



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**SOLUZIONI DI BUDGETING EVOLUTO:  
IL BEYOND BUDGETING**

**ADVANCED BUDGETING SOLUTIONS:  
THE BEYOND BUDGETING**

Relatore:

Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:

Lorenzo Santoni

Anno Accademico 2022/2023

## INDICE

INTRODUZIONE .....	2
CAPITOLO I IL BUDGET TRADIZIONALE.....	5
1.1 Caratteristiche generali: programma d'azione o strumento di previsione?	
5	
1.2 Il processo di budgeting .....	9
1.3 Le funzioni del budget .....	14
CAPITOLO II TENDENZE EVOLUTIVE: IL BEYOND BUDGETING.....	18
1.4 Limiti del budget tradizionale .....	18
1.5 Principali proposte di budgeting evoluto .....	21
1.6 Il Beyond budget .....	24
1.6.1 Aspetti introduttivi: definizione e evoluzione storica.....	24
1.6.2 I principi cardine del Beyond budgeting.....	26
1.6.3 Benefici e svantaggi.....	31
CONCLUSIONI .....	34
BIBLIOGRAFIA .....	36

## INTRODUZIONE

Pianificare, programmare e controllare sono attività che vengono svolte quotidianamente da ogni individuo e da ogni impresa, seppur con finalità diverse. Nelle realtà aziendali, l'attività di direzione si sostanzia proprio in un processo circolare di pianificazione, programmazione e controllo. Questo sistema di attività ha la finalità generale di trasformare l'idea imprenditoriale in azioni e risultati, partendo dalla definizione degli obiettivi, spingendo i manager ad assumere decisioni coerenti con gli obiettivi prefissati, per procedere, infine, con la verifica del grado di raggiungimento degli stessi e l'adozione di eventuali azioni correttive. Dirigere significa, dunque, scegliere in merito ai fattori produttivi, materiali e immateriali, da impiegare, alle loro modalità d'uso e ai risultati che si desidera conseguire, ma vuol dire anche fare in modo che le persone agiscano in conseguenza delle direttive prescelte. Ciò richiede un'attività di pianificazione e programmazione che si completa con la verifica di quanto effettivamente eseguito: l'attività di controllo. Infatti, Simon scrive: "tra i compiti del dirigente non rientra

solo la formulazione delle decisioni, ma anche l'accertarsi che l'azienda o la parte di essa che dirige ne attui il contenuto".<sup>1</sup>

Uno degli strumenti cardine del sistema di programmazione e controllo di gestione è il budget. Fin dalla sua nascita, intorno al XX secolo, esso ha rivestito un ruolo fondamentale nella gestione aziendale. Ne trattava Fabio Besta<sup>2</sup>, ne hanno evidenziato alcuni limiti Napoleone Rossi<sup>3</sup> e Gino Zappa<sup>4</sup> e ne hanno diffusamente scritto altri studiosi. In generale, può essere considerato un documento di programmazione, cioè lo strumento con cui si vanno a declinare annualmente gli obiettivi di lungo periodo definiti in fase di pianificazione. Ciò implica che si possa parlare di budget se a monte esiste un documento di pianificazione strategica adeguatamente sviluppato. Negli ultimi anni, però, l'estrema dinamicità dei moderni contesti di mercato rischia di limitare l'efficacia del budget tradizionalmente inteso. Perciò, sono stati sviluppati alcuni approcci innovativi per aiutare le aziende a programmare l'andamento della propria attività gestionale. È proprio questo l'obiettivo del presente elaborato: analizzare le tecniche di budgeting evoluto, concentrando l'attenzione sul beyond budgeting. Una tecnica di budgeting sviluppata nel 1998 e culminata con un libro dallo stesso titolo, scritto da Jeremy Hope e Robin Fraser. L'idea principale di questo approccio si basa su sei principi e

---

<sup>1</sup> Simon H.A., *Direzione d'impresa e automazione*, Etas Libri, Milano, 1968, p. 9.

<sup>2</sup> Besta F., *La ragioneria, vol. II*, Vallardi, Milano, 1909.

<sup>3</sup> Rossi N., *Le previsioni d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1950.

<sup>4</sup> Zappa G., *Le produzioni nell'economia delle imprese, voll. II*, Giuffrè, Milano, 1957.

sei metodi che consentono l'allocazione delle risorse in un contesto altamente volatile e dinamico.

Il lavoro parte da considerazioni generali per arrivare alla trattazione specifica dello strumento. Nel primo capitolo, in particolare, verranno analizzate le caratteristiche generali del budget tradizionale. Nella prima parte ci si soffermerà su una sua definizione per poi arrivare alle varie articolazioni che può assumere questo documento, alle fasi necessarie per redigerlo e, infine, si considereranno le funzioni che esso assolve e le implicazioni organizzative che comporta.

