



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in
ECONOMIA E COMMERCIO

**IL BUDGET: TECNICHE EVOLUTE PER
L'ELABORAZIONE**

The evolution of traditional budgeting

Relatore:
Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:
Giulia Ortolani

Anno Accademico 2018/2019

Alla mia famiglia

INDICE

INTRODUZIONE.....	1
Capitolo 1 - PROGRAMMARE CON IL BUDGET	3
1.1. Aspetti introduttivi.....	3
1.2. Il budget: uno sguardo rivolto al futuro	6
1.3. Il budget come programma di azione	9
1.4. Ulteriori considerazioni	10
Capitolo 2 - DAL BUDGET TRADIZIONALE AL BUDGET EVOLUTO ..	12
2.1. Le funzioni del budget	12
2.1.1. La responsabilizzazione dei manager	12
2.1.2. Il coordinamento	14
2.1.3. La motivazione e la formazione.....	15
2.2. Alcuni cenni sul processo di budgeting	15
2.3. I limiti del traditional budgeting	18
2.3.1. I limiti connessi al budget come strumento	18
2.3.2. Limiti connessi alle modalità di utilizzo	19
2.3.3. La logica estrapolativa-incrementale	20
Capitolo 3 - TENDENZE EVOLUTIVE	23
3.1. Introduzione alle tendenze evolutive	23
3.1.1. Migliorie tecniche	23

3.1.2. Rivisitazione della <i>filosofia</i> e dei <i>principi cardine</i>	26
Capitolo 4 - L'EVOLUZIONE DEL BUDGET: IL CASO FED.....	28
4.1. Introduzione al caso FED	28
4.2. Il budget tradizionale: principali criticità.....	29
4.3. Le innovazioni apportate al budget.....	30
CONCLUSIONI.....	35
BIBLIOGRAFIA	37

INTRODUZIONE

La pianificazione, la programmazione e il controllo sono delle attività decisionali caratteristiche di ogni soggetto o organizzazione che abbiano lo scopo di realizzare un progetto. Le aziende perciò si prefissano degli obiettivi da raggiungere, che si sostanziano in obiettivi di lungo periodo e strategie (c.d. attività di pianificazione strategica) ed una serie di obiettivi di breve periodo coerenti con quelli di lungo (c.d. attività di programmazione). Uno degli strumenti di cui la gestione aziendale si può avvalere per effettuare un'attività di programmazione è il *budget*. Tale strumento, nato nel 1923¹, soffre oggi di obsolescenza a causa della crescita e di una dinamicità sempre più irrompente dei mercati. Da qui discende l'esigenza di "far evolvere il budget".

Questi temi sono oggetto di studio nella presente tesi articolata in quattro capitoli.

Nel primo capitolo, dal titolo "programmare con il budget", analizzeremo il significato di budget e dei suoi aspetti principali, utilizzando come punto di

¹ Antony R.N., Welsch G.A., *Fundamentals of management accounting*, Irwin Homewood, Illinois, 1974, p.322.

riferimento la definizione di *G. Welsch* e *R.N. Anthony*. Nel secondo capitolo verrà mostrata la transizione da un budget tradizionale ad un budget evoluto. In apertura al capitolo, ci focalizzeremo sulle principali funzioni del budget e sul processo di elaborazione del budget. Nell'ultima parte invece presenteremo i limiti del traditional budgeting connessi alle modalità di utilizzo e alla logica definita estrapolativa-incrementale.

Nel terzo capitolo invece incentreremo la nostra analisi sull'evoluzione del budget, mostrando le principali tendenze evolutive e riportando alcuni modelli esemplificativi di budget evoluti.

Il capitolo conclusivo riguarderà l'analisi di un caso aziendale. L'azienda presa in considerazione è stata resa anonima per motivi di riservatezza e verrà dunque chiamata FED. L'azienda di abbigliamento considerata, a seguito di un periodo di difficoltà concernente il piano economico-finanziario, opterà per un'operazione di change management e, in particolare, adotterà un budget evoluto. Il caso aziendale riportato serve dunque ad esemplificare e a mettere in luce l'importanza, sempre più crescente, di "far evolvere il budget".

PROGRAMMARE CON IL BUDGET

1.1. Aspetti introduttivi

Il budget è uno strumento di programmazione utilizzato da molto tempo. Già in alcuni libri del XIX troviamo dei riferimenti, ma fu McKinsey che nel 1923 dedicò per primo un libro al budget con il suo *Budgetary Control*, applicandolo alle realtà industriali.²

Nella letteratura si possono trovare numerose definizioni ma, quella che riesce a spiegare in modo più esaustivo il budget, è quella proposta da G. Welsch e R.N. Anthony nel loro lavoro comune *Fundamentals of Management Accounting* del 1974: “*un budget è un programma di azione espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale, solitamente un anno*”.³ Partendo da questa definizione occorre focalizzare l’attenzione su due

² Bubbio A., *Il budget: principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi di impresa: modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, p. 41.

³ Antony R.N., Welsch G.A., *Fundamentals of management accounting*, Irwin Homewood, Illinois, 1974, p.322.

aspetti fondamentali. La prima parola chiave è il programma di azione, elemento inscindibile del budget. In secondo luogo, occorre considerare la possibilità, ma non l'obbligatorietà, di tradurre il contenuto del programma di azione, in termini di flussi reddituali e finanziari. Questa riflessione è importante soprattutto al fine di comprendere che "fare budget" non significa soltanto determinare quale sarà il reddito prodotto dall'azienda presa in considerazione, questo perché gli scopi perseguiti da tale strumento sono molteplici.

