



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

L'EVOLUZIONE DEL BUDGET

THE EVOLUTION OF THE BUDGETING SYSTEM

Relatore:

Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:

Sara Staffolani

Anno Accademico 2023/2024

Alla mia famiglia

INDICE

| | |
|---|----|
| INTRODUZIONE | 3 |
| IL SISTEMA DI BUDGETING | 5 |
| 1.1. Il budget: aspetti definatori | 5 |
| 1.2. Le caratteristiche del budget | 8 |
| 1.3. Le funzioni del budget | 11 |
| 1.4. Cenni sul processo di budgeting | 14 |
| DAL BUDGET TRADIZIONALE AL BUDGET EVOLUTO | 18 |
| 2.1. I limiti del budget tradizionale | 18 |
| 2.2. Il budgeting evoluto | 24 |
| 2.2.1. Zero based budgeting | 25 |
| 2.2.2. Miglioramenti tecnici apportati al budget | 26 |
| 2.2.3. Rivisitazione della filosofia e dei principi | 28 |
| CONCLUSIONI | 32 |
| BIBLIOGRAFIA | 34 |

INTRODUZIONE

Nel presente lavoro di tesi viene sviluppato il tema del budget, inteso come strumento di programmazione aziendale. L'impresa è una realtà dinamica che opera in un'epoca caratterizzata da una forte incertezza, a causa del cambiamento del contesto in cui spesso si trova ad operare. In risposta alla continua evoluzione dei fattori ambientali e di mercato, il budget consente di svolgere le attività decisionali anticipatamente, al fine di ridurre il rischio di conseguire obiettivi diversi da quelli definiti dall'organizzazione in sede di programmazione aziendale.

L'obiettivo del presente lavoro è di analizzare l'evoluzione del sistema di budgeting in un contesto soggetto a forte variabilità di modo che tale strumento mantenga un ruolo rilevante all'interno dell'azienda e riesca a superare i limiti dei sistemi di budgeting tradizionali evidenziati nel corso degli anni.

In particolare, questo elaborato è articolato in due capitoli.

Il primo capitolo offre una panoramica sullo strumento del budget; nello specifico viene concentrata l'attenzione sul suo significato e sui caratteri che permettono di distinguerlo, da un punto di vista teorico ma anche pratico. Nella prima parte, al fine di fornire un quadro generale dello strumento, si concentra l'attenzione sulla

definizione di budget. Al fine di completare il quadro, sono descritte le caratteristiche del budget e le funzioni che esso svolge. Nell'ultima parte del capitolo si fornisce una descrizione sintetica del funzionamento del processo di budgeting, concentrando l'attenzione sulle fasi che conducono alla stesura completa del budget.

L'argomento chiave di questo elaborato si sviluppa nel secondo capitolo. Al fine di poter approfondire il tema principale e, quindi, analizzare il passaggio da budget tradizionale al budget evoluto, il secondo capitolo si apre con la descrizione dei principali limiti e delle criticità connessi sia alle caratteristiche intrinseche del budget tradizionale ma anche alle sue modalità di utilizzo. Successivamente, nella seconda parte, sono esaminate le tecniche di budget evoluto che hanno portato a suggerire strumenti alternativi al budget. Pertanto, sono illustrate le migliorie tecniche che sono state apportate al budget ma anche le rivisitazioni della filosofia di fondo e dei principi ispiratori del budget.

CAPITOLO I

IL SISTEMA DI BUDGETING

1.1. Il budget: aspetti definatori

Il budget è uno strumento di programmazione che rappresenta, in senso figurativo, il cuore del sistema di controllo di gestione all'interno di una organizzazione. Questo perché svolge una funzione vitale e centrale nell'ambito della pianificazione, del coordinamento e del controllo delle attività aziendali.

Gli studiosi iniziarono ad occuparsi di tale strumento già in alcuni volumi del XIX secolo e, nonostante le sue primordiali origini, soltanto nel 1923, McKinsey dedicò per prima un volume al budget applicato in realtà industriali.¹

Il budget, prima della sua diffusione, era prevalentemente concepito e utilizzato come *profit plan* (piano di profitto): in questa prospettiva, lo scopo era quello di porre attenzione sulle conseguenze economiche della gestione aziendale.

Nel tempo, sono state elaborate diverse definizioni volte a delineare il concetto di budget e a indicarne l'area di uso. In questa prospettiva, risulta essenziale la definizione proposta da Welsh e Anthony i quali, nel loro primo lavoro comune,

¹ McKinsey J. O., *Budgetary Control*. Ronald Press Company, New York, 1922.

sostengono che: “un budget è un programma di azione che è espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale, solitamente un anno”.²

Attraverso chiare e concise parole i due Autori riuscirono ad evidenziare due riflessioni fondamentali. Il primo concetto chiave è rappresentato dal piano di azione: il budget è un programma di azione in quanto consente di programmare cosa dovrebbe essere fatto nell’anno di budget. Secondariamente, gli Autori hanno voluto mettere in rilievo l’opportunità, ma non l’obbligatorietà, di analizzare, attraverso il budget, i riflessi economici e finanziari delle scelte manageriali assunte in fase di programmazione.