Punto di partenza del secondo capitolo è, invece, l'analisi dei limiti, applicativi e teorici, delle soluzioni di budget tradizionale, per poi introdurre brevemente alcune proposte di budgeting evoluto. Ci si soffermerà, in particolar modo, sulla tecnica del beyond budgeting, ricostruendo il percorso storico che ha portato alla sua nascita, illustrandone i principi e i metodi cardine e analizzandone i suoi punti di forza e di debolezza.

L'elaborato termina con le conclusioni, nelle quali verranno analizzati i risultati emersi dal lavoro di ricerca svolto.

# CAPITOLO I

## IL BUGET TRADIZIONALE

### **1.1 Caratteristiche generali: programma d'azione o strumento di previsione?**

Il budget è uno strumento di programmazione che permette all'impresa di organizzare la sua attività direzionale e gestionale orientandola al futuro. Le sue origini storiche vengono fatte risalire al XIX secolo, quando se ne iniziò a trattare in alcuni libri dell'epoca. Nel corso degli anni, poi, molti studiosi ne hanno dato diverse definizioni, ma quella che meglio racchiude l'essenza del budget è stata elaborata da Welsch e Anthony nel loro primo lavoro comune, *Fundamentals of Management Accounting*, del 1974. Essi sostenevano 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”.<sup>5</sup>

Da questa definizione si possono ricavare le prime due caratteristiche del budget. La prima è l'impossibilità di predisporre un budget senza un adeguato programma d'azione; la seconda riguarda la possibilità, non l'obbligo, di tradurre il programma d'azione in flussi reddituali e finanziari. Questo perché per programmare efficacemente la gestione aziendale si devono considerare, oltre ad elementi economici, finanziari e patrimoniali, anche degli aspetti qualitativi.

È necessario puntualizzare che il budget non è, e non dovrebbe essere interpretato, come una previsione. Quest'ultima, infatti, è “un'elaborazione che mira a definire come si configureranno, in un futuro più o meno prossimo, fenomeni, tipicamente di ambiente esterno, al presente già in atto o nuovi, ma di probabile manifestazione”.<sup>6</sup> Esempi sono le previsioni sulle variazioni dei prezzi per le risorse produttive, sui probabili aumenti del PIL, i possibili sviluppi della tecnologia (previsioni tecnologiche).

Quindi, la differenza principale tra previsione e budget è che quest'ultimo, e il correlato programma d'azione, vengono elaborati tenendo conto dei risultati della previsione. Proprio le previsioni sono uno degli input fondamentali del processo di

---

<sup>5</sup> Anthony R.N., Welsch G.A., *Fundamentals of Management Accounting*, Irwin Homewood, Illinois, 1974, p.322.

<sup>6</sup> Bubbio A., *Budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi di impresa. Modelli per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 ore, Milano, 2013, p.75.

budgeting. Ulteriore distinzione è data dal fatto che la previsione implica un comportamento passivo, cioè riflette nel budget l'andamento del mercato, senza un incisivo tentativo di miglioramento della gestione. Al contrario, concepire il budget come un programma d'azione comporta uno sforzo di miglioramento organizzativo e gestionale che implica un comportamento attivo nei confronti dei probabili trend negativi dell'ambiente esterno.

Alla luce di quanto detto, il budget è il risultato di un insieme di programmi elaborati per le diverse aree gestionali. La predisposizione dei singoli budget, infatti, avvia un processo di allocazione delle risorse alle varie unità organizzative che deve essere controllato in relazione alle competenze e alle disponibilità finanziarie. Il budget, inoltre, può essere considerato anche una manifestazione di volontà dell'azienda, ovvero l'esplicitazione di quello che essa intende fare in un futuro più o meno prossimo e in che modo vuole farlo (strategie, programmi, azioni). Un ulteriore aspetto da sottolineare è il periodo di riferimento che, per convenzione, viene solitamente individuato in un anno. Infatti, un buon budget è quello che articola l'obiettivo annuale in obiettivi infrannuali per consentire il controllo in itinere sul grado di raggiungimento degli stessi.