Inizialmente il budget era concepito e utilizzato come un profit plan. Tale concezione poneva dunque enfasi sui caratteri economici della gestione aziendale. Nel tempo ci si è allontanati da questa visione limitativa e si è volto lo sguardo altrove; il budget venne sempre più considerato come un efficace strumento organizzativo. Il budget è un potente mezzo di direzione in grado di responsabilizzare e di motivare coloro che lavorano all'interno delle diverse realtà aziendali. Sotto questo punto di vista, il budget permette di attribuire ai diversi responsabili degli obiettivi e delle risorse coerenti con le attività da svolgere. Vengono dunque stabiliti i programmi di azione da attuare, le risorse che devono essere impiegate, le tempistiche ed i relativi responsabili.⁴

⁴ Marchi L., Marasca S., Chiacchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 251.

A questo punto possiamo dare una definizione ancor più precisa: il budget è lo strumento per eccellenza con cui si *programma* in azienda. Dunque, gli obiettivi che si vogliono raggiungere, che vengono definiti in sede di budget, devono essere stabiliti prendendo in considerazione una visione più ampia, un'ottica strategica, più precisamente di *pianificazione strategica*.

Fino ad ora abbiamo utilizzato due termini importanti in materia di controllo di gestione: programmazione e pianificazione. Nel linguaggio quotidiano tali espressioni potrebbero erroneamente essere considerate come dei sinonimi ma, riflettendo sui termini, ci si domanda se sia necessario effettuare una distinzione. La crepa che scinde i due significati è stata dapprima ricondotta da Zappa al diverso orizzonte temporale, ampliandosi poi fino a considerare il diverso oggetto delle scelte poste in essere.⁵

Dunque, l'attività di *pianificazione* strategica consiste nella definizione degli obiettivi che attengono al lungo periodo e nella determinazione di soluzioni che possano consentirne il raggiungimento. Tuttavia, risulta difficile raggiungere dei traguardi lontani se non vengono stabilite delle tappe intermedie, è proprio questo lo scopo del budget. Traducendo quanto è stato detto in termini economici risulta che, nell'attività di pianificazione strategica vengono definiti gli obiettivi generali

⁵ Bubbio A., *Il budget: principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi di impresa: modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, p. 9.

di un'impresa, le politiche aziendali di lungo periodo, nonché le scelte di fondo attinenti alle combinazioni prodotti/mercati/tecnologie.

Nell'attività di programmazione ci si focalizza invece su scelte di breve periodo concernenti l'efficace e l'efficiente impiego delle risorse. Occorre inoltre chiarire che gli obiettivi di breve termine, fissati in sede di programmazione, devono inevitabilmente essere coerenti con gli obiettivi strategici propri dell'attività pianificatrice.

1.2. Il budget: uno sguardo rivolto al futuro

Durante l'elaborazione del budget occorre rivolgere il proprio sguardo verso il futuro e porsi degli interrogativi inerenti allo svolgimento dell'attività aziendale e, di conseguenza, occorre considerare il budget come uno strumento in grado di capire il trend⁶ di alcune variabili. L'efficacia del budget sembrerebbe dunque essere connessa alla capacità dello stesso di *prevedere* con esattezza ciò che accadrà nel futuro. Tale concezione è però da ritenersi limitativa soprattutto in contesti molto variabili come quello odierno, dove i mercati cambiano in fretta e in modo

⁶ Per *trend* intendiamo l'andamento complessivo di un fenomeno. In questo caso vogliamo far riferimento alle variabili rilevanti ai fini della gestione aziendale e vogliamo considerare il budget come lo strumento in grado di capire, in modo anticipato, il futuro andamento delle stesse. Si veda "Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 252".

non lineare. Da qui discende anche la complessità del budget di prevedere con precisione gli accadimenti futuri.

Prima di continuare a parlare del budget come uno strumento rivolto al futuro, occorre fare delle precisazioni: il budget non è solo una previsione. Innanzitutto, il comportamento che si attua quando si fa una previsione viene considerato come qualcosa di meramente passivo. L'attività di previsione consiste nel prendere come punto di partenza ciò che è accaduto fino a quel momento, fare delle previsioni sul futuro ma rimanendo in balia degli eventi e senza agire sui risultati che verranno prodotti. Riprendendo la citazione in apertura del capitolo, R.N. Anthony e G. Welsch, definiscono il budget come un *programma di azione* e ciò impone a chi elabora il budget di assumere un comportamento attivo nei confronti della probabile evoluzione dell'ambiente esterno. Questo è il primo criterio dirimente tra la previsione e la programmazione. Fare budget significa fare programmazione, utilizzando alcuni dei dati ottenuti con l'attività previsionale e agendo sui risultati che verranno prodotti.

In secondo luogo, quando parliamo di previsioni, ci riferiamo soprattutto a previsioni sull'ambiente esterno in cui opera l'azienda. Tali previsioni vengono utilizzate come base per l'elaborazione del budget. Alcuni esempi di previsioni possono essere: le dinamiche future dei prezzi per le risorse produttive, i probabili aumenti del PIL, ma anche i possibili sviluppi della tecnologia, dei fenomeni sociali

e previsioni politiche.⁷ I budget vengono dunque elaborati prendendo in considerazione i possibili scenari futuri in cui l'azienda può trovarsi ad operare, che vengono dunque delineati attraverso la previsione.

In sede di elaborazione occorre dunque porsi degli interrogativi su come sarà il futuro. La domanda che sorge spontanea è “come riusciamo a definire le scelte da intraprendere considerando che il futuro è incerto?”. La parola chiave che può risolvere tale quesito è il termine *proiezione*. Occorre infatti prendere come punto di partenza i risultati che sono stati conseguiti dall'azienda fino a quel momento, integrare tali dati con le previsioni relative all'ambiente esterno e proiettare il tutto nel futuro o, più precisamente, nell'esercizio successivo, sempre considerando l'ipotesi in cui non ci siano dei significativi cambiamenti. È come se ci si chiedesse *quali sarebbero i risultati economico-finanziari dell'impresa se le cose continuassero così come sono andate fino ad oggi e si proseguisse esattamente nella stessa “direzione di marcia”*.⁸

Perciò, anche se il budget non è una semplice previsione, occorre considerare la relazione che intercorre tra i due elementi, anche se tale connessione non è essenziale. Si possono infatti elaborare dei budget prendendo soltanto come

⁷ Bubbio A., *Il budget: principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi di impresa: modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, p. 49.