Dal concetto appena descritto emerge che il budget non può essere interpretato come una previsione. “La previsione, infatti rappresenta un’analisi delle dinamiche future di certi fenomeni e presuppone un atteggiamento passivo, ovvero che l’azienda osservi l’andamento del contesto di riferimento con l’obiettivo di rifletterlo all’interno del proprio budget”.³

In quest’ottica, la previsione funge da input fondamentale nel processo di budgeting: infatti, i suoi dati vengono utilizzati come base per l’elaborazione del budget.

² Anthony R. N., Welsch G. A. *Fundamentals of Management Accounting*. R. D. Irwin, 1974, p. 322

³ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 252.

Dalla definizione di budget proposta da Welsh e Anthony risulta interessante sviluppare un'ulteriore interpretazione di budget. Questa visione interpretativa consente di identificare il budget come un programma di azione: ciò implica l'adozione di un comportamento attivo nei confronti dell'ambiente esterno. Pertanto, sulla base delle informazioni ottenute, si dovranno identificare delle azioni che consentano di raggiungere gli obiettivi prefissati.

Alla luce di quanto detto, è opportuno puntualizzare la distinzione dei termini finora utilizzati affinché non siano erroneamente considerati come dei sinonimi nel linguaggio quotidiano. Il concetto di programma sottintende un'azione volitiva da parte del management; infatti, comporta uno sforzo di miglioramento organizzativo e gestionale che implica un comportamento attivo. Al contrario, interpretando il budget come previsione, si presuppone un comportamento passivo: vengono presi in considerazione i dati del passato che saranno proiettati verso il futuro senza identificare un'azione specifica da parte di un'organizzazione.

A partire dalla definizione sopra riportata, è importante concentrare l'attenzione su ulteriori due aspetti di particolare rilevanza. Il primo riguarda il fatto che, affinché si possa programmare in modo efficace la gestione aziendale, è necessario considerare, oltre agli elementi economici, finanziari e patrimoniali della gestione aziendale, anche quelli qualitativi. Questa puntualizzazione deriva dal fatto che, spesso, nelle realtà aziendali, ci sono aspetti e obiettivi che

difficilmente risultano essere quantificabili o esprimibili in termini puramente economico-finanziari.

La seconda interpretazione riguarda il periodo di riferimento: generalmente un anno. Tale periodo di tempo viene utilizzato per convenzione poiché, affinché si possa elaborare un budget rappresentativo di una condizione migliore e maggiormente favorevole al raggiungimento dell'obiettivo finale, è necessario strutturarne in obiettivi infra-annuali di modo da poter intervenire in tempo e “correggere la rotta”, favorendo il raggiungimento degli obiettivi finali. Con tale espressione, in altre parole, si fa riferimento al cosiddetto controllo in itinere.

1.2. Le caratteristiche del budget

Lo scopo finale del budget consiste nel tradurre gli obiettivi aziendali in valori economico-finanziari, assegnando a ciascun responsabile operativo le proprie responsabilità e definendo i traguardi che lo stesso è chiamato a raggiungere. Assolvendo molteplici funzioni, sarà necessario analizzare le caratteristiche che concorrono a determinarne l'efficacia in chiave programmatica. Il budget deve rispondere ai seguenti requisiti:⁴

⁴ Cerbioni F., Antonelli V., *Il budget nel sistema di controllo di gestione*, G. Giapichelli Editore, Torino, 2000.

1. *globalità*: il budget prende in esame tutto il sistema impresa e, quindi, tutta l'attività aziendale, considerata nel suo insieme di aree funzionali, prodotti, strategie, livelli organizzativi e aspetti della gestione;
2. *articolazione per centri di responsabilità*: consente di orientare aree che svolgono attività diverse verso un comune obiettivo. "I centri di responsabilità sono sub sistemi dell'organizzazione aziendale a cui vengono assegnati specifici obiettivi coerenti e richiamabili ai singoli aspetti caratteristici delle aree cui i manager aziendali sono a capo"⁵;
3. *articolazione per periodi di tempo infrannuali*: il riferimento ad obiettivi di tempo infrannuali costituisce una necessità per due ordini di motivi. In primis perché l'andamento della gestione potrebbe conoscere trend diversi in corso d'anno. Pertanto, sarà opportuno tenere in considerazione le differenze che scaturiscono da tale situazione. La seconda causa fa riferimento all'esigenza di controllo della gestione prima del periodo interessato dal budget. Gli obiettivi di budget, piuttosto che fare riferimento ad un singolo anno, possono anche riferirsi a periodi mensili, trimestrali o semestrali. Il riferimento a periodi di tempo infrannuali è strumentale alla concretizzazione del controllo in itinere, cioè all'esigenza di attuare azioni correttive tempestive, qualora l'azienda non proceda nella direzione stabilita;

⁵ Anthony R. N., Govindarajan V., *Management Control Systems*. McGraw-Hill, 2007

4. *traduzione in termini monetari degli obiettivi*: qualsiasi azione e obiettivo deve poter essere espresso in termini economico reddituali. L'utilizzo del linguaggio monetario è essenziale affinché sia garantita la coesione e l'omogeneità tra i vari budget settoriali;

5. *flessibilità*: rappresenta un elemento imprescindibile da tenere assolutamente in considerazione, specialmente in situazioni di imprevedibilità del futuro. Con riferimento alla flessibilità esistono diverse teorie riguardo le soluzioni da adottare⁶. Alcuni sostengono che il budget sia uno strumento di programmazione e motivazione, perciò, nell'eventualità in cui si riconosca che gli obiettivi e le azioni non siano validi, è possibile revisionare il budget. Tale operazione tende a considerare il budget primariamente come uno strumento di guida. Altri, interpretano il budget come strumento di verifica e sono, pertanto, favorevoli a non revisionare il budget.

