



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**IL PROCESSO DI BUDGETING:  
GLI APPROCCI TOP-DOWN  
E BOTTOM-UP**

**THE BUDGETING PROCESS:  
THE TOP-DOWN AND BOTTOM-UP  
APPROACHES**

Relatore:  
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:  
Matteo Narcisi

Anno Accademico 2019/2020

## INDICE

INTRODUZIONE .....	2
CAPITOLO I .....	4
IL BUDGET .....	4
1.1. Introduzione .....	4
1.2. Le finalità del budget .....	5
1.3. Le caratteristiche del budget .....	7
1.4. I limiti del budget .....	9
1.5. Le fasi di preparazione del budget .....	11
1.6. Gli attori del processo di budget .....	12
CAPITOLO II .....	15
L'APPROCCIO TOP-DOWN E BOTTOM-UP ALLA PREPARAZIONE DEL BUDGET .....	15
2.1. Dimensione informativa e comportamentale .....	15
2.2. L'ambiente organizzativo .....	17
2.3. Lo scambio di informazioni nella catena gerarchica .....	18
2.4. Il controllo comportamentale .....	19
2.5. L'approccio top-down e bottom-up nella predisposizione del budget .....	21
2.6. Le implicazioni organizzative del budget .....	23
CONCLUSIONI .....	25
BIBLIOGRAFIA .....	27

## INTRODUZIONE

Il presente lavoro analizza le differenti modalità di preparazione del budget, focalizzando l'attenzione, in particolare, sull'approccio top-down e su quello bottom-up, con l'obiettivo di fare chiarezza sulle caratteristiche e sulle differenze che li contraddistinguono.

L'elaborato è articolato in due capitoli; il primo analizza il budget come strumento di programmazione e controllo evidenziandone, quindi, le peculiarità sul piano teorico e su quello pratico. Questo capitolo fornisce, inoltre, le conoscenze generali al fine di affrontare al meglio l'argomento chiave di questa analisi.

Nella prima parte l'attenzione è focalizzata sugli aspetti più rilevanti del budget evidenziando le definizioni, le caratteristiche e il ruolo che questo strumento ricopre all'interno dell'azienda.

Sono poi analizzati i limiti di questo strumento portando alla luce quegli elementi che hanno indotto alla creazione di strumenti alternativi al budget tradizionale.

Nella parte finale si pone particolare attenzione agli aspetti pratici, studiando le fasi

che conducono alla stesura del budget e sottolineando il ruolo dei soggetti nell'attuazione di tale processo.

Il secondo capitolo approfondisce, invece, l'argomento principale, ossia, il confronto tra i due approcci alla preparazione del budget: quello top-down e quello bottom-up.

Nella fase iniziale, in particolare, l'analisi si concentra sulla dimensione informativa e comportamentale dimostrando come siano influenzate dall'ambiente organizzativo. Dopo aver illustrato le caratteristiche e l'importanza dello scambio di informazioni all'interno dell'organizzazione, il focus passa alle due tipologie di approcci e i risvolti che essi hanno sul personale in termini di motivazione, responsabilizzazione e coordinamento.

## **CAPITOLO I**

### **IL BUDGET**

#### **1.1. Introduzione**

Per eseguire l'attività di controllo un'azienda ha a disposizione diversi strumenti, il principale strumento è il budget.

Il budget è sicuramente il più importante mezzo di programmazione, quello su cui si basa tutta l'attività di controllo.

Esso viene definito come un programma di gestione aziendale, tradotto in termini economico-finanziari, che guida e responsabilizza i manager verso obiettivi di breve-medio periodo, definiti nell'ambito di un piano strategico o di lungo periodo.<sup>1</sup>

È, quindi, un programma d'azione, espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, che copre un predefinito arco temporale, normalmente un anno.

---

<sup>1</sup> Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano, 2000

A differenza delle previsioni, il budget, essendo un programma, comporta non un comportamento passivo ma uno sforzo di miglioramento organizzativo e gestionale. Si cerca, quindi, di influire sull'ambiente futuro.

