

Oltre il *budget*: un nuovo modello di controllo?

Sistemi di controllo diagnostico e interattivo; decentramento organizzativo; focus sul cliente; competizione interna

Bruno De Rosa
Professore Associato
di Economia aziendale,
Facoltà di Economia,
Università degli Studi
di Trieste

Sempre più spesso le imprese moderne utilizzano – in parallelo a un sistema di controllo di tipo tradizionale, basato sul ben noto meccanismo della retroazione (*feed-back*) – nuove forme di controllo, intese a favorire l'emersione dai livelli più bassi della gerarchia aziendale di iniziative strategiche innovative, cioè capaci di modificare il percorso strategico attualmente seguito dall'azienda che le impiega. Si parla, in tale caso, di sistemi di controllo interattivo. Il modello di controllo proposto dal movimento *beyond budgeting* sembra possedere molte delle caratteristiche in genere riconosciute ai sistemi di questo tipo. In questo contributo tali analogie vengono rese manifeste: lo scopo è quello di chiarire al lettore quali vantaggi possono plausibilmente ritrarsi dalla sua applicazione pratica e quali no.

Molto probabilmente la chiave del successo per un *manager* sta nella sua capacità di sapere gestire in modo corretto le inevitabili tensioni che si vengono a creare tra obiettivi spesso confliggenti.¹ Una delle contrapposizioni di questo tipo che ha ricevuto maggiore attenzione – tanto in dottrina, quanto in azienda – è, senza dubbio, quella che coinvolge la “capacità d'innovazione”, da un lato, e il “pieno sfruttamento delle opportunità esistenti”, dall'altro.² Difficilmente l'utilizzo di un unico *sistema di controllo manageriale* è in grado di gui-

dare l'impresa verso il conseguimento contemporaneo di obiettivi tra loro tanto dissimili. Non a caso nella pratica più avveduta si riscontra – in conformità anche a quanto suggerito nelle elaborazioni teoriche più evolute – la compresenza di almeno due sistemi di tale tipo che, di solito, assumono caratteristiche nettamente distinte.

Un primo sistema, infatti, è in genere strutturato in modo tale da soddisfare i requisiti logici richiesti per il corretto funzionamento dei cosiddetti “sistemi di controllo diagnostico”, ovvero quelle forme di con-

¹«Ogni leader e ogni azienda devono affrontare il problema di come fare per progredire contemporaneamente verso il conseguimento di obiettivi che sembrano contrastanti»: D. Dodd – Ken Favaro, “*Managing The Right Tension*” in *Harvard Business Review*, December 2006, pag. 62.

²«La capacità di gestire la tensione esistente tra il perseguimento di forme d'innovazione creativa e il raggiungimento di obiettivi prefissati costituisce l'essenza del controllo manageriale»: R. Simons, *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995, pag. 91.

trollo manageriale basate sulla rilevazione continuativa dei valori assunti nel tempo da alcuni parametri che vengono ritenuti particolarmente significativi ai fini della misurazione del successo (o meno) con cui si è svolta l'azione dell'impresa nel tempo e che sono, pertanto, definiti "variabili critiche di *performance*". Del tutto coerentemente con le finalità che gli sono attribuite, questo sistema si fonda, di solito, sulla valutazione – al termine di specificati periodi elementari – degli scostamenti verificatisi tra i valori-obiettivo assegnati alle summenzionate "variabili critiche di *performance*" e i valori-consuntivi effettivamente conseguiti per effetto dello svolgimento del processo produttivo. A tale stima dovrebbe seguire un'appropriata attività di retroazione (o *feed-back*) volta a regolare il funzionamento del sistema aziendale e a condurlo, per aggiustamenti successivi, verso il conseguimento degli obiettivi di *performance* inizialmente fissati. È immediato ravvisare in queste modalità di controllo la struttura portante dei modelli tradizionali di *management* basati sulle attività di *command and control*, modelli che vengono così aspramente criticati dagli adepti della corrente di pensiero denominata *beyond budgeting*,³ in quanto ritenuti poco coerenti rispetto alle caratteristiche strutturali⁴ e alle condizioni di mercato che contraddistinguono le aziende moderne.