Infine, altri ancora assumono una posizione intermedia poiché prevedono la predisposizione di due budget: uno statico e uno aggiornato. Previo mantenimento del budget originario, ne viene sviluppato uno ulteriore che tenga in considerazione gli eventuali cambiamenti del contesto di mercato in relazione alle situazioni che si verificano. Quest'ultimo budget verrà utilizzato solo nella situazione alternativa a quella originaria.

⁶ Anthony R. N., Govindarajan V., *Management Control Systems*. McGraw-Hill, 2007

1.3. Le funzioni del budget

Il budget, come accennato, può essere considerato sia come strumento di programmazione sia come strumento di controllo. Pertanto, è possibile dedurre che le funzioni del budget siano rivolte a queste due fasi della gestione aziendale, sebbene la programmazione e il controllo siano lontani dal punto di vista temporale.

La prima funzione è quella di guida all'azione dei manager⁷. Tale funzione mira a supportare i manager orientandoli ad agire in modo da raggiungere gli obiettivi di breve periodo, coerentemente con gli obiettivi di lungo periodo. I comportamenti dei manager sono influenzati dall'assegnazione degli obiettivi connessi, a loro volta, con le leve decisionali e con gli obiettivi aziendali. Quindi, il manager, oltre all'obiettivo da raggiungere, riceve un'ulteriore informazione relativa alle risorse a disposizione e ai mezzi utilizzabili.

Altra funzione importante ascrivibile al budget è quella di responsabilizzazione che consiste nel fissare degli obiettivi di area e, quindi, misurare il progresso dell'azienda responsabilizzando i manager sulle conseguenze del loro operato e sul loro contributo al perseguimento degli obiettivi aziendali.⁸

Tale funzione è efficace se i parametri sono selezionati sulla base delle caratteristiche specifiche del centro di responsabilità. In questa prospettiva, Vancil

⁷ Marasca S., Riccaboni L., Marchi L., *Controllo di gestione, Metodologie e Strumenti*. Knowitá editore, Arezzo, 2013

⁸ Santuosso P., *Budgeting. Principi e processi*. Egea, Milano, 2018, p.11

sostiene che “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 ogni manager è responsabile”.⁹

Ciò significa che deve coesistere un coordinamento tra la responsabilità legata al raggiungimento dei risultati con la responsabilità assegnata dalla struttura organizzativa di base, sia alla luce del singolo responsabile ma anche in considerazione agli obiettivi complessivi dell’organizzazione.

Se gli obiettivi di budget derivano da una compartecipazione alla loro determinazione, essi saranno condivisi e ognuno si sentirà moralmente obbligato nei confronti del resto dell’organizzazione; i manager, se responsabili, verranno valutati in base al raggiungimento o meno di questi obiettivi.

Un’ulteriore funzione del budget è quella di coordinamento. Il budget, infatti, viene elaborato affinché la gestione aziendale venga svolta in modo coordinato e coerente. Tuttavia, l’articolazione dell’azienda in centri di responsabilità, nonostante sia fondamentale a garantire la responsabilizzazione dei manager, potrebbe causare un’eccessiva segmentazione della gestione. Pertanto, affinché vengano raggiunti gli obiettivi finali predefiniti, si persegue un’azione di coordinamento.

⁹ Vancil R.F, Buddrus L.E. *Decentralizations: Managerial ambiguity by design*. Dow Jones-Irwin, 1979

Sebbene l'azienda sia costituita da singole parti funzionali che consolidano funzioni diverse, lo scopo finale dell'organizzazione consiste nel fare in modo che la struttura organizzativa dell'impresa svolga azioni coordinate e cooperative, agendo come una singola entità e come se fosse coordinata da un solo centro.

“Le fasi di negoziazione sono critiche per stimolare la creazione di uno “spirito di squadra” in quanto ai manager viene assegnata la possibilità di mettersi a confronto e di valutare azioni o programmi che possano condurre a un più efficace coordinamento delle azioni e dei programmi definiti”.¹⁰

Tra le più importanti funzioni del budget c'è anche quella di motivazione. La capacità del budget di motivare gli individui in azienda dipende, oltre che dalla definizione degli obiettivi e dalla loro attribuzione ai responsabili, anche dalle modalità con cui il budget stesso è costruito. Infatti, ad esempio, la capacità di motivazione del budget è tanto più alta quanto più il budget è costruito con modalità bottom up piuttosto che top down.¹¹ Ciò che distingue i due approcci è il coinvolgimento o meno dei responsabili nei processi decisionali. Con la modalità bottom up vi è una maggior partecipazione dei subordinati; pertanto, sarà garantito un maggior livello di motivazione.

