, di reagire ad esso – per mantenere integra la struttura aziendale al mutare delle condizioni di mercato e di settore (March, 1991; Lewin & altri, 1999).

La logica della pianificazione deve essere fatta propria non solo a livello di *alta direzione* ma da tutti i componenti della struttura organizzativa, i quali, da un lato, devono essere motivati a *partecipare* alla formazione dei programmi e del budget e, dall'altro, devono essere preparati ad *accettare il controllo* come momento di adattamento al cambiamento.

Risulta nuovamente evidente che i piani ed i programmi non devono essere redatti dal management seguendo uno stile autoritario, *top down*, sulla base di informazioni delle quali non è stata valutata l'attendibilità, di obiettivi la cui realizzazione, per quanto auspicabile, non sia stata sottoposta a qualche *test di verosimiglianza*.

Il processo di budgeting deve, invece, essere partecipativo, seguendo uno stile democratico, *bottom up*, così da essere *accettato* dall'intera struttura, poiché formalizzato con la partecipazione consensuale degli organi operativi.

Anche le condizioni necessarie perché la pianificazione possa essere efficace nel *momento organizzativo* risultano immediatamente percepibili.

In questo momento, forse più che in ogni altro, l'organizzazione risulta sia condizionata dal processo di pianificazione sia condizionante lo sviluppo di questo.

La struttura organizzativa deve allora:

a) prevedere un organo professionalmente specializzato cui affidare la formazione, l'implementazione e la revisione continuativa del budget, ed un'opportuna collocazione del responsabile del budget, facilitando la sua naturale integrazione con la funzione di auditing (Bubbio, 2003);

b) essere conformata secondo *schemi matriciali* adatti ad una gestione orientata sia per obiettivi sia, contemporaneamente, per *funzioni*;

c) strutturare, oltre che la mappa *tecnica* dei centri operativi e quella *contabile* dei centri economici e finanziari, anche un'opportuna *mappa organizzativa di centri di responsabilità*;

d) assegnare realistici obiettivi di efficacia, di costo, di ricavo, di investimento e così via;

e) essere caratterizzata da un sistema di incentivi alla *collaborazione* per la formazione del processo di budgeting;

f) prevedere un sistema di premi/punizioni motivante ai fini della implementazione del budget per centri di responsabilità (Gupta & Mitra, 1998);

g) assegnare la responsabilità per i soli valori controllabili a livello di ciascun centro, individuando i necessari collegamenti tra responsabilità tecnica e responsabilità economica;

h) verificare la possibilità di analizzare gli scostamenti al fine di distinguere i fattori di variazione onde individuare i livelli di responsabilità;

i) essere, perciò, dotata di un sistema di livelli di autorità effettivamente operante cui corrisponda, cioè, un effettivo sistema di livelli di responsabilità;

j) conformare un sistema di canali di comunicazione opportunamente articolato, sia orizzontalmente sia verticalmente, tra i vari organi a tutti i livelli della struttura, nell'ambito di un efficiente ed efficace sistema informativo;

k) sviluppare canali di comunicazione con l'ambiente degli stakeholders.

Mentre la condizione j) è necessaria perché il budget diventi strumento di delega e di coordinamento, l'ultima condizione trasforma il budget in uno strumento di contrattazione, di ricerca di consenso e di ottenimento di benefici sociali, solitamente condizionati dalla percezione dell'utilità sociale dell'impresa (Greiner, 1972).
Oltre che per il momento *gestionale* e per quello *organizzativo*, è necessario porre condizioni per l'efficacia della pianificazione in relazione al momento della *rilevazione*.
La misurazione del conseguimento delle performance aziendali (Comuzzi, 2001), non deve essere solo un momento tecnico di rilevazione, ma deve diventare uno strumento per condizionare il comportamento di tutti gli operatori (Flamholtz, 2002).
Sia il processo di formazione del budget sia quello del suo impiego, a fini di direzioni e di controllo, sono ampiamente condizionati dallo svolgimento dei processi di rilevazione (Drury, 2001), in quanto è necessario che l'azienda sia dotata di un efficace ed efficiente sistema informativo in grado di:

a) ottenere un sistema di flussi informativi, in *tempo reale*, circa l'evoluzione continua dell'ambiente interno ed esterno (Emery, 1987);

b) strutturare un sistema efficiente di *forecasting* sulla cui base sia possibile ipotizzare *scenari ambientali* verosimili, con l'indicazione delle relative probabilità;

c) conformare, subordinatamente al primo punto, un sistema di *reporting* significativamente articolato tramite il quale i vari organi, con cadenze convenienti, segnalino ai superiori i livelli di *realizzazione* del budget, cioè i livelli di conseguimento del segmento di traiettoria aziendale percorso, in termini tecnici, economici e finanziari, nei vari periodi ai quali i *reports* fanno riferimento;

d) dotarsi di un sistema di rilevazione di contabilità analitica, orientato al budget ed al controllo di gestione, tramite il quale sia possibile determinare, ex post, costi, ricavi e/o risultati per centri opportuni, onde confrontarli con analoghi valori determinati nel budget (Jensen & Meckling, 1999).

Solo la verifica dell'esistenza congiunta di queste condizioni garantisce che il budget possa assolvere alle funzioni, tradizionali e moderne, di strumento di controllo, di regolazione, di learning e di motivazione.

Note

1) *Il Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO report, http://www.coso.org) così definisce il sistema di controllo di gestione: "Il Sistema di controllo interno è un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli*

obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni di bilancio; conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore" (Bubbio, 2003). Il controllo di gestione implica la pianificazione strategica, con la quale, identificata la mission aziendale, si definiscono i goal, gli obiettivi e le linee d'azione per modificare la posizione strategica dell'impresa, adattando la struttura tecnica ed organizzativa alla luce dei vincoli.

2) *Il sistema di controllo di gestione è una componente del Management System (Sistema di Direzione), che ha l'obiettivo di indirizzare l'azienda verso gli obiettivi strategici e di redditività prescelti, tenendo conto dei rischi connessi alle diverse attività (Zimmerman, 1999; Boer & altri, 2001).*

3) *Gli indicatori di performance sono alquanto numerosi (Bacidore & altri, 1997; Madden, 1998; Muehlhauser, 1995; Sloan, 1996); ritengo, tuttavia, che ne basti un numero limitato per esprimere la performance dell'impresa in quanto sistema di trasformazione economica e finanziaria.*
L'indicatore di performance più sintetico è il roe aziendale, definito dal rapporto tra il risultato i netto R e l'equity E, riferiti ad un periodo T:

$$roe = \frac{R}{E}.$$

L'indicatore di performance più rilevante della trasformazione produttiva è il roi, definito dal rapporto tra il risultato operativo RO e l'invested capital IC, riferiti ad un periodo T: $roi = \frac{RO}{IC}$. *Il roi è tuttavia l'indicatore fondamentale di efficienza economica.*
Dal roe e dal roi possono, infatti, essere derivati altri indicatori sintetici di performance riferibili alla capacità dell'impresa di soddisfare le attese dei portatori di capitale: l'economic value added (EVA = OI – I – IT* - R* con I*, IT* e R* esprimenti le remunerazioni eque e le imposte), il dividend on equity* ($doe = \frac{R}{E} d = \frac{DIV}{E}$) *e l'economic value of the firm* ($EVF = \frac{roe\,E}{roe^{\circ}} = \frac{roe}{roe^{\circ}} E$, *essendo roe pari al rendimento finanziario effettivo dell'equity e roe° pari al costo opportunità per l'equity holder).*
Appare evidente che l'agente-impresa deve gestire il proprio portafoglio di business in modo da remunerare tutti i capitali alla remunerazione ritenuta equa e deve anche produrre un EVA così da mantenere finanziariamente integro l'Equity, producendo, anzi, un goodwill, proporzionale all'EVA: $EVF = \frac{R + EVA}{roe^*} = E + \frac{EVA}{roe^*}$