⁸ Bubbio A., *Il budget: principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi di impresa: modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, p. 50.

riferimento gli obiettivi che l'impresa vuole perseguire nel breve periodo coerenti con la strategia aziendale.

1.3. Il budget come programma di azione

Considerando ancora una volta l'interpretazione del budget fornita in apertura al capitolo, descriviamo il budget come un programma di azione.

Il programma di azione è un documento che deve contenere, almeno un'indicazione sintetica, di alcune informazioni utili alla redazione del budget. Tra queste possiamo inserire: gli obiettivi che si desidera perseguire, le azioni da intraprendere per raggiungerli, le tempistiche necessarie e le persone preposte per lo svolgimento delle stesse. Il programma di azione serve perciò sia a definire delle linee guida che si devono seguire nello svolgimento dell'attività, sia ad effettuare dei controlli ex post, al fine di verificare se si sta proseguendo verso la giusta direzione, quella delineata attraverso la pianificazione.

Ciò implica che si può parlare di budget se esiste a monte un documento di pianificazione strategica adeguatamente sviluppato.⁹

⁹ Marchi L., Marasca S., Chiacchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 252.

1.4. Ulteriori considerazioni

Tra gli altri aspetti che riguardano il budget occorre considerare il fatto che esso debba essere espresso in termini quantitativo-monetari. In merito a ciò risulta essere opportuno effettuare delle precisazioni. Per programmare efficacemente la gestione aziendale i soli dati quantitativi-monetari non sono sufficienti poiché occorre considerare anche degli aspetti, che non possono essere espressi in tali termini. Nella gestione aziendale infatti possiamo entrare in contatto con un enorme patrimonio di informazioni espresse in termini qualitativi che, indubbiamente, dovrebbero essere inserite all'interno dei budget. Riprendendo la definizione è dunque necessario specificare che la quantificazione in termini monetari costituisce un'eventualità ed una consuetudine.¹⁰

L'altro elemento da considerare è il periodo coperto dal budget che viene individuato solitamente in un anno. Ponendo l'attenzione sul termine "solitamente" facciamo riferimento al fatto che alcuni aspetti della gestione possono essere programmati per un esercizio ma, anche per periodi superiori o inferiori all'anno. La convenzionalità di tale periodo è connessa alla volontà dei manager, che possono perciò decidere l'orizzonte temporale che essi reputano migliore, sulla base dell'attività di gestione che intendono svolgere. Non esistono dunque delle regole

¹⁰ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 253.

prestabilite perché ogni azienda possiede una propria organizzazione e delle proprie esigenze, che le impongono di non tollerare degli schemi troppo rigidi.

DAL BUDGET TRADIZIONALE AL BUDGET EVOLUTO

2.1. Le funzioni del budget

Per introdurre le diverse funzioni del budget risulta essere opportuno riportare una citazione di James L. Pierce: *“Il budget poggia su principi che sono più vicini ai concetti delle relazioni umane che alle regole contabili”*.¹¹

2.1.1. La responsabilizzazione dei manager

Il budget, come abbiamo detto fino ad ora, è un utile strumento di cui si avvale la direzione al fine di perseguire numerosi scopi, che non servono soltanto a risolvere il quesito “quali saranno i risultati che verranno prodotti nel prossimo esercizio”. Le funzioni del budget sono molteplici. In primis tale strumento serve a guidare l’azione dei manager attraverso la definizione di obiettivi specifici di breve termine¹² che essi devono perseguire. I “traguardi” che i responsabili delle diverse

¹¹ Furlan S., *Il budget a base zero, una moderna tecnica di pianificazione e controllo delle risorse*, Franco Angeli, Milano, 1981, p. 19.

¹² Gli obiettivi di breve periodo si intendono sempre coerenti con quelli di lungo periodo fissati in sede di pianificazione strategica.

aree dovranno raggiungere saranno indubbiamente connessi alle loro leve di competenza, sulla quale perciò essi potranno influire. Ciò si collega al concetto di *responsabilizzazione*.

Come afferma Vancil: “*ogni manager è responsabile per una parte complessiva dell’azienda. Il sistema di controllo dovrebbe essere progettato in modo tale da misurare gli effetti economici delle attività per le quali il manager è responsabile*”.¹³

Da ciò discende la necessità di articolare il budget per centri di responsabilità. Tale articolazione sta a significare che il budget non deve solo guidare il comportamento dell’alta direzione, ma anche quello delle varie unità organizzative, perciò il budget aziendale deve essere scomposto in tanti budget che servono a guidare il comportamento dei manager.¹⁴

Inoltre, gli obiettivi che vengono assegnati devono essere scelti con attenzione perché, così facendo, il budget sarà capace di indurre i responsabili dei centri ad assumere dei comportamenti in linea con quelli desiderati.

¹³ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 258.

¹⁴ Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983, p. 55.

2.1.2. Il coordinamento

Il coordinamento tra i diversi organi aziendali è uno dei problemi di fondo dell'organizzazione d'impresa.¹⁵ Infatti, l'articolazione dell'azienda per centri di responsabilità e l'assegnazione dei singoli obiettivi ai responsabili, potrebbe creare il rischio di un'eccessiva frammentazione della gestione, mentre, al contrario, dovrebbe essere proprio il budget lo strumento in grado di garantire il fluido svolgimento della gestione aziendale.

Gli obiettivi che vengono assegnati, al fine di perseguire il corretto svolgimento dell'attività all'interno delle singole aree aziendali, dovrebbero dunque essere coordinati tra di loro, al fine di raggiungere uno scopo comune.