Gli elementi fondamentali dai quali si alimenta sono: la pianificazione strategica e strategia, che sintetizzano gli obiettivi di lungo periodo e le strategie aziendali le quali identificano il modo in cui l'azienda pensa di raggiungere gli obiettivi programmati; l'evoluzione storica della situazione d'impresa, ovvero i trend dei costi e dei ricavi; le previsioni sull'ambiente interno ed esterno.

## **1.2. Le finalità del budget**

Nel budget si esplicano gli obiettivi dei vari centri di responsabilità; questi obiettivi permettono di definire e orientare il comportamento dei responsabili aziendali, le attività di controllo e integrazione nell'ambito della gestione operativa e della pianificazione strategica. Essi, inoltre, favoriscono il coinvolgimento dei manager nella gestione aziendale.<sup>2</sup> Alla luce di quanto detto, lo strumento del budget può essere analizzato sotto due dimensioni: informativa e comportamentale.

Data l'influenza esercitata sui comportamenti, il budget non può essere considerato un bilancio di previsione, ma un programma con diverse finalità:

---

<sup>2</sup> Fadda L., Fontana F, Garelli R., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003

1. Guida all'azione dei managers ai vari livelli. Il budget fissa gli obiettivi da raggiungere sia per l'impresa che per i responsabili, definendo così, i comportamenti, i mezzi e le risorse necessarie per il loro raggiungimento. Affinché il budget costituisca una guida efficace, occorre che gli obiettivi prefissati siano specifici, misurabili, sfidanti, rilevanti e con una scadenza prestabilita. È anche importante che vengano controllati e aggiornati ad intervalli sufficientemente brevi per poterli adattare ai cambiamenti del contesto di riferimento;
2. Definizione di parametri economico-finanziari, basati sui principi di efficacia ed efficienza, con i quali è possibile effettuare una valutazione a consuntivo;
3. Coordinamento delle azioni poste in essere dai vari responsabili di budget;
4. Comunicazione ad ogni responsabile degli obiettivi da raggiungere. In questo modo, ogni responsabile è in grado di programmare la propria attività essendo a conoscenza, preventivamente, dei propri obiettivi e delle azioni che dovrà svolgere, rispettando così le aspettative dell'Alta Direzione.
5. Motivazione dei manager, i quali, svolgendo un ruolo attivo nella stesura del budget, sono incentivati a raggiungere ed eventualmente migliorare le performance loro assegnate;
6. Misurazione dei risultati conseguiti e definizione degli incentivi da assegnare.

È possibile affermare, quindi, che il budget non è esclusivamente uno strumento di programmazione o uno strumento di coordinamento dell'azienda, ma ha anche altre funzioni. Infatti, il budget può essere utilizzato, come visto in precedenza, come uno strumento di verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi. Inoltre, se il responsabile è coinvolto nella determinazione degli obiettivi, il budget diventa anche un modo per motivarlo, in quanto, avendo contribuito a fissarli, sarà incentivato a raggiungerli.

In aggiunta, il budget è uno strumento di supporto alla delega decisionale in quanto permette di responsabilizzare i manager e facilita la diffusione delle strategie, nonché dei valori e della cultura aziendale, sviluppando così caratteristiche tipiche degli strumenti di comunicazione.<sup>3</sup>

### **1.3. Le caratteristiche del budget**

Il budget deve inoltre rispondere a precisi requisiti tra i quali ricordiamo:

- la globalità, in quanto abbraccia tutti gli aspetti della gestione (patrimoniale, economico e finanziario). Incorpora, inoltre, le informazioni inerenti a tutte le funzioni aziendali, le attività in cui si suddividono le funzioni, le operazioni che costituiscono le attività e, infine, tutti i soggetti collocati ai

---

<sup>3</sup> Marinali B., Paoloni M., *Budget Motivazioni dei dipendenti ed efficienza aziendale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1989

vari livelli organizzativi, i quali hanno il compito di porre in essere le operazioni aziendali;

- la traduzione in termini monetari degli obiettivi, delle previsioni e delle scelte che determinano la condotta futura dell'impresa. L'utilizzo del linguaggio monetario è indispensabile affinché vi sia coerenza e omogeneità tra i vari budget settoriali;
- l'articolazione in periodi infrannuali, in modo tale che sia possibile proiettare e giudicare il comportamento dell'organizzazione in periodi di tempo stabiliti, che consentono di attuare correzioni mirate nel caso in cui si creino disfunzioni;
- l'articolazione per centri di responsabilità in modo da dirigere e moderare il comportamento delle persone che operano all'interno dell'impresa.