4) *Il roc esprime il return on cost, o mark-up, o ricarico, ed è pari al rapporto tra risultato operativo e costo di produzione; il cir esprime il cost/investment ratio ed assume il significato di rotazione del capitale investito rispetto ai costi di produzione.*

5) *Sull'EVA e sulle relazioni con altri indicatori di performance si vedano: Bernstein & Pigler, 1997; Biddle & altri, 1998; Biddle & altri, 1999; Dillon & Owers, 1997.*

6) *Gli obiettivi aziendali possono essere di tipo goal, o sì-no, e di tipo percorso evolutivo. I primi indicano mete da*

raggiungere con l'evoluzione del sistema; i secondi, il percorso evolutivo da sviluppare.

7) *Poiché l'impresa è un trasformatore produttivo, economico e finanziario, è immediato distinguere tra le seguenti forme del controllo di gestione:*
   - *1.a) controllo produttivo, o delle combinazioni produttive (qualità, produttività, rendimento dei fattori);*
   - *1.b) controllo economico, tramite l'analisi dei costi e dei ricavi (economicità, costi di produzione, Roc, correlazione prezzi-costi);*
   - *1.c) controllo finanziario degli investimenti, dei finanziamenti e dei relativi «rendimenti finanziari» (roi, roe, rod e der).*

   In relazione all'estensione, il controllo di gestione si articola in:
   - *2.a) macrocontrollo o controllo globale o controllo dell'azienda (piani, programmi, budget);*
   - *2.b) microcontrollo o controllo globale dei processi produttivi sviluppati nei centri operativi.*

   Il macrocontrollo si pone, cioè, l'obiettivo di verificare che l'intera attività di impresa si svolga per consentire il raggiungimento degli obiettivi ultimi di redditività e di economicità (che analizzeremo al capitolo successivo).

   Il budget è lo strumento fondamentale del macrocontrollo.

   Poiché la gestione si svolge in processi attuati dalle unità operative ed organizzative denominate centri operativi, in ciascuno dei quali si attua un segmento del complessivo flusso della gestione, parallelamente al macrocontrollo si deve sviluppare anche un microcontrollo; esso ha come oggetto i centri operativi e i processi di gestione in essi svolti.

   Relativamente al momento in cui si effettua, il controllo si può distinguere tra:
   - *a) controllo ex ante o controllo volto ad anticipare il verificarsi di errori; si definisce anche controllo per preazione o per feedforward (anche controllo antecedente);*
   - *b) controllo ex post o controllo volto a correggere gli errori e le deviazioni riscontrate tra obiettivi o programmi e valori realizzati dalla gestione; si definisce anche controllo per retroazione o per feedback (o anche controllo susseguente).*

8) *Un sistema – tanto tecnico quanto sociale – è dotato di autocontrollo (è sistema a controllo automatico o sistema cibernetico) se comprende nella propria struttura organi specializzati per correggere automaticamente le deviazioni dalla traiettoria prefissata.*

9) *Rientrano nella nozione di cruscotto aziendale o Tableau de bord diversi strumenti di Performance Management tra cui il sistema di performance measures, il balanced scorecard, il pilotage cockpit, il business navigator, gli asset monitors e l'organizational cockpit (Kaplan & Norton, 1996; 2001).*

Bibliografia

Albrecht, W.S., & Stice, E.K., 2001, Management Accounting, Southwestern Thomson.

Anthony, R.N., 1990, Il controllo manageriale, Franco Angeli, Milano.

Argyris, C., 1977, Double Loop Learning Organizations, Harvard Business Review, September-October, [115-125].

Azione, G., & Bertelè, U., 2002, L'impresa. Sistemi di governo, valutazione e controllo, Etaslibri, Milano.

Azzone, G., 1994, Innovare il sistema di controllo di gestione, Etas, Milano.