Come anticipato, nelle aziende più evolute, in parallelo al precedente, si riscontra, sempre più spesso, il funzionamento di un *diverso sistema di controllo*, che si prefigge scopi nettamente dissimili dal primo e assume conseguentemente fisionomia totalmente distinta dallo stesso. Tale sistema risulta, infatti, generalmente conformato ai requisiti strutturali previsti per i *sistemi di controllo interattivi*. In un precedente contributo, presentato su questa stessa rivista,⁵ si è avuto modo di ricordare come tali sistemi si distinguano da quelli più

tradizionali innanzi tutto per la finalità da essi perseguita. Diversamente dai *sistemi di controllo diagnostico* – che, come testé rilevato, sono impiegati dal *management* per attuare in concreto la strategia in precedenza deliberata che è stata incorporata nel piano strategico di medio-lungo andare – i *sistemi di controllo interattivo* hanno invece come obiettivo prioritario quello di guidare l'organizzazione, nel suo insieme, verso la ricerca e l'apprendimento strategico, in modo tale da rendere possibile l'emersione di strategie che risultino innovative rispetto a quelle attualmente perseguite.

È del tutto evidente allora come il funzionamento dei sistemi ora in esame implichi, di fatto, il perseguimento, da parte delle imprese che li utilizzano, di un'elevata capacità d'innovazione strategica. L'obiettivo insito nel funzionamento dei sistemi di controllo basati sul monitoraggio delle "variabili critiche di *performance*" è solitamente costituito, invece, dal raggiungimento del più alto livello di sfruttamento delle opportunità offerte dalla strategia attuale, quella che è già stata deliberata. Ne consegue che i due sistemi differiscono, da un punto di vista logico, praticamente in tutto.⁶ Mentre l'attenzione dei *sistemi di controllo diagnostico* è posta sulla misurazione degli *output* prodotti dal sistema azienda, quella dei *sistemi di controllo interattivi* è focalizzata principalmente sulle modalità di svolgimento delle attività che costituiscono il processo produttivo.⁷ Mentre i primi svolgono un'importantissima azione di "protezione dell'attenzione del *management*"⁸ rispetto ai segnali non rilevanti (permettendo così agli stessi di utilizzare il loro tempo solo per l'analisi di situazioni che costituiscono delle vere eccezioni rispetto a quanto preventivato), i secondi spingono invece i *manager* a concentrare la loro attenzione sui cosiddetti "segnali deboli", cioè sui sintomi che pos-

³B. De Rosa, "Budget: limiti del modello tradizionale e proposte innovative", in *CFC*, n. 6/2007, pag. 539.

⁴Hope e Frazer contrappongono la struttura organizzativa multidivisionale (M-form) propria delle aziende nate sull'esempio della Du Pont alla struttura reticolare (N-form), che dovrebbe caratterizzare le imprese moderne; cfr. J. Hope – R., "Budgets: the hidden barrier to success in the information age" in *Accounting & Business*, March 1999, pagg. 21-22.

⁵B. De Rosa, "Strategie emergenti e sistemi di controllo interattivo", in *CFC*, n. 7/2007, pag. 629.

⁶Si noti peraltro che le notevoli differenze d'ordine logico esistenti tra i due sistemi non implicano che uno stesso strumento tecnico – quale, per esempio, il *budget* – non possa essere utilizzato nel contempo con modalità "diagnostica" e "interattiva".

⁷R. Simons, *Lever of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995, pag. 91.

⁸Non a caso vengono definiti *attention-conserving devices*.

sono segnalare anticipatamente il probabile verificarsi di improvvisi “salti di paradigma”, capaci di inficiare – una volta per sempre – il *set* di ipotesi su cui si basa la strategia attualmente perseguita dall’azienda. Mentre l’implementazione e la gestione dei sistemi tradizionali di controllo sono di fatto demandate ad appositi organi tecnici di *staff* (in genere l’Ufficio controllo di gestione), la progettazione e il funzionamento dei sistemi di controllo più evoluti impongono invece necessariamente la presenza attiva e costante dei *manager*, di qualsivoglia livello gerarchico. Se, dunque, i “sistemi di controllo diagnostico” tendono a liberare tempo dal personale con responsabilità manageriali, il funzionamento dei “sistemi di controllo interattivo” è, invece, per sua stessa natura, fortemente *time consuming* rispetto a tali risorse.