Il budget rappresenta perciò un utile strumento di coordinamento, ma richiede che i responsabili operino una contrattazione in merito ai traguardi intermedi da raggiungere e alle risorse che devono impiegare. L'attività di contrattazione implica perciò un confronto, mediante il quale, le parti interessate, possono conoscere i rispettivi ambiti di operatività e valutare le azioni da intraprendere al fine di coordinare nella maniera più efficace possibile l'attività per l'anno di budget.¹⁶

¹⁵ Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983, p. 59.

¹⁶ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 261.

2.1.3 La motivazione e la formazione

Oltre alle funzioni che sono state definite fino ad ora, il budget consente anche di raggiungere altri obiettivi, quali ad esempio la motivazione e la formazione dei manager coinvolti.

La motivazione consiste nello stimolare i capi verso il conseguimento di prestazioni migliori attraverso la definizione di obiettivi difficili ma raggiungibili. Essa trova concretizzazione anche attraverso dei sistemi di ricompensa, che possono incentivare i manager al perseguimento degli obiettivi stabiliti in sede di budget.

La formazione invece riguarda l'adozione di un atteggiamento più "manageriale" al fine di permettere ai manager di coordinarsi e di comprendere il funzionamento di tutte le aree attinenti alla gestione aziendale e non soltanto del settore in cui operano.

2.2. Alcuni cenni sul processo di budgeting

In questo paragrafo analizzeremo lo schema generale adottato dalle imprese manifatturiere per procedere alla stesura del budget. Prima di procedere è opportuno specificare che il processo di budgeting è un processo interattivo.¹⁷ Il processo di budgeting è riassumibile nella *figura 2.1*.

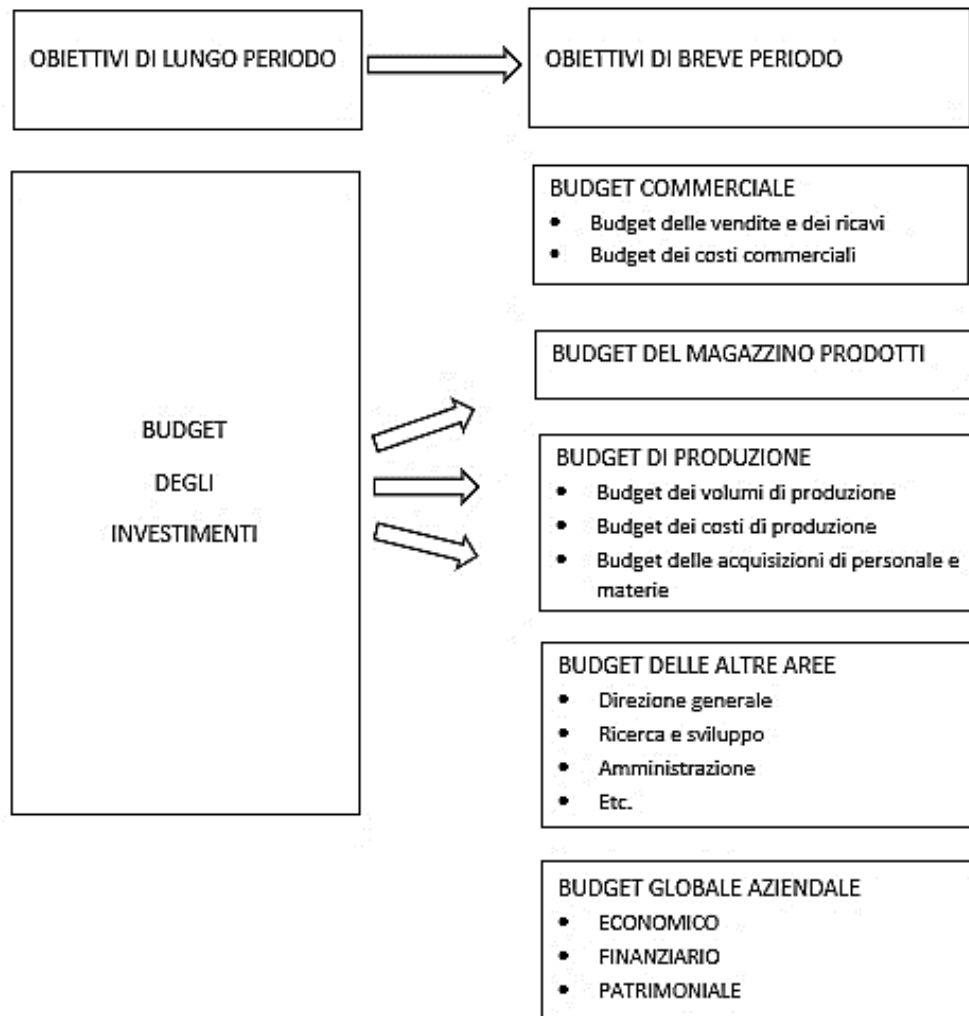
¹⁷ Per processo interattivo intendiamo che non si attende la conclusione della stesura del singolo budget nei minimi dettagli per procedere con l'elaborazione del budget successivo.

Innanzitutto, in sede di programmazione, gli obiettivi strategici devono essere tradotti in obiettivi aziendali di breve periodo. Successivamente si può procedere con la programmazione delle diverse aree.

