Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex D.M. 270/2004*)
in Amministrazione finanza e controllo

Tesi di Laurea

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Il budget fra controllo e partecipazione:
Due casi a confronto

Relatore
Ch. Prof. Maria Lusiani

Correlatore
Ch. Prof. Marco Fasan

Laureando
Elisa Perdon
Matricola 830156

Anno Accademico
2014 / 2015

INDICE

CAPITOLO 1: INTRODUZIONE 2
CAPITOLO 2: IL CONTROLLO DI GESTIONE E LE SUE DIVERSE VISIONI 6
CAPITOLO 3: LA PARTECIPAZIONE 16
CAPITOLO 4: BUDGETARY PARTICIPATION 23
CAPITOLO 5: LA METODOLOGIA 37
CAPITOLO 6: L'INTRODUZIONE DEI CASI 40
CAPITOLO 7: IL PROCESSO DI BUDGET 49
CAPITOLO 8: LA PARTECIPAZIONE IN FIDIA E IN STARWOOD 61
CAPITOLO 9: I RUOLI DEL BUDGET 75
CAPITOLO 10: CONFRONTO E CONCLUSIONI 92
BIBLIOGRAFIA 99
RINGRAZIAMENTI 103

CAPITOLO 1: INTRODUZIONE

I sistemi di controllo hanno un ruolo molto importante per la gestione dell'impresa, infatti è grazie ad essi che si possono attivare interventi correttivi gestionali durante l'anno. La contabilità generale si limita a verificare a consuntivo ciò che è successo durante l'anno, ma non dà nessuna indicazione durante l'anno in corso per assicurarsi che le performance aziendali siano adeguate. Per avere questo tipo di informazioni, ossia per sapere cosa sta succedendo, ogni azienda deve predisporre un sistema di controllo che le elabori. Queste informazioni devono essere comunicate a coloro che ne hanno bisogno in modo tempestivo da permettere loro di prendere le decisioni necessarie per assicurare le performance aziendali adeguate. Solitamente i dati sono trasmessi attraverso un report, preferibilmente mensile, ad ogni responsabile. I dati contenuti in questo report devono essere strettamente attinenti al lavoro del responsabile per evitare dei conflitti interni, ossia confusioni di ruoli, discussioni inutili ed evitare di intromettersi nel lavoro di un collega.

In questo elaborato si vuole approfondire come le persone si relazionano con il controllo di gestione, ossia come i dipendenti partecipano ed entrano in contatto con questo sistema. Infatti i sistemi di controllo sono basati sulla definizione di obiettivi ed una successiva verifica del loro raggiungimento. Se la verifica può essere attuata automaticamente da un sistema, nella definizione degli obiettivi ciò non è possibile, ma ogni responsabile deve definire i suoi obiettivi e quelli dei suoi subordinati. Parlando di partecipazione si intende andare ad analizzare come i vari dipendenti vengono coinvolti nella definizione dei propri obiettivi, i quali devono ovviamente essere coerenti con gli obiettivi generali dell'azienda. Ogni azienda può liberamente scegliere se un dipendente può definire da solo i propri obiettivi, partecipare alla loro definizione oppure se l'obiettivo gli viene imposto da un superiore. Il budget solitamente è lo strumento che racchiude i diversi obiettivi aziendali di breve periodo espressi in termini quantitativo monetari. Per cui è grazie al budget che, confrontando gli obiettivi di budget con i risultati, un'azienda arriva a compiere l'attività di controllo della gestione. Per questo lo strumento più adatto per studiare la partecipazione nel controllo di gestione è proprio il budget. Difatti proprio grazie alla definizione del budget, in base alle persone che sono coinvolte, si può comprendere se l'azienda applica un processo partecipativo oppure se gli obiettivi in esso contenuti sono determinati solo dal vertice aziendale.

La scelta di limitare il tema della partecipazione al processo di budget è stata necessaria anche per altre due ragioni: a livello accademico gli articoli delle principali riviste di management si

collegano al tema della partecipazione al budget definendo così la *budgetary participation*. La seconda ragione dipende dalla scarsa accessibilità ai dati di controllo, in particolare nessuna azienda è disposta a diffondere i propri dati e il proprio budget poiché in esso sono contenute informazioni critiche che non si vuole far conoscere ai concorrenti (Otley 2003). In genere però i responsabili del controllo di gestione sono disponibili a raccontare il processo di budget e le logiche secondo cui è determinato in quanto queste informazioni sono decisamente meno sensibili.

Affrontare questo argomento è necessario poiché bisogna studiare attentamente come inserire le persone in un sistema dove controllo e strategia sono integrati sempre di più per necessità aziendali in quello che è definito il controllo strategico. Infatti il controllo di gestione, ed il budget di conseguenza, indicano sempre di più all'azienda e alla strategia quale strada deve prendere poiché essi evidenziano le performance aziendali e gli elementi da migliorare per il futuro sia a livello produttivo, ma anche a livello strategico. In un contesto così mutabile è fondamentale anche arrivare a vedere come inserire i dipendenti in modo da poter creare un budget sempre più preciso che riassumi tutte le strategie e aiuti l'azienda a raggiungere i propri obiettivi in modo efficiente.

Secondo la teoria il budget dovrebbe essere fissato attraverso diversi principi. In questo elaborato si vuole vedere se la teoria rispetta la realtà, ovvero se quanto spiegato dalla teoria avviene veramente nel mondo reale, e quali sono i principali fattori che influiscono sulle scelte decisionali riguardanti il budget. Infatti il punto principale del controllo di gestione non è creare un sistema che rispetti tutti principi del controllo e sia formato da indicatori tecnicamente perfetti, ma è molto più importante creare un sistema che, al di là della sua correttezza tecnica, permetta all'azienda di raggiungere gli obiettivi aziendali indirizzando i comportamenti di tutti i dipendenti nella direzione corretta. Questo è uno degli elementi più interessanti della materia: non ci sono delle caratteristiche assolute, ma ad ogni differente contesto bisogna applicare un differente sistema, ciò comporta che quello corretto per un'azienda può non esserlo per un'altra. La teoria si limita a definire dei principi chiave che devono essere adattati alla realtà aziendale, di conseguenza ogni azienda può decidere quali principi seguire e non è obbligata ad applicarli tutti, ma solo quelli che la aiutano nella sua attività. Ogni decisione è presa seguendo un ragionamento logico, infatti il sistema di gestione tende a controllare che tutto quello che avviene in azienda sia coerente con il budget e la porti a migliorare le proprie performance. Infatti niente nasce dal caso ma tutto è una conseguenza di supposizioni, assunzioni e ragionamenti che permettono ad un'impresa di prendere le decisioni più giuste. Ciò evidenzia come sia importante, in queste situazioni, seguire una

logica ed adattarla alla propria realtà, in quanto ogni caso è differente da un altro ed è fondamentale sapere qual è il filo conduttore di tutte le decisioni. Proprio questa è l'unicità del controllo di gestione, non è creativo ma neanche monotono, bensì dinamico, poiché il continuo cambiamento dell'ambiente porta le persone coinvolte in questo sistema a eseguire attività sempre diverse e tale diversità non è data dal caso o dalla creatività, ma da un ragionamento deduttivo.

Il lavoro è diviso principalmente in due parti. La prima parte è basata su una revisione della letteratura di *management control*, in particolare attraverso una ricerca per parole chiave si è arrivato ad individuare un gruppo di articoli abbastanza ampio utile a definire l'argomento. Nella pratica inizialmente il tema era più generale: analizzare il controllo di gestione, come i diversi autori vedono il tema e solo in seguito si è deciso di focalizzarsi sulla partecipazione ed infine sul budget in quanto strumento in cui è più possibile partecipare. Dopo aver studiato la letteratura nella seconda parte sono stati studiati e analizzati due casi. Precisamente sono state individuate due grosse imprese appartenenti a due settori molto diversi e con due strutture molto differenti. Ognuna di queste imprese definisce annualmente il proprio budget, che descrive tutte le attività dell'azienda. Attraverso delle interviste alle persone coinvolte nel budget è stato possibile acquisire delle informazioni sul processo di budget stesso e sulle logiche fondamentali per determinarlo. Le informazioni ottenute sono state analizzate rispetto a quanto scritto in letteratura spiegando precisamente dove esiste congruenza fra la teoria e la pratica, evidenziando quali sono i fattori che portano a conclusioni discordanti rispetto ad essa. In più, oltre ad essere confrontati con la teoria, i due casi sono stati confrontati fra loro per avere dei risultati più completi, ossia per vedere in quale realtà è più conveniente applicare un processo di budget partecipativo.

Nel capitolo successivo sono spiegate le principali visioni del controllo di gestione, infatti il controllo di gestione non nasce come sistema definito in tutte le sue parte ma ogni impresa deve adattarlo alle sue esigenze, di conseguenza molti studiosi hanno cercato di identificare un modello da adattare ad ogni impresa. Nel terzo capitolo si inizia a vedere come le persone influenzano il sistema di controllo e di conseguenza anche la strategia. Nel quarto capitolo si espone come nella maggior parte dei casi è stata definita la partecipazione nel controllo, ovvero la *budgetary participation*, evidenziando i maggiori risultati ottenuti dagli studi su questo tema. Dal quinto capitolo in avanti si procede con lo studio dei casi e attuano confronti con la teoria. Il quinto capitolo descrive le metodologie utilizzate per affrontare il caso e il sesto capitolo introduce le due aziende coinvolte in quest'analisi, evidenziando la loro storia, struttura, i loro prodotti e strategie. Nel settimo capitolo si raccontano le fasi che portano

l'azienda a definire il proprio budget e le voci principali contenute in esso. Nel'ottavo capitolo si arriva a vedere come le due aziende si rapportano al tema della partecipazione e quali sono i fattori che incidono sulla decisione di coinvolgere o meno nel processo di budget il personale dell'azienda anche rispetto a quanto definito dalla teoria. Nel nono capitolo invece si evidenziano i ruoli che il budget assume in ognuno dei due casi e anche come la partecipazione alla sua determinazione influisce su esso. Infine nell'ultimo capitolo si procede a confrontare direttamente i due casi ed ad analizzare i risultati finali del lavoro, ovvero evidenziare le motivazioni che hanno influito nelle decisioni sulla *budgetary participation*.

CAPITOLO 2: IL CONTROLLO DI GESTIONE E LE SUE DIVERSE VISIONI

Il controllo di gestione nasce in seguito all'aumento della complessità aziendale, ovvero le imprese ampliandosi arrivano a dover affrontare un maggior numero di problemi che non potrebbero superare senza l'ausilio del controllo. In più ad oggi il mercato è cambiato, ogni prodotto ha un proprio target definito e non si può produrre senza avere ben presente dove si vuole arrivare.

Per queste ragioni, ogni azienda ha la necessità di programmare il proprio futuro, ovvero di definire i propri obiettivi in base alla strategia che vuole seguire. Solitamente gli obiettivi strategici vengono scelti in fase di pianificazione, mentre gli obiettivi di programmazione riguardano la gestione ordinaria dell'impresa. In pratica, in fase di programmazione ci si assicura di raggiungere gli obiettivi strategici nel modo più efficiente ed efficace attraverso la determinazione di obiettivi parziali, obiettivi di programmazione. In seguito bisogna verificare che gli obiettivi siano veramente raggiunti, trovare le cause che hanno portato al mancato raggiungimento, questa attività è il controllo. Programmazione e controllo sono talmente correlate, all'interno di una realtà aziendale, da poter essere riassunte in un unico momento gestionale, questo momento è chiamato controllo di gestione. Pertanto il controllo di gestione può essere definito come una serie di azioni che portano l'impresa a raggiungere gli obiettivi aziendali, ovvero indicano la via che porta l'azienda a raggiungere le proprie strategie.

Il controllo di gestione adottato da un'impresa dipende dalla realtà dell'impresa stessa, anche all'interno dello stesso settore non esiste un unico modello di controllo che può essere adoperato da ogni azienda. Per queste ragioni nella letteratura sono stati individuati diversi modelli da studiosi di tutto il mondo, di seguito ne analizzeremo tre, i quali non sono contrapposti fra loro, ma ciascuno si focalizza su un aspetto differente.

2.1 I bilanciamenti

La prima visione del controllo è stata sviluppata da Bergamin all'inizio degli anni novanta. Secondo questa visione, il sistema di controllo di gestione è l'insieme di meccanismi e strumenti utilizzati dai manager per guidare l'impresa verso gli obiettivi aziendali. Questi obiettivi devono essere scelti in modo da permettere il bilanciamento fra quattro scelte

contrapposte: efficacia ed efficienza e fra breve periodo e lungo periodo. Infatti, solo attraverso questo bilanciamento, la gestione di un'azienda riesce ad essere proficua sia nel presente che nel futuro senza sprecare risorse per raggiungere i propri obiettivi. Il controllo di gestione si deve concentrare sui risultati e non su come ottenerli, ovvero sulle procedure, in più deve confrontare questi risultati con gli obiettivi prefissati.

Il controllo di gestione è formato da una parte statica e da una parte dinamica. All'interno della parte statica troviamo la mappa delle responsabilità e il supporto informativo dell'attività di controllo.

La mappa delle responsabilità è un vero e proprio disegno di tutte le unità organizzative e delle loro relazioni. Con unità organizzative si intendono dei centri di costo in cui il capo è un manager responsabilizzato, ossia un decisore intermedio che prende delle decisioni riguardo alla gestione delle variabili critiche che influenzano l'operato del proprio centro. È proprio in questa parte del sistema di controllo in cui abbiamo una primo bilanciamento fra efficacia ed efficienza e fra breve e lungo periodo grazie allo strumento della delega. Infatti attraverso la delega i responsabili dei vari centri possono essere responsabilizzati, ossia riceve dei compiti decisionali. In particolare bisogna prestare molta attenzione a questa fase per fare di responsabilizzare le persone giuste, ovvero i dipendenti che hanno le capacità e competenze per svolgere questo ruolo, oltre che una visione aziendale ampia. Uno dei rischi maggiori quando si definiscono le responsabilità è quello di affidare questo ruolo a dei manager non competenti, che magari possono arrivare a privilegiare il breve periodo rispetto al lungo periodo. È molto importante che le persone responsabilizzate abbiano una visione d'insieme che permetta loro di essere orientanti verso il lungo periodo e non a prendere decisioni che possono portare solo dei vantaggi immediati. Per evitare queste complicazioni, generalmente quando si definiscono le responsabilità si orienta il vertice aziendale al lungo periodo e la base della mappa magari si concentra sul breve periodo. Il bilanciamento fra breve e lungo periodo deve avvenire nelle posizioni intermedie, in cui è possibile avere visione dell'impresa adeguata. Inoltre questa fase è fondamentale per motivare i manager, poiché un'errata responsabilizzazione può portare alla loro demotivazione. Difatti se i responsabili non hanno il potere di agire veramente sulle variabili critiche e neanche le competenze, non potranno portare a termine i compiti loro affidati in modo corretto. Di conseguenza, nel momento in cui un responsabile ne diventa consapevole, il suo sforzo e la sua motivazione per eseguire i suoi compiti nel modo migliore possibile diminuiranno.

Il supporto informativo invece è l'insieme delle tecniche contabili necessarie ad ogni centro di responsabilità, infatti ogni centro necessita di strumenti appositi per gestire le proprie criticità

poiché non tutte le informazioni sono utili ad ogni centro e il supporto informativo ha il compito di comunicare ad ogni centro solo ciò di cui ha strettamente bisogno per gestire le proprie variabili critiche. Per queste ragioni il supporti informativo deve essere costruito appositamente per ogni azienda, inoltre deve adattarsi a possibili cambiamenti ovvero essere dinamico e flessibile.

Nella parte dinamica troviamo il vero e proprio processo di controllo ovvero un meccanismo di retroazioni sviluppato in sei fasi, in cui si svolge la vera attività di controllo, ovvero si determinano gli obiettivi aziendali, li si portano a termine e poi si verifica se sono stati raggiunti. Precisamente le fasi sono le seguenti: fissazione degli obiettivi, azione di perseguimento, rilevazione dei risultati ottenuti, confronto obiettivi risultati, ricerca delle cause di scostamento e interventi correttivi. Questo processo, se attuato correttamente porta a tre fondamentali risultati ovvero orienta i manager nella scelta delle loro decisioni, li motiva e allo stesso tempo influisce positivamente nel clima aziendale creando un clima di squadra. Ciò significa che, grazie a questo processo, un manager è motivato e orientato a prendere le decisioni corrette grazie anche ai suoi collaboratori, poiché nessuna sarebbe in grado di decidere correttamente senza il contributo degli altri membri del reparto.

Ovviamente l'utilizzo del controllo di gestione non garantisce il raggiungimento degli obiettivi, ma permette di passare da una situazione di incertezza ad una situazione di rischio. In caso di rischio, si può procedere con una valutazione probabilistica, la quale consente di individuare le conseguenze delle azioni, mentre in caso di incertezza bisogna utilizzare un approccio intuitivo che non da la possibilità di individuare le conseguenze delle azioni. In quest'ultima situazione le decisioni sono prese seguendo l'istinto, il quale può essere utile in caso di scelte strategie, ma nel controllo di gestione bisogna preferire la logica e lasciare l'istinto in secondo piano.

Infine bisogna ricordare che il controllo di gestione è solo uno dei sistemi del controllo organizzativo. Infatti secondo questa visione il controllo di gestione è uno dei sistemi che compongono il controllo organizzativo e non è più importante del sistema decisionale, del sistema operativo, del sistema informativo, del sistema delle procedure o del sistema delle ricompense. A seconda della situazione e dell'impresa, uno di questi sistemi può prevalere rispetto ad un altro all'interno del controllo organizzativo, ma tutti assieme contribuiscono a dare origine ad un comportamento organizzativo adeguato all'azienda. A sua volta il controllo organizzativo non è l'unico sistema che influisce sul comportamento organizzativo, ma ad esso si uniscono il controllo sociale e il controllo individuale. Il controllo sociale richiama i gruppi informali che si formano nelle società, mentre il controllo individuale fa riferimento ai

bisogni individuali che posso cambiare per ogni individuo. Di conseguenza attraverso il controllo organizzativo, il controllo sociale e il controllo individuale si portano i dipendenti ad avere un comportamento organizzativo predefinito.

2.2 Levers of control

Nel 1995 Robert Simons pubblica un libro che descrive il controllo di gestione in modo differente. Simons definisce un modello di controllo che si pone come obiettivo il superamento di tensioni create da forze opposte che influiscono sulle scelte aziendali . Le tensioni principali individuate da Simons sono:

> *"Between freedom and constraint, between empowerment and accountability, between top-down direction and bottom-up creativity, between experimentation and efficiency" (Simons Robert, 1995, Levers of control: how manager use accountability systems for greater performance and commitment, Harvard business school press).*

Per superare queste tensioni, Simons si è ispirato alla filosofia cinese dello yin e yang, in cui lo yang rappresenta il sole, il calore e la luce; mentre lo yin rappresenta l'oscurità e il freddo. In quest'ottica divide il controllo di gestione in due parti, una positiva che richiama lo yang ovvero un controllo positivo che porta motivazione, ricompense, insegnamenti ed un parte negativa che limita l'operato dei manager, punisce chi non raggiunge gli obiettivi o non rispetta le regole e controlla ciò che accade. Per mediare fra queste due forze opposte Simons individua leve di controllo, due positive e due negative. Il *diagnostic control* system rientra fra le leve negative e consiste nel semplice confronto fra obiettivi e risultati, se questi non dovessero coincidere nell'arco del processo il sistema lo riallinea con gli obiettivi. Dal lato opposto troviamo il sistema interattivo che, a differenza del precedente, in caso di scostamenti procede a una revisione degli obiettivi pianificati poiché essi non portano più ai risultati richiesti. Precisamente la situazione di partenza è la medesima, ma l'azione richiesta è differente a seconda che si usi un controllo o un altro, i manager devono avere l'abilità di capire quali dei due controlli utilizzare. Idealmente si usa il *diagnostic control system* in un ambiente stabile, al contrario l'*interactive control system* è più adatto a situazioni di incertezza in cui si necessita di avere un controllo più flessibile. Un'altra leva negativa è il *boundary system*, ovvero un sistema di regole che definisce i limiti di potere e la discrezionalità che un manager può avere, invece il *belief system* è un sistema che permette di

diffondere i valori, le visioni, gli scopi e le direzioni decisi dalla classe dirigente con il resto dell'organizzazione. In pratica *il belief system* diffonde la cultura aziendale all'interno dell'impresa e cerca così di indirizzare il comportamento dei dipendenti verso gli obiettivi aziendali, mentre il *boundary system* indica ai dipendenti i confini che non possono superare eseguendo il loro lavoro.
Attraverso questo modello Simons individua quattro tipologie di controllo che influiscono su due componenti principali dell'azienda. I sistemi diagnostici e interattivi permettono di controllare i processi di formazione del prodotto. Il *belief system* e il *boundary system* consentono di controllare il comportamento dei dipendenti indirizzandolo verso gli obiettivi aziendali, ma allo stesso tempo limitando le azioni che essi possono effettuare. Di conseguenza, bilanciando fra loro queste leve, un'organizzazione può arrivare ad avere un controllo completo di ciò che accade al suo interno.

2.3 Il pacchetto del sistema di controllo

Teemu Malmi e David A. Brown descrivono il sistema di controllo di gestione come un pacchetto di diversi controlli, poiché ritengono che non esista un unico sistema che debba essere applicato, ma un insieme di controlli differenti, i quali devono essere utilizzati a seconda della situazione. Il pacchetto di controllo da loro descritto è composto da: il *cybernetic control*, *planning*, *adminastrive control system*, *cultural control* e il sistema di premio e ricompense. Vediamoli separatamente.
Il *planning* è una forma di controllo ex ante in cui, come prima cosa, si definiscono gli obiettivi delle aree funzionali e dell'intera organizzazione, successivamente si individuano gli standard, il livello di impegno e il comportamento necessario per raggiungere gli obiettivi. Infine bisogna allineare fra loro gli obiettivi delle varie aree in modo da poter controllare le attività di gruppo ed individuali. Con il termine *action planning* si definiscono gli obiettivi e le azioni per il breve periodo (focus tattico), mentre con *long-range planning* gli obiettivi e le azioni di lungo periodo con un focus strategico.
Il *cybernetic control* è un processo i cui si definiscono degli standard di performance e dei sistemi per misurare le performance, si confrontano gli standard con le performance e se si crea uno scostamento più grande del voluto bisogna modificare il comportamento del sistema. Per poter attuare questo processo è necessario avere: delle misure che permettono di quantificare il fenomeno o l'attività o il sistema, degli standard sulle performance o target, la

possibilità di poter confrontare gli *outcome* delle attività con gli standard. Inoltre bisogna poter analizzare l'eventuale scostamento e poter modificare il comportamento del sistema o di determinate attività. In particolare esistono quattro tipologie di *basic cybernetic system*, il primo e il più importante è il budget. Il budget è centrale nel controllo di gestione proprio per la sua capacità di riunire le decisioni e strategie decise principalmente dal vertice organizzativo e di tradurle in un unico piano comprensibile per diversi destinatari, precisamente al serve per indirizzare l'operato dei manager verso gli obiettivi aziendali e permette anche una valutazione ex post attraverso il confronto fra *actual* e standard. Il budget può avere diversi usi, come l'integrazione dei processi o le decisioni di allocazione delle risorse, ma come meccanismo di controllo deve essere focalizzato sul planning sui comportamenti accettabili e sulle valutazioni delle performance di questi planning. Altra tipologia di controllo è rappresentata dalle misure finanziarie utili a fini decisionali che possono essere collegate al budget, ma non corrispondono con esso come l'Eva e il *return investment*. Dall'altro lato abbiamo le misure non finanziarie che stanno diventando sempre più importanti nel *management control system* poiché permettono di superare i limiti delle misure finanziarie e di identificare i *drivers* delle performance. La quarta tipologia è un ibrido fra le ultime due spiegate, come si evince anche dal nome, *hybrid performance financial system*, ovvero uno strumento di controllo che contiene al suo interno sia misure finanziare che non finanziarie come la *balance scorecard*.

Reward and compensation system vuole motivare e incrementare le performance individuali e di gruppo collegando il raggiungimento degli obiettivi con ricompense e compensazioni. In particolare la presenza di ricompense comporta un aumento dell'impegno per raggiungere gli obiettivi al fine di ottenere un premio, se questo premio è monetario lo sforzo solitamente è ancora maggiore. L'impegno infatti può essere aumentato in tre modo: svolgendo la task nella direzione che vuole l'azienda, dedicando maggior tempo a quel determinato compito, aumentando l'intensità del proprio lavoro ovvero l'attenzione dedicata alla task che permette di raggiungere l'obiettivo. Per attuare questo sistema nel migliore dei modi bisogna prestare molta attenzione agli obiettivi che si collegano alle performance, onde evitare di indirizzare gli sforzi dei lavoratori nell'interesse dell'azienda.

Administrative control system dirige e monitora il comportamento dei vari dipendenti responsabilizzandoli e indicando come eseguire un determinato compito e quali comportamenti portano ad avere buone performance e quali invece no. Il controllo amministrativo secondo questi autori può avvenire in tre modi. In primo luogo bisogna stabilire il design e la struttura dell'organizzazione, difatti utilizzando un preciso tipo di

struttura l'impresa può influenzare e incoraggiare certi tipi di contatti e relazioni. Anche la *governace structures* influisce particolarmente sul controllo, infatti le linee formali di autorità e responsabilità permettono di coordinare le attività verticalmente e orizzontalmente. Infine, nel controllo amministrativo, si utilizzano anche politiche e procedure aziendali, soprattutto nell'approccio burocratico in cui si stabiliscono i processi aziendali e i comportamenti da tenere nell'organizzazione.

Il *cultural control* diventa un vero sistema di controllo nel momento in cui è utilizzato per regolare i comportamenti dei dipendenti. Questo sistema è basato sulla definizione di *organizational* culture data da Flamholz ossia l'insieme di valori, credenze e norme sociali condivise dall'organizzazione per influenzare i pensieri e le azioni dei suoi membri. Proprio attraverso la diffusione della cultura aziendale si può arrivare ad avere un controllo superiore rispetto al controllo manageriale. I principali meccanismi di *cultural controls* sono tre. Il *clan controls* (Ouchi 1979) avviene grazie alla definizione di valori e credenze che vengono attuate attraverso cerimonie e rituali di clan. I *symbol base controls* (Schein 1997) sono degli elementi visibili utilizzati per sviluppare la cultura aziendale all'interno di un'impresa, come *building/workspace design* e *dress codes*. Il *value-base control* (Simons 1995) è un *belief system* ovvero i senior manager comunicano formalmente alle persone alle loro dipendenze i valori aziendali, gli scopi e la direzione dell'organizzazione. I valori possono influenzare i comportamenti a tre livelli: si inseriscono le persone nell'organizzazione solo se hanno particolari valori in linea con l'azienda, gli individui socializzando si assumono i valori dell'impresa oppure quando i valori sono esplicitati e i lavoratori si comportano in accordo con essi anche se non ne aderiscono personalmente.

Figura 2.1

<table>
<tr><td colspan="3">CULTURAL CONTROL SYSTEM</td></tr>
<tr><td>PLANNING</td><td>CYBERNETIC CONTROL SYSTEM</td><td>REWARD AND COMPESATION SYSTEM</td></tr>
<tr><td colspan="3">ADMINISTRATIVE CONTROLS SYSTEM</td></tr>
</table>

La figura 2.1 rappresenta come i diversi controlli interagiscono fra loro. Il *cultural control system* è posizionato in alto proprio poiché è implicito negli altri controlli, ovvero per avere

un sistema di controllo cibernetico o delle ricompense è necessario che all'interno della struttura siano presenti delle persone con valori simili o che si adattino ai valori aziendali. Il *cultural control* è situato in quel punto anche perché è l'alta dirigenza che lo diffonde. Il planning, *cybernetic* e *reward and compesation controls* in alcune imprese sono uniti in un unico sistema di controllo e proprio per questo sono sulla stessa linea. Mentre il controllo amministrativo crea la struttura che permette di svolgere gli altri controlli. Tutti insieme questi controlli formano il *management control package* che permette di governare un'organizzazione in modo ottimale.