Bacidore, J., Boquist, J., Milbourn, T., & Thakor, A., 1997, The Search for the Best Financial Performance Measure, Financial Analysts Journal 53 (May/June), [11-20].

Bastia, P., 2001, Sistemi di pianificazione e controllo, Il Mulino, Bologna.

Beer, S., 1981, Brain of the Firm, 2nd edition, Wiley, Chichester, New York.

Beer, S., 1979, The Heart of Enterprise. Wiley, London and New York.

Bernstein, R., & Pigler, C., 1997, An Analysis of EVA, Quantitative Viewpoint, Merrill Lynch & Co.

Biddle, G.C., Bowen, R.M., & Wallace, J.S., 1998, Does Eva® Beat Earnings? Evidence on Associations with Stock Returns and Firm Values, Journal of Accounting and Economics, 24 (December), [301-336].

Biddle, G.C., Bowen, R.M., & Wallace, J.S., 1999, Evidence on EVA, Journal of Applied Corporate Finance, 12 (Summer), [69-79].

Boer, G.L., Steedle, F., Jeter, D., & Ferrara, W.L., 2001, Cost Accounting: A Decision Emphasis, Dame Publications.

Boland, R.J., & Tenkasi, R.V., 1995, Perspective Making and Perspective Taking in Communities of Knowing, Organization Science, vol. 6, No. 4, [350-372].

Brunetti, G., Coda, V., Favotto, F., 1984, Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa, Etas Libri, Milano.

Brusa, L., 1995, Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè, Milano.

Bubbio, A., 2003, per Borsa Italiana, Guida al sistema di controllo di gestione, in www.borsaitaliana.it.

Carroll, A.B., 1991, Corporate Social Performance Measurement: A Commentary on Methods for Evaluating an Elusive Construct, Research in Corporate Social Performance and Policy, JAI Press.

Comuzzi, E., 2001, Performance economico-finanziaria d'impresa e strumenti di misurazione. Modelli di misurazione, sistemi di misure, profili teorici e casi aziendali, Giappichelli, Torino.

De Geus, A., 1988, Planning as Learning, HBR, vol. 66, No. 2.

Dillon, R.D., & Owers, J.E., 1997, EVA as a Financial Metric: Attributes, Utilization, and Relationship to NPV, Financial Practice and Education, 7 (Spring/Summer), [32-40].

Donna, G., 1999, La creazione di valore nella gestione dell'impresa, Carocci Editore, Roma.

Drucker, P.F., 1989, The New Realities, Harper & Row, New York, [207-208].

Drury, C., 2001, Management Accounting for Business Decisions, 2ª ed., Thomson Learning.

Emery, J.C., 1987, Management Information Systems. The critical

Strategic Resource, Oxford University Press, Oxford.

Flamholtz, E.G., 2002, Controllo Manageriale, Giuffrè, Milano.

Freeman, R.E., 1984, Strategic Management: A Stakeholder Approach, Boston, Pitman.

Gephart, M.A., Victoria, J., Marsick, M., Van Buren, E., & Spiro, M.S., 1996, Learning organizations come alive, Training & Development, vol. 50, September, [45].

Greiner, L.E., 1972, Evolution and revolution as organizations grow, Harvard Business Review, August.

Gupta, N., & Mitra, A., 1998, The Value of Financial Incentives: Myths and Empirical Realities, ACA Journal (Autumn), [58-66].

Hampden-Turner, C., 1990, Charting the corporate Mind, from Dilemma to Strategy, The Free Press, New York.

Harrington, H.J., 1991, Business Process Improvement, McGraw-Hill, New York.

Harrison, J.S., & St. John, C.H., 1998, Strategic Management of Organizations and Stakeholders: Concepts and Cases, 2nd. ed., Cincinnati, South-Western.

Hilton, R.W.W., 1996, Managerial Accounting, McGraw - Hill.

Hirsch, M.L., 1994, Advanced Management Accounting, 2nd ed, Cincinnati, South-Western.