Il budget rappresenta uno strumento flessibile che supporta, guida e controlla l'azione dei manager orientandola al raggiungimento degli obiettivi di breve periodo e, di conseguenza, anche a quelli di lungo. Esso, quindi, assolve diverse



funzioni all'interno dell'organizzazione e, a tal fine, è necessario analizzare alcune caratteristiche che lo rendono efficace in chiave programmatoria:

1. globalità: il budget abbraccia tutta l'impresa nel suo complesso e comporta l'identificazione di obiettivi per ciascuna unità organizzativa aziendale;
2. articolazione per centri di responsabilità: il budget viene articolato in sotto budget, ognuno rappresentativo di un'area aziendale. Ciò è funzionale a definire obiettivi specifici per ogni unità organizzativa e a quantificare le risorse che dovranno essere impiegate per il loro raggiungimento;
3. articolazione per intervalli di tempo infrannuali: l'obiettivo annuale viene articolato in obiettivi infrannuali per due motivi. *In primis* poiché l'andamento della gestione in un anno è variabile e, quindi, è necessario riflettere questa dinamicità all'interno del budget stesso. In secondo luogo, quest'articolazione è funzionale all'attuazione del controllo in itinere e, quindi, all'attuazione dei meccanismi di feed-forward, i quali mostrano le proiezioni a finire dei risultati in assenza di azioni correttive e permettono di intervenire tempestivamente, ove ce ne fosse bisogno;
4. flessibilità: intesa come possibilità di modificare gli obiettivi di budget in corso d'anno. Fondamentale è capire quando devono essere cambiati: gli obiettivi vanno revisionati non quando l'azienda si accorge di non poterli raggiungere ma quando vengono meno le condizioni (trend di mercato, della domanda, di scenario macro e microeconomico) in base ai quali erano stati originariamente

fissati. Pertanto, non si dovrebbe mai attuare una flessibilizzazione per favorire il raggiungimento dell'obiettivo. Con riferimento a questa caratteristica esistono numerosi orientamenti riguardo alle soluzioni da adottare. Alcuni ritengono opportuno modificare il budget quando c'è un cambiamento di contesto così radicale da rendere necessaria una revisione degli obiettivi, attribuendo al budget una connotazione di strumento programmatico e motivazionale; altri, lo interpretano prevalentemente come strumento di controllo, di verifica dei risultati raggiunti dai manager e, perciò, sono propensi a non modificarlo. Esiste anche una scuola di pensiero che si pone a metà suggerendo di predisporre due budget, uno statico, che assolve alle finalità di controllo e verifica, e uno dinamico che viene periodicamente revisionato per riflettere i cambiamenti del contesto di mercato.

## **1.2 Il processo di budgeting**

Il budget può essere osservato su due dimensioni: tecnico-contabile e organizzativa<sup>7</sup>. La dimensione tecnico-contabile riguarda l'insieme delle fasi e attività che conducono alla realizzazione del master budget aziendale, ovvero quello

---

<sup>7</sup> Chiucchi M.S., *Controllo di gestione, strutture, processi e misurazioni*, Giappichelli Editore, Torino, 2021, p.260.

che deriva dalla somma di tutti i budget (operativi, degli investimenti e finanziari) delle singole unità organizzative.

La dimensione organizzativa, invece, osserva i riflessi che l'implementazione del budget ha all'interno dell'organizzazione e come l'adozione di questo strumento influenzi il comportamento e il modo di agire dei membri dell'azienda.

Prendendo in considerazione la prima dimensione parleremo del processo di budgeting, ovvero l'insieme delle attività volte a tradurre i programmi d'azione in termini economico-finanziari e ad orientare le scelte dei manager verso il perseguimento degli obiettivi aziendali di breve periodo.

Non esiste ancora una metodologia unica da seguire per la preparazione del budget: essa varia a seconda dello stile di controllo adottato dalla direzione.

In primo luogo, occorre specificare che il processo di budget necessita di una serie di documenti e fonti (input) per essere avviato:

- pianificazione strategica e strategia: è l'input principale. La pianificazione definisce gli obiettivi di lungo periodo che si andranno a declinare a livello annuale all'interno del budget;
- evoluzione storica della situazione d'impresa, ovvero dati e informazioni storiche, cioè andamento dei ricavi e dei costi aziendali e tutte quelle esperienze pregresse già sperimentate dall'azienda che potrebbero essere utili per definire gli obiettivi di budget. Il rischio di quest'approccio, però, è che il budget diventi un mero riflesso dei dati storici nel futuro;

- previsioni sull'andamento dell'ambiente esterno e interno, esempi sono i dati in merito all'andamento della domanda, dei consumi, del prezzo delle materie prime. Tutti quelli che sono dati trend riconducibili al contesto interno o esterno rappresentano un elemento ad assumere alla base per la costruzione di un budget efficace.