È importante sottolineare che, il centro di responsabilità è un'unità organizzativa con a capo un soggetto caratterizzato dal possedere le competenze e le capacità necessarie per poter incidere, con le proprie decisioni, su una o più variabili chiave (costi, ricavi e risultati).<sup>4</sup>

Il budget può essere studiato seguendo due diverse dimensioni, la prima tecnico-contabile, la quale identifica le modalità con cui sono assemblati i dati che

---

<sup>4</sup> Fadda L., Fontana F, Garelli R., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003

costituiscono il budget. La seconda, organizzativa, che individua le fasi di preparazione del budget e le implicazioni del suo utilizzo nell'organizzazione.

I principali budget possono essere suddivisi in tre tipologie distinte: operativi, investimenti e sintesi. I primi racchiudono i programmi d'azione relativi alla gestione caratteristica e sono normalmente articolati per centri di costo; il secondo, è il budget relativo alle risorse pluriennali impiegate per lo svolgimento del processo produttivo e di tutta l'area aziendale; infine, i budget di sintesi, rappresentano dei bilanci preventivi nei quali sono aggregati i singoli budget realizzati in precedenza.

#### **1.4. I limiti del budget**

Il budget, quale strumento di programmazione, ha anche dei limiti dati dalla sua stessa natura. È uno strumento caratterizzato da una proiezione al breve periodo, di conseguenza, non può essere utilizzato per sviluppare strategie a lungo termine. Inoltre, essendo redatto in termini monetari, impedisce di considerare quegli obiettivi di efficacia non traducibili in questo linguaggio.

È possibile, inoltre, distinguere i principali limiti in due tipologie,. La prima è rappresentata dai limiti teorici che si basano sulle problematiche inerenti al budget come strumento. La seconda rappresenta i limiti presenti nelle modalità di utilizzo del budget e sono indicati come limiti applicativi.

Per quanto attiene ai limiti teorici, i principali sono:

- l'eccessivo peso dato alle misure economico-finanziarie;
- l'orientamento al solo singolo esercizio (proiezione al breve periodo), questo non permette di recepire le innovazioni di tipo strategico;
- il fatto che viene spesso considerato solo come un bilancio di previsione;
- la limitata flessibilità.

I limiti applicativi, invece, sono:

- l'impiego discutibile del concetto e della funzione di centro di responsabilità; in quanto, è efficace esclusivamente nel caso in cui i parametri utilizzati sono selezionati sulla base delle caratteristiche specifiche del centro. Inoltre, è importante che gli obiettivi fissati per ogni centro siano coerenti con l'area di competenza.
- la scarsa articolazione temporale e organizzativa.

Ciò non significa che il budget non sia uno strumento valido ma, nel momento in cui lo si usa, bisogna essere consapevoli dei suoi limiti per poterlo utilizzare nel miglior modo possibile.

### **1.5. Le fasi di preparazione del budget**

Il percorso di sviluppo del budget si esplica in una serie di fasi sequenziali.

1. Definizione delle linee guida e degli obiettivi di budget. Questa attività rientra nella sfera della strategia e permette di delineare un quadro di riferimento generale, relativo allo scenario in cui l'impresa dovrà operare. Essa viene sviluppata dall'alta direzione, ossia da coloro che hanno l'autorità e la responsabilità, al livello organizzativo più elevato, di guidare e controllare il sistema di gestione aziendale.
2. Preparazione di massima del budget, questa fase rientra nell'area di competenza dei singoli manager, i quali sono chiamati a predisporre una proposta di budget per ogni centro di responsabilità. Per centri di responsabilità si indicano le unità organizzative aziendali guidate dai manager, i quali rispondono dei risultati ottenuti.
3. Negoziazione tra superiori e inferiori gerarchici per accordarsi sui programmi. In questo passaggio si valuta la coerenza degli obiettivi di budget con quelli generali e la fattibilità tecnica ed economica dei piani presentati. Oltre a questa funzione, in questa fase, è possibile verificare se i livelli di efficienza previsti dai manager sono accettabili, accertare che nei singoli budget non vi siano duplicati di attività e verificare se il manager abbia inserito delle riserve di budget, ossia, se abbia richiesto un ammontare di risorse maggiore rispetto al necessario.