2.4 I controlli a confronto

I diversi controlli esposti sono un'evoluzione del concetto primario definito da Anthony :

> *"The process by which managers assure that resource are obtain and use effectively and efficiently, in accomplishment of organization's objectives"(Anthony Robert N., 1965, Management planning and control systems: a frame work for research, Harvard Business School Press).*

Infatti alla base di tutti i modelli c'è la volontà di portare l'azienda a raggiungere i propri obiettivi in modo efficace ed efficiente. Con efficacia si intende la capacità di raggiungere gli obiettivi, il fine dell'azienda, mentre l'efficienza si concentra sul modo in cui portare a termine il proprio compito, ossia utilizzando minori risorse a parità di risultato. Essere efficienti non implica essere efficaci, anzi spesso una cosa esclude l'altra, infatti è semplice essere efficaci utilizzando in modo spropositato le risorse e anche essere efficienti ma non arrivare a vendere il proprio prodotto perché il mercato richiede beni differenti. Per queste ragioni il bilanciamento di questi due elementi è la base del controllo di gestione.
Nel modello dei bilanciamenti si evidenzia l'importanza non solo di efficacia ed efficienza, ma anche del breve e lungo periodo, questi quattro concetti sono stati visti come quattro forze contrapposte che devono essere bilanciate nel controllo di gestione attraverso la definizione dei parametri obiettivo. I parametri obiettivo sono degli obiettivi che permettono di misurare attraverso degli indicatori se il manager ha portato a termine correttamente il proprio compito e raggiunto di conseguenza il proprio obiettivo. In questo modello i parametri obiettivi sono fondamentali per la definizione del controllo di gestione, mentre nella letteratura

internazionale di *management control*, essi non hanno un ruolo così importante e vengono semplicemente definiti come indicatori di performance.

Nel modello *levers of control* (Simons 1995) efficacia ed efficienza sono solo alcune delle differenti spinte contrapposte che si devono bilanciare all'interno dell'azienda. Infatti Simons individua altre tensioni più specifiche da superare per avere un buon sistema di controllo. Il superamento di queste tensioni non avviene grazie alla definizione di parametri obiettivi, ma al controllo di quattro leve fondamentali che influiscono sul sistema di controllo. Attraverso il bilanciamento fra il sistema diagnostico e interattivo da un lato e fra il sistema delle credenze e il *boundary system* dall'altro, si arriva ad ottenere un controllo efficiente ed efficace.

Il terzo modello (Malmi e Brown, 2008) non si focalizza sul concetto di efficacia ed efficienza, ma vuole individuare precisamente i diversi controlli che un'organizzazione dovrebbe avere, il loro modo di agire e le loro interazioni. Il *cybernetic control* descritto in questo modello richiama molto il controllo di gestione descritto dal modello dei bilanciamenti, ma se quest'ultima si concentra maggiormente sulla descrizione del controllo di gestione, il modello di Malmi e Brown descrive molto più approfonditamente anche le altre tipologie di controllo. Infatti in questo modello si vuole far capire come il *management control system* non può essere definito come un sistema unitario ed in un'unica definizione, ma come è un'insieme di differenti concetti di controlli che agiscono fra di loro permettendo un controllo finale su tutta l'organizzazione.

In tutti e tre i modelli si fa riferimento alla cultura aziendale. Nel primo modello non si fa riferimento ad un vero e proprio controllo culturale, ma si parla di un controllo sociale, che va al di là della cultura aziendale in quanto si intende il rispetto delle norme di tutta la società e non di quelle aziendali. In questo modello la cultura aziendale è vista come la base del controllo di gestione, il focus resta il controllo di gestione e non si approfondisce il controllo culturale in tutte le sue sfaccettature. Nel secondo modello invece attraverso il *belief system* e il *boundary system* si può arrivare a definire un controllo culturale che permette di indirizzare i comportamenti verso gli obiettivi aziendali. I due sistemi individuati in questo modello si riferiscono strettamente alla realtà aziendale e non alla società in generale. All'interno del *cultural control*, descritto nel terzo modello, troviamo il *belief system* individuato da Simons, questo è solo uno dei tre elementi che compongono questo controllo. Infatti al *belief system* si aggiunge il controllo dei clan e il *simbol base controls* che permettono di arrivare a una definizione più precisa di un *cultural control*. Questi tre modelli riportano l'evoluzione nel tempo del concetto di controllo culturale che inizialmente si soffermava sulla società in generale e meno sulla realtà aziendale. Con il *Levers of control* ci si concentra maggiormente

sull'azienda, ed il modello di Malmi e Brown riassume le ricerche degli ultimi anni dando così una visione più completa sul controllo culturale e gli strumenti su cui fare leva per implementarlo.

In conclusione si può notare un collegamento molto evidente fra il modello Bergamin e il modello di Malmi e Brown, quest'ultimo può sembrare uno sviluppo del primo. Mentre il modello di Simons si discosta dalla maggior parte di ricerche sul controllo di gestione e per questo è molto più difficile confrontarlo con gli altri modelli.

Questi modelli oltre a permettere di controllare l'azienda, hanno il compito di organizzare ed orientare tutta la struttura, i dipendenti, verso i risultati aziendali ideali. In pratica questi modelli permetto di controllare le persone e verificare come esse contribuiscono alle performance aziendali. Nel prossimo capitolo si approfondirà come le persone partecipano al sistema di controllo, alla determinazione degli obietti. Questo argomento è molto importante in quanto tutti questi modelli non funzionano da soli come meccanismo, ma solo se sono utilizzati da delle persone. Per determinare il sistema di controllo più adatto non sempre è sufficiente solo il contributo del vertice aziendale, ma in aziende molto ampie può essere richiesta una partecipazione a più livelli.

CAPITOLO 3: LA PARTECIPAZIONE

I sistemi di controllo funzionano anche grazie al contributo dei dipendenti. Nella letteratura di *management control* diverse ricerche hanno studiato il tema della partecipazione in questi sistemi. Recentemente si è iniziato a parlare di partecipazione anche nella ricerche sulla strategia. In particolare, diversi studi hanno iniziato a studiare come coinvolgere tutta l'impresa, e tutti gli *stakeholder* che lo desiderano, nel processo strategico.

3.1 La partecipazione nei sistemi di controllo

In un primo momento le scelte aziendali erano prese da un unico soggetto, il proprietario dell'azienda, in rari casi con l'ausilio dei suoi collaboratori più stretti. Con il controllo direzionale si inizia a diffondere nelle imprese lo strumento della delega. Con la delega le decisioni aziendali non sono più definite solamente dall'alta dirigenza, ma vengono coinvolti nel processo decisionale anche i manager di medio livello. In altre parole si può dire l'attività di gestione non è più limitata a pochi collaboratori, ma più persone possono partecipare alla decisioni aziendali. Questo cambiamento è molto evidente anche dal passaggio dal controllo esecutivo al controllo direzionale fino ad arrivare al controllo strategico, in cui i dipendenti sono parte integrante del sistema di controllo e non seguono più solamente gli ordini che gli arrivano dall'alto. Ovviamente non tutti i dipendenti partecipano allo stesso modo, ma a seconda del loro ruolo all'interno dell'impresa attraverso la delega hanno responsabilità diverse. Infatti è solo responsabilizzando le persone che queste possono portare un contributo al sistema di controllo e la loro partecipazione può aiutare l'impresa. Per responsabilizzare le persone giuste bisogna individuare coloro che svolgono compiti e ruoli più affini alla variabile critica da gestire, per fare ciò bisogna studiare le strategie aziendali e la struttura organizzativa al fine di individuare tutte le aree di responsabilità ed il responsabile più adatto. (Bergamin 1991)

La partecipazione si attua nel momento in cui si dà l'opportunità al responsabile di definire i propri parametri-obiettivo. In questo modo, il capo centro si sente motivato a raggiungere gli obiettivi da lui prefissati, in quanto è gratificato dall'autonomia ricevuta ed è portato ad impegnarsi maggiormente per il raggiungimento di questo obiettivo. In più se la persona che definisce il parametro è anche la persona che deve raggiungere l'obiettivo, ci si assicura che il compito venga svolto da colui che ha maggiori competenze. Nella realtà non sempre i

responsabili hanno questa possibilità, e non è neanche corretto dargliela se essi non hanno le capacità e le conoscenze per determinare questi parametri. Se ciò si verifica vuol dire che c'è stato un errore nel momento di definizione dalla mappa delle responsabilità oppure nella maggioranza dei casi dipende dall'impossibilità di diffondere in tutte le informazioni aziendali in tutta la struttura organizzativa. Difatti in imprese di grandi dimensioni, con processi produttivi molto complicati e di conseguenza una struttura organizzativa molto grande, è difficile che ogni responsabile abbia le competenze per definire i propri parametri obiettivo. Con ciò si vuole evidenziare che il raggiungimento della partecipazione all'interno di un'azienda è il livello più elevato di coinvolgimento che si può raggiungere. Prima di esso abbiamo contrattazione, consultazione e la conoscenza, ovvero le informazioni necessarie per essere coinvolti (Bergamin 1991).

L'impossibilità di far partecipare al processo di controllo tutta la gerarchia aziendale è lo stesso problema che si trova nel momento in cui si cerca di arrivare al massimo livello di controllo, il controllo strategico. Infatti il controllo strategico è basato su una forte partecipazione aziendale sia a livello di definizione degli obiettivi ma anche semplicemente di programmazione strategica. Per poter partecipare i manager devono avere una visione totale dell'impresa e non parziale, di conseguenza più ci si avvicina alla base della piramide gerarchica meno si contribuisce al controllo strategico. Da ciò si può ipotizzare che avere un controllo strategico equivale ad avere un controllo di gestione partecipato al suo massimo livello.

Nelle ricerche internazionali il termine coinvolgimento coincide con il termine partecipazione. Inoltre queste ricerche si concentrano soprattutto nell'identificare la partecipazione nel processo di budget, ovvero come i vari manager vengono coinvolti nelle decisioni di budget. Tutto ciò si verifica probabilmente per la natura intrinseca del controllo di gestione, ossia perché contiene dati interni molto sensibili che le aziende solitamente non voglio diffondere all'esterno neanche per ricerche universitarie. Un discorso simile può essere fatto anche per le ricerche di partecipazione nella definizione di una strategia. In questo caso il tema è più recente proprio perché le informazioni strategiche in passato erano considerate ancora più sensibili, ma in recenti studi sono in contrasto con questa visione storica.

3.2 La partecipazione nella strategia

Fino agli anni settanta le ricerche sulla strategia non prendono in considerazione il tema della partecipazione poiché si riteneva che i manager di alto livello si dovessero occupare delle decisioni strategiche, mentre gli altri manager di livello inferiore implementavano la strategia. Negli anni settanta negli studi di strategia si inizia a prestare attenzione agli aspetti sociali del processo strategico ed emerge così il tema della *emergenct strategy*. In questa visione diventa fondamentale il ruolo del manager di medio livello, il quale non si occupa più solo di implementare le strategie, ma diventa uno *strategic actor*. Per fare in modo che ciò si verifichi bisogna istruire il manager, ovvero prepararlo al ruolo di decisore strategico così egli non si sentirà sopraffatto della nuova responsabilità. Tutto ciò è stato dimostrato da Burgelman (1983,1991, 1994) nei suoi studi, in cui evidenzia come un progetto di successo possa essere sviluppato grazie a delle idee di esperti come tecnici e ingegneri. Questi soggetti, pur non essendo top manager, possono avere tutte le capacità tecniche e commerciali per creare un nuovo progetto. Poi un manager di livello più alto può formalizzare il progetto e presentarlo ai manager di altro livello, che in questo modello ha solo il compito di costruire un ambiente in cui sia possibile effettuare delle innovazioni. Da ciò si evince come la struttura organizzativa influenzi il coinvolgimento dei manager nella pianificazione strategica, ossia maggiore è la struttura gerarchica, maggiori sono i livelli e diventa così difficile poter coinvolgere tutti nella formulazione delle strategie. Infatti Hornsby (2009) è arrivato alla conclusione che i top manager e middle manager hanno più opportunità di sperimentare *entrepreneurial activity* dei manager di basso livello.

Recentemente alcune ricerche hanno studiato come coinvolgere non solo i manager di medio livello, ma tutti i dipendenti aziendali. In questo la strategia non emerge più solo dal contesto, ma è decisa in base agli input provenienti da tutta la catena gerarchica che arrivano all'impresa in modo sistematico. In particolare cercano di creare un sistema formale per il planning in cui ogni dipendente può dare informazioni e suggerimenti per determinare la strategia. Per questo sistema è fondamentale che gli input provengano sia da tutti i livelli della catena gerarchica sia orizzontalmente dai diversi reparti o unità organizzative (Lusiani e Langley 2015).

Durante i loro studi su dodici compagnie finlandesi, Mantera e Vaara (2008) hanno individuato gli elementi su cui puntare per rendere più semplice la partecipazione e quali caratteristiche invece la rendono più difficile. Alla fine sono riusciti ad identificare tre elementi che possono impedire o rendere difficile la partecipazione nelle strategie:

- *Mystification*, ovvero l'offuscazione delle decisioni organizzative
- *Disciplining*, cioè l'utilizzo della discipline tecniche precise invece che le azioni

- *Technologization* che si verifica nel momento in cui si impone un sistema tecnologico per governare le attività degli individui e le risorse aziendali

Dall'altro lato, questi stessi autori, sono riusciti ad individuare tre elementi che invece favoriscono e semplificano la partecipazione in un azienda:

- *Self-actualization*, ossia prestare attenzione alle abilità delle persone in quanto individui per fare in modo che essi siano in grado di autodeterminare i loro obiettivi strategici
- *Dialologization*, ovvero promuovere il dialogo strategico nella struttura organizzativa sia dall'alto verso il basso sia dal basso verso l'alto. Integrando queste due direzioni di comunicazione si facilita molto la partecipazione
- *Concretization*, ossia cercare di definire processi chiari in cui si discute la strategia e elaborare piani locali per raggiungere gli obiettivi.

La definizione di questi elementi indica ad una azienda in cosa si deve focalizzare se vuole favorire o meno la partecipazione strategica.

In alcuni casi formalizzare la strategia può portare a legittimare le intenzioni di un manager e non a integrare le diverse idee e prospettive presenti in azienda. Infatti l'alta dirigenza può trovare diverse vie per manipolare i dati in modo da arrivare a rinforzare le proprie intenzioni e il proprio potere. Korneberg e Clegg, durante un loro studio sono arrivati a delineare tre tecniche che permettono di manipolare gli input a favore della dirigenza. La prima tecnica consiste nel porre domanda in un futuro lontano, nel loro caso venticinque anni dopo, invece che sul presente, in quanto quest'ultimo potrebbe portare a maggiori discussioni. Un'altra tecnica è quella di non far incontrare persone con differenti punti di vista, ma farli discutere in gruppi di persone con idee simili. Nell'ultima tecnica invece si vuole controllare i tecnici assegnando ad ognuno di loro problemi differenti. Tutte queste tecniche per quanto permettano di formalizzare la partecipazione strategica, non portano al raggiungimento dell'obiettivo finale, avere una strategia scelta democraticamente. Di conseguenza queste tecniche non sono adatte per definire una strategia attraverso il coinvolgimento di tutta la catena gerarchica, ma portano a determinare una strategia pseudo-partecipata. Queste visioni di strategia troppo formalizzata che non porta ad una vera partecipazione è condivisa da altri autori, ad esempio McCabe nel 2010 dimostra che i manager di medio livello non sono più usati per diffondere le visioni strategiche e non per incorporare le loro idee nel processo strategico.

Da quanto finora detto si evince come la strategia debba essere da un lato aperta al contributo di tutti dall'altro chiusa per permettere che essa sia coerente con l'azienda. Difatti ogni azienda deve essere coerente sia internamente che esternamente per raggiungere i propri obiettivi, altrimenti si rischia che gli sforzi siano indirizzati nella direzione sbagliata (Lusiani e Langley 2015). Questa è la ragione principale per chiudere la strategia, ma ci sono altri motivi per farlo. Infatti spesso non tutti hanno una visione abbastanza ampia per poter contribuire alla strategia ed è anche necessario controllarla, non tanto per arrivare ad avere input che sostengano le idee della dirigenza, ma anche per evitare che si creino problemi di natura organizzativa. Inoltre non bisogna dimenticare che spesso la strategia è segreta proprio perché i concorrenti potrebbero copiarla o prenderne spunto facendo così perdere all'azienda il suo vantaggio competitivo. Durante uno studio sul sistema sanitario italiano si è evidenziato come i top manager prendessero le decisioni strategiche in base alle informazioni ottenute dai dipendenti che lavoravano a stretto contatto con i pazienti. Queste informazioni devono essere integrate in modo naturale con le direttive dall'alto, in altre parole si arriva ad integrare le informazioni provenienti sia dall'alto verso il basso che dal basso verso l'alto arrivando così a determinare una *channelled strategy* (Lusiani e Langley 2015). Per fare in modo che tutto ciò avvenga automaticamente è necessario utilizzare sia strumenti strategici come il planning, sia strumenti di controllo come il budget. Difatti se gli strumenti strategici permettono di creare, gli strumenti di controllo, oltre alla pura attività di controllo, danno la possibilità di diffondere le informazioni all'interno dell'impresa riuscendo così a rendere più facile ottenere le informazioni che servono per determinare la strategia(Lusiani e Langley 2015). Questo è richiamato dal concetto di controllo strategico espresso da Bergamin (1991).

Il crowdsourcing

Oltre alla partecipazione dei dipendenti aziendali, Laine e Vaara (2015) propongono di arrivare a coinvolgere nella strategia tutti gli *stakeholders* che lo desiderino attivando così un sistema di *crowdsourcing* in *strategy making*. Finora il *crowdsourcing* a fini strategici non è stato molto utilizzato, ma in un'ottica futura questo suo uso potrebbe essere molto interessante. Ovviamente coinvolgere gli *stakeholders* comporta una diffusione maggiore della strategia che è in contrasto con la sua storica natura segreta. Negli ultimi anni alcuni manager sono andati contro tendenza ed hanno iniziato a rendere pubblici documenti strategici (Whittington, Caulluet e Yakis-Douglas, 2011) probabilmente proprio perché hanno capito l'importanza di far partecipare gli *stakeholders* e del loro contributo. Cox, Martinez e

Quintal mostrano come spesso le strategie siano esposte nel blog aziendale ed inoltre le aziende italiane sono tenute a scrivere le loro linee strategiche generali nella nota integrativa del bilancio. Queste considerazioni portano ad immaginare una partecipazione che vada oltre i confini aziendali ed arrivi a coinvolgere tutti coloro che lo desiderano.

Gli effetti della partecipazione nelle strategie sulle performance

A livello economico la partecipazione è una cosa positiva se porta dei risultati positivi all'azienda, meglio ancora se questi risultati sono quantitativi monetari. Per questa ragione molti studiosi hanno cercato di dimostrare nelle loro ricerche un collegamento fra la partecipazione nella strategia e le perfomance aziendali. Durante le loro ricerche Floyd e Wooldrige (1997) hanno scoperto che la partecipazione dei middle manager non sempre è positiva, ma è necessario avere anche dei manager che mantengano una posizione critica, ovvero con un *divergent strategic role*. Ketokivi e Castaner, attraverso lo studio del processo strategico, dimostrano che la partecipazione nello *strategic planning* e la sua comunicazione riducono le possibilità che un dipendente persegua obiettivi personali e si causino problemi di integrazione. Invece Anderson, nei suoi studi, ha scoperto che è più efficiente distribuire l'autorità strategica se l'azienda ha un planning strategico formale e non nel caso di *integrates strategic action*. Per quanto queste ricerche abbiano portato elementi a favore della partecipazione dei manager di medio livello, esse non dimostrano un collegamento fra partecipazione e performance.
La partecipazione può portare anche altri effetti positivi. In particolare Jarzabkowski (2008) mostra come:

"A *change in strongly institutionalized strategy require a simultaneous pattern of interactive and procedural strategizing, whereas a sequential pattern of interactive and procedural strategizing is enough to change a weakly institutionalized strategy" (Jarzabkowki Paula, 2008, Shaping strategy as a structuration process, Academy of Management Journal).*

Per rendere più facile il cambiamento è fondamentale che, a vari livelli gerarchici, ci siano discussioni e confronti sulla sulle decisione strategiche prese. Infatti perché una strategia abbia successo e venga applicata nell'azienda a tutti i livelli è necessario che le strategie vengano accettate e capite da coloro che le devono portare a termine, in modo che lo facciano

nel migliore dei modi. In questo senso, la partecipazione può aiutare molto un'impresa, poiché permette che i cambiamenti strategici siano condivisi al suo interno e di conseguenza, in quanto condivisi, sono più facili da portare a termine in breve tempo. In più:

> *"Partecipation may result in less resistance to change because of the increased trust on the part of the employees and/or a greater feeling of control and reduce anxiety"(de Haas e Kleinged, 1999, multilevel design of performance measurement system:enhancing strategic dialogue throughout the organization)*

oltre che ridurre le differenti posizioni dei manager operativi. Per arrivare ad avere questa partecipazione però bisogna che le persone coinvolte siano disposte a scendere a dei compromessi, che si rendono necessari durante le negoziazioni, per raggiungere l'integrazione della strategia (Jarzabkowski e Balogun 2009).

Infine si può dedurre che per quanto la partecipazione strategica non abbia effetti diretti sulle performance, porta comunque molti altri effetti positivi sui processi fondamentali dell'impresa.

CAPITOLO 4: BUDGETARY PARTICIPATION

Le ricerche sul tema della partecipazione nel controllo di gestione con il tempo si sono soffermate sul budget. Precisamente i diversi studi sono arrivati a definire una variabile che racchiude questo argomento, la *budgetary participation*, ed hanno studiato come essa si relaziona con altre variabili.

4.1 Il budget

Per eseguire l'attività di controllo un'azienda ha a disposizione vari strumenti, il principale strumento di programmazione di breve periodo è il budget.
Dopo che la strategia è stata decisa, essa viene tradotta in piani d'azione, ossia vengono determinate le attività aziendali per l'anno successivo, per ogni attività si individuano le risorse necessarie per sostenerle e i risultati che l'azienda prevede di fare. Nel budget questi piani vengono trasformati in espressioni quantitativo monetarie per ogni attività, i quali diventano degli obiettivi da raggiungere per i responsabili. Questi diversi obiettivi sono fissati in modo che l'azienda riesca a bilanciare efficacia ed efficienza.
Ogni reparto ha un proprio budget che viene inserito nel budget generale dell'impresa, per cui, a seconda della struttura aziendale e dell'attività che svolge, ogni budget d'impresa può essere composto in modo differente. I budget più comuni sono: il budget commerciale, il budget della produzione, il budget degli acquisti, il budget del personale, il budget delle macchine e degli impianti, il budget dei costi generali, il budget di tesoreria e il budget finanziario. Questi diversi budget sono stabiliti in modo coordinato, ciò significa che i numeri di un budget devono essere coerenti con quanto richiesto da un altro budget, ad esempio il budget delle personale deve comprendere tutta la manodopera necessaria perché gli altri budget vengano raggiunti. Per questo motivo il budget può essere visto come uno strumento di coordinamento e raccordo delle diverse aree aziendali.
Il budget non è solo uno strumento di programmazione o uno strumento di coordinamento dell'azienda, ma ha altre funzioni. Infatti il budget diventa uno strumento di valutazione del management nel momento in cui si confrontano gli obiettivi con i risultati. In più, se il responsabile è coinvolto nella determinazione degli obiettivi, il budget diventa anche un modo per motivarlo, in quanto, essendo stato lui stesso a fissarli, sarà proprio lui a volerli raggiungere nel modo migliore possibile. Oltre ad essere uno strumento di motivazione, il

budget è anche uno strumento di supporto alla delega decisionale poiché permette sia la responsabilizzazione dei manager sia la trasmissione delle strategie aziendali nel lungo periodo. In quest'ultimo caso il budget può essere visto come uno strumento di comunicazione interna oltre che un modo per diffondere la cultura aziendale all'interno dell'impresa.

Sfortunatamente il budget ha anche dei limiti dati dalla sua stessa natura. Il budget è predisposto per programmare il breve periodo di conseguenza non può raccogliere le decisioni a lungo termine. Il budget è sia espresso in termini quantitativo monetari e ciò gli impedisce di cogliere determinati obiettivi di efficacia, i quali non sono esprimibili con questo linguaggio. Ciò non significa che il budget non è uno strumento valido, ma, nel momento in cui lo si usa, bisogna essere consapevoli dei suoi limiti per poterlo utilizzare nel migliore modo possibile.

4.2 Budget e partecipazione

Il tema della partecipazione nel controllo di gestione in ambito accademico è principalmente legato al budget. Probabilmente ciò dipende dalla natura del controllo, la contabilità analitica è un metodo di valutazione interno che non si vuole diffondere all'esterno in quanto questi dati possono creare un vantaggio competitivo. Di conseguenza le aziende non sono inclini a divulgare queste informazioni, nemmeno per ricerche accademiche (Otley 2003). Per ovviare a questo problema, gli studiosi si sono concentrati nel valutare la partecipazione, non più nel controllo di gestione in generale, ma nel budget. Infatti il budget dal punto di vista numerico esprime dati sensibili, invece se ci si concentra nel processo di formulazione del budget molte più aziende sono disponibili a condividere questo tipo di informazioni.

Nelle ricerche accademiche la *budget participation* è considerata come una variabile di un modello empirico. Ogni autore compone il proprio modello in cui collega la partecipazione ad altre caratteristiche, nel modello variabili, come la motivazione, performance, *budget slack*. In pratica gli studiosi si sono principalmente concentrati sull'analizzare la relazione fra partecipazione e altre variabili, non analizzano un caso specifico ma individuano un gruppo di aziende con caratteristiche simili e sottopongono loro dei questionari volti a misurare la *budgetary participation* e la sua relazione con altre variabili.

4.3 Ken Milani: degree of budget participation

Il metodo di misurazione principale della *budgetary participation* è stato scoperto da Ken Milani nel 1975. Mentre cercava di dimostrare che il livello di partecipazione nel budget influenza le perfomance direttamente e indirettamente influendo sull'attitudine al lavoro e all'azienda che poi influiscono sulle performance, arriva a definire delle domande che permettono di determinare il livello di partecipazione. Precisamente Milani individua sei domande per determinare la posizioni individuale dei capi reparto rispetto alla partecipazione ed ogni domanda si concentra su elementi differenti. I topic delle domande sono:

1. La porzione di budget in cui il capo reparto è coinvolto nella determini nazione
2. Le ragioni fornite al capo reparto da un superiore nel momento in cui il budget viene revisionato
3. La frequenza con cui le discussioni sul budget vengono iniziate dal capo reparto
4. Quanta influenza il capo reparto ritiene di avere nel budget finale dell'impresa
5. L'importanza del contributo del capo reparto nella definizione del budget
6. La frequenza delle discussioni sul budget iniziate dai superiori dopo che il budget è stato definito

Le risposte alle seguenti domande vengono analizzate secondo la scala Likert, che permette di dare un punteggio ad ogni domanda e di conseguenza al livello si partecipazione.
Questo metodo di valutazione è utilizzato negli studi sulla *budgetary participation* ancora oggi, infatti gli studiosi si sono concentrati nell'analisi delle relazioni e non sul metodo di misurazione.

4.4 La relazione fra budget participation e performance

Le ricerche sulla *budgetary participation* iniziano nella seconda metà del novecento, in questi primi studi si cerca di dimostrare che la partecipazione nella determinazione del budget porta ad un aumento delle performance, ossia maggiore è la partecipazione maggiori sono le performance sia aziendali che individuali. Nelle diverse ricerche si raggiungono risultati contrastanti, infatti alcuni sostengono la tesi (Brownell 1982,1981, Bass e Leavitt 1963) mentre altri non riescono a dimostrarla (Milani 1975, Kenis 1979, Bryan e Locke 1967). Successivamente molti studiosi hanno cercato di individuare le cause che hanno portato a questi diversi risultati. Secondo Chenhall e Brownell (1988) le ragioni sono due, la prima è data dalla poca rilevanza che in questi casi si dà al contesto, infatti in circostanze differenti la

partecipazione porta ad ottenere performance diverse oltre che a una differente soddisfazione personale. Difatti secondo l'approccio della teoria contingente è importante individuare quali sono i fattori che influenzano la *budgetary partecipation* e le performance di conseguenza. Con le parole di Brownell:

"Need to recognize the role of contigent factors in any theoretical or empirical assessment of behavioral consequences of budgetary systems" (Leadership style, budgetary participation and managerial behavior, Peter Brownell, 1983, Accounting, Organization and society).