Prima di procedere con l'analisi delle varie fasi che compongono il processo di budgeting, occorre evidenziarne due elementi fondamentali. In primis, esso può assumere natura partecipativa, nel caso in cui i soggetti interessati sono attivamente coinvolti nella sua formulazione e discussione (processo di tipo bottom-up), oppure, può scaturire da uno stile manageriale impositivo (processo di tipo top-down) che non lascia spazio alla contrattazione degli obiettivi contenuti nel budget. In secondo luogo, è utile ricordare che si tratta di un processo iterativo, contraddistinto da riesami, verifiche e revisioni delle fasi precedenti e delle ipotesi via via formulate. Il processo di budgeting si avvia con la definizione delle linee guida che rappresentano il punto di raccordo tra la pianificazione strategica e la programmazione. Infatti, come già detto, gli obiettivi inclusi nel budget rappresentano la formalizzazione nel breve termine degli obiettivi di medio-lungo periodo inclusi nel piano strategico. Nelle linee guida sono indicate, innanzitutto, alcune previsioni sulle variabili macroeconomiche utilizzate dalle varie unità organizzative per elaborare le previsioni necessarie al processo di budgeting. Vi sono anche esplicitati alcuni obiettivi che la direzione ritiene prioritari oltre che i

rischi ai quali l'azienda è esposta (risk assesement) e le iniziative che si prevedono di adottare (key initiatives).<sup>8</sup> Nelle linee guida è anche indicato il calendario di budget che stabilisce in quali date le varie aree aziendali devono trasmettere i documenti all'ufficio Programmazione e Controllo.

Completata questa fase si procede con l'elaborazione dei budget. Occorre precisare che essi si articolano in tre macro classi sviluppate temporalmente in quest'ordine:

- budget operativi, ovvero quelli relativi alle singole aree aziendali che sono normalmente articolati per centri di responsabilità;
- budget degli investimenti, viene predisposto a livello aziendale e riguarda la programmazione dei fattori a fecondità ripetuta da acquisire per lo svolgimento del processo produttivo;
- budget di sintesi che sintetizzano tutto ciò che è stato inserito nei precedenti budget. Sono dei bilanci preventivi ma, essendo documenti di programmazione, a differenza di un bilancio, sono prodotti ex-ante, prima che l'esercizio abbia inizio.

In questa fase, ogni responsabile di unità predispone una sua proposta di budget sulla base dello scenario delineato.

Successivamente a ciò si apre la fase di negoziazione in cui avviene il confronto tra i manager e l'alta direzione per verificare la coerenza degli obiettivi di budget con

---

<sup>8</sup> Santosuosso P., *Budgeting. Principi e processi*, Egea, Milano, 2018, p.37.

quelli generali e la fattibilità economico-tecnica dei programmi. Ulteriori finalità di questa fase sono la verifica dell'esistenza di duplicazioni, ovvero evitare che manager diversi mettano a budget risorse per lo svolgimento della stessa attività, e la verifica della presenza di riserve di budget che si hanno quando i manager imputano a budget più risorse di quelle necessarie per essere agevolati nel raggiungimento degli obiettivi.

Terminata questa fase, ci si avvia verso quella di coordinamento e revisione delle singole componenti di budget. I dati contenuti nei prospetti sono soggetti ad un'analisi da parte della direzione in modo da verificare se i risultati indicati nella versione provvisoria del budget abbiano rispettato gli obiettivi contenuti nel piano strategico. Nell'ipotesi in cui sia necessario apportare modifiche, i documenti verranno inviati di nuovo alle diverse unità operative, che provvedono a revisionarli secondo le indicazioni della direzione.

Terminata la suddetta fase, il budget viene presentato al Consiglio di Amministrazione per la definitiva approvazione. L'accettazione del budget formalizza gli obiettivi assunti dai vari centri di responsabilità per l'esercizio successivo. Da questo momento il budget diviene esecutivo e operativo.

Il processo di budgeting, infine si conclude con la distribuzione del budget approvato ai dipendenti. Questa fase è molto importante poiché un budget che non viene ben distribuito a tutti i livelli organizzativi perde la sua capacità motivazionale. L'azienda, per fare ciò, può utilizzare o canali ricchi (es. riunione

con i responsabili) che veicolano l'informazione in maniera diretta verso i destinatari, o canali poveri (es. invio via email a tutti i dipendenti) che, invece, raggiungono più velocemente molte persone.

### **1.3 Le funzioni del budget**

L'utilità del budget discende dalla pluralità di funzioni che esso svolge, in quanto permette di raggiungere una molteplicità di obiettivi importanti per il management aziendale.

Il budget deve avere la capacità di influenzare i comportamenti degli individui, ovvero cercare di spingere i manager a comportarsi coerentemente con gli obiettivi aziendali.<sup>9</sup> Serve, quindi, ad allineare le decisioni prese dai vari responsabili aziendali con gli obiettivi dell'organizzazione e a far sì che i manager agiscano nel bene e nell'interesse della stessa.