Sequenzialmente il primo budget che si sviluppa è quello dell'area commerciale che si scinde in un *budget delle vendite e dei ricavi* e in un *budget dei costi commerciali* al fine di comprendere quanto, cosa e come si vuole vendere. Non appena si ha una prima bozza, si passa alla stesura del *budget del magazzino prodotti*, attraverso il quale l'azienda tiene conto della sua politica delle scorte che avrà un notevole impatto sul volume della produzione. Si procede dunque con l'elaborazione del *budget della produzione* che è in grado di stabilire quanto e cosa produrre, quali sono i costi da sostenere, le politiche degli acquisti di materie e di acquisizione di personale. Coordinatamente a questi devono essere sviluppati i *budget delle altre aree*. Dalle informazioni che provengono da tutti i budget elaborati fino a questo momento, viene creato il *budget degli investimenti* che indica la porzione degli investimenti che devono essere fatti al fine di permettere lo svolgimento dell'intera attività aziendale. Tutti i singoli budget infine devono essere consolidati all'interno dei cosiddetti *budget di sintesi*¹⁸ che permettono di valutare il potenziale impatto economico, patrimoniale e finanziario.

¹⁸ Tra i budget di sintesi troviamo il budget economico, finanziario e patrimoniale che corrispondono ad un conto economico, uno stato patrimoniale ed un rendiconto finanziario preventivo.

Figura 2.1 – *Il processo di budgeting*



Fonte – Elaborazione propria

2.3. I limiti del traditional budgeting

Il budget tradizionale, pur essendo lo strumento di programmazione per eccellenza, evidenzia delle lacune che riguardano:

- I. Il budget come strumento;
- II. Le modalità di utilizzo del budget;
- III. La logica estrapolativa-incrementale.

2.3.1. I limiti connessi al budget come strumento

Le criticità del budget tradizionale connesse al budget ruotano principalmente attorno alla definizione teorica di Anthony.

Sebbene la concezione di budget come *profit plan* (Rif. Cap. 1) sembrava essere stata abbandonata, nella realtà dei fatti, ancora oggi molte imprese sono rimaste ancorate a tale idea. Di conseguenza tutte le altre importanti funzioni del budget sono state poste in secondo piano. La logica del profit plan ha progressivamente oscurato la dimensione autentica del budget, inteso come espressione di una volontà programmatica dell'azienda, strumento di guida e responsabilizzazione per i dirigenti con le correlate funzioni di motivazione per le persone e di coordinamento interfunzionale.¹⁹

¹⁹ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 338.

Un ulteriore limite è rappresentato dalla quantificazione economico-finanziaria degli obiettivi che dovrebbero essere integrati con obiettivi espressi in termini qualitativi.

2.3.2. Limiti connessi alle modalità di utilizzo

Prendendo in considerazione le applicazioni prevalenti in azienda, al budget tradizionale vengono attribuiti diversi aspetti critici:

- I. è orientato al *breve periodo*;
- II. è considerato un *bilancio di previsione*;
- III. è un *sistema chiuso al cambiamento*;
- IV. è *poco flessibile*.

Innanzitutto, l'orientamento al *breve periodo* comporta, per il budget, la difficoltà di comprendere in modo tempestivo i cambiamenti del mercato e le opportunità strategiche che l'impresa avrebbe potuto perseguire.

In secondo luogo, il budget viene considerato come un *bilancio di previsione*, mentre questa concezione dovrebbe rappresentare soltanto la veste formale del documento contabile. Considerando il budget come tale, i dati che risultano dai prospetti non sono il risultato di un'attività di programmazione, ma sono il frutto delle ipotesi sul futuro andamento aziendale.

Il budget molto spesso è un *sistema chiuso al cambiamento* e non è in grado di recepire delle innovazioni di tipo strategico. L'ultimo limite connesso alle modalità

di utilizzo riguarda la *flessibilità*. A tal proposito occorre specificare che il budget non deve essere considerato come uno strumento rigido e vincolante e, al contrario, i manager devono essere in grado di adottare le opportune modifiche al budget qualora cambino le condizioni²⁰ che avevano portato alla definizione dello stesso. Le attività di pianificazione, di programmazione, di budget, sono però dispendiose sia in termini di risorse che di energie impiegate dai dirigenti. Di conseguenza le imprese adottano dei budget poco flessibili al fine di evitare il sostenimento di spese eccessive.

2.3.3. La logica estrapolativa-incrementale

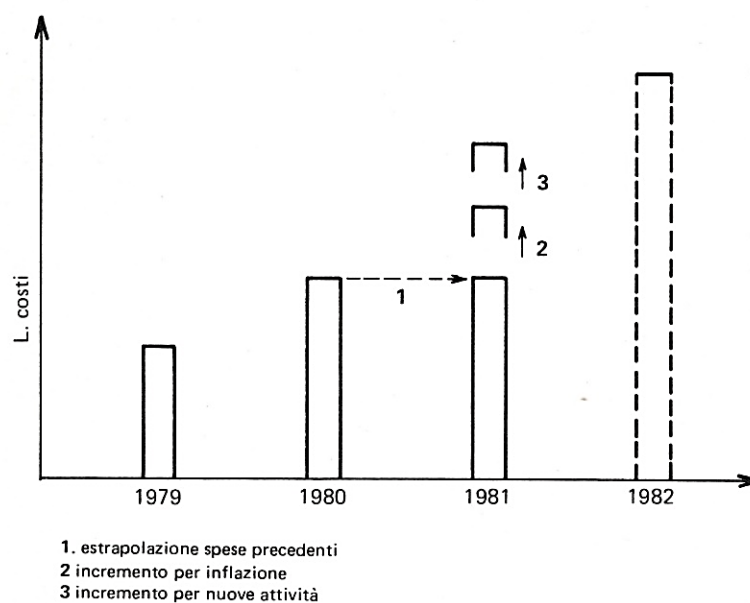
La tecnica tradizionale utilizza solitamente la logica estrapolativa-incrementale. Questa tecnica si realizza sostanzialmente in tre fasi (si veda la figura 2.2):²¹

- I. estrapolazione all'anno di budget delle spese sostenute nell'anno corrente;
- II. riconoscimento di un incremento per l'inflazione prevista;
- III. riconoscimento di un incremento per le nuove attività.