La capacità del budget di influenzare la motivazione degli individui dipende anche da altri fattori quali: il modo di utilizzo del budget, il grado di difficoltà degli

¹⁰ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 261.

¹¹ Anthony R. N., Govindarajan V., *Management Control Systems*. McGraw-Hill, 2007

obiettivi, il livello di comunicazione degli obiettivi e le caratteristiche personali degli individui.

1.4. Cenni sul processo di budgeting

La preparazione del budget comprende diverse fasi mirate a definire i programmi operativi di ciascuna unità organizzativa, in linea con gli obiettivi globali dell'azienda. È essenziale stabilire il budget dopo aver chiarito la pianificazione strategica dell'azienda poiché ciò assicura coerenza tra le azioni pianificate e gli obiettivi complessivi.¹²

Ai fini dell'elaborazione del budget non esiste un modello univoco di costruzione del budget. Quest'ultimo, in particolare, si differenzia a seconda dello stile di controllo adottato dall'Alta Direzione.

Affinché il budget possa essere elaborato sono necessari una serie di input, tra i quali rientrano:

- pianificazione strategica e strategia: costituiscono l'elemento cruciale di partenza. Per poter essere adeguatamente sviluppata, è essenziale stabilire gli obiettivi per il periodo di riferimento del budget;

¹² Tullio A., Dall'analisi del bilancio al budget: tecniche operative di controllo di gestione, Ipsoa, 2004, p. 144.

- evoluzione storica della situazione d'impresa, in modo da poter analizzare l'evoluzione dell'impresa in termini economico finanziari negli anni precedenti l'elaborazione del budget¹³.
- previsioni sull'ambiente esterno e interno. L'ambiente esterno comprende il mercato, la situazione economica e l'evoluzione dell'azienda; le previsioni sull'azienda includono i risultati economici finanziari.

Il punto di partenza del processo di budget consiste nella definizione delle linee guida e degli obiettivi generali del budget. In questa fase vengono definite le linee guida già tracciate nel processo di pianificazione strategica che forniscono un quadro di riferimento generale relativo al contesto in cui l'azienda dovrà svolgere la propria attività. Inoltre, le linee guida sono necessarie al fine di delineare i rischi a cui l'azienda è esposta e le iniziative che si intende adottare.

Conclusa questa fase, il passo successivo consiste nella preparazione dei budget.

In questa fase di premessa, è necessario puntualizzare che il sistema di budgeting si articola in tre tipologie di budget:

1. budget operativi, ovvero i programmi d'azione relativi alla gestione operativa
caratteristica: sono normalmente articolati per centri di responsabilità;
2. budget degli investimenti, relativo alle risorse pluriennali impiegate per lo svolgimento del processo produttivo;

¹³ 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, p. 68.

3. budget di sintesi, cioè bilanci preventivi nei quali sono aggregati i singoli budget realizzati in precedenza.

Nella fase di preparazione del budget ogni manager ha il compito di predisporre, per ogni centro di responsabilità, una proposta di budget tenendo in considerazione lo scenario delineato nella precedente fase. Il responsabile coordinerà la sua area di competenza per fornire gli obiettivi in linea con le informazioni ricavate.

La fase seguente, la negoziazione, costituisce un punto di snodo determinante del processo di budget. In questa prospettiva, la negoziazione si basa sul confronto fra i manager che hanno sviluppato il budget e l'Alta Direzione affinché vengano trovate soluzioni per allocare le risorse. In altre parole, è in questa fase che si valuta la coerenza degli obiettivi di budget con quelli generali e la fattibilità tecnica ed economica dei programmi. In relazione agli obiettivi sopra indicati è opportuno verificare che non esistano duplicazioni di attività; perciò, è importante controllare che le stesse risorse non vengano immesse nel budget per le stesse attività. Inoltre, un'ulteriore funzione cardine di questa fase consiste nella verifica dell'inserimento di riserve di budget, ossia nel controllare che nel budget le risorse vengano inserite in linea con il raggiungimento degli obiettivi.

Completata la fase di negoziazione, si procede con la fase di coordinamento e revisione delle singole componenti di budget. Tale fase riguarda l'eventuale revisione dei programmi elaborati dai vari responsabili e, anche se raramente, il

riesame degli obiettivi strategici. L'analisi potrebbe portare all'attenzione delle incongruenze tra i vari budget, nello specifico, incoerenze relative ai risultati rispetto gli obiettivi contenuti nel piano strategico, i quali potrebbero subire delle modifiche.

Prima dell'inizio dell'esercizio di riferimento del budget, esso viene trasmesso all'Alta Direzione per l'approvazione finale: questo è il momento in cui la versione finale del budget viene approvata definitivamente.

Infine, il processo di budgeting si perfeziona con la sua distribuzione: si procede alla comunicazione dello stesso a tutti i dipendenti all'interno dell'organizzazione.

CAPITOLO II

DAL BUDGET TRADIZIONALE AL BUDGET EVOLUTO

2.1. I limiti del budget tradizionale

Dopo aver concentrato l'attenzione sugli aspetti definatori e sulle caratteristiche principali del budget tradizionale, in questo capitolo saranno descritti i principali limiti e le più importanti criticità sottesi a tale modello di budget.