Chiarite in tal modo, sebbene in forma assai sintetica, le principali differenze esistenti tra le due summenzionate modalità generali di controllo, interessa qui fare notare al lettore come molte delle caratteristiche richieste per il corretto operare di un sistema di tipo “interattivo” si possano, in concreto, riscontrare anche nel “nuovo modello di controllo” proposto – in acceso antagonismo all’archetipo tradizionale – dai seguaci della scuola di pensiero denominata *beyond budgeting*. I principi generali sulla base dei quali il summenzionato modello è stato costruito⁹ tendono, infatti, a replicare alcuni fattori di stimolo al comportamento organizzativo che, di fatto, sono insiti nel normale funzionamento dei “sistemi di controllo interattivo”.

Uno degli obiettivi più evidenti perseguiti da detto complesso di norme è indubbiamente rappresentato dal tentativo di stimolare la generazione di risposte strategiche innovative da parte di coloro che si trovano in “periferia dell’organizzazione”, a contatto con il cliente, dove i “segnali deboli” possono essere percepiti con congruo anticipo. Non a caso negli scritti dei seguaci di questa corrente di pensiero si fa esplicito riferimento alla capacità, che il nuovo sistema dovrebbe possedere, di favorire un

“radicale decentramento” dell’organizzazione. In questo senso spingono, innanzi tutto, alcuni principi di ordine processuale. Si pensi, per esempio, alla norma che impone un controllo dell’operato delle diverse unità organizzative basato sulla misurazione di opportune variabili di *performance* non necessariamente di tipo monetario (*key performance indicators* o KPI) piuttosto che sugli scostamenti rispetto al *budget*. Per esplicita ammissione degli ideatori del sistema, tale modalità di verifica delle *performance* locali dovrebbe «focalizzare l’attenzione del *management* verso l’anticipazione delle evoluzioni ambientali future, piuttosto che costringerli a concentrare la loro analisi su ciò che non ha funzionato in passato». ¹⁰ Si pensi, ancora, al precepto che richiede l’adozione, da parte delle aziende, di un sistema di programmazione continuativa nel tempo destinato a sostituire integralmente la pianificazione annuale preventiva operata per il tramite del processo di *budget*. ¹¹

La modalità concreta per attuare la forma di programmazione suggerita è rappresentata dalla predisposizione di appositi piani d’azione (*action plans*) aventi diverso orizzonte temporale di riferimento (breve e medio-lungo termine), destinati a essere continuamente aggiornati con la tecnica della rotazione continua (*rolling*) in modo tale che l’orizzonte temporale di riferimento si mantenga sempre costante. Il livello di sinteticità immaginato per le informazioni destinate a essere contenute in tali piani è tale da rendere possibile – almeno idealmente – una notevole velocità nel processo di aggiornamento. Di nuovo, l’obiettivo fondamentale perseguito è quello di incoraggiare i *manager* delle unità periferiche all’analisi dei fenomeni futuri piuttosto che costringerli a esaminare le manifestazioni concrete di eventi ormai passati.

Lo stimolo complessivo fornito dal nuovo sistema di controllo al decentramento del processo di elaborazione della strategia aziendale risulta ancora

⁹Un elenco completo di tali principi è fornito in B. De Rosa, “*Budget: limiti del modello tradizionale e proposte innovative*”, in *CFC*, n. 6/2007, pag. 543 e 544.

¹⁰P. Bunce – R. Fraser – J. Hope, *Beyond Budgeting White Paper. The Principles of Beyond Budgeting*, Beyond Budgeting Round Table, November 2004, pag. 10.

¹¹«La pianificazione deve svolgersi in maniera continuativa nel tempo. Non può essere un processo svolto una volta all’anno».