Questi risultati discordanti possono derivare anche dall'assunzione di una relazione diretta fra due variabili che in realtà non esiste, ad esempio nel loro studio questi stessi autori ritengono che non ci sono argomenti teorici che supportano la relazione diretta fra partecipazione e performance. La mancata relazione diretta non nega che un legame fra queste due variabili esista, ma magari l'effetto del *participative budgeting* sulle performance dipende da *intervening variable* o moderatori. Queste due visioni dovrebbero essere integrate fra loro per portare a risultati coerenti fra i vari studi, anche se spesso non lo sono (Chenhall e Brownell 1988).

Leadership styles

Un fattore che può influire sulla relazione fra *budget participation* e performance è lo stile direzionale, in inglese *leadership styles*. Lo stile direzionale può essere accentrato, se tutte le decisioni vengono prese dal vertice, mentre è decentrato se il vertice delega alcune responsabilità decisionali. È fondamentale che ci sia congruenza fra lo stile aziendale e la mappa delle responsabilità per evitare che si creino conflitti interni (Bergamin 1989). Brownell ha effettuato uno studio proprio per vedere come il leadership style e la partecipazione influiscono sulla soddisfazione lavorativa e sulle performance. Le risposte, fornite da quarantotto *middle level cost center manager* di aziende manifatturiere o distributive, ha portato alle conclusioni previste, ovvero lo stile direzionale influisce sulla partecipazione al budget e di conseguenza anche sulle performance e *job satisfation*. In particolare la partecipazione è collegata negativamente alle performance e alla soddisfazione lavorativa se la struttura aziendale è di dimensioni elevate e se il contributo partecipativo è preso poco in considerazione (stile direzionale è accentrato). In altre parole:

"Partecipation will be ineffective if accompanied by a supervisory leadership styles dominated by structuring behavior" ("Leadership styles, budgetary participation and managerial behavior", Brownell 1983, Accounting, Organizations and Society).

Le ambiguità dei ruoli aziendali

Per vedere gli effetti della partecipazione sulle performance, alcuni autori considerano il *role ambiguity* come *intervening variable*. Questa relazione è stata studiata da Chenhall e Brownell nel 1988, in particolare il campione analizzato corrispondeva a trentasei manager di medio livello appartenenti a grandi aziende manifatturiere. Il loro studio si focalizzava sulla dimostrazione di due ipotesi. Nella prima ipotesi si assumeva che il legame fra *budgetary participation* e *job satisfaction* dipendesse dall'ambiguità del ruolo o dei compiti assegnati ai manager. Attraverso lo studio di questo campione, Chenhall e Brownell sono riusciti a dimostrare che, la partecipazione dei subordinati riduce questa ambiguità, e in conseguenza aumenta il livello di soddisfazione. Le seconda ipotesi invece voleva dimostrare che se la partecipazione dei subordinati diminuisce l'ambiguità del ruolo le performance dei subordinati crescono. Quest'ultima ipotesi non è stata dimostrata, anzi i risultati mostrano che le performance passano da positive a negative se si aggiusta il *role ambiguity*.

Motivazione e attitudine al proprio lavoro

Alcuni studi invece hanno cercato di dimostrare che la relazione fra la *budget participation* e le performance può essere regolata dalle variabili intervenienti come attitudine al proprio lavoro e la motivazione. Contrariamente alle aspettative la loro tesi non è stata dimostrata (Brownell e McInnes 1986, Milani 1975). Mia, vedendo i precedenti risultati, decide di cambiare approccio, non considera più l'attitudine e la motivazione come due variabili intervenienti, ma come variabili moderatrici, ovvero utilizza la teoria contingentista per dimostrare la sua tesi. Alla fine della ricerca Mia riesce a provare la sue ipotesi. Infatti dimostra che i manager, i quali hanno una maggior attitudine al proprio lavoro, riescono ad ottenere performance maggiori se partecipano alla definizione del budget. Mentre i manager con meno attitudine ottengono performance minori. Dall'altro lato riesce anche a dimostrare che più i manager coinvolti nel budget sono motivati più aumentano le loro performance, invece se sono meno motivati le loro performance sono ostacolate. Queste conclusioni

evidenziano come la decisione di far partecipare o meno i manager nel budget deve dipende dalla loro motivazione e attitudine personale.

La budgetary participation, il ruolo delle ambiguità, gli obiettivi organizzativi e la soddisfazione personale

In un loro articolo Chong Eggleton e Leong evidenziano come la *budgetary participation* influisca sulle performance secondo tre meccanismi differenti. Diffondendo conoscenza la partecipazione al budget porta a ridurre il ruolo delle ambiguità poiché avendo informazioni chiare all'interno dell'organizzazione ognuno potrà più facilmente stabilire il proprio posto. Inoltre permettendo loro di partecipare, i subordinati sono più motivati, venendo a maggior contatto non solo con gli obiettivi del budget ma dell'intera azienda la loro motivazione è spinta verso la direzione corretta, gli obiettivi aziendali. In più lasciando partecipare i subordinati essi probabilmente si riterranno maggiormente soddisfatti del loro lavoro poiché aumenta il loro *self-esteem*, ovvero permette loro di sentirsi allo stesso livello dei manager. Chong et al. sono riusciti a dimostrare quanto appena detto durante il loro studio. Questi tre meccanismi combinati fra loro portano effetti positivi sulle performance del lavoratori e non solo sulla riduzione del ruolo dell'ambiguità o sull'aumento della motivazione.
Questo studio in pratica racchiude concetti già spiegati ma li unisce fra loro creando un unico modello più completo dei precedenti. In questo modo evidenzia ancora di più l'importanza della partecipazione alla definizione del budget

Budget emphasis, task difficulty o procedural justice

Una variabile strettamente collegata alla *budgetary participation* è la *budget emphasis*, il primo a desumere questa relazione è stato Brownell nel 1982. La *budget emphasis* può essere definita come la pressione a cui è sottoposto un subordinato per raggiungere gli obiettivi di budget da parte dei supervisori, in pratica si identifica con lo stile utilizzato dai supervisori per valutare i subordinati. Il livello di *budget participation* e il livello di *budget emphasis* devono coincidere per arrivare a raggiungere i risultati desiderati, ovvero in caso di elevata *budget emphasis* e di elevata *budget participation* i subordinati si assicurano che gli obiettivi che devono raggiungere e su cui saranno valutati siano ragionevoli e tutto ciò ha un effetto positivo sulle performance. In caso di bassa *budget emphasis* i subordinati non hanno stimoli ad essere coinvolti ed una loro eventuale coinvolgimento li confonderebbe solamente sul loro

ruolo (Brownell 1982). Successivamente si è notato che non sempre in situazioni di *budget emphasis* non elevate dovesse per forza corrispondere un livello uguale di partecipazione (Brownell e Hirst 1986). Infatti in questa relazione influisce anche un'altra variabile: la *task difficulty*, ovvero l'abilità di definire la relazione fra input e output. In particolare, ogni subordinato può avere dei compiti che comprendano un differente livello di difficoltà ossia non tutti i compiti sono individuati chiaramente ma alcuni possono avere margini di discrezionalità differenti, se i suoi compiti non sono ben definiti egli può necessitare di informazioni aggiuntive che può ottenere grazie alla *budgetary participation* indipendentemente dallo stile di valutazione (Brownell e Dunk 1991). Ciò significa che si ha un aumento delle performance in caso di *task difficulty* elevata se si permette ai manager di partecipare al processo di budget anche se essi non sono valutati in base a ciò, ma ne traggono vantaggio grazie alle informazioni in più che ricevono per eseguire i loro compiti. Queste ipotesi sono state testate su aziende manifatturiere, in seguito nel 1998 Lau e Tan hanno provato a vedere se queste assunzioni applicabili anche al settore dei servizi finanziari. Da questo studio si vede chiaramente che non tutto è generalizzabile al settore finanziario poiché non è stata provata alcuna relazione fra *budget emphasis*, partecipazione e difficoltà dei compiti. I risultati di Lau e Tan provano solamente che la *budget emphasis* e la *budgetary participation* hanno effetti positivi sulle performance ed inoltre che la partecipazione ha maggiori effetti sulle performance in caso di elevata difficoltà dei compiti rispetto ad una situazione con difficoltà minori. Da ciò si evince che, proprio come nel settore manifatturiero, un elevata partecipazione al budget migliora le performance dei manager in caso di situazioni di elevata difficoltà indipendentemente dalla *budget emphasis* (Lau e Tan 1998).

Oltre alla relazione appena descritta, un altro schema che coinvolge la *budgetary participation*, la *budget emphasis* e una terza variabile, la *procedural justice*, è stato determinato. Lau e Lim studiano come queste tre variabili influiscono sulle performance, la novità di questo modello è data dall'introduzione della *procedural justice* ovvero il livello di equità-giustizia dei metodi di valutazione e delle procedure dei supervisori percepiti dai subordinati, in particolare per quanto riguarda l'attribuzione delle ricompense e l'assegnazione delle risorse. In particolare Lau e Lim ipotizzano che a seconda di come i subordinati percepiscono il loro metodo di valutazione la partecipazione è più o meno richiesta. Infatti coloro che colgono un livello di *procedural justice* non elevato avranno un maggior interesse a partecipare al processo di budget per ottenere un budget maggiore che gli permette performance più elevate. Invece nel caso di una *procedural justice* elavata i subordinati hanno meno interesse a partecipare poiché si fidano del loro superiore e si

aspettano un budget adeguato alle loro richieste indipendentemente dalla loro partecipazione. In una situazione di elevata *budget emphasis* l'ipotesi di una relazione negativa fra *budget participation* e *procedural justice* è stata dimostrata, ma non può essere generalizzata al caso di bassa *budget emphasis*. Comunque questa relazione indica alle imprese che, in situazione di elevata *budget emphasis*, applicare delle procedure organizzative eque può portare gli stessi risultati di una *budgetary participation* elevata, perciò facendo leva sulla *procedural justice* si può ridurre la partecipazione, il tempo di negoziazioni e si arriva a definire il budget più velocemente (Lau e Lim 2002)

Lo scambio di informazioni nella catena gerarchica

Un altro elemento importante per studiare la partecipazione è la condivisione delle informazioni. In generale quando si parla di partecipazione si tende a sottintendere lo *sharing* delle informazioni, infatti molti studi hanno argomentato le loro ipotesi facendone riferimento soprattutto negli studi sulla partecipazione, ma nessuno prima di Parker e Kyj aveva studiato la relazione fra *vertical information sharing* e la partecipazione al budget. La condivisione delle informazioni nella catena gerarchica procede secondo due vie: dal basso verso l'alto e dall'alto verso il basso. La prima tipologia di condivisione è utile in un impresa perché spesso i subordinati hanno informazioni che, se condivise con i superiori, possono portare vantaggio all'azienda stessa. Nella fase di negoziazione del budget tutte le persone coinvolte hanno l'opportunità di condividere le loro informazioni grazie alle discussioni che si creano. Da tutto ciò si può dedurre che la *budgetary participation* sia positivamente correlata con la *vertical information sharing*, infatti durante la definizione del budget i subordinati, discutendo con i loro supervisori, condividono le loro informazioni. In più se i subordinati concordano con i valori generali dell'organizzazione, sono più predisposti a divulgare le loro informazioni e dall'altro lato se sono coinvolti nel budget è più facile che loro uniformino a questi valori. Di conseguenza, se l'alta dirigenza ha dati migliori può definire una migliore strategia, un budget adeguato alle esigenza e i subordinati sono concordi con ciò, le *performance job* aumentano perché tutta la catena organizzativa è orientata verso obiettivi aziendali. La *down information sharing* è molto utile per ridurre il ruolo delle ambiguità. Come abbiamo già visto il ruolo delle ambiguità è negativamente collegato alla *budgetary participation*, in quanto al crescere della partecipazione dovrebbe aumentare la diffusione delle informazioni così si potrebbero chiarire i ruoli. Precisamente per chiarire i ruoli dei subordinati è molto utile che essi ricevano delle informazioni dai loro superiori e spesso le ottengono partecipando alle discussioni sul

budget. Ridurre la *role ambiguity* porta effetti positivi non solo sulla *budgetary participation*, ma sugli obiettivi aziendali e sulle performance dei lavoratori. Infatti, se il lavoro da svolgere non è chiaro, il subordinato non sa come arrivare a raggiungere gli obiettivi aziendali e le sue aspettative sul risultato diminuiscono, riducendo di conseguenza gli sforzi per raggiungere le performance. Per questi motivi la condivisione delle informazioni dall'alto verso il basso è molto importante. Nella verifica del loro studio Parker e Kyi sono riusciti ad appurare quanto appena descritto.

L'influenza del mercato nel processo di budget

La maggior parte delle ricerche, per definire il livello di partecipazione, si è concentrato su degli elementi interni alle aziende, ma esistono anche fattori esterni che possono influire, uno di questi è l'intensità del mercato in cui si compete. L'intensità del mercato dipende da molti fattori come: il numero di *competitors* presenti nel mercato, cambiamenti nelle normative di regolazione dei prodotti, la riduzione dei prezzi per obsolescenza (se i prezzi scendono velocemente), la frequenza con cui le tecnologie cambiano nel settore e la frequenza con cui si introducono nuovi prodotti nel mercato. Chong Eggleton e Leong hanno dimostrato che, se l'intensità del mercato non è elevata, un manager non ha bisogno di informazioni aggiuntive, ma in condizioni di stabilità le decisioni aziendali ed il budget diventano attività di routine e spendere del tempo per arrivare a soluzioni ovvie sarebbe solo uno sperpero di risorse e di tempo, oltre che un modo per demotivare i manager che si sentirebbero inutili. Per queste ragioni, in caso di bassa intensità del mercato un manager non necessita di partecipare alla fissazione del budget. Mentre nel caso in cui il mercato sia molto intenso ai manager occorre avere informazioni aggiuntive per decidere correttamente in un l'ambiente esterno difficilmente prevedibile. Partecipando al budget i responsabili hanno la possibilità di ottenere le informazioni aggiuntive di cui necessitano per prendere le decisioni e questo porta ad un aumento delle performance. In più i manager, in questo caso, possono: *"Experience self respect and feeling of equality arising from the opportunity to express their value " (Shields J. F. e Shields M. D., 1998, Antecedents of participative budgeting, Accounting, Organizations and Society)* e così cresce anche la loro *job satisfaction*.

La critica di Shields e Shields

Shields e Shields, in un loro articolo nel 1998, criticano tutte le precedenti ricerche sulla *budgetary participation*. In particolare ritengono che nei diversi studi su questo argomento gli autori abbiamo utilizzato un approccio sbagliato. La maggior parte degli autori si sono concentrati nello sviluppare un modello di *budgetary participation* e i suoi effetti, spesso presumendo variabili, soprattutto antecedenti, non strettamente collegate invece che chiedersi quali sono le ragioni per applicare la *budgetary participation* ovvero perché le aziende la utilizzano. Per rispondere a questa domanda questi stessi autori sottopongono a un campione di aziende due diversi questionari, uno a risposta aperta e uno a risposta chiusa. Nel questionario a risposta chiusa le ragioni fra cui scegliere erano: condividere informazioni esterne, condividere informazioni interne, coordinare l'interdipendenza, aumentare la soddisfazione, aumentare la motivazione personale, ridurre la necessità di creare *slack* e diminuire la *job relatad tension*. Le risposte ai questionari indicano che le aziende applicano la *budget participation* principalmente per condividere informazione e per coordinare l'interdipendenza. Mentre, nel questionario a risposta aperta, le ragioni più diffuse in ordine di importanza erano:

> *"Planning and goal setting, responsible for budget performance, superior-subordinate information asymmetry, organization policy, performance measurement and control, and communication" (Shields J. F. e Shields M. D., 1998, Antecedents of participative budgeting, Accounting, Organizations and Society).*

Le argomentazioni fornite da questo articolo sono state utilizzate in alcuni studi successivi.

La cultura nazionale e la partecipazione

Alcune ricerche degli ultimi anni, hanno analizzato come la variabile culturale incide sul livello di partecipazione al budget. Hostfade nel 1991 aveva identificato cinque caratteristiche che influiscono sulla cultura di un paese, queste caratteristiche sono: la distanza dal potere, *uncertaintly avoidance, collectivism*, la mascolinità e orientamento a lungo termine. Il *collectivism*, la *power distance* e il *long term orietation* sono le caratteristiche che influiscono maggiormente sulla *budgetary participation*. Tsui durante un suo studio analizza in base a queste tre dimensioni come la cultura cinese sia diversa da quella occidentale e come ciò influenzi il livello di *budgetary participation*. Nella cultura cinese abbiamo un alto livello di

distanza dal potere che porta loro ad accettare la disuguaglianza che esiste nella società senza discutere. Mentre l'alto livello di collettivismo induce loro ad essere parte integrante del gruppo, invece nelle

> *"Western society, the individual places his own interest above that of other members and questions of interdependence at work and the ability to influence organizational decision becomes paramount" (Tsui Judy S.L., 2001, The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accouting systems, and managerial performance: An analysis of Chinese and Western managers, The International Journal of Accounting).*

Inoltre la cultura cinese si distingue per il *wu lun* che supporta il rispetto per le autorità e le relazioni non paritarie. Da questi elementi si deduce che la cultura cinese sia poco incline alla partecipazione che comporta l'uguaglianza fra relazioni personali e soprattutto può mettere in discussione l'autorità dei superiori. Questa relazione negativa è stata confermata anche dai risultati dello studio di Tsui secondo cui l'influenza positiva del controllo di gestione sulle performance diminuisce con l'aumento della partecipazione. Si ottiene un risultato opposto dai questionari dei manager occidentali, infatti in questo caso più alto è il livello di partecipazione più cresce l'influenza del *management accounting systems* sulle performance.
La cultura cinese e la cultura occidentale sono molto diverse, ma risultati simili li ha ottenuti anche Lopez studiando i manager messicani e quelli statunitensi. Studiando la *budgetary participation conflict*, ossia il mancato accordo fra il livello di partecipazione desiderato e quello effettivo, evidenzia come questa variabile ha un effetto negativo più forte nelle performance dei manager messicani. Ciò ci porta a dedurre che tutti i risultati degli studi siano strettamente collegati al paese in cui essi sono stati svolti.

4.5 Gli effetti negativi della partecipazione

Non sempre la partecipazione al budget è la soluzione migliore. Per questi motivi alcune ricerche hanno studiato gli effetti negativi della *budgetary participation* evidenziando, in particolare, le situazioni in cui la partecipazione non è la scelta migliore.

Il budget sfidante e la partecipazione

Il budget al suo interno può contenere obiettivi più o meno facili da raggiungere. La difficoltà di questi obiettivi può essere collegata alla difficoltà lavorativa, all'incertezza del mercato, ma soprattutto all'inadeguatezza delle risorse rispetto all'attività da svolgere. Infatti individuare la quantità di risorse da attribuire a ciascun centro non è per niente semplice, in più il budget contiene obiettivi condivisi da tutta l'organizzazione anche a scapito del singolo reparto. Per queste ragioni i manager possono trovarsi a dover portare a termine dei budget sfidanti spesso anche sfavorevoli. In questa situazione la partecipazione può essere utile. Infatti Magnel Walker e Campbell hanno dimostrato che in ipotesi di budget sfavorevole, i manager che hanno partecipato al budget hanno una maggior attitudine rispetto a quelli che, invece, non hanno potuto partecipare. Tutto questo dipende dall'idea che se un manager ha l'opportunità di partecipare può influenzare il budget ed ottenere un budget più favorevole, di conseguenza lasciarli partecipare aumenta la loro attitudine.

Gli effetti negativi della partecipazione: la pseudo-participation

Il termine pseudo participation è stato introdotto per la prima volta nel 1952 da Argyris, egli si rese conto che spesso si faceva partecipare il personale al processo di budget ma alla fine il loro contributo non era utilizzato per prendere le decisioni. Prima Libby nel 1999, poi Byrne e Damon nel 2008, hanno sviluppato questo argomento. Spesso si dà voce ai subordinati, ma il budget è sempre deciso dai superiori. Nel caso in cui non si usi quanto il contributo dei subordinati, Libby dimostra che dare loro una spiegazione per il mancato uso riduce gli effetti negativi che si verificano nell'ipotesi in cui non si dia una giustificazione. In questo modo il processo di budget e il budget stesso sembrano più equi, ossia dando una spiegazione il subordinato può comprendere le ragioni dietro la non attenzione al suo contributo e se corrette può arrivare a condividerle e così a considerarle giuste. Byrne e Damon ampliano le ipotesi individuate da Libby, verificando anche come reagisco i subordinati se la mancata influenza della loro partecipazione nel budget è prolungata nel tempo e in più come dare spiegazioni differenti influenzi le perfomance in questo caso. Da questo studio i risultati sulla prolungata mancata incidenza della partecipazione sono stati inconcludenti, mentre dare spiegazioni differenti alla mancata partecipazione è collegato positivamente con le performance. Quest'ultima relazione dipende dall'importanza della *procedural justice* all'interno della relazione fra *budgetary participation* e performance, in particolare dare spiegazione differenti implica che il supervisore ha delle ragioni diverse a seconda del caso per non tenere conto o

meno della partecipazione. Queste ragioni devono essere percepite come eque e corrette dai subordinati per avere effetti positivi sulle performance. Infatti in questo modo la partecipazione non viene vista come una perdita di tempo, ma non viene ascoltata per dei motivi chiari che variano nel tempo a seconda della situazione, di conseguenza oggi magari il contributo non serve o è fuorviante, ma in un futuro il processo partecipativo potrebbe essere utile.

Gli effetti negativi della partecipazione: gli slack

La partecipazione può portare anche effetti negativi, già nel 1970 Schiff e Lewis notano che la partecipazione spesso conduce alla creazione di *slack* e *gaming*. Tutto questo è ricollegato alla teoria dell'agenzia spiegata da Jensen e Mekling nel 1976. Secondo questa teoria il principale, nel nostro caso il supervisore, non ha la capacità di controllare perfettamente il lavoro dell'agente, il subordinato, e allo stesso tempo non ha tutte le informazioni necessarie. L'agente, consapevole di questa incapacità, cerca di sfruttare la situazione portandola a proprio vantaggio.
Attraverso la partecipazione alla determinazione del budget i manager hanno la possibilità di influire sul budget e sui suoi obiettivi rendendoli più facili di quanto sarebbero stati se determinati onestamente. Questo fenomeno è denominato *budgetary slack*. Il *budgetary slack* non è di per sé un elemento negativo, ma lo diventa se nasce nel modo appena descritto, mentre se dipende dal mercato, ovvero se si vuole avere un budget più flessibile che possa essere adattato più facilmente al mercato allora il budget può essere visto positivamente.(Davila e Wouters 2005)

4.6 In sintesi

I diversi studi hanno evidenziato i lati positivi della *budgetary participation* e i lati negativi. Coordinare questi risultati fra loro è molto difficile soprattutto alla luce degli studi di Tsui e Lopez che sottolineano l'importanza della variabile culturale all'interno della partecipazione. Infatti molti studi sono stati eseguiti in paesi differenti e questo comporta delle leggere differenze fra risultati nella cultura occidentale, ma questi risultati sono nettamente diversi nella cultura orientale. Secondo la mia opinione in quest'ultimo caso la partecipazione si

dovrebbe limitare alla condivisione di informazioni e non allo scambio di opinione, in questo modo non si lede il wu lun.

Per quanto riguarda il rapporto fra mondo esterno e partecipazione, oggi sono rari i casi in cui il mercato è stabile, ma generalmente l'intensità è molto elevata anche a causa della crisi finanziaria degli ultimi anni. Di conseguenza la maggior parte delle imprese possono applicare la *budgetary participation*.

In generale la relazione fra *budgetary participation* e performance è positiva, ovvero con la partecipazione nel budget le performance dei subordinati aumentano. Questo dipende da vari fattori come la motivazione che la partecipazione crea, la percezione di un'azienda giusta e corretta, la riduzione del ruolo delle ambiguità, la condivisione di informazioni, le difficoltà dei compiti.

Oltre a tutti gli elementi positivi la partecipazione ha anche effetti negativi. La maggior parte degli effetti negativi arrivano dalla diffusione delle informazioni, infatti le informazioni possono essere utilizzate non nell'interesse dell'azienda ma del singolo non portando così effetti positivi nelle performance. In più quando si applica un processo di budget partecipativo bisognerebbe considerare i contributi o almeno spiegare ai proprio subordinati il motivo per cui non si ignorano gli input ricevuti.

Da tutte queste argomentazioni si comprende che la *budgetary participation* porta sicuramente molti effetti positivi, ma, allo stesso tempo, non bisogna sottovalutare gli elementi negativi. Di conseguenza non è possibile effettuare una valutazione generale, ma caso per caso bisogna verificare se il processo di budget partecipato è la scelta migliore.

CAPITOLO 5: LA METODOLOGIA

La revisione della letteratura di *management control* ha evidenziato come la partecipazione al budget sia stata studiata attraverso studi empirici, per lo più quantitativi e basati su larghe *survey*, piuttosto che occuparsi di un caso specifico. In particolare raramente si è andati a vedere la realtà aziendale, ovvero cosa succede veramente durante il processo di budget, quali sono le fasi del processo in cui è più semplice coinvolgere le persone, come reagiscono le persone all'idea di partecipare e quali sono alcuni fattori specifici che impediscono la partecipazione.

Nella compilazione di un questionario molti elementi di valutazione potrebbero essere persi, ad esempio spesso nei sondaggi non c'è spazio per i commenti personali oppure non si riesce a dare importanza a questi commenti. Inoltre attraverso i questionari non si riesce a capire il tono, di conseguenza l'importanza di quello che gli intervistati esprimono. In più non bisogna dimenticare che, la maggior parte delle volte, le persone non dedicano troppa attenzione alla compilazione dei questionari e magari se sono intervistati direttamente si sentono più importanti e liberi di esprimersi. In più con l'intervista diretta si crea un legame con l'interlocutore che può essere solo che positivo.

In conclusione si preferisce affrontare il tema attraverso delle interviste. Precisamente si sottopone le interviste ad un numero ristretto di casi di studio per conoscere in modo completo ed approfondito cosa avviene all'interno di un'azienda durante il processo di budget, oltre che per seguire un approccio differente rispetto a quello seguito dalla letteratura di *management control*.

Il setting

Nello studio sono stati scelti due casi di due grandi aziende che appartengono a due settori differenti. La prima azienda, Fidia farmaceutici, è un'impresa del settore farmaceutico che sviluppa, produce e commercializza internamente tutti i suoi prodotti. La seconda impresa presa in esame è Starwood una società che si occupa della gestione di alberghi di lusso per conto di altri proprietari e, allo stesso tempo, è proprietaria anche di alcuni marchi di hotel e resort che gestisce internamente. I settori sono molto diversi, da un lato abbiamo il settore farmaceutico ed un'azienda che deve gestire internamente sia i processi che la commercializzazione. Dall'altro lato invece una società di gestione del settore turistico che

non produce internamente un prodotto materiale, ma offre delle esperienze uniche nei propri hotel di lusso. In due settori così diversi è interessante vedere come cambia il controllo di gestione, la partecipazione al processo di budget e i ruoli che esso assume.

Le interviste

L'obiettivo delle interviste era sentire l'opinione delle persone coinvolte nel processo di budget in modo da cogliere tutti gli aspetti più importanti della loro esperienza diretta. In più l'unico modo per ottenere informazioni sul controllo di gestione è sentire le persone che ci lavorano in quanto questa tipologia di informazione non è di dominio pubblico e nemmeno pubblicata in documenti richiesti per legge.
Per iniziare l'intervista ogni persona sentita ha spiegato in generale di cosa si occupa l'azienda e come è strutturata. In seguito ognuno ha spiegato il processo di budget, come viene sviluppato, le fasi più importanti, le fasi in cui l'intervistato viene personalmente coinvolto, le fasi in cui viene preferito chi si trova in un'altra posizione. Durante l'intervista hanno anche spiegato quali sono le voci principali del budget e quali sono i fattori di mercato che incidono maggiormente sul budget. Proprio per poter cogliere il maggior numero di informazioni, solo alla fine dell'intervista si arriva, con una domanda diretta, al punto dell'elaborato, vedere come ogni azienda si rapporta al tema della partecipazione.
In più ogni persona intervistata ha espresso un parere personale sul proprio lavoro in quanto sono le persone a creare un'impresa e la loro soddisfazione lavorativa è molta soprattutto per quanto riguarda il tema della partecipazione come si è visto nella letteratura.
Le persone intervistate secondo questo approccio sono state molto disponibili a raccontare cosa avviene in azienda durante il processo di budget ed hanno fornito la maggior parte delle informazioni utili per affrontare il caso.