Jensen, M.C., & Meckling, W.H., 1999, Specific Knowledge and Divisional Performance Measurement, Journal of Applied Corporate Finance, 12 (Summer), [8-17].

Kaplan, R.S., Atkinson, A.A., 2002, Advanced Management Accounting. Gli strumenti del controllo di gestione, ISEDI Utet, Torino.

Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 1996, Balanced Scorecard. Strategy into action, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 2001, Strategy focused Organization. How Balanced Scorecard Companies thrive in the New Business Environment, Harvard Business School Press, Boston.

Kock, Jr., N.F., & McQueen, R.J., 1996, Product Flow, Breadth and Complexity of Business Processes: An Empirical Study of Fifteen Business Processes in Three Organisations, Business Process Re-engineering & Management, vol. 2, No. 2, [8-22].

Kock, N.F., McQueen, R.J., & Corner, J.L., 1997, The Nature of Data, Information and Knowledge Exchanges in Business Processes: Implications for Process Improvement and Organizational Learning, The Learning Organization, vol. 4, No. 2, Publisher, MCB Press, Bradford, England, [70-80].

Kotter, J., & Heskett, J., 1992, Corporate Culture and Performance, New York, Free Press.

Lax, D.A., & Sebenius, K.G., 1986, The Manager as Negotiator, New York The Free Press.

Lewin, A.Y., Long, C.P., & Carroll, T.N., 1999, The Coevolution of New

Organizational Forms, Organization Science, vol. 10, No. 5, [535-550].

Madden, B.J., 1998, CFROI Cash Flow Return on Investment Valuation: A Total System Approach to Valuing the Firm, Butterworth.

March, J.G., 1991, Exploration and Exploitation in Organizational Learning, Organization Science, vol. 2, No. 1, [71-87].

Mella, P., 1997, Controllo di gestione, UTET, Torino.

Mella, P., 2002, The operative logic of the firm: The Combinatory Systems Theory view, Proceedings of the 2002 International Conference in Management Sciences, Taipei (Taiwan).

Mella, P., 2003, Business and non-Business Value Creating Organizations in the "Information and Internet Age", Economia Aziendale 2000 web, at www.ea2000.it.

Mingers, J., 1994, Self-Producing Systems: Implications and Applications of Autopoiesis, New York, Plenum Publishing.

Muehlhauser, G.R., 1995, Putting Performance Measures to Work, Journal of Applied Corporate Finance, 8 (Summer), [47-54].

Olivotto, L., 2000, Valore e sistemi di controllo, McGraw - Hill, Milano.

Prahalad, C., & Bettis, R, 1986, The Dominant Logic: A New Linkage Between Diversity And Performance, Strategic Management Journal, 7, [485-501].

Senge, P., 1992, La quinta disciplina, Sperling & Kupfer, Milano.

Sloan, R.G., 1996, Using Earnings and Free Cash Flow to Evaluate Corporate Performance, Journal of Applied Corporate Finance, 9, [70-78].

Uribe, R.B., 1981, Modeling autopoiesis, in Zeleny, Autopoieis.

Valdani, E., 1995, Marketing strategico. Un'impresa proattiva per sviluppare capacità market driven e valore, Etas Libri, Milano.

Valdani, E., 2000, L'impresa pro-attiva – Co-evolvere e competere nell'era dell'immaginazione, McGraw - Hill, Milano.

Varela, F.J., 1979, Principles of Biological Autonomy, North Holland, Elsevier, Amsterdam.

Vicari, S., 1991, L'impresa vivente, Etas, Milano.

Walsh, J.P., 1995, Managerial and Organizational Cognition: Notes from a Trip Down Memory Lane, Organization Science, vol. 6, No. 3, [280-321].

Zeleny, M., 1981, Autopoiesis, a theory of living organization, ELSEVIER, North Holland.

Zimmerman, J.L., 1999, Accounting for Decision Making and Control, McGraw-Hill Higher Education.