più evidente se a essere preso in considerazione è il secondo insieme di principi guida, quello dedicato alle modalità di esercizio della *leadership*. Il ruolo svolto, in tale senso, dal postulato di “libertà d’azione” è addirittura lampante: nelle aziende condotte secondo i dettami del nuovo modello di controllo «il livello di delega deve essere notevolmente ampliato, lasciando maggiore libertà d’azione ai singoli che agiscono in periferia; le singole unità organizzative non devono essere micro-gestite». ¹² In tale modo si può «aprire il processo di elaborazione strategica a chiunque ritenga di potervi contribuire positivamente» e dunque ottenere un maggiore coinvolgimento in esso del personale impiegato nelle unità periferiche (ritenuto, non senza ragione, il soggetto, tra tutti, capace di apportarvi il maggiore contributo in termini di innovazione). ¹³ Le indicazioni fornite dal principio in questione vanno inoltre ricollegate con quelle insite nel successivo postulato di *accountability*, al primo intimamente correlato. Secondo tale norma di comportamento, «l’azienda deve essere ridisegnata come una rete (*network*) di unità organizzative responsabilizzate in termini di risultato». A tale proposito si noti che – a detta dei sostenitori del modello in questione – la reticolarità delle relazioni esistenti all’interno dell’azienda impone, di fatto, una determinazione dei risultati delle singole unità periferiche diversa da quella tradizionale, basata sui soli costi sostenuti dalla singola unità periferica in un determinato periodo di tempo (costi di centro). Il riferimento obbligato per il calcolo dei risultati di sezione è, dunque, ai modelli innovativi di calcolo dei costi che prestano attenzione alle risorse complessivamente sacrificate dall’impresa nel processo integrale di soddisfazione delle esigenze del cliente (costi di attività). Un sistema di responsabilizzazione in tal modo congegnato dovrebbe garantire – a detta dei suoi propugnatori – «una maggiore attenzione alla redditività lungo tutta la catena del valore e una più elevata disponibilità alla condivisione delle risorse e delle “conoscenze”». ¹⁴

Altrettanto pregnante – per la riuscita complessiva del nuovo modello di controllo proposto dai difensori della linea di pensiero *beyond budgeting* – appare il tema costituito dall’estrema attenzione che deve obbligatoriamente porsi, in azienda, alle istanze avanzate dal cliente finale. Esiste, al proposito, un postulato specifico, inserito nel gruppo dei principi concernenti le forme di esercizio della *leadership*, che impone estrema “attenzione al cliente”. Esso afferma esplicitamente: «Le persone che operano all’interno dell’azienda devono essere costantemente orientate alla soddisfazione del cliente; non al raggiungimento di obiettivi interni». Il tema è, però, ripetuto costantemente anche con riferimento ad altri postulati. Nel commento ufficiale al principio sulla “pianificazione”, ¹⁵ per esempio, si dichiara esplicitamente che la programmazione dinamica attuata per il tramite degli *action plans* dovrebbe garantire – oltre a una maggiore velocità nelle risposte fornite dall’organizzazione agli stimoli esterni – anche «una più elevata attenzione all’ottenimento degli obiettivi strategici e alla soddisfazione dei bisogni del cliente». Il precetto sul “coordinamento” ¹⁶ impone, inoltre, che l’organizzazione delle attività interne aziendali avvenga «non sulla base di un piano predisposto dal vertice, ma attraverso un processo di gestione delle richieste del cliente». Non sorprendentemente, anche sotto questo profilo, si riscontra totale concordanza con quanto previsto relativamente ai “sistemi di controllo interattivo”. Tali sistemi – lo ricordiamo – sono caratterizzati per l’enorme rilievo che attribuiscono all’analisi continua delle cosiddette “incertezze strategiche”, vale a dire gli «eventi che possono minacciare o rendere invalida la strategia attualmente perseguita dall’impresa». Ebbene, una parte notevolissima delle incertezze strategiche è inevitabilmente legata al possibile cambiamento nei gusti dei consumatori, attuali e potenziali. È del tutto evidente, pertanto, che un sistema di questo tipo non può prescindere dal costante riferimento al cliente

¹²B. De Rosa, “Budget: limiti del modello tradizionale e proposte innovative”, in *CFC*, n. 6/2007, pag. 544.

¹³Cfr. P. Bunce – R. Fraser – J. Hope, *Beyond Budgeting White Paper. The Principles of Beyond Budgeting*, Beyond Budgeting Round Table, November 2004, pag. 11.

¹⁴Si veda la nota precedente.

¹⁵Si veda la nota 10.

¹⁶«Il coordinamento interno deve avvenire dinamicamente; non attraverso la programmazione preventiva e anticipatoria».

e alle richieste da questi avanzate in termini tanto di prodotto quanto di livelli di servizio ricevuto.