4. Coordinamento e revisione delle singole componenti di budget, si sostanzia nell'eventuale revisione dei piani elaborati dai vari responsabili.
5. Approvazione finale. È il momento in cui la versione finale del budget viene approvata in via definitiva.
6. Distribuzione del budget approvato. In questa fase, il documento di budget approvato viene comunicato a tutti i dipendenti all'interno dell'organizzazione aziendale. È possibile sviluppare tale attività in due diverse modalità. La prima, si serve di canali ricchi ossia, di canali di comunicazione caratterizzati da una maggiore formalità ed efficacia ma che risultano più costosi (come ad esempio la condivisione in assemblea del documento). La seconda si avvale di canali poveri, utilizzando, quindi, strumenti molto più rapidi dei precedenti ma contraddistinti da una efficacia inferiore (come ad esempio l'uso delle e-mail).

### **1.6. Gli attori del processo di budget**

Un altro aspetto sul quale è necessario focalizzare l'attenzione riguarda il ruolo assunto dalle figure chiave nello svolgimento del processo di budget.

Per garantire al meglio lo svolgimento di tale processo, è necessario che vi sia coerenza tra le attività svolte dai diversi soggetti e soprattutto, le decisioni prese non devono perdere il contatto con la realtà, devono quindi rientrare nei parametri di fattibilità tecnica ed economica.

Gli attori che prendono parte al processo di budget son tre: i managers di linea, il controller e l'alta direzione.

Con riferimento a quest'ultima, essa ha la precisa responsabilità di governare l'azienda e deve, perciò, definire le linee guida a partire dalla quale redigere il budget.

Il secondo ruolo chiave è quello del controller ossia, la persona responsabile della gestione del sistema di controllo, la quale, oltre al compito di governare il funzionamento del sistema, riveste un'importanza critica per garantire l'affermazione e lo sviluppo di questo meccanismo operativo. Con riferimento al processo di budget, il controller, non ha il compito di assumere le decisioni ma di svolgere un'attività di supporto agli organi decisionali. Infatti, le principali attività in questa area si concentrano nel fornire le istruzioni tecniche necessarie per la preparazione del budget; ha accesso ai dati storici aziendali, i quali vengono forniti ai vari soggetti che ne necessitano; svolge l'attività di calcolo basandosi sulle decisioni degli organi di linea; assembla i dati dei diversi budget e, infine, anima e coordina le attività.

Il terzo ed ultimo attore è il manager di linea. Questa figura ha il compito di coordinare e supervisionare l'attività operativa aziendale. Inoltre, assume le decisioni inerenti ai livelli di produttività, ai livelli di vendita e alla tipologia di clienti.

Il grado di partecipazione alla stesura del budget di questi soggetti può mutare a

seconda dello stile di direzione che l'azienda decide di attuare e dell'accentramento dei poteri decisionali al vertice dell'azienda. La questione verrà approfondita nel capitolo successivo.

## **CAPITOLO II**

### **L'APPROCCIO TOP-DOWN E BOTTOM-UP ALLA PREPARAZIONE DEL BUDGET**

#### **2.1. Dimensione informativa e comportamentale**

La dimensione informativa e quella comportamentale rappresentano due dimensioni fondamentali dei sistemi di controllo di gestione e del budget in particolare. Tra le stesse esistono importanti relazioni.

Il controllo di gestione oltre a supportare il processo decisionale dei manager aziendali influisce sulle variabili comportamentali. Tali variabili, indirizzano, coordinano e controllano i soggetti che operano nell'organizzazione.

L'azione sulle variabili comportamentali si sviluppa principalmente nel caso in cui l'attività aziendale sia caratterizzata da una elevata complessità che comporta l'esigenza di delegare a terzi le varie responsabilità.

In situazioni di questo tipo, infatti, il sistema di controllo di gestione consente di fissare risultati comuni da dover raggiungere, tradurre tali risultati in obiettivi

individuali, controllare l'esito raggiunto assicurando il coordinamento tra le unità organizzative e creando motivazione nelle persone che le dirigono.