Altre fonti

Per affrontare i casi il supporto del web è stato fondamentale, infatti, oltre al sito aziendale, diversi siti contenevano informazioni utili per capire la realtà e il mercato in cui sono inserite le impresa analizzate.

Metodo di esposizione

I casi sono esposti separatamente e solo alla fine saranno confrontati direttamente. La tecnica di esposizione corrisponde ad un vero e proprio racconto di quanto accade in azienda durante il processo di budget.

CAPITOLO 6: L'INTRODUZIONE DEI CASI

6.1 Il caso Fidia farmaceutici

Fidia farmaceutici è un'azienda che produce farmaci e dispositivi medici. La maggior parte dei loro prodotti è a base di acido ialuronico; sono stati i primi ad utilizzarlo, per questo si dichiarano leader nell'acido ialuronico. L'impresa esegue internamente tutto il ciclo produttivo, dalla produzione alla commercializzazione. In più in quanto azienda farmaceutica, al suo interno svolge diverse attività di ricerca che le permettono di aumentare la qualità e la gamma dei prodotti offerti, ad esempio nell'ultimo periodo ha sviluppato delle creme a base di acido ialuronico.

Fidia farmaceutici: storia

Fidia farmaceutici è stata fondata a Bologna nel 1946, l'azienda è stata trasferita ad Abano Terme nel 1959. Negli anni novanta inizia un periodo negativo per l'impresa che nel 1994 viene dichiarata fallita dal tribunale di Padova. L'amministrazione straordinaria fu affidata a Riccardo Gallo che con il suo lavoro riuscì a risanare l'azienda. La fase di gestione straordinaria si conclude nel 1999 quando la società viene rilevata dalla P&R Holding. P&R Holding è un gruppo italiano di aziende farmaceutiche, al suo interno troviamo anche Antibioticos, Vitatene e Sir industriale. In realtà Fidia dopo l'acquisizione del 1990 era ancora legata in parte alla precedente proprietà, ma nel 2007 Fidia holding si libera del pacchetto di minoranza per spostare la propria attenzione su altri mercati.
Con la nuova gestione Fidia è tornata ad essere un'azienda attiva, nel 2009 arriva ad essere al ventesimo posto nella classifica di ditte farmaceutiche italiane con un fatturato di 130 milioni di euro, più della metà generato all'estero, con circa 550 dipendenti. Nel 2011 raggiunge i 200 milioni di fatturato, ma è un evento raro perché in seguito nel 2013 tornano ad essere circa 134 milioni. Nel 2014 Fidia produce un fatturato di 154 milioni, grazie al lavoro di 493 dipendenti, il suo ROE è del 26,9% ed il rapporto di indebitamento del 49,48%.

Fidia farmaceutici: prodotti

Fidia farmaceutici è una delle aziende italiane più importate del settore farmaceutico. Si è distinta nell'arco degli anni per le sue ricerche sull'acido ialuronico, infatti diversi suoi prodotti sono composti da questa elemento. Oltre alle sue specialità medicinali produce anche medicinali equivalenti, medicinali equivalenti *unbranded*, farmaci da banco, dispositivi medici, cosmetici ed integratori alimentari. In totale Fidia produce più di cinquanta differenti prodotti. Nell'ultimo periodo Fidia si sta impegnando nella produzione di nuove creme, sempre a base di acido ialuronico, in modo da rafforzare la sua posizione nel mercato della cosmesi in particolare nella cura della pelle.
Oltre a questi prodotti nel 2015 Fidia ha annunciato la creazione di un servizio apposito per i farmacisti, Fidia Farmacia,ossia una rete retail composta da circa 55 esperti di prodotti Fidia che avranno il compito di raggiungere le farmacie ed evidenziare loro le peculiarità dei prodotti, oltre che aggiornarli di tutte le novità terapeutiche. In questo modo cerca di migliorare e stringere rapporti con farmacisti che sono gli interlocutori diretti dei pazienti e se così informati possono indirizzare il paziente verso il farmaco più adatto per la proprie richieste fra quelli prodotti da Fidia.

Fidia farmaceutici: strategia

La strategia di Fidia è basata su innovazione, qualità, internazionalità e competitività. Innovazione poiché Fidia è continuamente impegnata nell'implementazione del proprio portafoglio prodotti, il settore farmaceutico è un settore dinamico e in continua sperimentazione, le sperimentazioni di Fidia si concentrano principalmente nell'individuare le diverse proprietà dell'acido ialuronico al fine di individuare diversi usi e i relativi prodotti. La qualità è un elemento essenziale quando si parla di salute, per questo motivo Fidia vuole garantire la qualità dei suoi prodotti rispettando le normative italiane ed estere. I prodotti sono realizzati internamente dall'Active Pharmaceutical Ingredient al prodotto finito e Fidia grazie all'esperienza maturata negli anni ha la capacità per controllare la qualità nelle diverse fasi, in più ha ottenuto diverse certificazioni come ISO 9001:2008, ISO 13485:2003 e ISO 13485:2012. Un altro punto principale della strategia di Fidia è lo sviluppo a livello internazionale, infatti grazie ad una rete di partner e distributori commercia i suoi prodotti non solo in Italia, ma in diversi paesi del mondo. Uno dei suoi obiettivi è quello di entrare in nuovi mercati, oltre che consolidare il suo posizionamento competitivo. Oggi è leader in Europa e occupa un'ottima posizione negli Stati Uniti per i prodotti per il trattamento dell'osteoartrosi a base di acido ialuronico. Come ogni azienda Fidia desidera essere competitiva per continuare

a essere in grado di creare profitti, ma accetta anche le sfide che incontra come quella di avere un processo produttivo sostenibile per ridurre al minimo il proprio impatto ambientale. Tutti questi elementi vengono conciliati con quella che è la missione e visione di Fidia ovvero "la nostra passione, la vostra salute", "perché la nostra salute è la vostra passione".

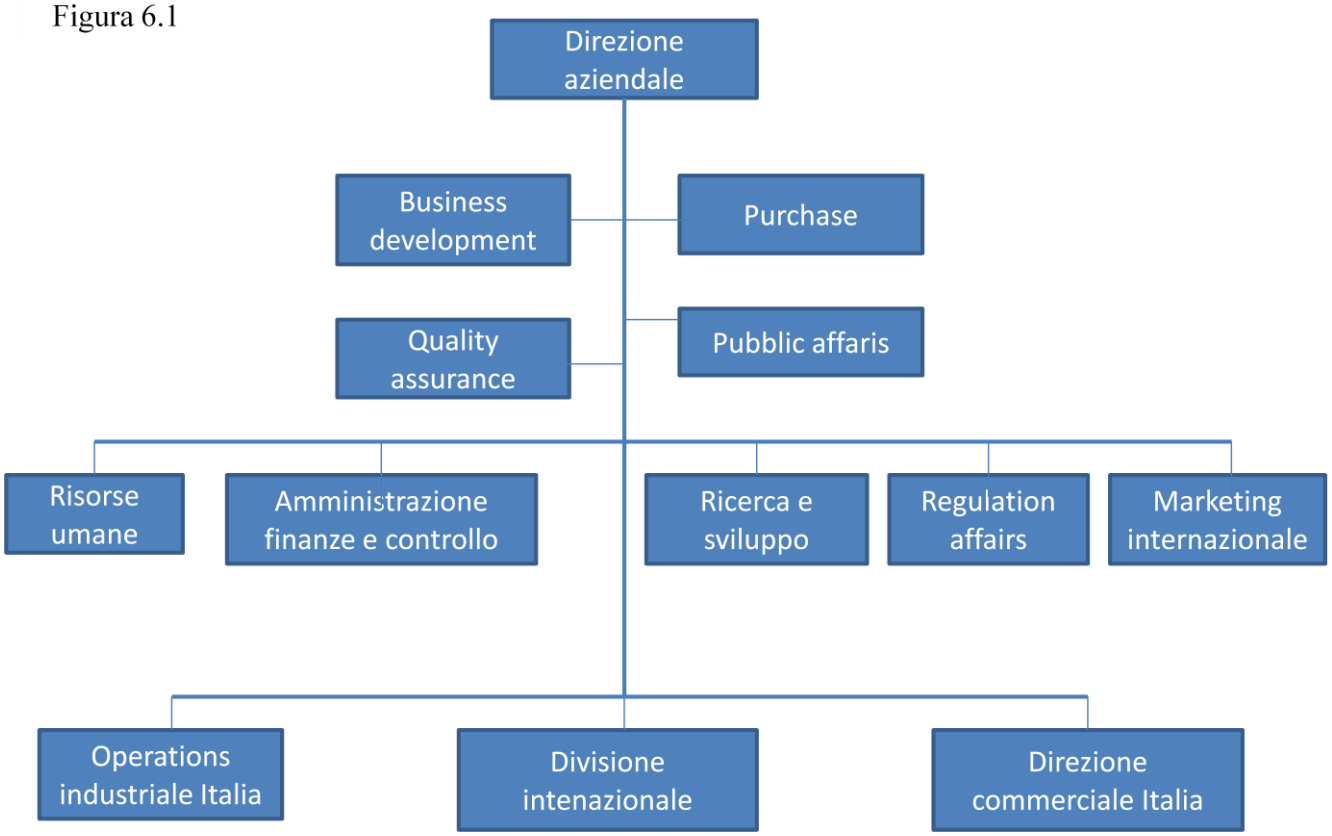
Fidia farmaceutici: organigramma aziendale

Fidia è parte del gruppo P&R holding, ossia un gruppo italiano formato da aziende operanti nel settore chimico, principalmente nella creazione di principi attivi per la produzione di antibiotici, farmaci, dispositivi medici, resine epossidiche e antitumorali. A sua volta Fidia Farmaceutici è parte di un sotto gruppo interno alla holding, il gruppo Fidia. Oltre a Fidia farmaceutici all'interno di questo gruppo sono presenti: Olon, Fidia Pharma Usa, Fidia Pharma Kazakhstan e Fidia Pharma GmbH.

Fidia farmaceutici compie internamente l'intero processo produttivo, di conseguenza nella sua struttura sono presenti reparti di ricerca, sviluppo, produzione, marketing e commercializzazione. Molto importante per il settore farmaceutico è il reparto di ricerca oltre che il reparto di verifica della qualità, infatti questo è un settore in continuo divenire in cui è necessario innovarsi per offrire prodotti sempre migliori per aiutare le persone che soffrono di alcuni disturbi, ma allo stesso tempo bisogna controllare attentamente il prodotto che si immette nel mercato per evitare di creare dei danni alla salute di qualche paziente.

Di seguito è inserito l'organigramma aziendale (figura 6.1), in cui si vede che il *financial, human charge*, ricerca e sviluppo, regolazione e marketing sono posizionati allo stesso livello. Mentre al livello successivo l'impresa divide la produzione fra quella destinata all'estero e quella destinata al mercato italiano. In più all'interno della divisione Italia c'è un intero reparto dedicato all'estetica ovvero a favore della pelle.

Figura 6.1


Direzione aziendale
Business development
Purchase
Quality assurance
Pubblic affaris
Risorse umane
Amministrazione finanze e controllo
Ricerca e sviluppo
Regulation affairs
Marketing internazionale
Operations industriale Italia
Divisione intenazionale
Direzione commerciale Italia

6.2 Il caso Starwood

Starwoods è una compagnia di management diffusa in tutto il mondo che si occupa di gestire gli alberghi più importanti nel mondo del luxury. Starwood oltre ad occuparsi della gestione dell'albergo possiede alcuni marchi, per la precisione undici, fra cui è presente Westin e Sheraton. In totale la compagnia si occupa di gestire 1.200 hotel e resort disposti in circa cento paesi diversi del mondo.

La storia

Starwood nasce a Chicago nel 1991, inizialmente non si era concentrata nella gestione alberghiera, difatti acquista il suo primo Hotel solo nel 1993. Nel 1997 acquisisce gli hotel del marchio Westin Hotels & Resorts per 1.8 miliardi e nel 1998 riesce ad acquistare anche il marchio Sheraton per 14.3 miliardi battendo l'offerta di Hilton.
Con il tempo la compagnia ha continuato a crescere acquisendo nuovi marchi e aprendo nuovi Hotel. La sua crescita non è ancora finita infatti solo nel 2015 Starwoods ha aperto 105 nuovi hotel in trenta differenti paesi e firmato 220 contratti di gestione e franchising.

Le limitazioni del caso

Il caso aziendale preso in esame si occuperà di descrivere come avviene il processo di budget nell'area di Venezia. In particolare ogni area ha responsabilità di gestire gli alberghi dell'area, che non sarebbe possibile gestire centralmente visto che per prendere le decisioni corrette bisogna essere a diretto contatto con la realtà. L'area Venezia si occupa della gestione dell'Hotel Danieli, del The Gritti Palace e del Westin Europe & Regina. Questi tre alberghi non sono di proprietà di Starwood, ma l'area Venezia si occupa della loro gestione che è stata loro affidata dai proprietari.

I prodotti

Starwood offre ai propri clienti un servizio di gestione degli alberghi, in particolare durante l'anno sono i dipendenti di Starwood ad occuparsi di tutte le pratiche relative alla gestione

grazie ad una delega ricevuta dai proprietari. Il loro compito è quello di gestire gli alberghi nel modo migliore possibile per mantenere il mandato anche per l'anno successivo.
Oltre a gestire gli alberghi, Starwood ha diversi marchi e relativi alberghi in proprietà, ad esempio il Gritti Palace fino al 2015 era di proprietà di Starwood, adesso è stato ceduto a terzi, ma Starwood si occupa sempre delle gestione. In questo caso il prodotto principale che offre un albergo è l'affitto delle camere. Nel caso degli Hotel Starwood sono camere molto eleganti e di lusso con un prezzo in linea con le stelle dell'albergo. Durante l'anno i prezzi si muovono in modo dinamico a seconda delle condizioni del mercato.
Altro prodotto offerto dagli Hotel Starwood sono *food and beverage* serviti durante i *meals period*, ossia i periodi di consumo *breakfast, lunch* e *dinner* tradizionalmente. Il *breakfast* solitamente è direttamente correlato con le camere, se per caso qualche cliente non l'ha prevista nella tariffa concordata, il compito di Starwood è quello di catturarli per offrire loro l'opportunità di vivere l'esperienza. Nel caso del *breakfast* influisce molto la location in cui si trova l'albergo, infatti in città come Milano in cui il mercato è più *corporate* il tempo a disposizione dei clienti per il breakfast è breve, mentre in città turistiche come Venezia:

> *"Il breakfast è una componente molto più naturale dell'esperienza perché uno ha tempi tranquilli che in particolare nelle nostre case su Venezia, l'unicità della location, l'atmosfera, le terrazze creano proprio il desiderio di vivere l'esperienza del breakfast come parte integrante del soggiorno, la magia di guardare la laguna mentre faccio un breakfast che non è soltanto un breakfast concettualmente fatto di un continental breakfast quindi una brioche, un succo d'arancia, un caffè da noi di fatto il breakfast è un vero e proprio meal period perché se uno vuole ha un'alternativa importante che gli consente anche di fare tutta la giornata fuori visitando la città, andando in giro e quindi di limitare quello che è il pasto del lunch ma di sfruttare di più un breakfast che è quasi un brunch" (Antonello de Medici area manager Venezia).*

Il *lunch* è un'altra componente importante ma ancora più importante è il *dinner* ovvero la cena, in quanto è nella cena che gli Chef si esprimono al massimo, dove c'è la necessità di fare anche tutta quanta l'esperienza detta epicurea, in cui il cibo, il vino di accoppiamento sono fondamentali assieme alla location. Di conseguenza oltre al momento del pasto anche la vendita del vino è fondamentale per gli hotel di questo tipo.
Solitamente gli alberghi di lusso hanno al loro interno una Spa. Anche gli Hotel affidati all'area Venezia al loro interno hanno una Spa, ma in genere non portano grossi profitti

all'impresa attraverso la vendita dei trattamenti; la situazione può migliorare grazie alla vendita dei prodotti per il corpo effettuata all'interno delle Spa. Al di là della mancanza di profittabilità, la presenza della Spa influisce sul prezzo della camera, creando atmosfera e di conseguenza valore per l'Hotel. Ovviamente non tutti gli alberghi possiedono una Spa, ma in una città turistica come Venezia sono molto importanti.

La strategia

Starwood ha il compito di curare anche la strategia aziendale degli hotel, sia quelli con marchi di proprietà sia quelli che si hanno solo in gestione. In generale ogni marchio, ogni hotel ha una strategia diversa che varia anche a seconda della città e paese in cui si trovano.
Le strategie sono comunque basate sull'aumentare il prestigio dell'albergo in quanto Stawoods è una *leisure company*. In una città turistica come Venezia è molto importante offrire un prodotto unico in quanto a location, oltre a servizi che possono rendere unica l'esperienza. In altre parole la strategia è quella di offrire un'esperienza unica nel suo genere e non ripetibile in altri hotel o altre città. In particolare le location offerte dal Hotel Danieli e dal Hotel Gritti sono molto belle e Starwoods nella sua strategia cerca di evidenziarle.
Un punto importante nella strategia globale di Starwood è la sostenibilità, precisamente la compagnia si impegna ad utilizzare fonti di energia alternative e rinnovabili cercando di ridurne il consumo. In più cercano di ridurre i rifiuti e il consumo dell'acqua senza influire sull'esperienza fornita al cliente. Starwood è anche un'azienda ad alta responsabilità sociale che si impegna ad aiutare i dipendenti e gli abitanti a raggiungere il loro potenziale, senza tralasciale l'ambiente ovvero finanziando opere di ristrutturazione e mantenimento del territorio.
In conclusione si può dire che Starwood mira ad offrire un'esperienza unica e di lusso senza però dimenticarsi della società e dell'ambiente.

La struttura

Starwood a livello mondiale è suddivisa in divisioni, l'area Venezia appartiene alla divisione Europe-Africa-Middle East. A loro volta le divisioni sono suddivise in sottodivisioni, ad esempio Italia fa parte della sottodivisione South Europe con Grecia, Balcani ecc. All'interno delle sottodivisioni esiste un team regionale che fa capo alla divisione. La *region*, a sua volta,

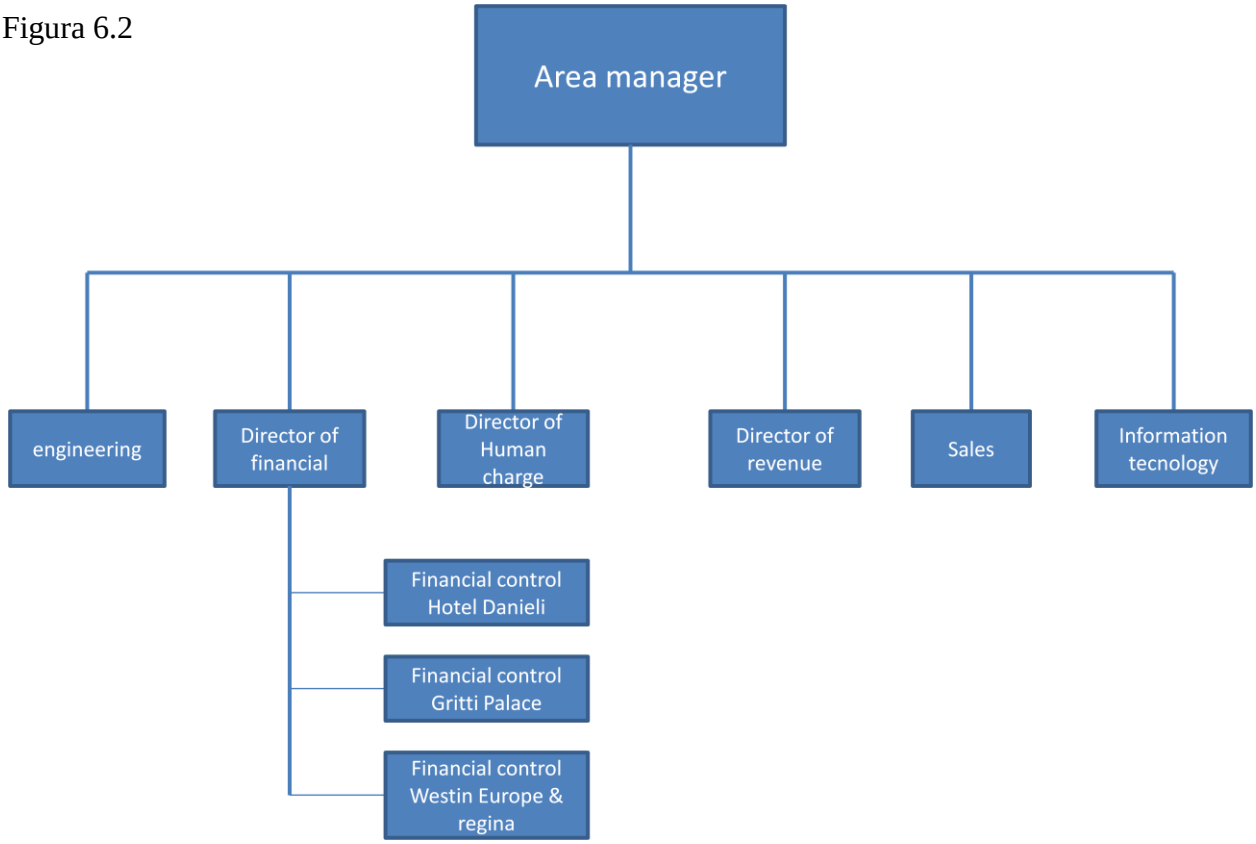
è suddivisa in aree e ognuna di esse è direttamente responsabile per la gestione degli alberghi dell'area.

All'interno delle aree è presente un Area manager che si occupa di coordinare le varie funzioni, sotto di lui si trovano i vari capi funzione per l'area. Le funzioni principali dell'area Venezia sono rappresentati nella figura 6.2 e gli annessi capi funzione sono:

- il *director revenue* manager si concentra sulla gestione dei ricavi
- il *director of financial* si occupa della questione finanziaria degli alberghi assieme ai *financial control*, uno per ogni albergo
- *directot of human charge*
- marketing
- Sales
- *Engineering* ovvero tutta la parte responsabile dei progetti operativi, degli investimenti, della manutenzione degli Hotel
- *Information Tecnology*

L'*information tecnology* e l'*engineering* non si occupano del processo di budget ma del *capital plan*. Molto importanti invece per il budget sono invece i direttori generali di ogni albergo, la *room division* e *food & beverage division* sempre di ogni hotel.

Figura 6.2



In più ogni capo funzione dell'area Venezia oltre a rispondere all'Area manager, risponde ai suoi capi funzione regionali, i quali a loro volta rispondo ai capi funzione sottodivisione Southern Europe.

CAPITOLO 7: IL PROCESSO DI BUDGET

In questo capitolo si racconta come, in ognuno dei due casi, si arriva a determinare il budget. Si evidenziano in particolare le fasi più importanti di questo processo attraverso il racconto delle persone coinvolte.

7.1 Il caso Fidia

Fidia ogni anno compone un proprio budget che riassume in modo numerico la produzione dell'anno successivo. Fidia è suddivisa nelle seguenti aree direzionali: la direzione di stabilimento produttivo, l'area qualità ed assicurazione qualità, la ricerca, la parte legale, la parte regolatoria, il commerciale diviso in Italia ed estero e la parte dei servizi che sono amministrazione, amministrazione del personale, *information tecnology*, acquisti. Queste aree sono a loro volta divise per centri di costo, ogni centro di costo ha un responsabile della struttura e il responsabile della struttura compone il proprio budget, ad esempio il budget di acquisti piuttosto che budget di vendite. Essendo un'azienda farmaceutica, i centri di costo possono essere divisi anche per progetto o prodotto, quindi un centro di costo della ricerca ad esempio ha più centri di costo che riguardano lo sviluppo chimico piuttosto che la parte clinica ed al suo interno ci sono vari progetti che seguono un prodotto particolare piuttosto che un vero progetto di ricerca.

La composizione del budget effettivo inizia verso luglio per quanto riguarda la parte alta del conto economico, le vendite. Ovviamente le direzioni commerciali conoscono già nel bene o nel male come è il loro *forecast* di vendita e devono già iniziare a lavorare per l'anno successivo. Fidia che ha due direzioni commerciali, uno per l'Italia e uno per l'estero, che funzionano in maniera differente per tipologia di territorio. Per l'estero la previsione delle vendite è più semplice in quanto lavora su ordine, su commessa, praticamente gli ordini sono già pianificati da luglio fino dicembre. Quindi sull'estero iniziano un attività sui distributori piuttosto che sulle filiali. Mentre per l'Italia si procede con un *rolling* del piano iniziale, quindi un anno mobile, e si comincia a pensare come funzionerà e quello che succederà l'anno successivo. Per fare ciò ci si basa su previsioni di mercato, sulla domanda, ci sono altri aiuto per queste valutazioni che sono i dati ms, ovvero sono delle statistiche in mano alle case farmaceutiche che aiutano tanto nel monitoraggio delle vendite e soprattutto nel previsionare.

Quindi le direzioni cominciano già verso luglio a pensare alle vendite che è il primo step del flusso e della costruzione del budget. Questo di fatto è il momento di pensatoio di budget.
Da settembre tutta l'azienda viene coinvolta nel processo di budget. Come prima cosa si definisce il budget vendite e conseguentemente il budget dei campioni. Il budget dei campioni è necessario per sapere il numero di campioni, ossia delle confezioni ridotte di prodotto consegnate ai dottori per fini promozionali, che si intende produrre e distribuire durante l'anno. Il budget dei campioni è separato dal budget delle vendite in quanto non porta dei ricavi, ma comunque la produzione ne deve tenere conto quando programma il proprio lavoro. Il budget delle vendite e il budget dei campioni contengono informazione quantitative, ossia il numero di pezzi da produrre, la distinta base di ogni pezzo e il costo previsto. In seguito queste informazioni vengono passate ai reparti produttivi, i quali, grazie a questi dati, possono procedere ad eseguire una valutazione sia impiantistica sia di *full time equivalent* sia di materiali necessari per garantire che i prodotti previsti siano disponibili sul mercato. In altre parole il secondo step molto collegato alle vendite è quello della produzione. Contemporaneamente partono anche le richieste dei vari centri di costo dello sviluppo, che riguardano tutta la parte di ricerca e sviluppo, tutta la parte di marketing e tutta la parte dei costi generali, ovvero la parte dei costi correnti. In tutto questo processo c'è il processo di richiesta del personale, spaccato in due, prima c'è una richiesta quantitativa, ovvero il numero di persone necessario affinché l'azienda riesca a realizzare i volumi di produzione richiesti. Questo quantitativo del numero delle persone viene trasmesso alla direzione del personale che sviluppa, oltre che ai costi correnti per il personale, anche il budget per il personale. Una volta che tutte queste decisioni sono state prese, questo flusso di informazioni arriva alla pianificazione e controllo di gestione per assemblare i numeri e se si vede che qualcosa non gira, si ritorna alla prima riga di conto economica oppure la seconda. Infatti è compito del controllo di gestione far congiungere tutti i differenti fabbisogni delle diverse aree e coordinarli fra loro in modo che non ci siano problemi nel processo di produzione e anche per fare in modo che la produzione non confezioni più prodotti rispetto a quelli richiesti dal mercato. Questa è la vera fase di negoziazione in cui i vari responsabili discutono fra loro per arrivare ad ottenere il budget più favorevole possibile per il loro reparto il controllo di gestione verifica che i numeri siano compatibili, ossia permettano di arrivare ad avere un profitto e allo stesso tempo indirizzano le varie aree aziendali verso un'unica direzione. Questa fase dovrebbe essere conclusa verso novembre, ovvero nei piani aziendali la stesura definitiva del budget dovrebbe essere completata per metà novembre ma difficilmente ci si riesce in quanto ci sono continue modifiche poiché Fidia è un'azienda molto grande e in

continua evoluzione. Ad esempio, se magari si verifica un'opportunità per aprire una filiale e in quanto di progetto specifico viene classificato nell'azienda non come un extra budget ma come un fatto straordinario non di gestione normale, deve essere riclassificato e bisogna avere la quantificazione finanziaria per sapere se si possono sostenere i progetti normali e speciali e a seconda del caso prendere le decisioni necessarie. Oppure possono nascere degli scontri:

> *"Perché stanno vendendo un processo, quelli dicono vogliono fare il processo in questa maniera perché guadagno x tempo, poi c'è il controllo di gestione che dice si guadagni x tempo ma spendi molto di più per questo materiale piuttosto che i guadagni. Quindi sono in tutti i processi, sia di budget che di controllo di gestione c'è la progettualità e la progettualità che deve diventare numero, e ritornare alla fine con un numero positivo" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

Solitamente l'azienda arriva a completare il master file chiuso che abbia un suo equilibrio, con un equilibrio finanziario conseguente verso metà di dicembre.
Dopo la stesura definitiva il budget deve essere approvato dal consiglio di amministrazione. L'amministratore delegato, con in mano questo documento colettato, presenta la proposta di budget al consiglio di amministrazione che deve approvarlo. Normalmente viene approvato poiché il rapporto con i componenti del consiglio è continuo durante l'anno ed essi sono informati sulle decisioni prese all'interno dell'azienda. In generale non ci sono problemi nell'approvazione anche perché si presenta sempre un budget positivo visto che:

> *"Poi nessuno va mai con un budget negativo, un budget negativo non si è mai visto, non esiste nessun amministratore che presenterà mai un piano anche triennale negativo" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

Le eventuali modifiche solitamente avvengono prima, le uniche variazioni che potrebbe capitare riguardano i progetti speciali. Infatti durante l'approvazione del budget, il consiglio di amministrazione può anche decidere di integrarli nel master file del budget che viene approvato in quella sede, invece che creare un budget apposito.
In più nel momento in cui Fidia approva il budget di Fidia farmaceutici, di fatto le filiali hanno già approvato i budget specifici, ovvero hanno già il budget approvato nel momento in cui si va davanti al consiglio di amministrazione. Tutto ciò è necessario poiché il budget delle filiali rientra parzialmente nel budget di Fidia farmaceutici in quanto il budget specifico di

una filiale è strettamente collegato a quello di Fidia Italia poichè quest'ultima gli fornisce il materiale, ma, ad esempio, gli altri costi sono costi locali che non incideranno sul budget di Fidia farmaceutici. Ad esempio Fidia Italia fornisce le materie prime a Fidia Usa, quindi i ricavi di Fidia Italia vengono nettati con i costi per le materie prime di Fidia Usa, in quanto il costo di Fidia Usa è uguale al ricavo di Fidia Italia; però Fidia Usa ha tutta la sua struttura di costi quindi i costi commerciali, i costi di ricerca e quindi ha il suo budget. Questi budget vengono consolidati ma devono avere un'approvazione preliminare poiché incidono nel budget di Fidia Italia per la parte vendita prodotti e servizi.