²⁰ Con il termine "condizioni" facciamo riferimento sia alle condizioni dell'ambiente esterno che alle condizioni attinenti all'azienda stessa.

²¹ Furlan S., *Il budget a base zero, una moderna tecnica di pianificazione e controllo delle risorse*, Franco Angeli, Milano, 1981, p. 15.

Figura 2.2 - Le fasi di formazione del budget delle spese secondo l'approccio estrapolativo-incrementale



Fonte – L.M. Cheek, Zero Base Budgeting Comes of Age, p. 3.

La tecnica estrapolativa-incrementale consiste nell'extrapolare i dati dal passato ed effettuare una proiezione sul futuro degli stessi.²² Ci sono molti limiti connessi a questa logica. In primis, gli incrementi considerati da un anno all'altro porteranno

²² Ad esempio, se negli anni precedenti nell'area amministrazione i costi sono mediamente aumentati ogni anno del 2%, per l'anno prossimo il budget prevederà tendenzialmente un aumento dei costi del 2%. Considerando un'inflazione pari al 3%, si potrebbe prevedere un incremento complessivo del 5%.

inevitabilmente ad un inarrestabile aumento delle spese.²³ Infine, vi è una completa assenza di un'analisi dell'attività svolta, dei risultati conseguiti in termini di output, costi, efficienza ed efficacia.

Nel capitolo successivo verranno dunque analizzate alcune tecniche evolute di elaborazione del budget che possono, almeno in parte, colmare le lacune evidenziate in tale sede.

²³ Furlan S., *Il budget a base zero, una moderna tecnica di pianificazione e controllo delle risorse*, Franco Angeli, Milano, 1981, p.16.

TENDENZE EVOLUTIVE

3.1. Introduzione alle tendenze evolutive

Dopo aver illustrato le principali criticità attinenti al budget tradizionale, occorre ricercare delle proposte evolutive in grado di migliorare il budget. “Evolvere” significa utilizzare dei modelli nuovi e più complessi in cui si considerano degli elementi aggiuntivi. Le possibili soluzioni alle problematiche definite nel capitolo precedente, possono essere classificate in due macrocategorie riguardanti:²⁴

I. l’attuazione di *migliorie tecniche*;

II. la rivisitazione della *filosofia* e dei *principi cardine*.

3.1.1. Migliorie tecniche

Tra le migliorie tecniche che possono essere attuate, al fine di permettere al budget di superare i suoi limiti, evidenziamo in primo luogo la necessità di

²⁴ Marchi L., Marasca S., Riccaboni A., *Controllo di Gestione. Metodologie e Strumenti*, Knowità, Arezzo, 2013, p. 632.

affiancare a grandezze di tipo economico anche delle misure di tipo finanziario. A questo proposito alcuni indicatori importanti potrebbero essere la leva finanziaria, l'analisi dei flussi finanziari preventivo, l'EVA, la posizione finanziaria netta, etc.²⁵

Le altre innovazioni tecniche del budget riguardano invece:

- l'ampliamento dell'orizzonte temporale di riferimento. Il classico esempio è rappresentato dal *rolling budget* che mantiene un orizzonte temporale aperto e utilizza una logica di tipo scorrevole. Il rolling budget, solitamente elaborato con riferimento all'anno, viene suddiviso in sotto periodi e, al termine di ciascuno di essi, si elabora il budget per il periodo successivo.²⁶ La logica dello scorrimento riguarda perciò l'anticipazione temporale della stesura del budget. Il traditional budgeting avrebbe invece atteso il termine dell'anno prima di elaborare il nuovo budget.

Tra le migliori tecniche di notevole importanza troviamo quelle che garantiscono una maggiore flessibilità del budget, che attengono perciò alla sua capacità di adattarsi ai cambiamenti strategici e organizzativi. A questo proposito le proposte evolutive riguardano:

²⁵ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 343.

²⁶ Cfr. Bubbio A., *Il budget. Principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa. Modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 ore, Milano, 2000, pag. 61.

- la redazione di *budget flessibili*. Per elaborare dei budget flessibili si prendono in considerazione delle variabili critiche²⁷ e, su di esse, vengono formulate delle ipotesi diversificate. L'idea è quella di creare dei budget diversi per ogni possibilità definita attraverso le ipotesi..

- l'introduzione di *budget a scenari multipli*. Questa tecnica evoluta si fonda sulla definizione di diversi scenari ambientali e degli effetti che essi provocano sulla gestione aziendale al fine di elaborare dei budget diversificati.

- l'aumento della frequenza delle revisioni. Il cosiddetto *revised budget* si ancora all'idea che le revisioni del budget devono essere fatte quando "è necessario" e non a cadenze prestabilite, questo perché l'ambiente odierno in cui le imprese si trovano ad operare è particolarmente soggetto a variazioni.

- la costruzione di budget specifici – c.d. *budget ad hoc* – in corrispondenza di nuovi eventi. A fronte di cambiamenti rilevanti, tali budget possono essere in grado di mostrare i riflessi generati sulla gestione aziendale.

Infine, rilevante è anche la fissazione di obiettivi di qualità, di tempestività e di efficacia. Tale tecnica è in grado di modificare in parte la natura del budget stesso grazie all'incorporazione di misure fisico-quantitative, di soddisfazione del cliente, etc.

²⁷ Alcuni esempi di variabili critiche potrebbero essere il posizionamento competitivo, i volumi di produzione/vendita, il costo di produzione. Si veda Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.