Le dimensioni del sistema di controllo di gestione sulle quali si può agire per raggiungere tali obiettivi sono: l'organizzazione e il processo. Essi sono strettamente interrelati con la dimensione comportamentale del controllo e agendo su questi elementi è possibile spostare il focus del sistema per dare più importanza agli effetti comportamentali rispetto a quelli informativi, o viceversa.

Se è vero che questa attività del controllo assume grande importanza nei sistemi di direzione allargata, caratterizzati da una delega di responsabilità più diffusa, non si deve pensare che essa non sia presente quando l'attività di controllo si concentra sull'attività informativa. Sicuramente, però, più una organizzazione è composta da un numero elevato di livelli gerarchici e/o centri di responsabilità, maggiore sarà il bisogno di un'attività di controllo volta a coordinare e indirizzare i comportamenti nella direzione desiderata.

È importante sottolineare che l'analisi degli aspetti comportamentali del sistema di controllo di gestione è un fenomeno che si è sviluppato piuttosto recentemente.

Al giorno d'oggi l'attenzione a tali variabili è sempre più diffusa tra gli studiosi di controllo, molti dei quali sostengono che la criticità del controllo sia rappresentata dagli effetti che lo stesso produce sul comportamento e che, nella fase di progettazione del sistema, si deve tenere conto di questa esigenza e prevedere le azioni da compiere con le quali assistere, guidare e motivare i responsabili, nelle

attività aziendali in modo che vi sia sempre coerenza con gli obiettivi ed i valori dell'impresa.<sup>5</sup>

## **2.2. L'ambiente organizzativo**

Per ambiente organizzativo si intende il modo in cui l'azienda è organizzata e gli effetti ambientali che incidono sul comportamento dei soggetti che fanno parte dell'organizzazione. Queste influenze esterne, che risentono dell'ambiente sociale in cui l'impresa è inserita, trovano riscontro all'interno dell'organizzazione in una serie di procedure, codici etici, assieme allo stile direzionale e alla cultura aziendale, che concorrono a formare il clima organizzativo.<sup>6</sup>

La dimensione comportamentale aziendale è influenzata dalle caratteristiche dei soggetti che operano all'interno dell'impresa, quali, i valori, la cultura e gli obiettivi personali. Per tale ragione, in fase di progettazione di tale dimensione, è di fondamentale importanza effettuare un'analisi per approfondire le informazioni inerenti l'ambiente organizzativo che definisce l'azienda.

Bisogna tenere in considerazione che l'ambiente organizzativo non è influenzato esclusivamente dai soggetti che operano ai vertici, ma da tutte le persone che rivestono ruoli di particolare importanza, capaci di influenzare il normale

---

<sup>5</sup> Lawler III E.E., Rhode J.G., *Information and control in organization*, Gooryear, Pacific Palisades, 1976

<sup>6</sup> Fadda L., Fontana F, Garelli R., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003

svolgimento dell'attività aziendale. Perciò, è fondamentale al fine di compiere l'analisi, individuare tali soggetti.

L'obiettivo dell'analisi è quello di definire il loro grado di autonomia decisionale e la loro capacità di agire in autonomia, in modo da definire se è possibile svolgere l'attività aziendale tramite delega di responsabilità.

Per trasformare il sistema di controllo di gestione e raggiungere un sistema di direzione allargata è indispensabile la presenza di un sistema organizzativo in cui coesistano un imprenditore disponibile alla delega delle proprie responsabilità e dei soggetti che posseggano le competenze adatte ad assumere tali responsabilità.

### **2.3. Lo scambio di informazioni nella catena gerarchica**

Un altro elemento fondamentale che influisce sulla partecipazione è la condivisione delle informazioni.

La condivisione delle informazioni nella catena gerarchica può procedere in due direzioni: dal basso verso l'alto o dall'alto verso il basso.

Nel primo caso i subordinati condividono le proprie informazioni con il vertice aziendale e ciò produce un vantaggio per l'azienda in quanto la direzione non sempre possiede le informazioni, le competenze e l'esperienza tipiche di coloro che svolgono effettivamente l'attività da programmare.