Il budget responsabilizza poiché assegna ad ogni manager un obiettivo specifico da raggiungere e delle risorse da gestire.<sup>10</sup> In questo modo, ogni responsabile aziendale conosce perfettamente cosa l'organizzazione si aspetta da lui e risponderà in caso di mancato raggiungimento dell'obiettivo.

---

<sup>9</sup> Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.256.

<sup>10</sup> Santosuosso P., *Budgeting. Principi e processi*, Egea, Milano, 2018, p.11.

Tale funzione assolve anche il compito di formalizzazione degli obiettivi, ovvero li rende espliciti e noti a tutti. Questo aspetto è fondamentale ai fini della valutazione poiché permette di valutare e assegnare bonus in maniera oggettiva sulla base di un obiettivo che tutti i dipendenti conoscono e condividono dall'inizio dell'anno.

La capacità dei obiettivi di budget di responsabilizzare dipende da due elementi fondamentali:

- la coerenza tra il tipo di obiettivo scelto per quell'area e le caratteristiche specifiche dell'area stessa. Per tararlo in maniera corretta, l'obiettivo deve essere definito a partire dalle leve gestionali a disposizione del manager, ovvero ciò che lo stesso può influenzare con le sue scelte e decisioni;
- la presenza di collegati sistemi incentivanti. Il manager si sentirà responsabilizzato su un obiettivo se al raggiungimento dello stesso gli viene riconosciuto un benefit o una ricompensa.

Il budget ha anche un'importante funzione di coordinamento tra i diversi organi aziendali. Infatti, le attività delle varie aree aziendali rischiano spesso di essere svolte in modo autonomo, senza tener conto degli obiettivi globali del sistema aziendale. A tal proposito, il ruolo del budget sta nel garantire che il processo gestionale possa svolgersi in modo continuo e senza interruzioni.<sup>11</sup> In particolare modo, il budget consente un coordinamento orizzontale e verticale delle diverse

---

<sup>11</sup> Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983, p.130.



aree aziendali. Esso coordina verticalmente le attività e il comportamento di chi opera all'interno della stessa unità organizzativa poiché, assegnando un obiettivo all'area, spinge tutti i dipendenti che vi lavorano ad operare coerentemente con l'obiettivo assegnatogli. Inoltre, il budget consente anche un coordinamento orizzontale, cioè spinge ogni funzione aziendale a coordinare le proprie attività verso il raggiungimento del macro obiettivo aziendale. Questo perché i risultati conseguiti a livello delle diverse aree aziendali sono funzionali al raggiungimento dell'obiettivo generale.

Il coordinamento orizzontale è già implicito nel processo di costruzione del budget. La fase del processo di budgeting nella quale si genera maggiormente il coordinamento è quella di negoziazione dove i singoli manager hanno la possibilità di confrontarsi tra loro e con l'alta direzione e dove si crea un gioco di quadra, cioè tutti capiscono in che modo possono e debbono contribuire al raggiungimento degli obiettivi aziendali.

Un'ulteriore funzione del budget consiste nel motivare i dipendenti, ovvero orientare i loro comportamenti e le loro decisioni verso quella che è la direzione voluta, nel caso specifico verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Il budget, in questo senso, deve favorirne l'interiorizzazione da parte dei manager.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Lizza P., *Controllo di gestione e performance aziendale*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 48-49.

C'è motivazione quando il management aziendale avverte che l'obiettivo è il "suo" personale, prima ancora che dell'azienda. La capacità di motivazione del budget dipende da numerosi fattori quali il processo adottato per la sua costruzione, il tipo di utilizzo che viene fatto del budget, il grado di difficoltà degli obiettivi, il livello di comunicazione degli obiettivi e le caratteristiche dei manager che sono chiamati a raggiungere gli obiettivi.

Inoltre, il budget svolge anche una funzione di formazione di manager e collaboratori.<sup>13</sup> Il potenziale del budget in termini di apprendimento non si manifesta solo in fase di analisi delle eventuali cause del mancato raggiungimento degli obiettivi, ma anche in fase di preparazione del budget quando i manager devono riflettere su cosa fare per assicurare il raggiungimento degli stessi e sugli effetti economici delle azioni che intendono porre in essere.

---

<sup>13</sup> Cerbioni F., *Il budget nel sistema di controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.37.

## CAPITOLO II

### TENDENZE EVOLUTIVE: IL BEYOND BUDGETING

#### 1.4 Limiti del budget tradizionale

L'evoluzione dei contesti di mercato in chiave dinamica e la difficoltà a programmarne l'andamento hanno enfatizzato le problematiche del sistema di budgeting tradizionale i cui limiti possono essere distinti in due macrocategorie: limiti teorici e limiti applicativi. I primi dipendono dalle caratteristiche dello strumento, quindi sono limiti intrinseci al budget. Mentre quelli applicativi, riguardano il modo in cui questo viene utilizzato e interpretato dai manager dell'impresa.