Le diverse problematiche legate al sistema di budgeting sono emerse in seguito al cambiamento del contesto di mercato che ha fatto sorgere la necessità di accordare, in alcuni casi, modifiche tecniche e, in altri, modifiche di processo.

Nonostante l'ampia diffusione del budget nelle realtà aziendali, le lacune che sono state evidenziate, da un lato, sono legate alle caratteristiche intrinseche del budget. Dall'altro, derivano da distorsioni nell'utilizzo del budget che, di conseguenza, si riflettono nel processo di budgeting. Nel primo caso si fa riferimento ai limiti teorici, nel secondo ai limiti applicativi.

Il tradizionale utilizzo del budget ha gradualmente perso importanza sia come strumento di direzione aziendale che nel suo ruolo di supporto per valutare le performance complessive dell'azienda e dei singoli responsabili.¹⁴

In un contesto come quello delineato, la sua evoluzione nel tempo deriva principalmente dal modo in cui esso inizialmente venne preso in considerazione. In precedenza, infatti, il budget è stato riconosciuto a lungo come piano di profitto: tale visione ha avuto come ripercussione che, nelle più recenti elaborazioni, l'identità per il quale esso è nato è stata persa.

La logica del profit plan ha gradualmente soppresso l'aspetto originale e autentico del budget, inteso come espressione della volontà programmatica dell'azienda. Il budget, che inizialmente fungeva da guida e strumento di responsabilizzazione per i dirigenti, con le correlate funzioni di motivazione per il personale e coordinamento inter-funzionale, è stato sostituito dalla logica del piano di profitto.¹⁵

I principali limiti che vengono attribuiti al budget tradizionale sul piano teorico sono:

- è basato su misure economiche;
- è orientato al breve periodo;

¹⁴ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 338.

¹⁵ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S. *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 338.

- è considerato un bilancio di previsione;
- è un sistema chiuso al cambiamento;
- è poco flessibile.

In primo luogo, il budget, essendo basato su misure economico economico-finanziarie, consente una rappresentazione limitata delle leve rilevanti per la gestione aziendale, in quanto non coglie e valorizza gli elementi intangibili che rappresentano il vero valore di un'organizzazione. In altre parole, vengono sottovalutati gli obiettivi espressi in termini qualitativi, ovvero quegli obiettivi legati a fattori che determinano il successo o l'insuccesso di un'azienda e che il budget tradizionale non recepisce dal momento che si sofferma sui soli valori contabili. Ciò significa che molti aspetti della gestione, fondamentali per la misurazione della performance dell'impresa, risultano difficili da programmare utilizzando soltanto un modulo monetario. La qualità, la tempestività, la flessibilità, per richiamarne solo alcuni, infatti, non riescono ad essere espressi in termini finanziari.

Alla luce di quanto detto, si tende ad adottare una logica di tipo incrementale. In tale ottica, sulla base delle estrapolazioni relative ai dati del passato si definisce il nuovo budget. In altre parole, mediante l'approccio incrementale, i costi

dell'esercizio di riferimento vengono determinati considerando quelli sostenuti nell'esercizio precedente e incrementandoli in misura percentuale.¹⁶

Quando si adotta tale tecnica vengono considerati fattori come l'inflazione, i cambiamenti riguardanti l'ambiente esterno e l'eventuale aumento che l'attività svolta dai centri potrebbe sostenere.

Questa tecnica ha il vantaggio di essere molto semplice in quanto sono necessarie poche informazioni tra le quali: i dati del passato e l'andamento delle risorse in futuro. Tuttavia, allo stesso tempo, si rischia di creare diverse disfunzioni. I risvolti negativi che potrebbero sorgere sono legati agli sprechi, alle inefficienze e al perpetrarsi di attività inutili o addirittura dannose per l'azienda stessa. Infatti, il rischio principale è che, in assenza di analisi e di valutazioni adeguate sulle spese da sostenere e, non basandosi su alcuna analisi dei risultati conseguiti in termini di input, output, efficacia ed inefficienza, si presenti un incessante aumento di esse di anno in anno. In aggiunta, qualora si manifestasse l'esigenza di ridurre le spese, potrebbero essere eliminate risorse fondamentali per la gestione aziendale in modo netto.

Questa pratica di utilizzo del budget, che evolve in modo incrementale verso una mera previsione economico-finanziaria generale, viene frequentemente adottata senza una solida "cultura di budget"¹⁷.

¹⁶ Ad esempio, se nell'area produzione, nel corso degli anni, in media, i costi sono aumentati del 3%, per l'anno successivo il budget dovrà inglobare un aumento dei costi del 3%. Inoltre, tenendo in considerazione un aumento dell'inflazione del 1%, l'incremento complessivo sarà del 4%.

Procedendo nell'analizzare i limiti correlati al budget, in secondo luogo, è possibile esaminare come tale strumento sia orientato esclusivamente al breve periodo. Di conseguenza, essendo orientato al singolo esercizio, esso non favorisce l'inserimento di cambiamenti e opportunità strategiche, fondamentali per l'impresa, che si potrebbero palesare nel lungo periodo.