Questo passaggio di informazioni, come visto precedentemente, avviene, con specifico riferimento al budget, nella fase di negoziazione, in cui, i responsabili si

relazionano con i dirigenti condividendo dati e pareri al fine di programmare al meglio il budget aziendale.

Per quanto riguarda il secondo caso, invece, sono i dirigenti che divulgano le proprie conoscenze. Il vantaggio principale di tale azione è dato dalla riduzione delle incertezze dei ruoli aziendali: ridurre questa asimmetria permette di raggiungere migliori performance e un maggior grado di partecipazione.

Infatti, un personale che non ha chiaro il proprio ruolo non avrà chiaro neanche gli obiettivi da raggiungere e le modalità per raggiungerli, perciò le sue aspirazioni sul risultato peggioreranno, compromettendo anche l'impegno dei soggetti nel svolgere le proprie attività.

#### **2.4. Il controllo comportamentale**

Risulta di primaria importanza lo studio dell'ambiente organizzativo in quanto la cultura degli attori coinvolti, i valori condivisi dalle risorse umane e quindi il clima organizzativo devono essere progettati in modo coerente rispetto al sistema aziendale.

Gli elementi gestionali che caratterizzano la dimensione comportamentale del controllo sono lo stile di direzione, che riflette sulle modalità di coinvolgimento dei responsabili del processo, e lo stile di controllo, cioè le modalità con cui il sistema interviene sul comportamento delle persone.

In questo lavoro, l'attenzione verrà posta esclusivamente sul primo aspetto.

Rispetto a tale elemento bisogna evidenziare che lo stile di controllo è influenzato dal livello di accentramento dei poteri verso il vertice aziendale che può essere suddiviso in autoritario-direttivo e partecipativo.

Il primo è caratterizzato da un forte accentramento dei poteri al vertice aziendale e di conseguenza il processo fluisce dall'alto verso il basso (top-down). In situazioni di questo tipo è il vertice aziendale che definisce gli obiettivi da raggiungere, che gestisce la raccolta e l'analisi delle informazioni e che interviene sui soggetti dell'organizzazione per modificare il loro comportamento. Il coinvolgimento delle persone è in questi casi molto basso.

L'altra ipotesi che riguarda lo stile partecipativo (bottom-up), vede un forte coinvolgimento dei vari responsabili che partecipano attivamente al processo in quanto, molto spesso, sono proprio loro a definire gli obiettivi verso cui tendere o quantomeno li condividono, se fissati dall'Alta direzione. In questo caso la dimensione comportamentale del controllo svolge un ruolo importante nel motivare i soggetti responsabili al raggiungimento delle mete da loro individuate e nel garantire il loro coinvolgimento nello svolgimento dell'attività.<sup>7</sup>

Vi sono inoltre delle situazioni intermedie che presentano caratteristiche di entrambe le tipologie sulle quali non si concentrerà l'attenzione in questa sede.

---

<sup>7</sup> Fadda L., Fontana F, Garelli R., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003

## **2.5. L'approccio top-down e bottom-up nella predisposizione del budget**

Come evidenziato in precedenza, vi sono diverse fasi da compiere per poter redigere un budget le quali sono fortemente influenzate dallo stile di direzione che l'azienda ha deciso di attuare.

Nel primo caso la gestione aziendale è caratterizzata da un forte accentramento dei poteri presso i vertici gerarchici (approccio top-down). Di conseguenza, i compiti che spettano ai responsabili nella preparazione del budget sono limitati.

Iniziando da una situazione di partenza è possibile distinguere le attività che concernono l'aria della direzione e quelle, invece, di competenza dei responsabili. Secondo cronologicamente le attività svolte, la prima viene identificata nell'analisi dell'ambiente, azione che viene condotta dalla direzione e mira all'identificazione dei punti di forza e di debolezza dell'organizzazione. La fase successiva, di competenza della direzione, è la definizione della strategia. In questa fase si definiscono le linee guida da seguire per raggiungere gli obiettivi aziendali di lungo periodo. In seguito, i vertici, hanno il compito di esplicitare gli obiettivi generali, composti da quelli aziendali e quelli delle singole aree. L'unico compito che spetta ai responsabili è quello di determinare i programmi e le azioni necessarie per raggiungere gli obiettivi delle proprie aree di competenza definiti nel punto precedente. Una volta definite le azioni da compiere è importante verificare la compatibilità vale a dire, verificare che vi sia coerenza tra gli obiettivi definiti dalla direzione e le azioni definite dai responsabili. Nel caso in cui venisse a mancare la

compatibilità, è compito dei vertici eseguire una revisione dei programmi senza prevedere alcun ulteriore intervento dei responsabili. La fase conclusiva consiste nell'approvazione da parte della direzione del budget sviluppato.