3.1.2. Rivisitazione della filosofia e dei principi cardine

In questa seconda parte analizzeremo le evoluzioni riguardanti la filosofia di fondo e i principi ispiratori. Rivisitare i principi cardine significa:

- integrare strategia e azione. Il budget deve essere inserito in un processo logico integrato che contenga in modo contestuale tre momenti: la strategia, le azioni e le misure. Questi tre momenti nei modelli tradizionali vengono attuati in ordine cronologico, mentre, con le tecniche evolute, vengono posti in essere in modo contestuale. Gli obiettivi strategici si legano all'individuazione di parametri e indicatori di performance – c.d. misure – passando per la definizione delle linee di azione individuate.
- ricerca dei legami tra variabili causali e risultati finali economico-finanziari dei fatti gestionali. L'evoluzione riguarda la capacità di individuare in modo anticipato, attraverso la creazione di business model, le relazioni causa-effetto tra le variabili controllabili dall'azienda e i risultati attesi.²⁸
- anticipazione temporale del momento della misurazione per il budget. A tal proposito notificiamo la necessità di ricercare degli indicatori cronologicamente antecedenti rispetto al risultato finale, espresso in termini

²⁸ Cfr. veda Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, pag. 349.

monetari. Ciò significa chiedere al budget di esprimere quali sono state le cause che hanno portato ai risultati finali.²⁹

²⁹ Ad esempio, se il risultato finale è il fatturato, per comprendere l'andamento dello stesso possiamo prendere in considerazione gli ordini ricevuti dall'azienda che, con una buona probabilità, si trasformeranno in fatturato.

L'EVOLUZIONE DEL BUDGET: IL CASO FED³⁰

4.1. Introduzione al caso FED

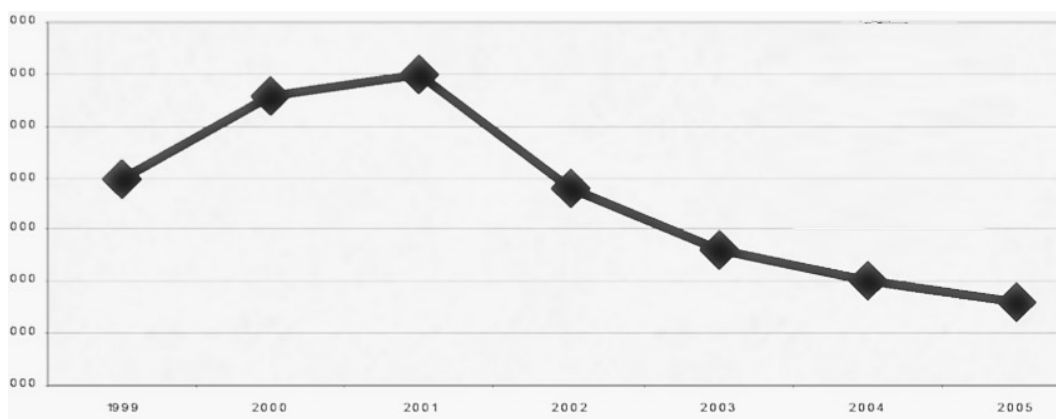
L'azienda di abbigliamento FED apre un primo laboratorio tessile negli anni '80 per la produzione di abbigliamento femminile. Nei suoi primi dieci anni di vita, il rapido ed elevato sviluppo dimensionale, favorisce la trasformazione dell'azienda in SPA. I marchi della FED riescono ad affermarsi nei principali mercati internazionali e consentono l'apertura di boutique e di importanti filiali commerciali, anche in paesi extraeuropei.

Dopo questo florido periodo, con l'avvento degli anni 2000 (*Fig. 4.1*), la crescita inizia ad assestarsi, fino a trasformarsi in un'involuzione rappresentata da una diminuzione del fatturato e da difficoltà sul piano reddituale. Sebbene inizialmente la solida struttura finanziaria e patrimoniale riesca a tamponare le perdite, non sarà

³⁰ Nell'analizzare il caso FED faremo riferimento al testo "Marchi L., Marasca S., Riccaboni A., *Controllo di Gestione. Metodologie e Strumenti*, 2013". In particolare, il capitolo, riporta i dati e le riflessioni del prof. Danilo Scarponi.

successivamente in grado di coprire l'ingente indebitamento. La FED si trova perciò a dover affrontare delle difficoltà sul piano economico, finanziario e patrimoniale. Tutta questa situazione è aggravata dall'assenza di un efficace sistema di pianificazione e controllo.

Figura 4.1 – Fatturato Fed



Fonte – Marchi L., Marasca S., Riccaboni A., *Controllo di Gestione. Metodologie e Strumenti*, 2013, p. 649.

4.2. Il budget tradizionale: principali criticità

Il budget tradizionale che, inizialmente, veniva redatto dalla FED incorporava alcuni dei limiti del budget tradizionale esposti precedentemente (*Rif. Cap. 3*).

Innanzitutto, il budget era focalizzato sull'espressione degli obiettivi in termini economici, in particolare alle componenti di costo e di ricavo della gestione caratteristica, tralasciando le dinamiche finanziarie e patrimoniali.

Il processo di budget coinvolgeva soltanto il controller e l'imprenditore, ciò determinava la mancanza di una *cultura di budget condivisa* necessaria per il funzionamento di tutto il sistema di programmazione e controllo adottato dall'azienda. Il budget tradizionale della FED non atteneva perciò anche alle sue funzioni essenziali quali il coordinamento, la motivazione e la formazione di tutti i manager (*Rif. Cap. 2*). Gli altri responsabili infatti erano esclusi dal processo di predisposizione del budget.

Tra gli altri limiti si ritiene opportuno considerare la presenza di numerosi valori approssimativi e basati esclusivamente su *previsioni* inerenti al futuro andamento della gestione aziendale.

Infine, il budget era solamente rappresentato da tabelle che presentavano valori economici, evidenziando le principali voci di costo e di ricavo.

4.3. Le innovazioni apportate al budget

Come abbiamo già anticipato, il declino della FED è stato notevolmente aggravato dall'assenza di un sistema portante di pianificazione e controllo. A partire dal 2006 si è cercato di *far evolvere il budget*, apportando numerosi cambiamenti. Sul piano organizzativo l'azienda è stata protagonista di un'operazione di *change management*.