Inoltre, spesso è considerato come bilancio di previsione, mentre tale visione dovrebbe costituire "solo la veste formale del documento contabile"¹⁸. Limitando il budget a bilancio di previsione si ha come ripercussione l'assenza del piano d'azione. Il risultato si riflette nell'impossibilità di identificare le cause degli scostamenti del budget e, a cascata, si riduce la possibilità di intervenire in modo efficace.

In aggiunta, il budget è chiuso al cambiamento e non è in grado di recepire le innovazioni di tipo strategico. In tale prospettiva, è possibile osservare come i modelli tradizionali di controllo di gestione presentano numerose difficoltà con periodi di preparazione lunghi e articolati rispetto al cambiamento repentino degli scenari. In altre parole, questi modelli sono rigidi e rendono impossibile alle organizzazioni adattarsi con una maggiore flessibilità ai cambiamenti che provengono dall'esterno. Effettivamente, tali stimoli dovrebbero essere recepiti

¹⁷ Per un'analisi sulla necessità di creare in impresa una "cultura di budget" si veda BUBBIO, 2009, pag. 87-89)

¹⁸ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 339

con maggiore dinamicità e flessibilità in quanto costituiscono opportunità e sfide interessanti.

L'ultimo limite da analizzare, come precedentemente elencato, è la flessibilità. In tale ottica, è necessario che, affinché l'impresa possa rispondere al mutamento delle condizioni di mercato, essa sia in grado di adeguarsi riallocando adeguatamente le risorse. Il budget tradizionale impedisce tale attività anche in ragione dal fatto che, sia il processo di elaborazione che di rivisitazione del budget, sono costosi e complessi in termini di risorse ed energie da parte dei manager.

Tra i limiti applicativi, invece, si rileva l'impiego discutibile del concetto e della funzione di centro di responsabilità e la scarsa articolazione temporale e organizzativa. In relazione al primo limite, spesso, si tende a considerare i centri di responsabilità come dei centri di costo. In quest'ottica, piuttosto che differenziare gli obiettivi in base alla natura dei centri e alle leve decisionali che possiedono i manager, il budget è considerato come uno strumento per stabilire un plafond di spesa di ogni area aziendale. In aggiunta, rispetto a quanto suggerito dalla dottrina, nella prassi vengono adottati atteggiamenti differenti relativamente ai documenti da inserire nel processo di budgeting; infatti, poche aziende giungono alla conclusione dell'elaborazione del budget in quanto esse tendono ad omettere numerosi documenti.

L'efficacia del budget viene compromessa anche dalla sua scarsa articolazione temporale e organizzativa. In effetti, le aziende tendono a predisporre un budget annuale unico e, non avendo obiettivi differenziati per ogni unità organizzativa, viene meno la caratteristica della globalità del budget, così come esso perde la sua capacità di responsabilizzazione e motivazione.

2.2. Il budgeting evoluto

Nel precedente capitolo sono state analizzate le principali criticità e i limiti più importanti legati al budget tradizionale. Il budgeting evoluto rappresenta l'insieme delle tecniche di budgeting che sono state ideate per ovviare ai limiti del budget tradizionale. In riferimento alle numerose lacune del budget tradizionale sopra esaminate, sono state suggerite diverse proposte evolutive.

Nel presente capitolo, infatti, saranno approfondite alcune possibili evoluzioni che permettono di superare i limiti e le critiche che nel tempo sono state messe in risalto dalla letteratura specialistica e che sono state evidenziate nel capitolo precedente.

Quando si parla di budgeting evoluto ci si focalizza su tre filoni principali dell'evoluzione del budget:

- zero based budgeting;
- miglioramenti tecnici apportati al budget;
- rivisitazione della filosofia di fondo e dei principi ispiratori del budget.

2.2.1. Zero based budgeting

Lo zero based budgeting è una tecnica finalizzata a evitare il perpetrarsi degli effetti negativi derivanti dall'uso della logica incrementale.¹⁹ In un ambiente caratterizzato da stabilità e certezza, la logica sistematica consente di programmare i costi, anche in presenza di difficoltà, basandosi sulle routine e, quindi, sulle esperienze passate. Pertanto, al fine di programmare la gestione aziendale sarà necessario estrapolare dati dai budget precedenti.

Con il cambiamento del contesto, la logica incrementale non è sufficiente, anzi risulta dannosa in quanto l'ambiente, nel tempo, è diventato sempre più competitivo e soggetto a continui mutamenti.

Adottando la logica dello zero based budgeting si rimette in discussione, partendo da zero, l'attività da svolgere nei centri di responsabilità. Per riprogrammare da zero tutti i costi occorre dapprima individuare i centri di responsabilità.

Successivamente, ogni responsabile del centro avrà il compito di riconoscere ed esaminare le attività da svolgere per raggiungere gli obiettivi prestabiliti. Quindi, si riprogrammano le attività identificandole in pacchetti e accertandosi che vi sia correlazione tra risorse impiegate e output. Dopodiché, i manager dovranno decidere se mantenere le attività svolte nell'esercizio precedente o valutare, qualora non si ritengano necessarie, di esternalizzarle.