I principali vantaggi di questo modello consistono in:

- evitare il coinvolgimento dei responsabili di basso livello quando questi non hanno competenze adeguate per la preparazione del budget;
- evitare il coinvolgimento dei responsabili di basso livello quando questi sono inclini a inserire nel budget distorsioni (riserve di budget);

Questo stile è efficace se il top management ha una buona conoscenza dell'attività operativa.

Nel caso il cui l'azienda seguisse un approccio partecipativo (bottom-up) la competenza delle varie fasi cambierebbe, in quanto si dà molta più rilevanza al ruolo dei responsabili.

In questa modalità di esecuzione i primi punti composti dall'analisi dell'ambiente e definizione della strategia restano invariati e quindi di competenza dell'Alta direzione. La prima differenza è osservabile in corrispondenza del momento della definizione degli obiettivi, prima di competenza dei vertici e ora dei responsabili. In seguito, questi ultimi hanno il compito di definire i programmi e le azioni, come visto in precedenza. La fase successiva, che consiste nel verificare la compatibilità, resta di competenza del top management ma, oltre a verificare la coerenza tra gli obiettivi e le azioni, il top management ha il compito di verificare che gli obiettivi

dei responsabili rispecchino quelli aziendali generali. Un'ulteriore differenza viene riscontrata nella fase di revisione dei programmi, di pertinenza dei responsabili nel caso di adozione di un approccio bottom up. Questa fase è critica per migliorare il coinvolgimento, la responsabilizzazione e la motivazione dei dipendenti. La fase conclusiva, come precedentemente esplicitato, è l'approvazione del piano d'azione.

I vantaggi principali di questo stile di direzione consistono in:

- maggiore coinvolgimento nel raggiungimento degli obiettivi da parte dei responsabili;
- condivisione di informazioni tra i vertici e chi occupa posizioni operative;
- Stimolo ai dipendenti a pensare al miglior modo per raggiungere gli obiettivi;
- Generazione di un maggior attaccamento dei dipendenti all'azienda;

## **2.6. Le implicazioni organizzative del budget**

Il budget produce degli effetti sull'ambiente organizzativo aziendale, soprattutto sotto tre aree principali. Il primo effetto è riscontrabile in termini di aumento della responsabilizzazione. La fissazione degli obiettivi di area responsabilizza i managers sulle conseguenze del loro operato e sul loro contributo al proseguimento degli obiettivi aziendali. Questo effetto è efficace se i parametri sono selezionati tenendo conto delle caratteristiche specifiche del centro di responsabilità, ad esempio centri di costo, spesa ricavo e profitto. Il secondo effetto è rinvenibile in

termini di coordinamento in quanto, il budget consente lo sviluppo e la diffusione di un coordinamento orizzontale e verticale delle diverse funzioni. Il coordinamento verticale consiste nel fissare gli obiettivi di ogni singola funzione (industriale, commerciale ed amministrativa). Per quanto concerne, invece, il coordinamento orizzontale, esso si sviluppa mettendo in relazione le attività di ogni singola area aziendale. In questo caso risulta essere cruciale la fase di negoziazione, la quale permette di stimolare la creazione di uno spirito di squadra. Infine, l'ultimo aspetto che è stato analizzato è la motivazione. La capacità del budget di motivare gli individui in azienda dipende anche dalla modalità con cui il budget stesso è costruito, cioè, se l'azienda sviluppa un budget imposto (top-down) oppure partecipato (bottom-up). Gli altri aspetti che influiscono sulla motivazione sono: il modo in cui viene utilizzato il budget, se adottato come strumento di controllo, il livello di motivazione dei responsabili potrebbe diminuire. Il grado di difficoltà degli obiettivi che è importante in quanto questi dovrebbero risultare stimolanti. Il livello di comunicazione degli obiettivi è un ulteriore aspetto fondamentale in quanto è indispensabile che gli obiettivi vengano condivisi con tutti. Infine, le caratteristiche personali degli individui.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Marchi L., Marasca S., Ciucchi M. S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Milano, 2018.