Tale “manovra” è stata rilevante e ha permesso la costituzione di tre figure chiave:

- I. *il nuovo C.E.O.*, sostenitore dell’importanza strategica del sistema di programmazione e controllo;
- II. *il consulente di direzione aziendale*;
- III. *il nuovo controller*.

Dal punto di vista dei cambiamenti attinenti alla sfera organizzativa e comportamentale, il C.E.O. ha focalizzato la sua attenzione soprattutto sulla formazione dei collaboratori, con riferimento alle strategie aziendali, e sulla diffusione della conoscenza nei vari livelli dell’organizzazione, costituendo un *comitato di budget*.

Il nuovo modello di budget si caratterizza per la presenza di *team interfunzionali* di lavoro che permettono un maggiore coordinamento delle varie funzioni aziendali.

In secondo luogo, anche il processo di budgeting è stato trasformato ed è riassumibile nella tabella 4.1.

Il contenuto del budget che, prima del change management presentava dati espressi in termini strettamente economici e quantitativi, ha aperto i propri confini anche a variabili qualitative necessarie per gestire le principali criticità a livello aziendale.

Tabella 4.1 – Il processo di sviluppo del budget nella nuova impostazione

FASE	ATTORI	AZIONE
Avvio	C.E.O., Consulente e Controller	Definizione degli obiettivi generali, allineati al Piano Industriale, identificazione di alcuni obiettivi particolari per i diversi livelli di responsabilità e formulazione delle principali linee d'azione.
Comunicazione	Comitato di Budget	Il C.E.O. presenta quanto sopra al Comitato di Budget ed avvia la discussione.
Budget per unità organizzativa	Singoli Responsabili, Consulente e Controller	Definizione puntuale degli obiettivi particolari, dei programmi operativi, dei principali elementi economici e finanziari. Sviluppo di parametri e indicatori di performance.
Fase di “metabolizzazione”	Singoli Responsabili e Controller	Verifica e rivisitazione critica, da parte dei Responsabili, di programmi, azioni e impatti economici proposti. Da parte del controller riordino del materiale acquisito e individuazione dei principali aspetti della gestione che vengono influenzati dalle azioni, congiunte o disgiunte, dei diversi responsabili.
Teamwork	Team interfunzionali specifici, Consulente e Controller	Discussione circa gli aspetti critici della gestione al fine di formulare e

		condividere i principali obiettivi di budget.
Libro di Budget	Consulente e Controller	Consolidamento dei budget elementari; approvazione dei risultati del lavoro dei team interfunzionali: redazione del libro di budget.
Presentazione	Comitato di Budget	Presentazione al Comitato del libro di budget che illustra gli elaborati di sintesi economici e finanziari, le relazioni di budget dei diversi responsabili e dei team interfunzionali, le singole schede di budget.

Fonte – Marchi L., Marasca S., Riccaboni A., *Controllo di Gestione. Metodologie e Strumenti*, 2013, p. 657.

L'evoluzione ha interessato anche la filosofia e i principi cardine. Il budget ha adottato la logica del *performance budgeting*.

Il performance budgeting si basa principalmente sulla definizione di parametri e indicatori della performance aziendale, utilizzando un approccio di tipo *bottom-up*. Per "bottom-up" intendiamo dal basso verso l'alto, perciò l'identificazione di tali parametri è richiesta ad ogni responsabile, che è tenuto anche ad evidenziare se, e attraverso quale relazione, le variabili sono in grado di influenzare i risultati economici o finanziari e guidarli verso gli obiettivi definiti.

In un'ultima analisi dunque la logica del performance budgeting ha permesso una maggiore partecipazione ed un maggior coinvolgimento dei singoli responsabili aziendali e un maggior coordinamento tra le varie funzioni.

In un'ultima analisi dunque possiamo affermare che il change management e la connessa maggior importanza conferita al sistema di pianificazione e controllo, ha permesso di risollevarne le sorti della FED.

CONCLUSIONI

Il budget, nato nel 1923 con l'opera di Mc Kinsey, *Budgetary Control*, oggi soffre di una veloce e dirompente evoluzione dell'ambiente esterno. Siamo inseriti in contesto estremamente variabile. I mercati in cui le aziende si trovano a dover operare sono in costante evoluzione, perciò le imprese si trovano a dover cercare delle soluzioni per essere al passo con il progresso.

L'attuale sistema sociale, culturale, politico ed economico risulta essere perciò "ipercomplesso" (Morin E., 1993).³¹ Per "ipercomplessità" intendiamo che il sistema è caratterizzato da un'elevata dinamicità ed incertezza. Di conseguenza, il budget tradizionale risulta essere obsoleto. Nella presente tesi sono state riportate alcune delle possibili modalità di elaborazione di budget evoluti, che devono essere considerate come delle soluzioni, che le imprese possono adottare al fine di effettuare un'efficace ed efficiente programmazione aziendale.

Infine, si consideri l'importanza di non sottostare a degli schemi troppo rigidi. Le imprese dovrebbero dunque sviluppare una programmazione più libera e

³¹ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, pag. 357.

creativa e che possa essere in grado di soddisfare, nel miglior modo possibile, le proprie esigenze.

BIBLIOGRAFIA

- ANTONY R.N., WELSCH G.A. (1974), *Fundamentals of management accounting*, Irwin Homewood, Illinois.
- BRUSA L., DEZZANI F. (1983), *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano
- BUBBIO A. (2000), *Il budget: principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi di impresa: modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S. (2018), *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino.
- MARCHI L., MARASCA S., RICCABONI A. (2013), *Controllo di gestione: metodologie e strumenti*, Knowità, Arezzo.
- SANTINO FURLAN (1981), *Il budget a base zero. Una moderna tecnica di pianificazione e controllo delle risorse*, Franco Angeli, Milano.