Tra i limiti teorici c'è l'eccessivo peso delle misure economico-reddituali. I budget, infatti, danno molta rilevanza agli obiettivi monetari, ovvero quelli espressi in termini di costi e ricavi, diventando, spesso, dei meri plafond di spesa.<sup>14</sup> Ciò consente di rappresentare la gestione aziendale solo parzialmente poiché vengono

---

<sup>14</sup> Marchi L, Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.339

sottovalutati tutti gli aspetti qualitativi e finanziari (come, ad esempio, i flussi di cassa fondamentali).

Altro limite teorico è dato dal fatto che il budget è orientato solo al breve periodo e, quindi, non riesce a percepire le innovazioni di tipo strategico definite in fase di pianificazione. In sostanza, spesso non c'è collegamento tra business plan, nel quale vengono definiti obiettivi e strategie, e budget, che rappresenta, invece, il momento operativo. Inoltre, il budget tradizionalmente inteso è uno strumento poco flessibile. Ciò deriva dal fatto che è un processo sequenziale, in cui la chiusura di un budget è funzionale alla predisposizione del successivo, per cui modificare il suo processo di elaborazione è complesso e costoso in termini di risorse e impegno dei manager. Tra i limiti applicativi, invece, si rileva un impiego discutibile del concetto e della funzione dei centri di responsabilità. L'errore che spesso viene commesso nella sua costruzione è quello di considerare tutti i centri di responsabilità come se fossero centri di costo. Così facendo il budget diventa solo uno strumento per definire dei tetti di spesa per ogni area aziendale quando, invece, si dovrebbero differenziare gli obiettivi a seconda della natura dei centri e delle leve gestionali a disposizione del manager.

Inoltre, molto spesso il budget è considerato solo come un bilancio di previsione dal quale far emergere i risultati finali (profit plan)<sup>15</sup> e, perciò, i manager, nella fase

---

<sup>15</sup> Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.342.

di redazione, si limitano a riportare all'interno semplici previsioni sul futuro andamento aziendale.

Un altro aspetto che riduce l'efficacia del budget è la scarsa articolazione temporale e organizzativa dello stesso. Spesso le aziende, infatti, predispongono un unico budget annuale, limitatamente alla gestione caratteristica, che solitamente coincide con quello economico. Seguendo questa modalità di predisposizione viene meno la caratteristica della globalità del processo di budgeting e lo strumento perde la sua capacità di responsabilizzazione e motivazione poiché definendo un unico budget per tutta l'azienda non si hanno obiettivi differenziati per le singole unità organizzative.

Analoghe considerazioni possono essere fatte quando i manager considerano il budget solo come un rito da effettuare alla fine dell'anno, seguendo regole e processi predefiniti.<sup>16</sup> Ciò incentiva il management a creare riserve di budget per essere agevolati nel raggiungimento degli obiettivi, i quali sono definiti ad un livello facilmente raggiungibile, con riflessi negativi sul piano della motivazione.

Budget che presentano i limiti di cui sopra, diventano semplici strumenti di previsione che riflettono l'andamento del mercato, perdendo le capacità di programmazione e supporto alla gestione descritte nel capitolo precedente.

---

<sup>16</sup> Marchi L, Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.342.

## 1.5 Principali proposte di budgeting evoluto

Nel corso degli anni, per superare i limiti del modello tradizionale, sono state elaborate diverse proposte di budgeting evoluto. Queste sono raggruppabili in tre categorie: zero based budget (ZBB), migliorie tecniche e rivisitazione della filosofia e dei principi.

Lo ZBB è una soluzione innovativa il cui obiettivo è evitare che il valore di budget venga determinato in maniera meramente incrementale rispetto al valore storico. Da qui nasce la sua definizione poiché si programmano costi e ricavi ogni anno partendo da zero, come se si fosse davanti ad un'azienda nuova che non ha una storia passata. Questo strumento, però, non ha riscosso successo poiché è impossibile che, nell'elaborazione del budget, non ci si lasci influenzare, neppure in minima parte, dall'andamento dell'azienda nel passato.

Le migliorie tecniche, invece, sono state elaborate per ovviare ad alcuni fattori di obsolescenza tecnica del budget.<sup>17</sup>

Un primo miglioramento, recepito da molte aziende, è quello di andare ad integrare i classici obiettivi di budget con obiettivi di tipo finanziario (leva finanziaria, indici di liquidità, analisi dei flussi finanziari a preventivo). Questa miglioria sopperisce all'eccessiva focalizzazione su obiettivi economico-reddituali.