## CONCLUSIONI

In conclusione, è possibile affermare che, l'utilizzo del budget come strumento di programmazione e controllo consenta di migliorare la qualità dell'attività di programmazione della gestione.

Entrando nello specifico, l'adozione di un budget produce effetti particolarmente positivi sulla determinazione degli obiettivi, sulla determinazione dei mezzi necessari per raggiungere le finalità aziendali e sul coordinamento delle attività generali e delle singole attività degli organi che operano all'interno dell'organizzazione.

L'analisi della gestione budgetaria, inoltre, permette di meditare sugli stili di direzione e procedere ad una revisione dei modelli di management, se e quando le circostanze lo rendono necessario.

Inoltre, soffermando l'attenzione sugli effetti che questo strumento produce sulla determinazione degli obiettivi, è possibile affermare che, oltre a migliorare gli aspetti qualitativi, esso rende palese la fiducia che i vertici aziendali ripongono verso i propri subordinati e pone in evidenza quanto essi siano disposti ad

accompagnarli nella loro crescita professionale, a delegare le proprie responsabilità e in che misura intendano accentrare i poteri decisionali verso il vertice gerarchico. Per quanto concerne, nello specifico, l'analisi delle differenze che intercorrono tra i due diversi tipi di approcci alla stesura del budget, è possibile affermare che non vi è uno stile che prevale sull'altro ma entrambi presentano dei punti di forza e di debolezza.

È, quindi, necessario studiare attentamente ogni singola organizzazione al fine di definire quale approccio rappresenti al meglio la cultura, i valori e lo stile organizzativo che caratterizza la propria attività con l'obiettivo di prevedere un approccio top-down o bottom-up alla predisposizione del budget d'esercizio.

## BIBLIOGRAFIA

Brownell P., *Leadership style, participation and managerial behavior*, Accounting organization and society, 1983.

Brownell P., *Participation in the budgeting process—when it works and when it doesn't*, Alfred P. Sloan School of Management, Cambridge (Mass.), 1980.

Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

Byrne S., Damon F., *To participate or not participate? Voice and explanation effects on performance in a multi-period budget setting*, The British accounting review, 2008.

Chong V. K., Eggleton Ian R. C., Leong M., *The multiple role of participative budgeting on job performance*, Advance in accounting, 2006

Fadda L., Fontana F, Garelli R., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003.

Lawler III E.E., Rhode J.G., *Information and control in organization*, Gooryear, Pacific Palisades, 1976.

Marchi L., Marasca S., Ciucchi M. S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Milano, 2018.

Marinali B., Paoloni M., *Budget Motivazioni dei dipendenti ed efficienza aziendale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1989.

## RINGRAZIAMENTI

Vorrei dedicare questo spazio a chi, con dedizione e pazienza, ha contribuito alla realizzazione di questo elaborato.

Un sentito grazie al mio relatore Gatti Marco che mi ha seguito passo dopo passo con la sua infinita disponibilità e professionalità, nonostante le varie difficoltà; grazie per avermi guidato fornendomi gli strumenti e le conoscenze necessarie per completare questo esposto.

Un grazie speciale va ai miei genitori che da sempre mi sostengono nella realizzazione dei miei progetti e che con i loro insegnamenti, mi hanno permesso di arrivare fin qui.

Ringrazio i miei fratelli e mia sorella che a modo loro mi hanno sostenuto.

Ringrazio la mia fidanzata Serena per avermi trasmesso la sua immensa forza e il suo coraggio. Grazie perché ci sei sempre stata.

Vorrei, inoltre, ringraziare tutti gli amici e i compagni che mi hanno incoraggiato ed accompagnato in questo percorso.

Infine, vorrei dedicare questo piccolo traguardo a me stesso, che possa essere l'inizio di una lunga e brillante carriera professionale.