Le voci principali del budget

La prima linea del budget di Fidia è composta dai ricavi previsti nell'anno successivo. Nella seconda linea troviamo la macro categoria dei costi del venduto, in cui sono racchiusi tutti i costi che derivano dalla diretta produzione dei medicinali, in altre parole tutti quei costi direttamente collegabili alla produzione. Nella terza linea troviamo i costi correnti, ossia tutti i costi non imputabili direttamente ad un prodotto come i costi di marketing, ricerca e sviluppo, i costi dei trasporti e tutti i costi amministrativi. Dalla differenza fra i ricavi e questi due costi si ottiene il margine operativo lordo (Mol) che rappresenta la capacità dell'impresa di ottenere profitto attraverso l'attività ordinaria. Tutti i nuovi progetti che non rientrano nella gestione ordinaria, ma straordinaria sono inserite nel budget al di sotto del margine operativo lordo.
La figura 7.1 rappresenta tutte le voci principali che compongono il budget di Fidia Farmaceutici.

Figura 7.1

A) Ricavi
B) Costo del venduto
C) Costi correnti

A – B – C = D Margine operativo lordo

7.2 Il caso Starwood

Il budget viene steso in maniera annuale, solitamente si inizia il processo di budget, i ragionamenti su esso, verso luglio. All'inizio si parte con i ricavi perché essendo una compagnia alberghiera, sono la cosa più importante per sopravvivere nel tempo. Quindi a luglio si iniziano a fare delle *assumptions* sull'andamento di come si pensa andrà l'anno successivo. Queste *assumptions* vengono definite in base alle condizioni di mercato, ad eventi che possono impattare positivamente o negativamente il nostro business, l'economia mondiale che comunque per quanto riguarda il settore turistico è importante. Successivamente dopo aver definito queste linee guida Starwood area Venezia si incontra con la *region*, Southern Europe quindi i nostri vice presidenti e i capi funzione ed iniziano a discutere come vediamo l'anno successivo, ovvero dove si pensa di arrivare, come ci si vuole arrivare e quali sono gli obiettivi che si vorrebbe raggiungere. In questo modo tutta la struttura si allinea prima di iniziare la vera e propria preparazione del budget, in altre parole in questo momento avviene una prediscussione per allineare gli obiettivi.

Dopo di che nella parte di agosto si inizia a lavorare seriamente sul budget. La prima parte di lavoro riguarda principalmente la determinazione dei ricavi perché ovviamente sono la maggior parte del fatturato nella nostra struttura. Quindi normalmente si analizza la segmentazione del mercato, avendo a disposizione le *actual performance* dell'anno in corso e in più la previsione di come chiuderà l'anno fino a dicembre. Questi due elementi rappresentano la parte principale della base di partenza, in più si posso anche guardare le performance dell'anno precedente (2014). Grazie a un sistema di intranet, chiamato Reflex, Starwood salta la fase di *data collection* e si dedica direttamente all'analisi dei ricavi poiché questo sistema fornisce loro l'andamento giornaliero dei ricavi. In pratica:

> *"Il revenue plan che noi abbiamo nel sistema on-line ci consente anche di avere la possibilità di fare confronti storici non solo con l'anno precedente, ma con una sequenza di anni, quindi da quando è stato impostato il sistema, diciamo che dal 2007 abbiamo dati per cui abbiamo una serie storica per cui non guardiamo soltanto il dato puntuale ma possiamo anche canalizzare il dato di tendenza con la verifica di quelli che sono eventuali momenti particolari, picchi di anomalie che ci possono essere stati" (Antonello de Medici, area manager Venezia).*

Infatti determinati anni possono verificare business particolari che magari non sono ripetibili, ad esempio la presenza della biennale a Venezia influisce particolarmente nei ricavi oppure qualche altra mostra particolare. In più bisogna verificare attentamente la disponibilità di

camere ogni anno, infatti se sono necessarie alcune ristrutturazioni determinate camere possono essere fuori servizio in alcuni anni perciò bisogna omogeneizzare i dati forniti dal sistema per poterli confrontare fra loro. Dopo aver studiato questi elementi il responsabile della funzione ricavi definisce l'occupazione, *average rate revenue* che ci si aspetta fare nel anno successivo, segmento per segmento, mese per mese e li riassume in un documento molto dettagliato che è supportato da analisi e strategie. Una volta che questo prospetto è stato redatto, il responsabile lo condivide con l'*excutive team* di area, ovvero con i vari direttori funzionali come il direttore finanziario. Se sono tutti d'accordo si procede alla fase successiva altrimenti si discute assieme per arrivare a un punto di incontro. Una volta deciso il primo *draft* ogni funzione procede a determinare la propria proposta di budget in base a quanto deciso. Ad esempio nel momento in cui si decide un budget di *room*, bisogna prevedere anche quanti volumi di vendita porteranno l'anno prossimo, oltre che alla mia tariffa media e quanti ricavi si genereranno. In base a questi volumi il *Food&Baverage* determinerà i volumi del proprio reparto, ovvero in base a questi volumi delle *rooms* previste determineranno il numero di coperti, gli eventi che prevedono di fare. A questo punto si chiude il ciclo dei ricavi e si passa ai costi, si guarda tutta la parte finanziaria e si determina insieme all' *human-charge* il personale necessario per sostenere il servizio previsto per l'anno successivo e di conseguenza tutti i costi che devono sostenere gli altri reparti. Come si vede ogni budget è collegato agli altri, infatti partendo dai ricavi si determinato i costi, il personale e tutta la struttura, di conseguenza il processo stesso è tutto collegato e nessuno può decidere indipendentemente dagli altri. Durante questa fase i vari responsabili di funzione si incontrano molte volte per discutere e coordinare fra loro le proposte di budget:

> *"Poi non succede mai che al primo draft di budget sia finita lì e siamo tutti contenti, magari c'è qualcosa che non torna e non stiamo riuscendo ad arrivare al numero che ci davamo come obiettivo per X motivi perciò si può assolutamente rivedere il budget e possiamo fare anche dieci versioni prima di arrivare alla versione finale." (Silvia Cantarella revenue manager di starwood).*

Questo processo inizia verso fine agosto, solitamente verso metà settembre si arriva a raggiungere un accordo fra tutte le parti e si determina in questo modo il budget per l'area Venezia.

Successivamente i vari manager di funzione, ognuno per la propria funzione, insieme al responsabile dell'area Venezia presentano il budget alla *region*. In pratica ritornano a

discutere, dopo il precedente allineamento, la versione finale del budget con la regione e quindi con il vice-president per la regione Southern Europe e i responsabili regionali di funzione. Se la regione approva il budget, procede al passo successivo, altrimenti se ci sono aspetti non convincenti si applicano le modifiche necessarie per ottenere l'approvazione.

Ad ottobre secondo step, la regione va a discutere con la divisione a cui appartiene, in questo caso Europe-Africa-Middle East con base a Bruxelles. In questa fase non sono più i responsabili Area Venezia a presentare fisicamente le loro proposte di budget ma sono il vice-president e i capi funzione della regione ad andare dalla nostra divisione a Bruxelles. Il budget può essere approvato oppure possono essere necessarie delle modifiche, se occorre eseguire delle variazioni devono essere completate entro il 31 ottobre solitamente, data in cui il processo di budget deve assolutamente essere finito.

In pratica il processo di budget di Starwood area Venezia inizia a luglio con la prima discussione di allineamento, ad agosto si inizia a lavorare assiduamente in base a quanto discusso con la *region* quindi in team locale a Venezia ognuno lavora sul budget della sua parte finché non si incrociano le varie parti e si arriva a un numero finale che viene presentato alla *region* a settembre. La *region* può approvare oppure respingere il budget proposto, vengono effettuate le modifiche e una volta sistemato, ad ottobre la region, non più l'area Venezia, presenta a Bruxelles, il budget viene approvato o meno e viene eventualmente modificato e concluso entro il 31 ottobre. In questo momento si chiude il ciclo di budget per Starwood.

In seguito inizia una terza fase del processo di budget, ovvero i responsabili dell'area Venezia presentano il budget approvato da Starwood ai singoli proprietari degli alberghi. Questa fase è necessaria poiché Starwood è una società di management, che riceve il compito dai singoli proprietari per gestire l'albergo, di conseguenza Starwood è responsabile dei risultati che porta. Infatti è Starwood a prendere le decisioni sulla gestione, a dover giustificare tutto quello che succede, per meritare questa fiducia deve dimostrare di aver gestito e di voler gestire l'albergo nel modo migliore possibile. Perciò dopo che il budget è stato approvato dall'azienda, viene presentato ai singoli proprietari ed in questo caso sono i responsabili dell'area Venezia ad occuparsi dell'operazione. In questa fase si apre un altro vero e proprio processo di negoziazione che solitamente si svolge in due parti. Nella prima parte i responsabili area Venezia presentano il budget approvato Starwood spiegando funzione per funzione quali sono i nostri obiettivi e si discutono. Per la precisione durante la presentazione:

"Il nostro obiettivo è quello di raccontare anche una storia, ci deve essere un filo logico evidente in quello che presentiamo, anche perché nella presentazione di budget, una volta si presentavano dei volumi di carta alti così pieni di numerini e di analisi, oggi invece noi arriviamo a presentare un power point di 160 slide, con 40 slide fondamentali con le decisioni e numeri e le altre che sono irrazionali e anche il visual delle azioni che facciamo o di quello che abbiamo fatto" (Antonello de Medici, area manager Venezia).

Nella seconda parte i proprietari discutono tutto quello che è stato loro presentato, se i proprietari non hanno le competenze tecniche per poter comprendere quello che viene loro presentato, possono assumere un *owner representative* che discuta in loro vece, secondo i loro interessi. Solitamente in questa fase:

"La proprietà discute il budget di più che tantissimo, perché di fatto le proprietà rispetto a quello che è il cosiddetto gop determinano un elemento fondamentale che è la capacità da parte del loro investimento, dell'asset, di generare ritorno, quindi quanto cash produce la struttura su cui loro hanno investito" (Antonello de Medici, area manager Venezia).

Nel momento in cui la proprietà non è soddisfatta dal *gross operative profit* previsto, il quale indica la capacità di ritorno dell'investimento, inizia la vera discussione che solitamente parte dai ricavi indicati nel budget poiché:

"Gli owner intelligenti, perché poi ci sono diverse situazioni storiche, diversi owner, diverse realtà, sanno che la crema sta nei ricavi, perché con i costi puoi arrivare a fare un operazione o di carattere particolare, ovvero in un anno particolare fai un esercizio perché devi mettere a posto determinate cose, ma se la tendenza è quella di tagliare in continuazione i costi, non generi le risorse per produrre ricavi, e siccome c'è una correlazione fra le due cose perché i ricavi non nascono da soli e non nascono per fortuna, la cosa è un po' complicata" (Antonello de Medici, area manager Venezia).

Dopo aver discusso i ricavi si discutono i costi, il punto fondamentale è arrivare ad un equilibrio fra ricavi e costi. In generale:

"Se l'equilibrio si riesce a raggiungere e se l'esercizio è fatto bene, normalmente cerchiamo di arrivare talmente preparati per rispondere a tutte le domande, non ci sono

grossi problemi per l'approvazione del budget. Ma il rischio che ci siano domande a cui non riesci a rispondere, quindi devi rivedere le tue assumptions, è parte del gioco" (Antonello de Medici, area manager Venezia).

Il rischio che ciò avvenga è limitato anche, probabilmente, dal fatto che il budget proposto è già stato discusso in Starwood a vari livelli e le possibili domande sono già state tutte chieste. In questa fase l'obiettivo di Starwood è spostare la discussione dal singolo numero alla logica che si è seguita per arrivare a determinarli, in modo da far comprendere alla proprietà il ragionamento che li porta ad affermare di poter raggiungere quel risultato e non andare oltre.
In generale questo processo di negoziazione si chiude verso fine novembre e con l'approvazione si conclude il processo di budget per l'anno successivo.

Le voci principali del budget: caso Starwood

La prima voce del conto economico di budget sono i ricavi divisi per camere, *food&beverage* e *minor operating department* (Mod) cioè altri servizi aggiuntivi che un albergo può fornire come i centri benessere o le terme. La maggior parte dei ricavi provengono dall'affitto delle camere e dal *food&beverage*, negli Hotel dell'area Venezia i centri benessere sono i servizi aggiuntivi più diffusi ma non portano molti ricavi. La seconda linea di budget è composta dai costi, il costo che incide di più è il costo del lavoro composto da retribuzione ed oneri sociali del personale dell'albergo. Il secondo costo sono *other expenses*, ossia tutte le spese che riguardano l'operatività del reparto, ad esempio per la ristorazione la prima cosa è il costo del cibo e delle bevande, il cosiddetto costo *sales*, il costo del venduto ma anche le spese di decorazione, fiori, intrattenimento musicale, *collateral*, in pratica tutte quelle che sono le spese relative al funzionamento di reparto diverse dal costo del lavoro. Dalla differenza fra i ricavi e questi due costi si ottiene il primo margine che compone l'elemento fondamentale di quello che è il mio primo livello di analisi del livello di profittabilità-marginalità. Solitamente i reparti *room* e *food&beverage* hanno un alta marginalità, circa il 70% per il business dell'area Venezia, che permette di sostenere anche gli altri reparti dell'albergo.

"La marginalità per le camere è strettamente legata alla capacità di produrre una tariffa premium, perché una volta ammortizzati i costi i volumi generano altri cost,i mentre invece la tariffa genera quel mark up in più che alla fine me lo porto nel margine in termini di profitto quindi più riesco a gestire il premium sui prezzi, sulle tariffe più riesco

a generare cash flow e profittabilità, non è che sia semplice ecco perché c'è tutta la strategia di revenue management e il manager che mi deve tendere ad ottimizzare la tariffa non riducendo però i volumi di vendita *." (Antonello de Medici, area manager Venezia).*

Dopo di che bisogna aggiungere al conto economico le spese generali, *undistributed expenses*, non attribuibili direttamente ad un reparto. La prima è *administrative and general expence* (A&G), poi ci sono, marketing and *sales, property operation* e le cosiddette *utility*.
Le *administrative and general expence* sono le spese amministrative al loro interno troviamo il costo del lavoro del personale amministrativo e altre voci importanti con un'incidenza più elevata di altre come, ad esempio, la percentuale della commissione delle carte di credito, in quanto le carte di credito che sono lo strumento di pagamento standard in questo ambiente e anche a livello normativo sono quelle più affidabili. All'interno di questa voce sono inserite anche delle spese di incidenza minore come francobolli, che incidono molto poco poi ci sono tutta una serie di spese di archiviazione, spese a livello legale derivanti dalle attività di contenzioso per il recupero di credito. Le voci fondamentali di questa categoria sono il costo del lavoro, le carte di credito e poi tutta una serie di altre voci che compongono il costo necessario per mandare avanti una macchina complessa.
In *Marketing sales e promotion* sono contenute tutte le spese che riguardano questo reparto, quindi dal costo delle persone che lavorano in questi reparti come i venditori piuttosto di coloro che si occupano di gestione di gruppi in termine di gestione eventi, le persone che si occupano di marketing, del digital marketing e dei social media e anche le persone che si occupano diciamo di quella che è tutta l'area di comunicazione, pubbliche relazioni. Fra queste spese rientrano anche tutte quelle spese che derivano dalla produzione di attività che è funzionale alla produzione al marketing, come gli aggiornamenti dei siti web, la creazione di micrositi e a tutto quanto il materiale oggi digitale di video e foto che servono per alimentare l'attività di visibilità della struttura. In più rientrano in questa categoria anche tutta l'attività di produzione del *collateral*, tutte le attività di iscrizione e di collaborazione con i siti degli agenti di viaggio e dei *tour operator*, le attività di *traveling* dei venditori quindi la parte di spese di viaggio piuttosto che di contatto con i clienti, le spese di marketing digitale quindi le campagne di *paperclip* e le varie promozioni che vengono promosse per attirare clienti.
All'interno della voce marketing esiste un'altra voce di costo che corrisponde ad una percentuale ad esempio 1+1%, quindi 1% sui ricavi per le spese generali corporate del marketing e 1% generale sulle spese delle vendite. Questo costo, previsto nel contratto di

manager di gestione, viene versata direttamente a Starwood per sostenere tutta l'attività sui brand come tutta l'attività di campagna di marketing, o di sviluppo del brand a cui appartengono gli alberghi. In pratica grazie a questo contributo Starwood promuove strategie mirate a sostegno dell'immagine del brand in tutto il mondo e non sul singolo albergo di cui, invece, si occupa un apposito reparto dell'albergo. Questa voce è presente anche nella parte sales e serve per sostenere tutta la struttura di Starwood, ad esempio gli uffici della sottodivisione di Bruxelles non generano risorse ma si alimentano con una parte di questo fondo.

Un'altra voce del conto economico sono le *property operation* ossia le spese di manutenzione necessarie per mantenere la struttura ad esempio per fare la manutenzione nella hall piuttosto che in una camera alla fine si crea un costo che bisogna inserire nel budget e quindi bisogna gestire in termini di operatività come uno dei costi che serve per mandare avanti la struttura. Infine per completare le spese non imputabili ai reparti abbiamo le *utilities* ovvero tutte le spese di energia derivanti dall'utilizzo di elettricità, acqua, gas e Energy.

L'insieme di queste spese deve essere dedotto dal residuo di profitto dei reparti operativi e si arriva così ad ottenere il primo margine vero, il cosiddetto *gross operating profit* (Gop), quindi margine operativo lordo. In questo caso è molto importante, poiché da questo si capisce la capacità di generare redditività e di crescita dell'albergo oltre che indicare il ritorno sull'investimento. Per la proprietà è un indice fondamentale per la valutazione del budget, è il primo elemento che guardano e che discutono, solitamente se accettano il gop accettano anche il budget. Per questo:

> *"Per arrivare al Gop è come giocare su una bilancia con dei pesi, l'equilibrio migliore è quello di avere un buon rapporto fra ricavi generati e costi. Ma nel momento in cui l'aspettativa è il gop che diventa il punto di riferimento spesso il budget diventa un'operazione di ricostruzione inversa, ovvero dato il numero che mi aspetto di gop che per le proprietà che te l'approvano è fondamentale, se non riesco ad arrivarci con i ricavi devo fare delle azioni di contenimento costi" (Antonello de Medici, area manager Venezia).*

La figura 7.2 riassume le voci principali che compongono il budget di ogni albergo affidato o si proprietà di Starwood.

Figura 7.2

A) Ricavi (camere, food and baverage e Spa)

B)Costi imputabili direttamente ai ricavi :

- Costo del lavoro
- Other expenses

A - B= C) Primo margine di profittabilità

D) Spese non distribuite anche dette spese generali

- Spese amministrative generali
- Marketing sales e promotion
- Property operation
- Utilities

C - D= E) Gross operating profit (Gop)

CAPITOLO 8: LA PARTECIPAZIONE IN FIDIA E IN STARWOOD

Nel processo di budget solitamente partecipano diversi soggetti, ogni azienda può decidere quali persone coinvolgere nel processo di budget e magari anche far partecipare a questo processo solo il vertice aziendale. Secondo quanto dimostrato dagli studi sulla *budgetary participation*, coinvolgere il personale nel processo di budget porta, il più delle volte, effetti positivi all'azienda. Vediamo come Fidia Farmaceutici e Starwood affrontano questo tema e quali sono i fattori che maggiormente influiscono sulla decisione di coinvolgere il personale nel processo di budget

8.1 Il caso Fidia farmaceutici

Nel processo di budget di Fidia farmaceutici sono coinvolti i direttori e i responsabili di reparto, ovvero solo questi soggetti partecipano alle decisioni di budget. Da questa informazione si può comprendere che all'interno dell'azienda non c'è molta partecipazione al processo di budget, al contrario il budget è uno strumento a disposizione dei dirigenti. Ci sono diverse ragioni che hanno portato Fidia a fare questo tipo di scelta.

La partecipazione, know-how e la strategia

La principale ragione dipende dalla segretezza tipica del settore farmaceutico, infatti tutte le formule dei vari farmaci sono coperte da brevetto, le nuove formule sono tenute segrete finché non si ottiene il relativo brevetto, in quanto non si vuole che un concorrente arrivi ad appropriarsi del lavoro di mesi, anni, per arrivare alla formula. In generale nel mercato farmaceutico, in cui la fase di ricerca è importante, è possibile che si verifichino episodi di spionaggio industriale, perciò per evitare che ciò accada la segretezza è fondamentale. Molte volte questa segretezza si espande fino a non dare nemmeno un nome ai progetti che si vogliono sviluppare.

I dati contenuti nel budget sono strettamente legati alla produzione e di conseguenza al know how dell'azienda, perciò sono dati molto sensibili, che è bene lasciare a disposizione di pochi. Paradossalmente i dati di controllo sono considerati molto più sensibili dell'informazioni strategiche. In altre parole per Fidia sono molto più segrete le informazioni di controllo di

gestione rispetto alle strategie che espone in tutti i modi possibili anche su documenti pubblici come nella nota integrativa del bilancio al fine di migliorare e promuovere l'immagine aziendale. Questo paradosso deriva dal fatto che le informazioni strategiche diffuse sono talmente generali da non poter diventare un fattore critico, ma se diffuse possono portare solo benefici al marchio aziendale. Ad esempio, nel 2015, Fidia ha comunicato la sua intenzione di voler emettere sul mercato delle creme a base di acido ialuronico. Questa informazione ha portato un ritorno di immagine a Fidia, indicando al mondo imprenditoriale e a tutti gli investitori di essere un'azienda in continua crescita che ha superato la crisi ed è pronta ad investire nel suo futuro. Dall'altro lato, la diffusione di questa informazione, non ha portato nessun vantaggio ai concorrenti, ma anzi, in questo modo, ha rinforzato la sua posizione nel mercato. In pratica dai dati di controllo si può arrivare a scoprire il know-how dell'azienda, mentre le informazioni strategiche sono meno critiche. Questo concetto è leggermente in contrasto con quanto si esprimeva inizialmente in letteratura, difatti solo recentemente si è arrivato a parlare di partecipazione all'interno della strategia, mentre la partecipazione nel controllo di gestione è un tema molto più sviluppato. La principale motivazione, per cui non si parlava di partecipazione nella strategia, derivava dalla natura segreta che storicamente la connotava, ma questo esempio dimostra come condividere informazioni strategiche generali possa portare effetti positivi all'azienda e in particolar modo alla sua immagine. Ciò è evidente anche dalle parole della direttrice finance che parlando del budget precisa che:

> *"Quando si declina un budget si va molto nello specifico, si va nel cuore dell'azienda, come si costruisce un prodotto, che cos'è un prodotto la sua distinta base, cosa voglio ed ovviamente i livelli devono essere segregati più in alto possibile. Mentre la strategia è diffusa perché è come parlare dei massimi sistemi, nel senso vogliamo aprire dieci filiali all'estero, ma lo diciamo, lo diciamo anche nella nota integrativa che è il documento pubblico, nel senso che per alcuni sviluppi di business è giusto esprimerli nel senso che questo diventa la tua identificazione, tu Fidia sei leader dell'acido ialuronico, lo esprimo ovunque dove io posso esprimerlo" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

L'influenza delle dimensione e l'assenza di competenze diffuse

In un'azienda delle dimensioni di Fidia, più di 450 dipendenti, permettere a tutti di partecipare è molto complicato poiché trovare un accordo fra tutte queste persone su un unico argomento

non solo è molto difficile, ma non è neanche utile per l'azienda. Infatti il personale non deve essere coinvolto a prescindere nel processo di budget, ma solo se ne ha le competenze. Precisamente secondo il principio di competenza, le persone coinvolte devono avere le competenze tecniche per partecipare al budget in modo da poter capire gli argomenti trattati nel budget e i criteri per deciderlo. In questo caso le competenze sono concentrate nelle persone del vertice aziendale, ciò implica che un maggior coinvolgimento nel processo di budget non è nemmeno opportuno.

Oltre alle competenze, la maggior parte dei dipendenti non ha nemmeno le informazioni necessarie in quanto per volere aziendale ed esigenze di settore sono disponibili solo ai livelli più elevati della catena gerarchica. Di conseguenza, vista la necessità di mantenere segrete le informazioni, una maggiore diffusione delle competenze non è nemmeno auspicabile.

La visione aziendale

Un altro elemento fondamentale per poter fissare autonomamente i proprio obiettivi corrisponde alla visione dell'azienda, infatti per partecipare al budget le persone devono avere una visione ampia e completa dell'azienda in modo da poter prendere le giuste decisioni. Più in alto si sale nella catena gerarchica più alta sarà le visione a disposizione, ma sarà una visione meno precisa, meno attenta al dettaglio.

Nel mercato farmaceutico però è fondamentale la visione dei tecnici poiché essi hanno le competenze tecniche per sapere ad esempio le quantità di materie prime necessarie. Fidia nel suo processo non coinvolge tutti i tecnici, ma il loro responsabile che conosce il parere anche dei colleghi ed ha una visione abbastanza ampia di tutti i processi.

Oltre alle informazioni interne, per compilare il proprio budget Fidia ha bisogno anche di ottenere informazioni dall'esterno per quanto riguarda i prodotti. Per questo è molto importante sentire il parere di medici e farmacisti. Grazie alla nuova rete di supporto predisposta principalmente per la categoria dei farmacisti, Fidia può arrivare ad avere informazioni importanti da essi, che superano di gran lunga le informazioni che otterrebbe grazie alla partecipazione alla catena gerarchica. Difatti i farmacisti magari non hanno una visione aziendale, ma hanno una visione sul prodotto specifico, in quanto sono a diretto contatto con il paziente e di conseguenza possono ottenere informazioni molto più utili ascoltando i loro clienti.

La partecipazione e lo stile direzionale

Alla base della partecipazione, ci deve essere un'attribuzione della responsabilità. In altre parole, per partecipare al processo di budget i dipendenti oltre ad avere le competenze e le informazioni necessarie devono essere responsabilizzate rispetto ad esso. Difatti coinvolgere persone non responsabilizzate rispetto a quanto si sta discutendo è negativo per l'impresa. In più responsabilizzare le persone rispetto al budget non sarebbe corretto poiché ci deve essere coerenza fra la responsabilizzazione e lo stile direzionale dell'azienda. Fidia ha uno stile direzionale accentrato, ovvero le decisioni più influenti sono prese solitamente dal vertice aziendale, di conseguenza se i dipendenti non sono responsabilizzati a prendere una decisione coinvolgerli non è corretto.