Un altro aspetto caratteristico del modello in questione è che esso si propone di stimolare una notevole “pressione interna”, capace di spingere l’azienda verso il conseguimento di risultati che possano considerarsi non routinari. Sono rintracciabili almeno due postulati sufficientemente espliciti sul punto. Vi è innanzi tutto il primo principio sulle modalità di controllo del processo produttivo, che afferma testualmente: «devono essere individuate delle mete capaci di spingere l’impresa verso il conseguimento del vantaggio competitivo; non sono utili, al proposito, obiettivi fissi». A esso è strettamente collegato un ulteriore postulato (questa volta appartenente ai principi concernenti le forme di esercizio della *leadership*), secondo il quale: «deve diffondersi una cultura della prestazione basata sul successo relativo rispetto ai concorrenti; non sul conseguimento di obiettivi espressi in termini monetari». Letti congiuntamente, i due precetti rendono sufficientemente chiara la “struttura portante” del sistema di misurazione della *performance* immaginata dai sostenitori del movimento *beyond budgeting*. Essa si fonda, evidentemente, su una serie di indicatori aventi in prevalenza carattere non monetario, che dovrebbero – almeno idealmente – risultare altamente correlati agli effetti prodotti dall’agire aziendale sul livello di soddisfazione del cliente. Si richiede, inoltre, che la prestazione effettiva – misurata dal livello raggiunto dai diversi indicatori – venga confrontata non con valori fissati internamente all’inizio del periodo (o, peggio ancora, con livelli della stessa conseguiti precedentemente), ma con opportuni riferimenti esterni attraverso adeguate forme di *benchmarking*. In tale modo si fissano dei riferimenti costantemente mobili nel periodo, che non consentono ai soggetti valutati di sentirsi appagati qualora il livello di *performance* prefissato venisse conseguito in anticipo rispetto alla scadenza naturale del

periodo di valutazione, ma che permettono anche di non sottostimare prestazioni che possono giudicarsi insoddisfacenti solo se non vengono adeguatamente considerati i fenomeni di carattere generale che le hanno, di fatto, condizionate.

Naturalmente anche in questo caso le analogie con i sistemi di controllo interattivo sono notevolissime. Nel suo *Levers of Control*, Robert Simons – uno fra i primi ad avere enfatizzato l’importanza delle forme di controllo di cui si discute – afferma testualmente: «la pressione sulle *performance* stimola l’innovazione e l’emersione di nuove iniziative strategiche». ¹⁷ Poche pagine dopo, citando Ikujiro Nonaka, ricorda che «la creatività si sviluppa spingendo le persone verso il limite e sollecitandole quasi all’estremo» per poi concludere che «gestire un sistema di controllo interattivo è un compito difficile. I *senior manager* devono utilizzare questi sistemi per *alimentare la pressione interna*, per acquisire nuove informazioni e per sviluppare piani d’azione innovativi». ¹⁸ Senza un sufficiente livello di tensione interna, dunque, i sistemi di controllo interattivo non possono funzionare.

Non sembrano, dunque, esservi ancora molti dubbi: il modello proposto dai fautori del movimento *beyond budgeting* va sicuramente annoverato tra i sistemi di controllo di tipo “interattivo” e, come tale, può considerarsi un archetipo teorico avente notevole utilità per chiunque sia interessato a sviluppare, in concreto, forme di controllo volte a stimolare la ricerca di strategie innovative di tipo *bottom-up*. Non si può però solo per questo affermare che esso rappresenti l’unica forma di controllo corretta per le imprese moderne, quasi ne fosse possibile l’applicazione in esclusiva. Come già si è avuto modo di affermare in precedenza, ben difficilmente un solo sistema può soddisfare le complesse esigenze di controllo di un’azienda. Sul punto sono, però, necessarie ulteriori riflessioni, che meritano, ad avviso di chi scrive, lo spazio di un contributo successivo.

¹⁷R. Simons, *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995, pag. 101.

¹⁸R. Simons, *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995, pag. 122. Il corsivo è nostro. Il contributo di Nonaka citato è il seguente: I. Nonaka, “*Toward Middle-Up-Down Management*”, in *Sloan Management Review*, 1988, n. 29, pagg. 9-18.