Data la grande complessità procedurale lo zero based budgeting non viene richiesto necessariamente una volta l'anno, bensì quando se ne ravvede la necessità.

2.2.2. Miglioramenti tecnici apportati al budget

Ulteriori cambiamenti sono quelli suggeriti sul piano tecnico. Un primo miglioramento consiste nell'inserire la dimensione finanziaria all'interno del budget. Nel perseguire tale scopo, si tende ad assegnare a ciascun centro di responsabilità, oltre che obiettivi economici, anche obiettivi finanziari coerenti con il budget.²⁰ Un ulteriore miglioramento proposto, di notevole importanza, è quello volto a ricercare e perseguire maggiore flessibilità, consentendo un adattamento al cambiamento strategico e organizzativo da parte di tutta l'organizzazione.

La flessibilità può essere ricercata attraverso il cosiddetto budget flessibile. Tale strumento presuppone diverse ipotesi riguardo alcune variabili critiche, tra le quali: i volumi produttivi e l'efficienza operativa. L'obiettivo è quello di creare un budget distinto per ciascuna differente ipotesi.

Qualora la situazione si presentasse ancora più complessa e imprevedibile è possibile predisporre:

¹⁹ Fadda L., Fontana F., Garelli R, *Controllo di gestione*, Torino, 2003, p. 336

²⁰ Alcuni indicatori di obiettivi finanziari sono la leva finanziaria, l'analisi dei flussi finanziari a preventivo, la posizione finanziaria netta.

- budget a scenari multipli, ovvero budget diversificati in relazione a diversi scenari ambientali. Tali strumenti sono predisposti in base al cambiamento di diverse variabili, quali: prezzo, quantità ed efficienza. Il budget a scenari multipli viene sviluppato quando il mercato è instabile e turbolento e risulta particolarmente complesso capire in quale direzione l'azienda si sta orientando.

Le diverse ipotesi di budget sono quanto più differenziate tra loro nei valori assunti dalle variabili economiche “quanto più diversi sono, nei loro effetti sull'impresa, gli scenari ipotizzati”²¹;

- revised budget, ovvero aumentare la frequenza delle revisioni affinché si possano comprendere i cambiamenti significativi interni o esterni all'azienda e recepirli all'interno del budget. Con tale strumento si mettono in dubbio anche gli obiettivi primari nell'eventualità in cui si presentino cambiamenti aventi una notevole influenza su ciò che i manager hanno programmato in corso d'anno;
- budget ad hoc, budget elaborato in corrispondenza di nuovi eventi sopraggiunti. In altre parole, si redige un budget specifico al fine di gestire il problema sorto. Tale soluzione è riferita soltanto alle azioni da intraprendere nel caso in cui si verifichi una certa situazione imprevista.

²¹ Bubbio A., *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3 ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009

Da ultimo, tra le varie migliorie tecniche è stato proposto anche l'aumento dell'orizzonte temporale di riferimento attraverso l'elaborazione del *rolling budget*. Adottando questo strumento, si utilizza una logica di tipo scorrevole in quanto il budget viene continuamente aggiornato sulla scorta dei risultati conseguiti e sulla base delle previsioni future. Tale approccio, pertanto, consente una maggiore flessibilità, specie in periodi di instabilità. Generalmente il budget viene elaborato annualmente con un orizzonte di copertura di un anno solare, il *rolling budget*, invece, si estende su un periodo continuo, suddiviso in sottoperiodi. Alla fine del periodo prescelto (trimestre, semestre o altro arco temporale: scelto in base alle logiche di business in cui opera l'azienda) si elabora il budget per il periodo corrispondente dell'anno successivo rispetto a quello originariamente considerato dal budget²².

2.2.3. Rivisitazione della filosofia e dei principi

Per concludere, è opportuno analizzare le evoluzioni riguardanti la filosofia di fondo e i principi ispiratori. Rivisitare i principi cardine significa:

- integrare strategia e azione;

²² Bubbio A., *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3 ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009

- ricercare i legami tra variabili causali e risultati finali economico finanziari dei fatti gestionali;
- anticipare temporalmente il momento della misurazione per il budget

Integrazione tra strategia e azione

Cambiando i principi ispiratori, la strategia non è più fuori dalla visione del budget ma viene integrata nello stesso. In tale prospettiva, il budget migliora la propria efficienza “se inserito in un processo logico integrato che contempra in modo pressoché contestuale tre momenti: la strategia, le azioni, le misure”.²³

Questi tre momenti, grazie alle tecniche evolute, vengono attuati contestualmente. Il budget viene modificato in quanto vengono integrati piani strategici aggiungendo variabili qualitative e quantitativo-fisiche. Quindi, esso, pur rimanendo uno strumento di breve periodo, consente di raggiungere obiettivi strategici.

Ricerca dei legami tra variabili casuali e risultati economico finanziari dei fatti gestionali

Si ha la necessità di identificare dei modelli di funzionamento della realtà aziendale che esplicitino la rete di relazioni causa-effetto tra le variabili

²³ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 348

controllabili dall'azienda e i risultati attesi in ogni sottosistema operativo, di modo che venga favorita una "ricostruzione delle determinazioni quantitative del budget a partire dalle loro origini e l'avvio di un processo di anticipazione temporale delle misure che ne favorisce la controllabilità"²⁴.