Pseudo partecipation

In assenza di competenze, di informazioni, di una visione aziendale e in presenza di uno stile direzionale accentrato, il coinvolgimento nel processo di budget potrebbe trasformarsi *pseudo participation*. Secondo la teoria, si parla di *pseudo participation* quando il contributo portato da coloro che vengono coinvolti nel budget non viene ascoltato. In altre parole le persone credono di partecipare al processo di budget, ma nella realtà la loro opinione non viene presa in considerazione. Questo fenomeno porta effetti molto negativi, infatti i dipendenti, con il tempo, si accorgono di non essere ascoltati, non capiscono perché viene richiesto il loro contributo ed infine si demotivano. Di conseguenza, se come in questo caso, la partecipazione non è possibile, è meglio non coinvolgere persone inutilmente in questo processo onde evitare di demotivare il personale.

La partecipazione e la role ambiguity

Coinvolgere delle persone non responsabilizzate nel processo di budget può portare ad una confusione sul proprio ruolo. Infatti, potendo partecipare al processo di budget, i dipendenti coinvolti credono di avere voce in capitolo anche se magari il loro ruolo non lo prevede. Questa confusione non porta effetti positivi all'azienda, ma solitamente complica solo la sua gestione quotidiana.
In un'azienda di dimensioni elevate come Fidia farmaceutici, per funzionare in modo corretto è fondamentale che ognuno abbia un proprio ruolo definito. La *role ambiguity*, in questo caso, viene evitata, non chiarendo il ruolo grazie alla partecipazione al budget, ma attraverso la

definizione di una gerarchia molto rigida che tende chiarire in modo preciso i compiti e le aree di intervento di tutti i dipendenti.

La diffusione delle informazioni

La segretezza delle informazioni di controllo unita alla mancanza di partecipazione non porta necessariamente al fatto che ognuno non abbia le informazioni di cui necessita, ma la gerarchia strutturata di Fidia consente ad ogni dipendente di avere le informazioni utili per il proprio lavoro. Le uniche informazioni disponibili in tutta la catena gerarchica sono le grandi linee strategiche, mentre le informazioni di controllo sono a completa disposizione dei dirigenti e diminuiscono scendendo la catena gerarchica fra direttore, dirigente, vari responsabili. In questo modo ognuno riceve i propri obiettivi e le informazioni per fare il proprio lavoro senza ricevere informazioni specifiche non attinenti a quello che fa. Tutto questo richiama una delle caratteristiche fondamentali del reporting, ovvero ognuno deve avere solo le informazioni strettamente attinenti al proprio lavoro per evitare non solo la confusione dei ruoli, ma anche per evitare discussioni in merito alle decisioni prese ed evitare che un responsabile dia le colpe di un mancato raggiungimento degli obiettivi al lavoro di un altro collega. Permettendo a tutti di conoscere gli obiettivi degli altri si incorre in questo rischio, in quanto un responsabile potrebbe giustificare un mancato raggiungimento di un risultato dicendo che dipende dal lavoro mal fatto di un altro collega.

Il mercato e la partecipazione

Secondo la letteratura, la *budgetary participation* è collegata positivamente con l'intensità del mercato. In altre parole quando il mercato è intenso è richiesta una partecipazione al budget maggiore per essere pronti alle possibili variazioni del mercato stesso. Il mercato in cui Fidia compete è sicuramente un mercato dinamico e non statico, in quanto è fortemente competitivo, è soggetto alle variazioni delle normative e molto concentrato sullo sviluppo di nuovi prodotti proprio per la natura stessa di questo settore in continuo sviluppo. I prezzi dei farmaci non sono molto variabili infatti:

> *"Dipendono dalle lune dei ministeri, dal mondo pharm, sarebbe anche poco serio per la tipologia di prodotto variarli in continuazione. Il massimo che puoi fare ad esempio per alcune tipologie di prodotto ad esempio quelli che vanno in farmacia, i farmaci da banco,*

puoi usarlo per aiutarti alla vendita però noi vendiamo farmaci non vendiamo ne servizi ne il vestito. Sarebbe poco serio cambiare spesso i prezzi e per noi non ci darebbe risultato no. I costi sono quelli che sono non possiamo modificarli, non è la svendita è un'altra area" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).

Per esempio può accadere che per vendere un maggior numero di prodotti e per disturbare un concorrente si arrivi ad abbassare i prezzi, ma in generale i prezzi sono fissi. In questo contesto, secondo quanto visto in letteratura, un'elevata partecipazione al budget sarebbe ideale. Nella realtà questo non si verifica, poiché i vantaggi dati da un maggior livello di informazioni, non coprono il rischio a cui Fidia è con la loro diffusione. In un settore dove il know-how è così importante, anche in condizioni di elevata intensità del mercato, la partecipazione al processo di budget non è possibile.

La mancata condivisione dei risultati

Questa politica aziendale di segretezza è applicata anche nella fase di rilevazione degli scostamenti. In pratica i direttori non condividono, nemmeno con i loro subordinati diretti, il raggiungimento o meno dei risultati. I responsabili si tengono le informazioni per loro, ma questo non vuol dire che dal loro comportamento non traspaia magari la frustrazione per la mancata realizzazione dei risultati. La scelta di questa politica è del tutto coerente con il resto delle decisioni aziendali, infatti non sarebbe corretto rendere partecipe i dipendenti solo del mancato raggiungimento degli obiettivi quando essi in realtà hanno contribuito a portarli a termine, ma non a determinarli. In caso di mancato raggiungimento dei risultati la loro diffusione sarebbe demotivante per i dipendenti che non si sono sentiti coinvolti nella loro determinazione. In generale del mancato raggiungimento degli obiettivi di budget:

"Ne risente soprattutto chi è coinvolto nella parte alta perché si tende a non dare questi indicatori tra virgolette negativi alla base della piramide. Uno perché non è corretto, demotivare le persone comunque non ti porta a nessun risultato, non serve a niente. È più importante nella parte alta capire quello che sta succedendo e trovare le soluzioni. Perché la parte alta ha questa responsabilità, la responsabilità di tutta la piramide. Perché l'errore in alto è quello che crea il problema a tutta la base della piramide, la responsabilità e ruoli ovviamente totalmente diversi. Quindi si tende a non diffondere, chiaro che poi siccome l'azienda è fatta di persone, il nervosismo piuttosto che altro ovviamente traspare perché nessuno è un automa, nessuno riesce a fare una finzione

scenica però non è questa la politica aziendale" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).

In sintesi

In questo caso assume un'importanza notevole la natura del settore in cui è inserita l'azienda. Infatti, in un'impresa farmaceutica, la partecipazione comporta dei rischi troppo elevati, come la diffusione di informazioni critiche. Questo rischio non può essere coperto dai vantaggi dati dalla partecipazione, di conseguenza l'impresa non si sforza di cercare un modo per renderla possibile.

7.2 Il caso Starwood

In Starwood nel processo di budget sono coinvolti le funzioni di ricavi, finance, risorse umane, *sales*, marketing e i vari direttori generali degli Hotel e la divisione *room* e food and beverage dei singoli alberghi. Collaborando fra loro, i vari responsabili arrivano a determinare il budget definitivo per ogni singolo albergo dell'area Venezia. Non vengono coinvolti nel budget, ma nel *capital plan* le funzioni di *information tecnology* e quella di *ingeneering*. Nel *capital plan* sono riassunti il volume degli investimenti previsti per il miglioramento strutturale del prodotto durante l'anno.

La partecipazione per prevenire

Il budget di Starwood Venezia non deve essere approvato solo da Starwood, ma anche dai proprietari che hanno affidato loro la gestione dell'attività. Questo complica il lavoro dei responsabili di Starwood, i quali devono rispondere a più soggetti con magari obiettivi differenti. Molto importante in queste discussioni è dimostrare di essere preparati, di avere studiato attentamente il mercato, di essere consapevoli di quello che hanno programmato, di essere in grado di poter risolvere qualunque problema possa nascere durante l'anno. Per essere in grado di fare tutto ciò, i responsabili dell'area Venezia collaborano molto fra di loro, in questo modo cercano di anticipare le domande dei proprietari e anche della divisione di Starwood. Come confermato da Antonello de Medici, area manager Venezia di Starwood:

"Noi partecipiamo tutti insieme nel senso che lavoriamo veramente a livello di team, è un lavoro di team in cui ognuno sviluppa la sua parte poi ci confrontiamo spessissimo insieme perché dalla dinamica anche, della preparazione, dell'analisi con ottimi versi vengono fuori tutte le domande che noi dobbiamo anticipare, cioè il vero senso di fare le cose insieme sta nel fatto che noi dobbiamo anticipare le domande da parte del nostro corporate e dei nostri owner, quindi se noi non facciamo un lavoro di preparazione corretto prima facciamo fatica. Se ognuno lo prepara da solo, lo presenta, facciamo difficoltà".

Infatti il budget è una previsione del futuro, nessuno è in grado di avere la certezza che quanto previsto si verifichi, per cui è molto importante essere uniti per affrontare le difficoltà, seguire una logica e in base a questa logica affrontare tutte le decisioni che si devono prendere durante l'anno. In altri termini, solo comunicando fra loro nelle discussioni di budget, i responsabili delle varie funzioni si assicurano di seguire una logica comune e si preparano ad affrontare la divisione ed i proprietari, ovvero a difendere le loro assunzioni nel modo migliore possibile. È molto importante essere sicuri dei numeri proposti ed essere pronti a giustificarli in quanto spesso i proprietari discutono molto il budget e puntano al rialzo dei ricavi ed eventualmente ad un abbassamento dei costi. Di conseguenza diventa fondamentale anche avere la capacità di spostare le discussioni di budget dai singoli dati alla logica generale sottointesa in esso, infatti i numeri visti in modo isolato possono essere discussi all'infinito, mentre la logica sottostante può essere condivisa e capita molto più facilmente.

La partecipazione per controllare il mercato

In teoria l'intensità del mercato può essere controllata attraverso la partecipazione. In questo caso l'intensità del mercato non dipende molto dalla presenza di forti *competitors*, dalla riduzione dei prezzi per obsolescenza, dalle normative di regolazione dei prodotti o dal cambiamento delle tecnologie, ma da fattori di natura esterna che influenzano direttamente la domanda. Anche se l'intensità dipende da fattori differenti rispetto ad altri settori la partecipazione può lo stesso aiutare a superare le difficoltà che si creano in questo tipo di mercati. In particolare è proprio attraverso la partecipazione che i dirigenti dell'area Venezia risolvono le crisi che spesso per eventi di natura esterna e globale influenzano il settore turistico. Infatti quando nascono delle crisi internazionali, il settore turistico ne è fortemente influenzato. Se sono crisi economiche, le persone non hanno le finanze per andare in vacanze

e Venezia è una città dove ci si reca soprattutto per questo motivo e raramente per motivi di lavoro. In più bisogna comunque tenere conto che gli alberghi di Starwood sono alberghi del settore del lusso e generalmente gli effetti della crisi economica si risentono meno in questo settore. Mentre se le crisi sono legate a eventi di natura terroristica, il settore è ancora più colpito poiché le persone non si sentono sicure a viaggiare.
La dinamicità del settore è anche confermata dalla volatilità dei prezzi, i quali possono essere facilmente cambiati in base alla competizione, alla domanda, alle cancellazioni. Per queste ragioni è molto importante che tutte le persone vengano coinvolte, infatti se si prevede una grossa variazione rispetto ai ricavi previsti, tutte le altre funzioni si devono adeguare di conseguenza. Precisamente se i ricavi sono inferiori a quelli previsti, i costi devono diminuire e magari la funzione del marketing deve creare delle iniziative per aumentare le prenotazioni. Tutto questo è molto più semplice da attuare se tutte le funzioni collaborano fra loro già nel processo di budget poiché così non sono costretti ogni volta a spiegare tutto dall'inizio, ma i dirigenti arrivano già conoscendo gli obiettivi e si possono concentrare nella risoluzione delle situazioni che si sono verificate.

La struttura, lo stile direzionale e la visione aziendale

La struttura di Starwood è coerente con il tema della partecipazione. Infatti lo stile direzionale è molto decentrato, i responsabili dell'area Venezia sono fortemente responsabilizzati rispetto al budget che si sono auto imposti. Per quanto essi rappresentino una piccola parte di Starwood hanno la responsabilità di gestire autonomamente l'albergo, l'unica intromissione da parte della sede centrale avviene in sede di approvazione del budget, ma durante il resto dell'esercizio, essi sono liberi di prendere delle decisioni, come variare i prezzi a seconda delle condizioni di mercato. Ovviamente le decisioni prese devono essere coerenti con le *assumption* e gli obiettivi aziendali, altrimenti l'anno successivo in sede di budget si vedranno gli effetti delle decisioni sbagliate. In generale, se si segue una logica già approvata e si giustificano attentamente le cause del mancato raggiungimento dei risultati previsti e delle variazioni applicate in corso d'opera, non si dovrebbe andare incontro a grossi problemi in quanto è il settore stesso in cui opera ad essere molto variabile e di conseguenza anche il suo budget. In questa catena si evidenzia una forte delega al team dell'area Venezia da parte di Starwood che, in pratica, controlla solo il loro operato e lo approva. Questa fase di controllo è sicuramente utile ai responsabili dell'area Venezia che, in questo modo avendo già discusso

internamente il loro budget, si sentiranno sicuramente più sicuri nel momento in cui lo dovranno presentare alle proprietà.
La forte responsabilizzazione nella determinazione del budget nasce anche dal fatto che l'area Venezia ha una visione sufficientemente ampia per poter essere coinvolta e per poter decidere autonomamente i propri obiettivi. Infatti la divisione ha una visione troppo ampia e non potrebbe mai andare a definire precisamente il budget di ogni singolo hotel e resort e i relativi obiettivi di ogni singola funzione. In questo tipo di struttura è necessario che i dipendenti siano responsabilizzati proprio per poter garantire un servizio di gestione adeguato ai proprietari che affidano loro la gestione.

La partecipazione e le competenze

Nel processo di budget dell'area Venezia non sono coinvolti solo i dirigenti, ma ogni responsabile di una parte del budget coinvolge il proprio team, in quanto il lavoro per arrivare a determinare il budget è molto complicato ed è impossibile che un dirigente riesca a portarlo a termine da solo. La testimonianza della dottoressa Silvia Cantarella conferma tutto ciò:

> *"I miei collaboratori sono intercambiabili, e sanno portare avanti il lavoro anche senza di me. All'interno del mio team io suddivido i task, ovviamente non tutti sanno tutto ma perché se ci mettiamo in quattro a fare il budget nessuno fa il resto del lavoro. In pratica facciamo tutte le strategie assieme e loro mi aiutano a preparare tutto il materiale necessario per la redazione del budget. Io sono la persona che va direttamente a discutere, che definisce la strategia e quant'altro però ho un team che mi supporta e non potrei fare tutto da sola, è impossibile. Solitamente l'ultima decisione la prendo io perché sono io responsabile per la mia funzione".*

Da questa testimonianza si evidenzia anche come le competenze per poter partecipare al budget sono diffuse all'interno della struttura di Starwood, infatti i collaboratori per quanto non partecipino direttamente ad alcune discussioni di budget sono comunque molto coinvolti nella progettazione del budget della funzione. Probabilmente ciò potrebbe dipendere dal settore a cui appartiene Starwood, infatti Starwood è una società di management e non un'aziende produttiva, la maggioranza dei suoi dipendenti svolge un lavoro amministrativo-gestionale poiché non c'è un vero e proprio ciclo di produzione da portare a termine. Per i marchi di sua proprietà, fra i dipendenti Starwood troviamo anche il personale dell'albergo

che ovviamente non viene direttamente coinvolto nel processo di budget, ma solo alcuni responsabili. Mentre per gli Hotel dati in gestione a Starwood il personale dell'albergo è dipendente dell'albergo, della proprietà e non di Starwood.

Budget emphasis e la partecipazione

Ritornando alla teoria, in particolare alla *budget emphasis* ovvero allo stile di valutazione. Nel caso dell'area Venezia, il budget è uno strumento di valutazione del management a tutti gli effetti. I manager attraverso l'accuratezza delle loro previsioni di budget dimostrano la loro bravura nel gestire gli alberghi. Più le loro previsioni sono accurate, più sono in grado di gestire gli imprevisti rispetto al budget, migliore sarà la valutazione del loro operato. A differenza della maggior parte delle società, i dirigenti dell'area Venezia non devono dimostrare la loro bravura solo alla società Starwood, ma anche ai proprietari che affidano a Starwood la gestione dell'albergo. Infatti quando assistono alla presentazione del budget i proprietari sono consapevoli di essere davanti a delle previsioni, e di conseguenza sanno che molto probabilmente la realtà non sarà esattamente come prevista, ma che si potrebbe verificare qualche leggera o forte variazione a seconda delle circostanze. Pertanto i proprietari approfittano del momento della presentazione del budget per valutare il team a cui hanno affidato il loro albergo, cioè per verificare:

> *"Se il team è preparato, conosce il suo prodotto, il suo mercato, sa gestire le difficoltà, è coeso, è anche abbastanza creativo in termini di soluzioni e disponibile anche ad accettare degli stimoli per superare determinate situazioni di difficoltà"(Antonello de Medici, area manager Venezia di Starwood).*

Questa testimonianza dimostra che i dirigenti, i quali si occupano della presentazione del budget, si sentono fortemente valutati rispetto ad esso, proprio per questo sono maggior mente portati a condividere informazioni, a partecipare al processo di budget e a dare il loro massimo contributo.

La motivazione e l'attitudine al proprio lavoro

L'importanza del budget in sede di valutazione influenza molto la motivazione dei manager e la loro attitudine al lavoro. Infatti essendo il processo di budget uno dei punti fondamentali, i

dipendenti di Starwood dedicano molto tempo alla sua realizzazione, per cui la loro attitudine al lavoro è strettamente collegata alla loro attitudine al budget. Dall'altro lato essendo molto importante, i manager sono molto motivati a portare a termine le decisioni nel migliore dei modi oltre che molto motivati a raggiungere gli obiettivi che essi stessi si sono imposti. La partecipazione al budget permette di indirizzare la loro motivazione e le loro attitudini verso gli obiettivi aziendali. In più il budget, pur essendo frutto di molte negoziazioni, non viene imposto, ma attraverso la partecipazione alle discussioni, ognuno viene coinvolto nel budget ed ognuno arriva a determinare di conseguenza i propri obiettivi. In questo modo un manager nel momento in cui la previsione di budget rispetterà le aspettative si sentirà molto soddisfatto di se stesso. Inoltre se il dirigente condivide questo momento positivo con tutto il team riconoscendo il loro aiuto e i loro meriti, allora tutto il team sarà soddisfatto del proprio lavoro, poiché tutti i suoi membri hanno contributo all'ottimo risultato.

La partecipazione e budgetary slack

Secondo diversi studi empirici la partecipazione favorisce la creazione di *budgetary slack*. In questo caso si evidenzia come la creazione di *budgetary slack* sia una diretta conseguenza del budget, infatti avere un'esatta previsione di quanto accade in futuro è impossibile, in quanto possono verificarsi degli eventi imprevisti e tutto può cambiare.

> *"Questo è un business che ha una volatilità altissima, basta un periodo di crisi internazionale e cambia completamente il business, quindi noi possiamo fare tutti i budget del mondo ma poi arriva Parigi, la Turchia e il jet russo e ti cambia la vita"(Antonello de Medici, area manager Venezia di Starwood).*

Di conseguenza il *budgetary slack* non viene creato appositamente, ma si possono verificare dei cambiamenti nel caso in cui cambino le condizioni. In più l'area Venezia discute il budget anche direttamente con la proprietà che molto difficilmente approverà un budget finale non sfidante, ma nella realtà gli *owner representative* si aspettano sempre un budget superiore all'anno precedente. Se secondo alcune previsioni non si riesce a garantire un budget maggiore rispetto all'anno precedente, il team deve essere pronto a difendere la sua proposta ancora di più e per fare questo la partecipazione al processo di budget è un elemento importante per essere pronti a questa discussione.

La diffusione delle informazioni

Per quanto il processo di budget di Starwood area Venezia sia partecipato, le informazioni contenute in esso sono confidenziali e limitate solo a certi livelli della catena gerarchica. Queste decisioni deriva dalla necessità di proteggere le informazioni più critiche, poiché anche se Starwood non ha un formule segrete da difendere, comunque nel budget sono contenute delle informazioni confidenziali che se usate da un concorrente potrebbero diventare un vantaggio. Oltre a creare possibili vantaggi ai concorrenti determinate informazioni se diffuse possono creare dei conflitti interni inutili. Tutto questo però non comporta automaticamente una non condivisione delle logiche dietro le informazioni, poichè questo è l'unico modo per andare nella stessa direzione, per prendere delle decisioni coerenti e sapere dove si vuole arrivare. Nella pratica è impossibile condividere le informazioni con tutti:

> *"Ma le decisioni e l'effetto sui numeri vanno condivisi, perché se io non li condivido non coinvolgo le strutture verso lo stesso obiettivo, cioè se io voglio che le persone vadano verso una certa direzione devo condividere le logiche. Poi non è detto che condivido il dettaglio del micro costo o il budget. Il budget ha anche dei dati sensibili perché, ad esempio tutti gli stipendi compongono un costo di budget,ma non è che condivido il costo dello stipendio, ma dico il costo medio delle tue risorse è questo. Se ne prendi troppe fatti il calcolo e vedi quant'è, cioè non è che devo dire quale è lo stipendio di alfa o di beta, ma ti dico che normalmente assumere persone ha questo tipo di costo per cui se non è giustificato da ragioni che devono essere coerenti con il ciclo dei volumi e dei ricavi di cosa parliamo? Perché noi dobbiamo avere una logica sostenibile" (Antonello de Medici, area manager Venezia di Starwood).*

Di conseguenza il livello di partecipazione richiesto, in questo caso specifico, si limita principalmente al processo di budget per evitare di distogliere l'attenzione delle varie funzioni dai loro obiettivi, magari, condividendo informazioni non strettamente attinenti che comportano inutili conflitti. Comunque, se si dovesse verificare la necessità, parti di budget possono essere discusse anche dopo l'approvazione durante apposite riunioni dal management di Starwood.

In sintesi

In questo caso la partecipazione è possibile, in particolare, grazie alla struttura organizzativa, ad uno stile direzionale. Infatti le aree di Starwood sono fortemente responsabilizzate rispetto al budget, ciò è possibile poiché il budget per ogni singola area ha veramente un ruolo molto importante che li porta a voler collaborare fra loro per poter arrivare a determinare un budget il più corretto e preciso possibile. In più la natura delle informazioni inserite nel budget di Starwood non sono così critiche da indurre l'azienda a temere un fenomeno di spionaggio industriale, ma la natura dei prodotti che offre e il settore stesso a cui appartiene, permette alla compagnia di poter coinvolgere i suoi dipendenti nel processo di budget.

CAPITOLO 9: I RUOLI DEL BUDGET

Il budget è uno strumento del controllo di gestione che può aiutare un'azienda in vari modi. A seconda di come viene utilizzato da un'impresa, dal livello di partecipazione, dal mercato, dalle necessità organizzative e dalle politiche aziendali può assumere un ruolo differente durante la sua formazione e il suo utilizzo.

9.1 Il caso Fidia farmaceutici

Nel caso di Fidia il budget è utilizzato solo dal vertice aziendale in diversi modi per gestire l'impresa in modo ottimale. Infatti, come visto e motivato nel capitolo precedente, al processo di budget partecipano solo i direttori e i responsabili di reparto, ma non viene coinvolta la maggior parte della struttura.

Il budget come strumento di programmazione

Il budget per Fidia è in primo luogo uno strumento di programmazione. Infatti inizialmente il budget serve per prendere le decisioni riguardanti la produzione dei farmaci e i campioni per l'anno successivo. In un'azienda produttiva come Fidia questa fase è fondamentale affinché l'azienda sia in grado di produrre quanto richiesto dal mercato nel modo migliore possibile. In più proprio in questa fase si può arrivare ad ottimizzare la produzione, ovvero a decidere quanto produrre nel modo più efficace ed efficiente possibile. Infatti in fase di decisione del budget Fidia programma la propria produzione e le risorse umane necessarie in modo da avere un processo produttivo efficiente. Dall'altro lato in fase di programmazione del budget si prevedono i ricavi e i campioni necessari per fini promozionali per l'anno successivo, così facendo Fidia si assicura di essere efficace, ovvero di produrre quanto richiesto dal mercato, poiché è inutile produrre beni che non si riesce a vendere. Le decisioni sulla produzione e quelle sui ricavi sono una la conseguenza dell'altra. Infatti la produzione non è decisa separatamente in base alla capacità degli impianti, ma in base ai ricavi futuri, arrivando così a bilanciare efficacia ed efficienza, che secondo il modello del bilanciamento è il modo migliore per indirizzare l'azienda verso obiettivi aziendali. Di conseguenza un primo bilanciamento fra efficacia ed efficienza avviene durante la fase di programmazione. Oltre a

dare la possibilità a Fidia di programmare la produzione, il budget le permette di programmare le linee strategiche per gli anni successivi.
In più, siccome Fidia non si limita a produrre i propri prodotti, ma si occupa anche della fase di commercializzazione deve prevedere il numero di prodotti che si venderà l'anno successivo anche per predisporre tutta la catena distributiva fino al consumatore finale. Fidia vende i propri prodotti all'interno delle farmacie che, ovviamente, non sono di sua proprietà, ma deve provvedere a creare una rete distributiva che venda le quantità di prodotti previsti dal budget. Ad esempio, la rete di retail iniziata nel 2015, Fidia farmacia, per essere efficace deve avere a disposizione le risorse necessarie, solitamente queste risorse sono decise in fase di budget. Pertanto il budget è uno strumento di programmazione molto importante anche per stabilire le attività della fase di commercializzazione.
Se l'azienda decide di intraprendere nuovi progetti, questi progetti possono non essere inseriti nel budget poiché non appartengono all'attività ordinaria dell'impresa, ma per ogni progetto viene predisposto un budget che permetta di valutare la profittabilità del progetto stesso. Ciò vuol dire che, anche per questi progetti, vengono determinati i costi e i ricavi previsti ed in più si verifica se questi progetti sono sostenibili grazie alle risorse a disposizione dell'azienda. In questo modo Fidia valuta e programma parallelamente sia le sue attività ordinarie, sia di quelle straordinarie potendo così permettere all'azienda di crescere, ma senza incorrere in investimenti troppo rischiosi, che se non portati a termine, potrebbero portare l'azienda ad avere dei momenti di crisi, dei momenti negativi. Nel caso in cui i progetti abbiano successo essi possono essere inseriti fra le attività ordinarie del impresa e quindi non è più necessario un budget apposito, ma vengono inseriti nel budget dell'impresa stessa.
In generale l'attività di programmazione del budget coinvolge perciò tutte le attività aziendali, sia che essere appartengano alla gestione ordinaria, sia alla gestione straordinaria, in entrambi i casi è predisposto un budget.