---

<sup>17</sup> Marchi L, Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.343.

Altri miglioramenti sono quelli proposto per rendere il budget maggiormente flessibile, cioè capace di adattarsi al cambiamento strategico e organizzativo.<sup>18</sup>

Una possibilità per fare ciò è quella di elaborare budget flessibili, ovvero che alla base prevedono scenari diversi con riferimento alle variabili critiche interne. Per queste ultime si intendono le grandezze che l'azienda può gestire in maniera autonoma.

La flessibilità può essere aumentata predisponendo anche budget a scenari multipli, cioè budget diversificati supponendo che a cambiare non siano le variabili interne, ma quelle esterne. Ciò permette di migliorare la programmazione poiché, a seconda dello scenario che si verifica, l'azienda ha già predisposto il relativo budget e, quindi, non ci sarà necessità di operare modifiche in corso d'anno.

Le stesse finalità di cui sopra possono essere perseguite con il revised budget, in cui si aumenta la frequenza delle revisioni in corso d'anno, e con la costruzione di budget ad hoc, ovvero budget specifici elaborati in corrispondenza del manifestarsi di eventi imprevisti che rendono necessaria una riprogrammazione di tutti i costi e i ricavi.

Un altro miglioramento tecnico è il rolling budget che serve per allungare il suo orizzonte temporale di riferimento. Si elabora il budget dell'anno *n* e contemporaneamente anche quello degli anni successivi (solitamente la

---

<sup>18</sup> Marchi L, Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.344.

programmazione è triennale) e si fa scorrere di mese in mese il budget, aggiornando i valori degli anni successivi, così da avere budget già predisposti alla fine di ogni esercizio. Un'altra possibilità è quella di inserire obiettivi espressi in termini fisico-tecnici, di qualità e tempestività.

Le rivisitazioni della filosofia e dei principi sono le proposte più difficili da implementare poiché toccano i valori di fondo del budget. Una prima soluzione è quella di generare maggiore integrazione tra strategia e azione. Infatti, il budget migliora la sua efficienza se viene predisposto tenendo conto degli obiettivi pluriennali contenuti nel business plan.

Un'altra possibilità per migliorare il budget tradizionale sta nel ricercare dei legami tra variabili causali e risultati economico-finanziari dei fatti gestionali. Incentrando il budget non solo sugli indicatori di risultato, ma anche e soprattutto sugli obiettivi di causa, si riesce ad accrescere la sua capacità di guida e controllo. Infatti, così facendo, è possibile capire in corso d'anno se un dato risultato verrà raggiunto anticipando il momento dell'intervento.

L'ultimo aspetto è quello di anticipare il momento della misurazione per il budget. È fondamentale impiegare il budget come strumento di controllo e misurazione dei risultati, non solo alla chiusura dell'esercizio, ma anche in corso d'anno così da riuscire ad intervenire sulla gestione aziendale per riallinearla a quello che è l'obiettivo generale aziendale. Ciò presuppone che il budget debba essere costruito



con obiettivi infrannuali che consentono di verificare la proiezione verso quello generale.

## **1.6 Il Beyond budget**

### **1.6.1 Aspetti introduttivi: definizione ed evoluzione storica**

Il budget è considerato come uno degli strumenti fondamentali del sistema di controllo di gestione di un'azienda e perciò è stata una delle prime pratiche oggetto di studio e critiche da parte di molti esperti. Nel corso degli anni sono stati elaborati numerosi contributi sull'efficacia e sull'utilità di questo strumento, ma la più radicale è stata sicuramente quella relativa al Beyond budgeting. Questo concetto fu sviluppato da Jeremy Hope e Robin Fraser, alla fine degli anni '90, con lo scopo di fornire un'alternativa al modello di budgeting tradizionale che permettesse di rispondere velocemente ai cambiamenti repentini e frequenti dei contesti competitivi.

Nel 1998 Hope e Fraser, in collaborazione con il CAM-I (un consorzio a cui partecipano aziende, governi, istituti di ricerca con lo scopo di effettuare studi volti ad individuare migliori strumenti manageriali per la gestione aziendale), costituirono la Beyond Budgeting Round Table (BBRT), un gruppo di 33 imprese che condividevano l'idea di abbandonare il budget tradizionale, svincolandosi dalla

“trappola della performance annuale”<sup>19</sup>, e di implementare nuovi meccanismi di gestione per competere in modo più efficace nell’economia dell’informazione.<sup>20</sup>

Questi studiosi, adottando la strategia di ricerca induttiva ideata precedentemente da Kaplan e Norton quando avevano costituito con analoghe finalità la Balanced Scorecard Collaborative,<sup>21</sup> studiarono sedici realtà aziendali (tra le quali Volvo, SKF, ecc.) collocate in Svezia che avevano abbandonato il budget. Tra queste fu presa soprattutto in considerazione la banca Svenska HandelsBanken. L’azienda era riuscita a superare una situazione di grave crisi grazie al suo presidente, Jan Wallander, che decise di sostituire il modello di budgeting tradizionale e la gestione centralizzata con una più decentrata, in cui le varie filiali operavano autonomamente adattandosi ai diversi contesti competitivi.