Focalizzandosi sulle variabili causali, con la loro determinazione anticipata, vengono precisate le azioni programmate nel budget e gli obiettivi in modo da renderli più motivanti per coloro che operano all'interno dell'azienda. A sostegno di tale spiegazione è possibile analizzare un esempio concreto. Prendendo in considerazione il budget delle vendite, inizialmente, le variabili in gioco al suo interno erano: prezzi, quantità di vendita e costi. Quindi, venivano espresse grandezze quantitative derivanti da previsioni e stime con le quali non è possibile intervenire tempestivamente al fine di correggere "la rotta". Proprio perché queste variabili non incorporano la dimensione strategica aziendale, si è ritenuto inevitabile passare a modelli più complessi dove, in particolar modo, i ricavi dipendono sempre dalle stesse variabili ma il prezzo di vendita, ad esempio, deriva da condizioni legate alle scelte strategiche e organizzative dell'organizzazione (immagine aziendale, tempo di consegna) che possono influenzare anche i costi.

²⁴ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 349

Anticipazione temporale del momento della misurazione per il budget

È necessario ed importante ricercare indicatori cronologicamente collocati in una fase antecedente rispetto al risultato finale, normalmente espresso in termini monetari. Attraverso indicatori monetari, il budget può esprimere le cause che hanno determinato il risultato finale. È, quindi, essenziale la ricerca dei fattori, dei dati, degli indicatori che precedono cronologicamente il risultato di fine processo e che, al contempo, soddisfano il legame causale e l'anticipazione temporale.²⁵

In questa prospettiva, in fase di elaborazione del budget, i responsabili devono operare una scelta che tenga in considerazione il trade-off tra tempestività e affidabilità dell'indicatore, essenziale a fissare un obiettivo e rilevare un risultato conseguito. Il fatto concreto è che la precisione del dato nel processo di misurazione è tanto più affidabile quanto più in ritardo è producibile dal sistema informativo. Al contrario, se il dato viene rilevato in anticipo, sarà più indicativo e soggetto a modifiche e ridefinizioni anche molto significative.²⁶

²⁵ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 350

²⁶ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*. G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, p. 353

CONCLUSIONI

Il budget rappresenta nelle realtà aziendali un importante strumento di programmazione e controllo. Nel presente lavoro si è voluto dimostrare, dapprima, come il budget, da semplice strumento di previsione e controllo dei costi, sia passato ad un programma d'azione in grado di identificare azioni in linea con gli obiettivi prefissati dall'azienda.

In secondo luogo, è emerso come l'introduzione delle nuove proposte di budgeting evoluto garantiscano maggiore flessibilità allo strumento, in quanto consentono, oltre che un mutamento strategico, anche un mutamento organizzativo da parte di tutta l'organizzazione. Il contesto attuale in cui si trovano ad operare le imprese è, infatti, caratterizzato da una forte imprevedibilità e l'acquisizione dei fattori produttivi è, spesso, molto problematica. In aggiunta, anche il contesto competitivo, particolarmente dinamico, rende sempre più difficile gestire l'attività di budgeting in modo strutturato ed efficace. In tale prospettiva, con riferimento al continuo cambiamento delle condizioni di mercato, per consentire al budget di conservare un ruolo centrale all'interno delle realtà aziendali sono stati suggeriti diversi approcci. Tali approcci hanno consentito alle

organizzazioni aziendali di mantenere una capacità di reazione e di innovazione, superando i limiti dello strumento di budget tradizionalmente inteso.

In conclusione, da questo lavoro, emerge che l'evoluzione del budget riflette l'esigenza di trasformazione continua delle aziende che devono essere capaci di rispondere alle esigenze di un ambiente sempre più complesso e dinamico. Nonostante i progressi significativi rilevati nel corso del tempo, vi è la necessità di un costante aggiornamento degli strumenti necessari alla gestione del budget di modo che esso non rimanga un'attività fine a sé stessa senza alcun impatto sulla gestione operativa. Ciò al fine di permettere al budget di essere sempre più in grado di agevolare l'attività di programmazione in contesti complessi e particolarmente dinamici come quelle che le aziende stanno affrontando in questo periodo.

BIBLIOGRAFIA

Anthony R. N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, McGraw-Hill, 2007.

Anthony R. N., Welsch G. A. *Fundamentals of Management Accounting*, R. D. Irwin, 1974.

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.

Bubbio A., *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3 ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

Cerbioni F., Antonelli V., *Il budget nel sistema di controllo di gestione*, G. Giapichelli Editore, Torino, 2000.

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

Marasca S., Riccaboni A., Marchi L., *Controllo di gestione, Metodologie e Strumenti*, Knowità editore, Arezzo, 2013.

Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, G. Giapichelli Editore, Torino, 2018.

McKinsey J. O., *Budgetary Control*, Ronald Press Company, New York, 1922.

Santuosso P., *Budgeting. Principi e processi*, Egea, Milano, 2018.

Vancil R.F, Buddrus L.E. *Decentralizations: Managerial ambiguity by design*, Dow Jones-Irwin, 1979.