Il budget come strumento di gestione aziendale

Dopo che il budget viene approvato, il suo compito non è finito, ma viene utilizzato per gestire il processo produttivo e commerciale durante tutto l'anno per cui è stato previsto. Precisamente dopo l'approvazione il budget viene inserito nel sistema Erp, grazie a questo sistema, Fidia riesce ad iniziare l'attività del controllo di gestione, ossia autorizza le richieste di risorse da parte dei centri di costo. Nella pratica il sistema di controllo verifica che ogni richiesta da parte di ogni centro sia coerente con quello che si sta facendo e con quanto

previsto nel budget. Infatti il budget serve proprio per indirizzare la gestione aziendale verso gli obiettivi previsti ed aiuta i responsabili a prendere le decisioni gestionali necessarie. Precisamente in questa fase:

> *"Si comincia a dare corpo a quello che si è pensato. Effettuiamo un controllo, praticamente il flusso è questo, abbiamo il ciclo attivo che procede con fatturazioni ecc che quindi ci permette il confronto fra quello che è stato previsto per le vendite con quello che effettivamente succede. Il ciclo passivo è diviso in due grandi filoni, la parte gestita dagli acquisti e sono acquisti per il materiale per la produzione più tutti gli "acquisti tecnici", il responsabile del centro di costo da una richiesta d'acquisto che teoricamente deve essere coerente con quanto avevano richiesta. Questa richiesta d'acquisto a sistema viene controllata attraverso l'ufficio del controllo di gestione che deve controllare se è coerente con il budget in termini quantitativi-via euro. A questo punto,se c'è coerenza, passa agli acquisti che procede con l'emissione dell'ordine che impegna l'azienda e impegna il budget" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

Di conseguenza, se il budget è coerente con l'*actua*l, non ci sono problemi e si procede al passo successivo, mentre se quanto pensato a settembre a gennaio non è più valido, bisogna procedere in modo differente. Se ad esempio:

> *"Dovevo spendere 100 per fare questa cosa, questa cosa è venuta meno non c'è più, quei 100 li devo usare per un'altra cosa, tutto ciò è abbastanza tranquillo e la cosa va avanti normalmente" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

Se si verifica questa ipotesi si può facilmente decidere di cambiare la destinazione delle risorse previste per cessazione della richiesta. Al contrario se:

> *"I 100 che ho previsto mi servono ma non mi bastano e devo riceve un extra budget, c'è un processo di richiesta di extra budget che normalmente viene valutato sulla base di che cosa? O su un costo che necessariamente devo fare perché è cambiata una normativa, lì non c'è niente da fare si fa" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

Di conseguenza ottenere un extra budget è molto complicato, ma se la richiesta dipende dall'entrata in vigore di nuove normative, l'azienda non ha scelta, deve applicare quanto richiesto dalla legge. Nel caso in cui la richiesta di un extra budget dipenda da nuove esigenza che si sono create durante lo sviluppo di un nuovo prodotto, prima di approvare la richiesta il reparto di controllo di gestione effettua una valutazione in termini di costi e ricavi sul progetto quindi una valutazione sul ROI del progetto. Nella pratica si può verificare che un progetto porti un profitto adeguato anche se è sopraggiunto un costo aggiuntivo. Difatti le variazioni di budget non avvengono solo sulla parte dei costi, ma anche i ricavi possono variare, anzi le variazioni positive sono sempre ben accette. Invece, per proteggersi delle variazioni di negative, ovvero per assicurarsi di avere un profitto anche nel caso si verifichino, il budget approvato non è disponibile tutto dall'inizio, ma ha un *contingency* del 30%, che vuol dire:

> *"Io ti ho approvato 100, tu non puoi spendere a gennaio o impegnare a gennaio 100 ma 70 al massimo, perché tutto può succedere nella prima riga di conto economico e io cosi ho la possibilità di garantire sempre un risultato previsto attraverso la riduzione o la riallocazione dei costi a maggiore efficienza, quindi è una parte di budget costi che viene congelato per far fronte alle variazioni di mercato o alle variazioni di altro genere che nel corso di un anno posso intervenire nell'ambito della gestione" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

In questo modo l'azienda limita l'accesso alle risorse previste nel budget per il primo semestre dell'anno per coprirsi da possibili variazioni dei ricavi ed applica una logica secondo cui:

> *"I ricavi si fermano da soli, i costi quando sono partiti sono in discesa e non li fermi più" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).*

Il budget come strumento di controllo

Un altro ruolo che il budget assume, in questo caso, è un ruolo di controllo. Infatti il budget per Fidia è un vero obiettivo da raggiungere e a fine anno si arriva a fare la classica verifica degli scostamenti. Precisamente si confrontano gli obiettivi con i risultati, ossia quanto previsto del budget, gli stardard, e l'effettivo, l'actual. In altre parole:

"A fine anno, con la chiusura fiscale, coincide con la chiusura gestionale quindi la verifica degli scostamenti ovvero una verifica quantitativa molto semplice, 10 -5, ma quel meno 5 o più 5 è la parte più importante per un'azienda, la verifica qualitativa, perché abbiamo fatto +5 o-5 quindi motivazioni di mercato, la variazione del mix prodotto, piuttosto che una marginalità non raggiunta per deficit produttivi ovvero le varie motivazioni che potrebbero aver creato un upside o down side"(Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).

Come si evince le motivazioni che hanno portato a degli scostamenti sono molto importanti, soprattutto per vedere come muoversi in futuro, ovvero come fissare gli obiettivi per l'anno successivo e come prendere decisioni migliori per l'anno successivo. Nella pratica quando si verifica il raggiungimento degli obiettivi:

"Si parte dalla prima riga di conto economico, i ricavi, nel momento in cui ci sono delle differenze a ribasso delle vendite, si fa una verifica intanto dei piani di marketing piuttosto che delle attività degli uomini sul campo piuttosto che nella parte produttiva dove si ricercano maggiori efficienze produttive che sicuramente aumentano la marginalità" "(Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo)

Pertanto le vendite possono essere anche inferiori rispetto a quanto previsto, ma se si riesce a controllare meglio i costi rispetto alle previsioni l'ebitda può rimanere invariato. Ovviamente se si acquistano delle materie prime ad un prezzo più basso del previsto, ad esempio, bisogna controllare la qualità dei prodotti acquistati, poiché alla fine del processo produttivo bisogna produrre un farmaco che rispetti tutte le norme previste dalla legge. Per ogni acquisto, ad esempio bisogna fare un confronto rispetto a quanto preventivato nel budget:

"Quindi questa verifica è una verifica che non è a fine anno ma è una verifica continua, sicuramente nei quarter, ma mese su mese già si capisce. Infatti all'interno dell'azienda abbiamo una reportistica mensile, dei flash di conto economico che arrivano appunto all'ebit e un trimestrale dove all'economico mettiamo anche il patrimoniale per vedere come si muovono, working capital, crediti, debiti e tutte queste cose" (Cinzia Bacco, direttore amministrazione finanza e controllo).

Questa reportistica mensile oltre ad essere utile per fine gestionali, serve anche per anticipare in parte il controllo che avviene a fine anno.

In conclusione, un'azienda con un processo produttivo complicato e delle dimensioni di Fidia, il budget è lo strumento principale che riassume l'attività di controllo dell'impresa. L'attività di controllo, anche se concentrata soprattutto nel vertice aziendale, è molto importante per poter indirizzare tutta l'impresa verso gli obiettivi aziendali e per verificare che l'impresa stia veramente andando nella direzione prevista.

Il budget come strumento di coordinamento

Il budget per sua natura permette di coordinare fra loro le varie aree aziendali. Nel caso di Fidia il budget è uno strumento limitato all'utilizzo da parte del vertice aziendale, di conseguenza essendo limitato il suo utilizzo è limitata anche la sua funzione di coordinamento. Infatti durante il processo di budget vengono coinvolti solo i direttori e responsabili di reparto, pertanto il budget è a disposizione solo di questi soggetti. Ciò significa che il budget coordina le aree a livello macro, ovvero solo al vertice, ma il suo ruolo di coordinamento non è traslato su tutta la catena gerarchica. Per coordinarsi internamente, in questo caso, non si usa direttamente il budget, ma gli obiettivi vengono trasmessi dall'alto verso il basso in modo che ogni persona sia a conoscenza solo dei propri obiettivi e di quelli dei suoi sottoposti. In questo modo si evita la diffusione di informazioni critiche e si coordinano le varie aree aziendali in base alle informazioni dell'alta dirigenza, ma non si coordinano le informazioni dal basso verso l'alto, poiché si ritiene che siano le decisioni prese dal vertice aziendale ad avere effetti maggiori rispetto a quelle provenienti dal basso.

In sintesi

In questo caso è uno strumento di coordinamento del vertice aziendale che permette loro di programmare l'attività per l'anno successivo in modo efficace ed efficiente, indirizza le gestione aziendale durante l'anno e infine permette di verificare se durante l'anno si sono raggiunti i risultati previsti.

9.2 Il caso Starwood

Grazie alla partecipazione in un'azienda come Starwood il budget assume molti ruoli a seconda del modo in cui viene utilizzato e a seconda del soggetto che lo utilizza, in questo caso se utilizzato da Starwood o dai proprietari degli hotel.

Il budget come strumento di programmazione

Il budget nel caso di Starwood serve per programmare tutte le attività da svolgere l'anno successivo. Attraverso il budget, i manager di Starwood cercano di prevedere cosa accadrà nel futuro e come regolarsi in caso che si verifichino degli eventi di natura straordinaria che potrebbero influire nel settore turistico. In questa fase avviene il bilanciamento fra efficacia ed efficienza, i ricavi rappresentano gli obiettivi da raggiungere, mentre la corretta combinazione di costi porta a creare una struttura efficiente. I ricavi previsti devono permettere di sostenere i costi, infatti è inutile prevedere dei costi che portino a massimizzare l'efficienza della struttura, se questi costi non sono giustificati dai ricavi. Per evitare che ciò accada quando si inizia a programmare l'attività futura si parte dai ricavi e solo in seguito la discussione si sposta sui costi. In questo modo Starwood si concentra prima nel definire i propri obiettivi di efficacia, poi quelli di efficienza, attraverso delle discussioni sul budget allinea costi e ricavi per fare in modo che i propri obiettivi rispettino sia le condizioni di efficacia che di efficienza. Il budget definisce gli obiettivi di breve periodo, gli obiettivi annuali, in parallelo al budget Starwood sviluppa un *capital plan*, un piano di investimenti strutturali per migliorare il prodotto. Nel caso che il *capital plan* prevede degli investimenti consistenti durante l'anno, il budget deve tenerne conto in quanto il prodotto che offre risente magari di questi investimenti, ad esempio:

> *"Ci sono anni in cui il budget deve tenere conto che ho dei lavori, e dei lavori complessi magari quindi ho camere fuori servizio, meno inventario, disturbo clienti, alcuni gruppi non li possono contenere perché non ho sufficienti spazi e così via" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

In Hotel e Resort di lusso, come quelli gestiti da Starwood, questo tipo di investimenti è necessario per mantenere il livello del prodotto offerto ed evitare di offrirne uno al di sotto degli standard previsti dal mercato. Ciò significa che, magari durante questo tipo di investimenti, si può prevedere un budget inferiore, ma negli anni successivi bisogna arrivare a recuperare l'investimento proponendo un budget più sfidante. Ad esempio, se attraverso dei

lavori si creano nuove suite il budget deve tenerne conto, difatti generalmente i prezzi per questa tipologia di camera sono più elevati, di conseguenza anche i ricavi previsti saranno maggiori.
Valutando parallelamente il budget e il *capital plan*, Starwood cerca di bilanciare, oltre ad efficacia ed efficienza, anche il breve e il lungo periodo per arrivare alla fine dell'anno ad avere un profitto.
In questa fase è molto importante vedere i risultati dell'anno precedente, in particolare analizzare la stagionalità del mercato. Infatti il settore turistico risente di una forte stagionalità, di conseguenza bisogna vedere ciò che è accaduto in un determinato mese e riportarlo nello stesso mese dell'anno successivo. In più sull'area Venezia influisce molto la presenza di eventi di natura artistica come la Biennale, infatti ogni anno di Biennale i ricavi sono maggiori, per cui è molto importante tenerne conto in fase di programmazione.

Il budget come strumento di delega

Nel momento in cui il budget viene approvato dalle proprietà, Starwood può iniziare a gestire l'albergo secondo quanto previsto nel budget stesso. Di conseguenza, solo con l'approvazione del budget, Starwood ha la possibilità di iniziare il proprio lavoro. Infatti:

> *"Il budget approvato significa tecnicamente che grazie ad esso io posso, con le deleghe che ho, gestire l'albergo e spendere. Perché altrimenti con un budget non approvato dovrei chiedere alla proprietà ogni volta posso? Posso? Perché il budget è fondamentale per dire all'interno di quello che ti ho approvato tu sei responsabile della gestione e dei numeri, quindi questo è fondamentale altrimenti dovrei ogni volta valutare caso per caso se posso prendere una decisione o no" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

In questo senso, l'approvazione del budget comporta anche l'assunzione di un vero e proprio obbligo giuridico. Difatti solo da questo momento il manager ottiene la delega che gli permette di gestire l'hotel o il resort senza dover ogni volta richiedere il parere alla proprietà riguardo ad ogni singola decisione da prendere, ma può agire in un modo più fluido e tempestivo senza dover ogni volta fare riferimento alla proprietà. In altre parole il budget legittima Starwood ad agire per conto della proprietà, ossia a gestire l'albergo.

Il budget come strumento di gestione

Il budget è l'obiettivo da raggiungere, infatti, durante la gestione degli hotel, i manager devono muoversi in modo da riuscire a realizzare i numeri previsti nel budget, a gestire l'azienda secondo gli obiettivi di budget. In questo senso il budget orienta i manager durante la gestione annuale dell'attività.

In un settore variabile come quello turistico, in cui eventi di natura esterna possono influire molto sui risultati economici, al di là del budget, diventa fondamentale prevedere cosa avviene in un futuro. Nella pratica le discussioni di budget, per programmare ciò che avverrà l'anno successivo, iniziano a settembre e si concludono a novembre. Durante tutto questo tempo possono avvenire degli eventi che cambiano anche drasticamente le previsioni. Di conseguenza durante l'anno:

> *"Il budget in ogni caso non cambia, ma resta sempre tale quello che cambia è la nostra previsione-forecast, ovvero noi ogni mese andiamo a ritrattare le nostre assumption in base agli andamenti di mercato. Parto io con la parte ricavi e ogni mese vado a dare a Starwoods e ai proprietari una stima dell'andamento per i prossimi 3 mesi o dei prossimi 12 mesi in base a come stanno andando le cose. Quindi io mi accorgo che la domanda mi sta entrando molto forte e ho la possibilità di fare molto meglio di quello che avevo previsto nel budget, quindi vado a dare sia ai miei proprietari che a Starwoods un forecast che il 20% in più del budget giustificato da questi motivi, oppure posso dare un forecast più basso rispetto al budget perché ho avuto una cancellazione di un business particolare" (Silvia Canterella, revenue director area Venezia).*

In altre parole il *forecast* è l'aggiustamento rispetto agli andamenti in *short term* della domanda, ed è inserito in una colonna aggiuntiva del conto economico in modo che di fianco ad ogni voce del budget si veda la rispettiva previsione. In particolare queste previsioni sono molto utili anche per determinare i prezzi, infatti in un questo settore essi variano in continuazione a seconda della domanda, delle condizioni del mercato e dell'economia globale. Grazie a queste previsioni la responsabile del *revenue* può cambiare i prezzi, ovvero alzarli o abbassarli, in modo da ottimizzare i ricavi. Precisamente se la domanda è alta e il mercato è favorevole, i prezzi salgono, mentre in condizioni opposte, i prezzi scendono per poter catturare più clienti. Tutto questo è possibile proprio per la natura stessa del settore alberghiero, infatti negli ultimi anni non si tende più a diffondere cataloghi in cui sono scritti i

prezzi, ma la prenotazione delle camere viene effettuata attraverso il Web. Di conseguenza la responsabile del *revenue*, la quale ha accesso a tutti i sistemi in cui sono inseriti gli hotel gestiti da Starwood, può cambiare tutti i prezzi molto velocemente inserendo semplicemente il nuovo prezzo in un sistema, che poi provvederà a cambiarlo in tutti gli altri. Queste previsioni, oltre ad ottimizzare i ricavi durante l'anno, permettono anche di controllare i costi. Difatti i *forecast* sono utili anche per prendere decisioni operative, ad esempio:

> *"Se io per fare le camere ho bisogno di 10 persone, ma avevo stimato 100 camere e invece di camere me ne entrano 150 con le stesse 10 persone non do servizio. Quindi se non mi baso sul forecast non riesco a proiettare l'attività in termini di volumi operativi e devo aumentare l'organico con tratti diversi che mi aiutano nel picco di lavoro. Se invece succede il contrario, avevo stimato 100 camere ma me ne entrano 50, se io ho 10 persone ho un problema perché le 10 persone sono un costo che non riesco a recuperare, allora lì devo capire: se ho un po' di flessibilità le mando in ferie, faccio delle operazioni diverse, cioè devo riuscire a capire se è un mese solo che ho il problema o se mi va avanti, perché se mi va avanti magari le stesse persone le spalmo in maniera diversa" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

Attraverso il *forecast* e il budget, perciò, i responsabili dell'area Venezia prendono tutte le decisioni in corso d'anno relativamente alla gestione dell'attività alberghiera, poiché se i ricavi non permettono di sostenere i costi, bisogna trovare la via per ridurrli in modo tale da poter comunque portare a casa il profitto. Al di là delle scelte sulla gestione:

> *"In pratica il nostro obiettivo rimane il budget ma noi dobbiamo capire come si muove la realtà perché il forecast è importante perché devo sapere quanto proietto veramente" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

Oltre al *forecast*, durante l'anno i manager di Starwood, per prendere delle decisioni sull'operatività dell'impresa, valutano come è andato il mese concluso rispetto al totale di budget previsto per tutto l'anno ed anche quale è stato l'andamento dall'inizio dell'anno fino alla fine del mese sempre rispetto al budget totale, quest'ultimo indicatore è denominato *here to date*. In base al risultato di questi indicatori, l'amministrazione si muove di conseguenza. Ad esempio:

"Aprile here to date è gennaio febbraio marzo aprile cumulato, quindi in questo senso io so che da gennaio ad aprile ho prodotto tot ricavi e tot costi rispetto alla proiezione di budget da gennaio ad aprile sono +2%, va beh significa che sto gestendo le cose in linea. Se sono -20% ho un problema ed è meglio che mi fermo un attimo e dico time out che succede? I ricavi non ci sono c'è la crisi..ok ma non possiamo mantenere i costi, dobbiamo trovare una soluzione" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).

Il budget come strumento di controllo

Nel caso Starwood il budget assume un ruolo di controllo, infatti le previsioni sono utilizzate per prendere delle decisioni operative sulla gestione aziendale, mentre il budget rimane il parametro obiettivo che l'azienda deve raggiungere. Nella pratica, per quanto riguarda i ricavi:

"Ad esempio io ho chiuso adesso il mese di settembre, quello che chiamo actual è la mia chiusura, ho dato un budget di 200, ho fatto 250 che l'actual-effettivo, in questo caso io devo giustificare sempre. Andiamo a giustificare rispetto al budget, rispetto all'anno precedente, al mese precedente, al periodo che per te è rilevante in termini di riferimento, noi solitamente guardiamo lo stesso mese dell'anno scorso perché essendo un azienda basata sugli andamenti, sulla stagionalità ha senso così, e anche rispetto al forecast perché comunque noi siamo a dare un forecast attendibile per cui se io avevo un budget a settembre di 200, avevo detto ad agosto che avrei chiuso a 400 (forecast, avevo raddoppiato perché la domanda andava molto bene e pensavamo di raggiungere quegli obbietti), ma poi chiudo con 250 io devo andare a giustificare perché prima dico di fare 400 e poi faccio 250 che anche se era sopra budget di 50 comunque avevo dato delle aspettative a tutti che vanno giustificati. Tutto deve essere assolutamente giustificato su tutti gli indici. Il budget rimane comunque sempre il metro di valutazione della tua performance" (Silvia Canterella, revenue director area Venezia).

Questo processo di controllo, non viene eseguito solo a fine anno, ma tutti i mesi all'interno di Starwood, poiché l'azienda è quotata in borsa, di conseguenza ci sono gli azionisti dietro che richiedono costanti aggiornamenti sugli andamenti.
Ovviamente questo processo di controllo non è richiesto solo dagli azionisti di Starwood, ma attraverso esso il management dell'area Venezia può valutare il proprio operato, analizzare le fonti che hanno portato ai loro scostamenti e imparare da ciò che è successo nel passato ed

utilizzarlo nel futuro. In una società di gestione come Starwood questo passaggio è molto importante poiché l'anno successivo devono di nuovo convincere i proprietari ad affidare loro nuovamente la gestione dell'hotel. Sicuramente se la gestione dell'anno precedente non è stata soddisfacente, la proprietà l'anno successivo si rivolgerà magari ad un'altra società di gestione. Per evitare che questo accada, Starwood deve riuscire a dimostrare che il mancato raggiungimento di budget dipende da fatti non prevedibili, come eventi di natura terroristica. Inoltre deve riuscire a far capire alla proprietà, attraverso le motivazioni addotte per ogni variazioni, di aver preso le scelte giuste e necessarie durante la gestione degli eventi che sono avvenuti.

Il budget come strumento motivazionale

In un'azienda strutturata come Starwood, i manager sono molto responsabilizzati rispetto alle proprie funzioni e agli obiettivi di budget. Infatti ogni dirigente dell'area Venezia è direttamente responsabile dei risultati della propria funzione rispetto a quelli previsti nel budget. Oltre ad essere responsabile, ogni funzione è attivamente coinvolta nel processo di budget ed arriva, di conseguenza, a definire i propri obiettivi. In questo caso ogni funzione ha la possibilità di autoimporsi gli obiettivi di budget o almeno di influire nella loro determinazione. Proprio per questo ulteriore coinvolgimento, ogni persona coinvolta si sentirà ancora più motivata a raggiungere gli obiettivi e aumenterà gli sforzi per raggiungerli. In più, oltre ad aumentare la propria motivazione, attraverso questo meccanismo ogni persona coinvolta è grata per il ruolo di responsabilità ricevuto e di conseguenza crescerà anche la propria soddisfazione personale. Difatti in questo meccanismo:

> *"Il budget è fondamentale sia per coinvolgere le persone in modo trasparente sull'obiettivo, sia per andare a stimolare eventuali azioni che attraverso il contributo dei vari capi reparti, capi servizio, manager, direttori generali ecc, riusciamo a portare la struttura verso la direzione voluta, verso gross operative profit" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

In questo modo il budget permette non solo di motivare il personale singolarmente, ma indirizza la loro motivazione verso gli obiettivi aziendali generali, al di là degli obiettivi della singola funzione.

Il budget come strumento di comunicazione

> *"Il budget è uno strumento di lavoro, non è il segreto del Graal! per cui fin quando il budget non è approvato è uno strumento dinamico, per cui chiunque è coinvolto è bene che lo sia perché magari deve intervenire per correggere delle parti e portare a compimento l'esercizio" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

Da questa affermazione si evince come all'interno di Starwood, durante il processo di budget, il personale può comunicare le proprie informazioni e le proprie idee rispetto al budget. Grazie alla partecipazione il numero di persone coinvolte in questo processo è elevato, di conseguenza il numero di informazioni che essi potranno condividere sarà maggiore. Le informazioni saranno condivise fra tutto il team dell'area Venezia, infatti la discussione del budget è uno dei momenti principali in cui i diversi dirigenti hanno la possibilità di confrontarsi e comunicare fra loro. In altre parole:

> *"Se il team deve diventare l'attore del processo, il budget è uno strumento di comunicazione che non deve scandalizzare, anzi più è partecipato in fase di costruzione meno sarà il tempo necessario a spiegare certe cose, invece di cercare le soluzioni" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

In un'azienda delle dimensioni di Starwood è molto importante avere dei canali di comunicazione ben definiti. Il budget è proprio lo strumento con cui all'interno di Starwood si diffondono le informazioni ed i piani d'azione per l'anno successivo non solo all'interno del team dell'area, ma in tutta la struttura. Infatti proprio attraverso il processo di budget i responsabili dell'area Venezia possono comunicare direttamente con la *region*, e poi indirettamente con la sottodivisione Southern Europe. L'area Venezia discute ed informa la propria *region* sul budget previsto, poi la *region* discute con la sottodivisione il budget da lei stessa approvato ed attraverso questa catena le informazioni vengono diffuse in tutta la struttura di Starwood. Questo processo interno di approvazione del budget permette sia alla base della piramide, l'area Venezia, di ottenere delle informazioni dall'alto, sia al vertice aziendale di poter ottenere le informazioni necessarie da persone a diretto contatto con il cliente.

Dopo che il budget è stato approvato, non viene messo a disposizione di tutta la struttura, ma solo dei dirigenti funzionali, che a loro volta divideranno le responsabilità fra i loro

subordinati. Pertanto ogni dirigente non ha accesso al budget di un'altra funzione, ma se ci dovesse essere necessità, parti di budget possono essere estrapolate e discusse in apposite riunioni. Questo per evitare che magari le persone vengano distratte da informazioni non attinenti il proprio lavoro, e per evitare che i dipendenti giustifichino il mancato raggiungimento di un risultato dando la colpa al lavoro di un collega.

Il budget come strumento di coordinamento

Al processo di budget partecipa la maggior parte della struttura di Starwood area Venezia. Durante tutte le discussioni che nascono mentre si predispone il budget i manager possono comunicare fra loro e discutere le loro idee. Durante tutte queste discussioni, i manager possono confrontarsi, trovare un punto di incontro e infine arrivare a coordinarsi fra loro. In questo modo il coordinamento non viene imposto, ma è una conseguenza naturale delle discussioni e dei confronti avvenuti durante il processo di budget. Ovviamente alcune regole generali sono già predisposte in precedenza, ad esempio le fasi che portano alla definizione del budget non sono oggetto di discussione, tuttavia le varie funzioni possono coordinarsi fra loro proprio grazie alle discussioni per determinare budget.
Il budget riesce ad assumere questo ruolo proprio in virtù del processo partecipato con cui è predisposto. Infatti, senza un elevata partecipazione, il coordinamento non sarebbe traslato su tutta la struttura, ma sarebbe limitato a livello del vertice aziendale. Questo elemento è fondamentale per un'azienda delle dimensioni di Starwood, in cui una gestione centralizzata ed un coordinamento preciso dall'alto non sarebbe possibile, in quanto il vertice aziendale non può arrivare a conoscere tutte le informazioni necessarie per coordinare internamente tutti gli hotel del gruppo. Anzi in un'azienda di questo tipo stabilire un meccanismo di responsabilizzazione come quello previsto da Starwood, permette all'azienda di gestire in modo ottimale tutti i propri hotel. È proprio durante la predisposizione del budget che tutti i soggetti coinvolti possono coordinarsi fra loro per poi continuare il proprio lavoro insieme al proprio team funzionale in base a quanto deciso in sede di budget.

I ruoli del budget per le proprietà

Nel caso Starwood il budget non è uno strumento interno all'azienda, ma viene anche presentato alla proprietà che lo devono approvare. Le proprietà vivono il budget in modo differente rispetto a Starwood poiché per loro il budget non rappresenta un modo per

programmare l'attività dell'anno successivo, sono meno interessate ai dettagli sulla gestione, ma sono molto più focalizzate sui risultati previsti. In più bisogna tenere presente che i proprietari spesso non possiedono un singolo albergo, ma sono società che possiedono diversi alberghi in cui non è importante il singolo budget ma la somma dei budget di ogni albergo di loro proprietà. Di conseguenza magari gli owner devono a loro volta presentare il budget davanti al consiglio di amministrazione della propria società. Per l'area Venezia:

> *"Normalmente c'è anche un asset manager o un presidente di un board, quindi comunque tu hai degli azionisti che a loro volta hanno i loro stakeholder cioè degli altri azionisti, per cui loro devono ritornare al loro board e dire ho negoziato il budget" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

Ovviamente le società proprietarie non si comportano tutte allo stesso modo, ma a seconda magari di fattori personali il budget può essere utilizzato in modo diverso conseguentemente avere un ruolo differente dalle proprietà stesse.
La presentazione del budget è un momento in cui la proprietà valuta l'operato di Starwood, in particolare dell'area Venezia. Difatti questo è il momento principale in cui la proprietà si può direttamente confrontare con Starwood ed in più può esprimere la propria opinione sulle scelte prese ed anche quelle da prendere per il futuro. La presentazione inizia con l'esposizione dei risultati ottenuti durante l'anno e le motivazioni che hanno portato a creare gli scostamenti da parte dei responsabili dell'area Venezia. In seguito i responsabili continuano esponendo gli obiettivi e i risultati previsti per l'anno successivo. In questa parte è molto importante spostare l'attenzione dai singoli numeri alla logica generale applicata per prendere le decisioni:

> *"Perché i numeri li puoi leggere in cinquanta modi ma se io riesco a dare un razionale e delle motivazioni alla logica dei numeri costringo i miei interlocutori a ragionare in termini di logica sui numeri e quindi sulle strategie e non sul micro" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

La maggior parte delle proprietà valuta il lavoro di Starwood attraverso il budget:

> *"Per cui l'importante è avere la credibilità, dimostrare che qualunque cosa succeda ci sono delle persone professionalmente in grado di gestire al meglio o addirittura di*

cogliere delle opportunità in controtendenza come sarebbe auspicabile" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).

