



Breve premessa storica

Tutte le prassi operative che troviamo impiegate nelle imprese sono state «inventate» per risolvere *problemi*. Quale problema portò all'introduzione del controllo di gestione e del budget?

Le origini di queste prassi nascono da lontano, e più precisamente nel momento in cui la gestione delle imprese incomincia a diventare «complessa». Fino alla prima rivoluzione industriale, che possiamo collocare verso la metà del XVIII secolo, poche erano le organizzazioni complesse di cui si avesse esperienza. Tra queste la più rilevante era l'esercito, dove l'obiettivo era chiaro: vincere le battaglie prima e la guerra poi. Mutevoli nel tempo i modi di combattere, e quindi di organizzare l'esercito, anche per l'avvento di nuove tecnologie: i fucili, i cannoni ecc. Chiaro era anche il criterio di scelta delle prassi operative: quelle che consentivano di vincere. Altre organizzazioni complesse erano la chiesa, i conventi, le manifatture possedute dalle case reali ecc. L'esperienza maturata in lunghi anni aveva consentito di trovare il modo migliore per farle funzionare attraverso l'*assegnazione dei compiti alle persone*, la *definizione delle unità operative* e soprattutto la chiara definizione dell'*autorità di comando*. Ma l'attività economica prevalente, quella cioè orientata al mercato, era perlopiù appannaggio di unità semplici: agricoltori, artigiani, mercanti e così via.

Lo scenario cambia con la rivoluzione industriale. Nascono le fabbriche: grandi unità in cui, grazie alle macchine, si producono in modo efficiente manufatti semplici (i tessuti, l'acciaio ecc.), isole di tecnologia avanzata attorniate da un mondo ancora artigianale. Il mercato si sviluppa e con il meccanismo dei prezzi assicura una adeguata integrazione tra le diverse fasi dei processi produttivi: è attraverso il mercato che il produttore di

filati integra le sue lavorazioni con quelle del tessitore il quale, a sua volta, vende il proprio tessuto ai mercanti, che lo mettono a disposizione del sarto o dei clienti finali, che lo acquistano quando serve loro. I prezzi, e le regole di reciprocità che caratterizzano il mercato, sono la via attraverso la quale questa lunga catena viene opportunamente regolata. Quanto al governo delle fabbriche, nessun problema: i lavoratori sono fisicamente prossimi e svolgono compiti molto semplici; un capo autorevole e vicino è in grado, con la sua autorità e la sua supervisione diretta, di assicurare che tutto funzioni per il meglio.

I problemi di *governo dei collaboratori* e di *integrazione tra le fasi* incominciano a manifestarsi alla fine del XIX secolo, quando le tecnologie portano a sviluppare imprese con molte unità distanti (per esempio le ferrovie negli Stati Uniti) o che realizzano prodotti complessi (per esempio le macchine da cucire). L'autorità esercitata attraverso la supervisione diretta all'interno delle fabbriche e il ruolo del mercato come regolatore dei rapporti tra le imprese non riescono più ad assicurare che l'operato di tutti sia orientato, in modo integrato, al raggiungimento di un fine comune, che è quello di avere un sistema di imprese in grado di produrre in condizioni di equilibrio economico ciò che i consumatori finali sono disposti ad acquistare. Il problema delle unità distanti era stato risolto nel passato facendo leva sui legami familiari – si pensi alle famiglie di banchieri in cui ogni parente operava in uno stato diverso – o su particolari contratti – per esempio quelli di agenzia –, difficili però da utilizzare quando le unità richiedano una integrazione stretta e tempestiva. Nuovo è invece il problema che sorge dalle esigenze di stretta integrazione necessarie per la produzione efficiente di prodotti complessi.

Una soluzione consiste nell'individuare una *misura* che esprima la prestazione di ogni *unità operativa* e riconoscere al suo capo autonomia nell'operare quotidiano, considerandolo al contempo *responsabile* della prestazione così misurata. La misura di prestazione è quindi *ex ante* obiettivo da raggiungere ed *ex post* espressione dell'efficienza e dell'efficacia dell'attività svolta. È in questo modo che, nelle ferrovie statunitensi, verso la metà dell'Ottocento nasce il *controllo di gestione*. Tale modo di gestire

le imprese (scandito in: definizione, di norma con cadenza annuale, di prestazioni-obiettivo per ogni responsabile di unità organizzativa; reporting periodico, di norma mensile, dei risultati raggiunti; sistema premiante a essi collegato) si diffonde, verso la fine del secolo, nelle imprese manifatturiere in cui reparti diversi devono operare in modo strettamente coordinato per realizzare prodotti complessi, come nel caso della meccanica.

Ai primi del Novecento, l'affermazione di industrie che utilizzano macchinari sempre più specifici e realizzano prodotti sempre più complessi – si pensi alle fabbriche di automobili, archetipo delle imprese complesse degli inizi del secolo scorso – implica l'emergere di nuovi problemi da gestire. Il primo nasce dal fatto che molte risorse (impianti, personale competente ecc.) non possono essere reperite facilmente sul mercato. Non si possono cioè «comprare quando servono»: vanno predisposte, il che richiede che si ragioni *anticipatamente* sul loro impiego futuro e che, una volta deciso l'acquisto, si faccia in modo di impiegarle. Bisogna rinunciare alla flessibilità, perché spesso le macchine possono produrre solo pochi pezzi, se non addirittura uno solo, e occorre spingere le vendite per sfruttare adeguatamente gli impianti e quindi recuperare il **capitale investito**...

Il secondo problema si collega al fatto che, per utilizzare al massimo le risorse «anticipate», non è più sufficiente affidarsi soltanto al mercato: occorre governare meglio l'intera **filiera produttiva**. Le imprese industriali, in particolare, non possono delegare totalmente alla catena commerciale (grossisti e dettaglianti) il governo dell'accesso al mercato da parte del consumatore finale: devono dotarsi di strutture di vendita (reti di venditori ma anche punti vendita). Queste reti commerciali vanno a loro volta gestite, assegnando loro obiettivi di vendita ben coordinati con le risorse anticipate in produzione. Il budget nasce proprio a questo scopo, appropriandosi degli strumenti di controllo di gestione sviluppati nell'area produttiva, e aggiungendovi il tema della *predisposizione delle risorse* e dell'*integrazione delle diverse funzioni*, in particolare di quella commerciale con quella produttiva.

Naturalmente l'appetito vien mangiando: tutti gli strumenti servono per orientare la gestione verso il fine comune rappre-

sentato dal profitto. Nel momento in cui si passa dalla prospettiva della singola unità operativa (il controllo di gestione originario) a quella della predisposizione delle risorse e dell'integrazione delle funzioni (il budget), breve è il passo verso la *verifica* che tutto quanto si sta programmando conduca *al fine aziendale* e sia *finanziariamente sostenibile*. Arriviamo così all'ultima tappa, con l'introduzione, nella prima metà del Novecento, del *master budget*, che nasce nelle imprese statunitensi e si diffonde in quelle italiane nel secondo dopoguerra.