In questo senso, il budget diventa spesso per i proprietari una forma di valutazione e di misurazione della fiducia e della credibilità nel team della'area e indirettamente può anche valutare il gruppo a cui hai affidato la gestione della sua struttura e del suo marchio.
Il budget per la proprietà può essere utile anche per motivi finanziari, infatti se un proprietario è molto esposto finanziariamente con le banche può arrivare a fornire loro il budget per dimostrare di essere in grado di poter restituire tutte le risorse ricevute. Precisamente:

"Gli serve tenere buone le banche e devono dimostrare loro che l'albergo farà numeri eccezionali in modo tale che loro sono confident che quindi i soldi dati sono prima o poi in grado di rientrare" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).

Questo utilizzo non porta sicuramente un risultato positivo nel lungo periodo, infatti:

"Il fatto di dire che uno gli restituisce tanti soldi quando la realtà è diversa, complica solo il rapporto perché dopo uno o due volte che le banche hanno visto che non c'è coerenza, non c'è credibilità, si complica di molto la situazione e le banche non sono più disponibili a dare un credito." (Antonello de Medici, Area Manager Venezia)

Di conseguenza è molto importante determinare un budget realistico, che non mini la credibilità della proprietà, per cui usare il budget come strumento di marketing non è ottimale. Non è negativo presentare il budget per garantire un finanziamento o una linea di credito, ma è fondamentale che il documento presentato sia coerente con la realtà per evitare di perdere la fiducia delle istituzioni bancarie, evento assolutamente negativo per ogni tipo di business. Nel caso dell'area Venezia solitamente si fissano dei budget sfidanti, ma non esageratamente elevati per evitare che il budget non sia più in grado di svolgere uno dei suoi ruoli fondamentali, ovvero essere uno strumento di gestione interna.
Il *gross operative profit* interpreta per le proprietà anche una prima valutazione sul ritorno del proprio investimento. Pertanto si può dire che questo indicatore rappresenta:

"La capacità di produrre risultato economico partendo dai ricavi e deducendo le spese operative dei reparti e le spese generali e distribuite di marketing e property operation e energia, quando io riesco ad avere questo numero riesco a capire se un albergo ha una

crescita sul gop, sicuramente anche se il mix cambia perché a quel punto ho avuto migliori ricavi ecc riesco a dare una risposta positiva su qual è il mio piano" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).

Di conseguenza in presenza di un *gross operative profit* negativo le proprietà sono consapevoli che il loro investimento non darà un ritorno positivo e possono già farsi un'idea sul futuro del proprio investimento. Infatti a seconda del *gross operative profit*, le proprietà possono decidere magari di aumentare il loro investimento, ad esempio rinnovare determinati locali degli alberghi, oppure rinviare la ristrutturazione all'anno successivo, in cui magari avranno più risorse a disposizione. Da questo punto di vista il budget per le proprietà indica una prima valutazione della profittabilità del proprio investimento, che ovviamente deve essere integrata con altri indicatori più attinenti, ma già dal budget la proprietà può avere le prime informazioni.

In sintesi

Per Starwood i ruoli assunti dal budget sono differenti a seconda del soggetto che lo utilizza. In una società di gestione, infatti il budget non è solo uno strumento di utilizzo interno all'azienda, ma diventa anche uno strumento a disposizione delle proprietà che avendo per loro natura un ruolo differente, lo usano in modo diverso.

La partecipazione nel processo di budget permette a Starwood di usare il budget stesso in molti modi per indirizzare l'azienda verso gli obiettivi aziendali. In particolare il budget diventa uno strumento di coordinamento, di comunicazione e di motivazione, al di là dei classici ruoli di programmazione, gestione e controllo. Mentre la partecipazione non influisce direttamente sull'utilizzo del budget da parte delle proprietà e i rispettivi *owner representative.*

CAPITOLO 10: CONFRONTO E CONCLUSIONI

L'obiettivo di questo elaborato era vedere, al di là della teoria, cosa si verificava nelle realtà. Per fare ciò è fondamentale conoscere cosa sostiene la teoria stessa. Pertanto, dopo aver affrontato il controllo di gestione in generale, la revisione della letteratura si è concentrata sulla *budgetary participation*, precisamente sulle diverse variabili che la influenzano. In seguito, nell'analisi dei due casi specifici, si è andato a vedere proprio come le persone coinvolte agiscono durante la fase di budget e se gli elementi evidenziati dalla teoria sono presenti nelle due realtà studiate. Essendo due aziende molto differenti, i risultati sono contrastanti fra loro, ma quando si parla di controllo di gestione, al di là dei principi tecnici da seguire l'importante è adattare il sistema di controllo e il processo di budget alla proprie esigenze. Fidia e Starwood procedono proprio in questo modo, ovvero adattano il processo di budget alle loro necessità potendo così diventare aziende efficaci ed efficienti nel lungo periodo.

In generale il budget dei due casi è determinato seguendo la stessa logica, infatti entrambe le aziende partono dalla definizione ricavi ed in base ad essi arrivano a definire i costi per sostenerli. Il budget, nel caso di Fidia, è discusso solo dall'alta dirigenza, mentre nel caso di Starwood il budget è presentato dal team di un'area alla propria *region* che a sua volta lo presenta alla sottodivisione. In più, dopo essere stato approvato internamente, il budget deve essere presentato dal team dell'area ai proprietari di ognuno degli alberghi che loro hanno in gestione. Con ogni proprietario il team regionale arriva a rinegoziare nuovamente il budget e solo alla conclusione di essa il budget approvato diventa il budget definitivo. Di conseguenza il processo di definizione di budget per Starwood è molto più complesso rispetto a quello di Fidia, infatti i responsabili di area non devono convincere solo Starwood, ma anche i proprietari di essere in grado di gestire l'azienda nel modo migliore possibile proprio attraverso il budget. Mentre per Fidia il budget è un processo interno in cui vengono coinvolte poche persone, i direttori e i capi reparto, per Starwood invece il budget di ogni albergo viene discusso a più livelli. Già da questa semplice differenza si può capire che Starwood è più portata a diffondere il suo budget e teme molto meno la partecipazione alla sua definizione, anzi un processo partecipato è l'unico modo per raggiungere gli obiettivi aziendali.
I due casi presentati rappresentano aziende appartenenti a due settori molto diversi. Nel settore farmaceutico è necessario mantenere segrete le informazioni aziendali, in particolare quelle riguardanti la produzione dei farmaci per evitare che i concorrenti li copino. Ad

esempio un dipendente, magari, può decidere di andare a lavorare per un concorrente e potrebbe condividere con esso delle informazioni molto importanti riguardanti l'impresa in generale da cui proviene e la produzione dei farmaci. Mentre il settore turistico non è soggetto al fenomeno dello spionaggio industriale, di conseguenza le informazioni sono probabilmente meno critiche. Questo è l'elemento principale che differenzia questi due casi. Infatti per Fidia la partecipazione è vista negativamente proprio per la natura delle informazioni che contiene il budget, non solo le linee strategiche generali ma esso rappresenta il cuore dell'azienda che deve essere protetto per difendere il proprio vantaggio competitivo. Invece in Starwood le informazioni contenute nel budget sono comunque critiche e non si vuole diffonderle all'esterno, ma in fase di definizione del budget i manager collaborano fra loro e si scambiano informazioni con molta più facilità per arrivare a definire un budget più preciso possibile e per anticipare le eventuali domande della proprietà. Nei vari studi di ricerca analizzati non si presta attenzione alla natura critica dei dati, ma si considerano solo gli effetti interni che un processo partecipato potrebbe causare. Per esempio uno dei principali effetti negativi che la *budgetary participation* può creare sono gli *slack*, dati dal fatto che se i dipendenti hanno più informazioni le utilizzano per fissare un budget e degli obiettivi poco sfidanti. Nessuno studio in particole invece si è soffermato sull'analizzare se il troppo condividere le informazioni possa farle arrivare ai concorrenti. Per un'azienda del settore farmaceutico questo rischio è troppo elevato, mentre per un'azienda di gestione le informazioni sono comunque critiche ma non elevate come il precedente, dunque il rischio che si corre è sicuramente inferiore.

La tipologia di settore influisce anche sulle competenze richieste al personale aziendale, in un settore gestionale come quello di Starwood il personale ha sicuramente molte più competenze economiche e di management, mentre nel settore farmaceutico sono indispensabili le competenze chimiche. Questo elemento è assunto anche da Lau e Tan quando cercavano di vedere se i risultati sulla *budgetary participation* avuti nel settore manifatturiero erano possibili anche in altri settori. In particolare, durante la loro ricerca, Lau e Tan assumono che i dipendenti di aziende del settore degli intermediari finanziari hanno sicuramente maggiori competenze per arrivare a capire gli indicatori di budget rispetto a quelli di aziende manifatturiere. Nel caso di Fidia si può notare come spesso la parte finanziaria si può scontrare con quella produttiva, ad esempio se si decide di cambiare un processo i tecnici non si soffermano sui costi che questo cambiamento può portare, ma è compito dei *finance* farglielo notare e discutere con loro per arrivare alla decisione migliore per l'azienda e non per il singolo reparto. Al contrario l'attività di Starwood è quella di gestire un albergo, ciò comporta che i suoi dipendenti devono avere delle conoscenza tecniche di natura economica e

manageriale che, magari, permette loro di poter comprendere meglio uno strumento come il budget e tutte le voci al suo interno rispetto a un chimico che ha le competenze legate ai prodotti, ma non agli indicatori del budget. Di conseguenza Fidia al suo interno deve coordinare persone con competenze differenti e questo comporta una maggiore difficoltà di coordinamento infatti non sempre quello che è più conveniente per l'impresa è meglio dal punto di vista scientifico.

Per Starwood il budget è uno strumento di vitale importanza, infatti è grazie ad esso che i dipendenti riescono a fare il proprio lavoro. In più il team regionale è veramente valutato in base al budget proposto, precisamente in base a come lo presenta ed ai risultati ottenuti nell'anno precedente. Di conseguenza in Starwood si può dire di essere in presenza di un'elevata *budget emphasis* che la porta a coinvolgere i suoi dipendenti per assicurarsi che tutti abbiano le informazioni necessarie per proporre un budget migliore possibile. Dall'altro lato i dipendenti, sapendo di essere valutati in base ad esso, vogliono essere coinvolti per poter avere il maggior numero di informazioni per portare a termine il lavoro nel migliore modo possibile. Mentre per Fidia il budget è uno strumento a disposizione del vertice dell'azienda, i risultati rispetto al budget non sono diffusi proprio perché non sarebbe giusto e nemmeno motivante rendere partecipi, ad esempio di un mancato raggiungimento degli obiettivi, delle persone che non potevano influire su essi. Pertanto il budget è uno strumento di valutazione solo per il vertice aziendale, non è quindi necessario coinvolgere in questo processo delle persone che non siano valutate in base al raggiungimento degli obiettivi poiché, in questo modo, il budget verrebbe meno ad una delle sue principali funzioni: essere uno strumento di controllo.

Oltre al settore, Starwood e Fidia hanno due strutture molto diverse: la seconda ha una struttura centralizzata che produce quasi tutti i prodotti e le sue filiali sono solo un appoggio per la sede centrale da cui ricevono determinati prodotti e risorse che commercializzano nella loro area di competenza. Le filiali sono necessarie per commercializzare i propri prodotti all'estero in quanto ogni paese ha normative differenti che incidono sul processo produttivo, conseguentemente la produzione deve adattarsi ad esse. Invece Starwood è fortemente decentralizzata, ogni singola area è fortemente responsabilizzata per la gestione degli alberghi dell'area, la sede centrale, la sottodivisione, controlla solamente quanto proposto dai manager dell'area in fase di definizione del budget e magari li consiglia in generale, ma non entra direttamente nel dettaglio della gestione di ogni singolo albergo. In questo modo la struttura di Starwood permette una responsabilizzazione coerente con lo stile direzionale e allo stesso tempo permette un processo di budget partecipativo a più livelli. Al contrario la struttura di

Fidia è molto centralizzata, probabilmente anche per la natura delle informazioni necessarie all'azienda. Questo tipo di struttura non permette di responsabilizzare le persone e di conseguenza nemmeno di farle partecipare alla fissazione dei loro obiettivi, ovvero alla definizione del budget. Anche in letteratura lo stile direzionale è stata una delle prime variabili collegate alla *budgetary participation* già nel 1983. Secondo lo studio di Brownell la partecipazione porta a dei risultati positivi sulle performance e sulla soddisfazione lavorativa solo se lo stile decisionale è decentrato, altrimenti, in presenza di uno stile decisionale accentrato, la partecipazione non è la soluzione migliore. In questi due casi specifici lo stile direzionale ha influito notevolmente sulla decisioni di coinvolgere le persone nel budget. Nel caso di Fidia lo stile decisionale è accentrato e anche la sua struttura organizzativa è molto centralizzata, di conseguenza la partecipazione al processo di budget non è necessaria, ma anzi errata. Mentre Starwood può applicare la *budgetary participation*, in quanto essa è del tutto coerente con lo stile decisionale e la struttura aziendale, anzi per i dipendenti dell'area Venezia è un mezzo necessario per portare a termine il loro lavoro nel modo migliore possibile, ovvero per prendere le decisioni corrette per ogni albergo.

Il principale effetto negativo della *budgetary participation* individuato dalle varie ricerche su questo argomento è il *budgetary slack*. Secondo i diversi studi, quando un subordinato può fissare da solo i propri obiettivi di budget, egli propende per la fissazione di obiettivi più facili da raggiungere per semplificare il proprio lavoro. Nei due casi analizzati questa tendenza non è stata evidenziata, in quanto il budget è uno strumento di lavoro che non si utilizza solo a fine anno per verificare di aver raggiunto gli obiettivi, ma uno strumento di gestione che permette di prendere le decisioni durante tutto l'anno. Di conseguenza se le previsioni in esse non sono corrette, tutte le decisioni aziendali ne risentirebbero, per questa ragione i responsabili del budget tendono a fissare gli obiettivi più corretti possibili per non dover effettuare grossi aggiustamenti durante l'anno. In più in entrambi i casi c'è una negoziazione di budget importante che, in parte, limita la possibilità di creare degli *slack*. Infatti ogni responsabile deve difendere le proprie richieste di budget nelle varie riunioni con motivazioni forti per arrivare ad ottenere degli obiettivi adeguati. Dunque è molto difficile che un responsabile abbia la possibilità di creare consapevolmente degli *slack*, poiché i colleghi se ne accorgerebbero. Nel caso di Starwood avere questa possibilità è ancora più complicato poiché il budget, oltre ad essere discusso su tre livelli all'interno dell'azienda stessa, deve essere approvato dalla proprietà che ha interesse a fissare un budget sempre maggiore, pertanto per i direttori funzionali è molto difficile riuscire a determinare un budget non sfidante.

Il livello differente di partecipazione arriva ad influire sui ruoli che il budget può assumere. Ad esempio se il budget non è partecipato, sicuramente non è comunicato, conseguentemente non può diventare uno strumento di comunicazione interna. Invece se molte persone partecipano al processo di budget, possono comunicare e discutere fra loro arrivando così a comunicarsi le rispettive opinioni ed ad ottenere più informazioni. Questo è il caso di Starwood. Allo stesso tempo in assenza di *budgetary participation*, il budget non è più un'occasione per condividere informazioni fra le varie funzioni, in quanto partecipano solo poche persone, di conseguenza diventa uno strumento del vertice aziendale e non di tutta l'azienda, come nel caso Fidia.

La partecipazione al processo di budget permette al budget stesso di diventare uno strumento di coordinamento, proprio come si verifica nel caso di Starwood. Infatti in questo caso, attraverso le discussioni sul budget, tutta la struttura si può allineare e coordinare rispetto agli obiettivi aziendali poiché, oltre a venire a conoscenza degli obiettivi aziendali, può individuare la soluzione migliore per raggiungerli coordinando tutta la struttura al loro raggiungimento. Al contrario nel caso di Fidia il budget coordina l'impresa in generale, ma non arriva a coordinare perfettamente le singole aree, in quanto è uno strumento a disposizione solo del vertice aziendale e anche durante la sua definizione non vengono coinvolti molti soggetti, i quali perciò non hanno la possibilità di coordinarsi grazie alle discussioni che si creano durante la negoziazione del budget. Dunque il coordinamento è determinato a livello generale, ma non viene traslato in tutta la struttura grazie al budget.

Nel caso di Starwood i responsabili, partecipando al processo di budget, sono sicuramente più motivati a raggiungere degli obiettivi che loro stessi hanno contribuito a determinare. Invece, nel caso di Fidia, il budget motiva solo i direttori e i responsabili di reparto al raggiungimento degli obiettivi, perché solo loro sono stati coinvolti nella determinazione e anche perché solo loro li conoscono. Pertanto sono loro stessi che devono trovare un modo differente per motivare i loro dipendenti al raggiungimento degli obiettivi aziendali poiché, per i loro subordinati, il budget non è uno strumento motivazionale.

In entrambi i casi il budget diventa uno strumento di programmazione, di controllo e di gestione. Questi tre ruoli sono quelli più importanti che il budget svolge poiché sono alla base di tutti gli altri che esso può assumere e non dipendono dal livello di partecipazione al processo di budget. Difatti sia in Fidia che Starwood si programmano, gestiscono e controllano la produzione attraverso il budget. Il budget permette loro di decidere cosa fare l'anno successivo, il confronto fra le perfomance mensili e gli obietti di budget indica loro le decisioni da prendere e, a fine anno, confrontando i risultati finali con gli obiettivi possono

valutare le performance finali dell'azienda. Per Fidia queste attività possono essere compiute solo dal vertice aziendale, in quanto sono le decisioni prese ad alti livelli ad avere i maggiori effetti nelle performance dell'impresa, per questo sono loro che hanno la necessità di programmare, gestire e controllare le loro decisioni durante tutto l'anno per fare in modo che la gestione aziendale abbia successo. Invece nel caso di Starwood sono i responsabili dell'area ad effettuare tutte queste attività. Infatti sono loro a gestire l'albergo durante l'anno e ad effettuare il controllo, l'unica interferenza da parte del vertice aziendale e della proprietà avviene in fase di programmazione nel budget. Dunque le attività di gestione e controllo sono effettuate direttamente dal team dell'area, al contrario nell'attività di programmazione sono coinvolti sia il vertice aziendale sia i proprietari degli hotel in gestione. In questo contesto il vertice aziendale si limita a verificare le proposte del team dell'area, controllando che esse rispettino le linee guida di Starwood oltre che i dettagli del piano. Dall'altro lato, i proprietari sono coinvolti in questa fase, poiché a loro spetta la parola finale, in quanto gli alberghi sono di loro proprietà e loro sono liberi di scegliere cosa fare, ad esempio se non soddisfatti possono scegliere un'altra compagnia di gestione. Pertanto, la differenza principale di utilizzo del budget rispetto a queste tre attività è data dal numero di soggetti coinvolti.
In conclusione si può vedere che il caso Starwood è abbastanza coerente con quanto espresso dalla letteratura di management. Con le parole dei diretti interessati:

> *"Il budget più è partecipato più diventa uno strumento finalizzato al raggiungimento degli obiettivi cioè più il budget è segreto più l'obiettivo deriva da condizioni esogene rispetto alla gestione del team, più persone sono coinvolte, più il budget è uno strumento utile per l'azienda" (Antonello de Medici, Area Manager Venezia).*

Invece, nel caso di Fidia farmaceutici, sono presenti dei fattori non analizzati dalla letteratura che influiscono nettamente sulle decisioni di budget e che non le permettono di coinvolgere la maggior parte della struttura nel processo di budget stesso, ma esso rimane comunque il principale strumento di programmazione e soprattutto controllo.

In entrambi i casi si può notare come il controllo di gestione sia strettamente collegato alla strategia. Infatti durante le interviste i responsabile del controllo di gestione hanno spesso fatto rifermento alle strategie evidenziando come ormai ogni azienda non può separare il controllo dalla strategia, ma il controllo deve tenere conto di essa nel momento in cui procede a programmare l'attività dell'azienda. La strategia stessa deve comunicare con il controllo per

fare in modo di andare verso gli obiettivi aziendali, in particolare per garantire che l'azienda abbia un profitto adeguato, poiché un'azienda per sopravvivere deve essere in grado di generarlo. Sarebbe interessante vedere come le varie imprese proprio in sede di budget procedono a determinare le strategie ed analizzare la relazione fra gli uomini di strategia e i *financial*, ossia fra creatività e logica.

BIBLIOGRAFIA

Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, Macrì Diego M., 2006, Management Control Systems – Tecniche e processi per implementare le strategie, McGraw Hill, ult. Ed.

Anthony Robert N., 1965, *Management planning and control systems: a frame work for research*, Harvard Business School Press

Abernethy Margaret A. e Brownell Peter, 1997, *Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls*, Accounting, Organizations and Society

Algera Jen A. e de Haas Marco, 2002, *Demonstrating the effect of strategic dialogue: participation in designing the management control system*, Management Accounting Research

Bergamin Barbato Maria, 1991, *Programmazione e controllo in un'ottica strategic*a, UTET professionale

Berry A. j., Coad A. F., Harris E. P., Otley D.T. e Stringer C., Emerging themes in management control: a review of recent literature

Birnberg Jacob G, Turopolec Lawrence e Young S. Mark, 1983, *The organizational context of accounting*, Accounting, Organizations and Society

Brown Devid A. e Malmi Teemu, 2008, *Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions*, Management Accounting Research

Brownell Peter, 1982, *The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness*, Journal of accounting research

Brownell Peter, 1983, *Leadership style, budgetary participation and managerial behavior*, Accounting, Organizations and Society

Brownell Peter e Chenhall Robert H., 1988, *The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: role ambiguity as an intervening variable*, Accounting, Organizations and Society

Brownell Peter e Dunk Alan S., 1991, *Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation*, Accounting, Organizations and Society

Byrne Suzanne e Damon Fiona, 2008, *To participate or not participate? Voice and explanation effects on performance in a multi-period budget setting*, The British Accounting Review

Cambell Terry L., Magner Nace e Walker Robert B., 1995, *The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: a research note*, Accounting, Organizations and Society

Casey Michael K., Johnson Gene H., Linn Gary e Selwyn Ellis, 2001, *Do broad scope managerial accounting systems moderate the effects of budget emphasis, budget participation and perceived environmental uncertainty on the propensity to create budgetary slack?*, Journal of Computer Information Systems

Chong Vincent K, Eggleton Ian R. C. e Leong Michele K. C., 2006, The *multiple roles of participative budgeting on job performance*, Advance in accounting

Chong Vincent K, Eggleton Ian R. C. e Leong Michele K. C, 2005, *The impact of market competition and budgetary participation on performance and job satisfaction: a research note*, The British Accounting Review

Dei Falchi Bruno e Parri Marco, 1999 , *Il controllo di gestione per le piccole medie imprese* , Il sole 24 ore

Devilla Tony e Wouters Mark, 2005, *Managing budget emphasis though the explicit design of conditional budgetary slack*, Accounting, Organizations and Society

De Haas Marco e Kleingeld Ad, 1999; *Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization*, Management Accounting Research

Dunk Alan S., 1990, *Budgetary participation, agreement on evaluation criteria and managerial performance: a research note*, Accounting, Organizations and Society

Dunk Alan S., 1993, *The effect of job-related tension on managerial performance in participative budgetary setting*, Accounting, Organizations and Society

Faurè Bertrand e Rouleau Linda, 2011, *The strategic competence of accountants and middle managers in budget making*, Accounting, Organizations and Society

Feldman Martha S. e Khademian Anne M., 2000, *Managing for inclusion: balancing control and participation*, International Public Management Journal

Flamholtz Eric, 1996, *Effective organizational control: A framework, applications and implications*, European Management journal

Frow Natalie, Marginson David e Ogden Stuart, 2010, *"Continuous" budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control*, Accounting, Organizations and Society

Gond Jean-Pascal, Grubnic Suzana, Herzig Christian e Moon Jeremy, 2012, *Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability*, Management Accounting Research

Isotta Franco, 2010, *La progettazione organizzativa*, Cedam

Jarzabkowki Paula, 2008, *Shaping strategy as a structuration process*, Academy of Management Journal

Langley Ann e Lusiani Maria, 2015, *Channelling strategy: Opening up while holding together*, Working paper

Laine Pikka-Maaria e Vaara Eero, 2015, *Participation in strategy work* in Golsorskhi et al. (eds.) *Cambridge Handbook of Strategy as Practice*, Cambridge University Press

Lau Chong M. e Eggleton Ian R. C., 2003, *The influence of information asymmetry and budget emphasis on the relationship between participation and slack*, Accounting and Business Research

Lau Chong M. e Lim Edmond W., 2002, *The effect of procedural justice and evaluation styles on the relationship between budgetary participation and performance*, Advance in Accounting

Lau Chong M. e Tan Jeng J., 1998, *The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of financial services sector*, Management Accounting Research

Leach-Lòpez Maria A., Stammerjohan William W. e McNair Frances M., 2008, *Effects of budgetary participation conflict on job performance of Mexican and Us managers*, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting

Libby Theresa, 1999, *The influence of voice and explanation on performance in participative budgeting setting*, Accounting, Organizations and Society

Mantere Saku e Vaara Eero, 2008, *On the Problem of Participation in Strategy: A Critical Discursive Perspective*, Organization Science

Marginson David e Ogden Stuart, 2005, *Coping with ambiguity through the budget: the positive effect of budgetary targets on managers' budgeting behaviours*, Accounting, Organizations and Society

Mia Lokman, 1988, *Managerial attitude, motivation and effectiveness of budgetary participation*, Accounting, Organizations and Society

O' Connor Neale G., 1995, *The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singapore-chinese managers*, Accounting, Organizations and Society

Otley David, 2001, *Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management*, The British Accounting Review

Otley David, 2003, *Management control and performance management: whence and whither?*, The British Accounting Review

Otley David e Tessier Sophie, 2012, *A conceptual development of Simons' Levers of Control framework*, Management Accounting Research

Paolini Antonella, 2004, *Il controllo di gestione nelle imprese recenti considerazioni e quattro esperienze a confronto*, Giuffrè editore

Parker Robert J. e Kyj Larissa, 2006, *Vertical information sharing in the budget process*, Accounting, Organizations and Society

Shields J. F. e Shields M. D., 1998, *Antecedents of participative budgeting*, Accounting, Organizations and Society

Simons Robert, 1995, *Levers of control: how manager use accountability systems for greater performance and commitment*, Harvard business school press

Tsui Judy S.L., 2001, *The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accouting systems, and managerial performance: An analysis of Chinese and Western managers*, The International Journal of Accounting

Sitografia

http://www.fidiaholding.com/it/FidiaHolding/Storia.aspx, 5 gennaio 2016

http://corrieredelleterme.altervista.org/20313-la-vita-e-la-carriera-di-giorgio-foresti-amministratore-delegato-di-fidia-farmaceutici-un-volto-umano-alla-ricerca/?doing_wp_cron=1452013773.1278040409088134765625, gennaio 2016

http://www.reportaziende.it/fidia_farmaceutici_spa, 7 gennaio 2016

http://www.starwoodhotels.com/corporate/press/history.html?language=it_IT, 8 gennaio 2016

https://en.wikipedia.org/wiki/Sheraton_Hotels_and_Resorts, 8 gennaio 2016

RINGRAZIAMENTI

Desidero ringraziare tutte le persone che mi hanno aiutato durante la mia carriera universitaria. In particolare i professori della magistrale che, con la loro passione, sono riusciti a motivarmi durante gli ultimi anni del mio percorso. Per la precisione ringrazio la professoressa Maria Bergamin e il professor Marco Fasan per avermi insegnato le basi per poter affrontare l'argomento della tesi e il lavoro che vorrei svolgere in futuro.

Ringrazio molto la mia relatrice, la professoressa Maria Lusiani, per aver trovato un argomento così affine ai miei interessi e per avermi seguito molto attentamente durante tutto questo progetto di tesi, dandomi degli ottimi consigli nei momenti di difficoltà. Inoltre ringrazio ancora la mia relatrice per avermi trovato anche un caso aziendale grazie alle sue conoscenze.

Ringrazio le due aziende oggetto di studio, Fidia e Starwood, per la loro disponibilità e per le informazioni che mi hanno dato. Parlare con loro mi ha dato la possibilità di conoscere una vera realtà aziendale, proprio come era lo scopo iniziale della mia tesi che, senza il loro contributo, non avrei potuto perseguire.

Ringrazio i miei compagni di università e tutte i miei amici che mi hanno supportato durante tutta la mia carriera universitaria tirandomi su di morale durante i momenti brutti e gioendo con me nei momenti belli.

Infine ringrazio i miei genitori per avermi dato la possibilità di studiare senza avere altre preoccupazioni.