Hope e Fraser, elaborarono diverse pubblicazioni nel corso degli anni, fino ad arrivare all’uscita del libro: “*Beyond Budgeting: How managers can break free from the Annual Performance Trap*”, nel 2003, dove vengono elencati i principi cardine definitivi del modello e la loro spiegazione (contemporaneamente a ciò il BBRT è diventato organizzativamente separato dal CAM-I). Quindi, il Beyond Budgeting rappresenta un nuovo approccio per superare le criticità del budget

---

<sup>19</sup> Becker S., Messner M., Schaffer U., *The Evolution of a Management Accounting Idea: The case of Beyond Budgeting*, 19 febbraio 2009, p. 3.

<sup>20</sup> Fraser R., Hope J., *Beyond Budgeting*, Harvard Business School Press, Brighton (USA), 2003, p.438.

<sup>21</sup> Becker S., Messner M., Schaffer U., *The Evolution of a Management Accounting Idea: The case of Beyond Budgeting*, 19 febbraio 2009, p.12.

tradizionale e creare un'organizzazione decentrata e dinamica, capace di adattarsi alla volatilità del mercato attuale.

Tra i principali limiti che vengono superati con questo approccio c'è il costo della preparazione del budget. Il suo processo di elaborazione, infatti, copre un arco temporale di quattro o cinque mesi, assorbendo circa il 20% del lavoro prestato dai manager. Inoltre, le aziende, adottando questo modello, hanno maggiore autonomia decisionale e, di conseguenza, sono in grado di adattarsi alle dinamiche dell'ambiente competitivo e riescono ad evitare che i manager adottino comportamenti scorretti (es. riserve di budget), i quali sono molto frequenti soprattutto quando la loro remunerazione è legata al raggiungimento degli obiettivi in esso contenuti.

### **1.6.2 I principi cardine del Beyond budgeting**

Il funzionamento del Beyond budgeting si fonda su dodici principi. I primi sei riguardano la creazione di un quadro devolutivo,<sup>22</sup> ovvero la progettazione di una struttura organizzativa flessibile e decentrata con attribuzione dei poteri e delle responsabilità alle persone e alle unità organizzative più vicine al cliente, mentre i

---

<sup>22</sup> Fraser R., Hope J., *Beyond Budgeting*, Harvard Business School Press, Brighton (USA), 2003, p.439.

restanti sei attengono ai processi di gestione adattiva, funzionali alla creazione di una struttura organizzativa flessibile.

In riferimento a quest'ultima i sei principi sono così elencati:

1. Self governance, ovvero creare un quadro di autogoverno. Infatti, le aziende che adottano il modello di beyond budgeting, debbono abbandonare il tradizionale sistema di controllo centrale caratterizzato da molte regole e procedure, sostituendolo con uno più decentrato dove la struttura organizzativa gerarchica è suddivisa in unità più piccole gestite autonomamente dai manager che hanno maggior potere decisionale. Le scelte in un sistema come questo sono effettuate da coloro che rivestono un ruolo più vicino al cliente, permettendo anche una rapida risposta alle minacce e alle opportunità che si manifestano. La struttura gerarchica interviene solo nei casi in cui devono essere prese decisioni che afferiscono l'intera organizzazione. Inoltre, avere una struttura organizzativa flessibile consente anche di diminuire i costi di utilizzazione.<sup>23</sup>
2. Manager con poteri. I dipendenti dell'organizzazione hanno la libertà e la possibilità di agire secondo la loro discrezione, rispettando però i valori e i limiti strategici definiti dall'alta direzione. Decidono come raggiungere gli obiettivi, sia di breve che di medio termine, e sono responsabili del loro eventuale

---

<sup>23</sup> De Wall A., *Is your organisation ready for beyond budgeting?*, Measuring business excellence, 2005, vol.9, p. 1.

mancato raggiungimento. L'applicazione di questo principio è facilitata da condizione di mercato favorevoli. Infatti, in situazioni di difficoltà potrebbero verificarsi problemi per l'alta direzione in merito al processo di delega delle responsabilità alle varie unità organizzative.

3. Responsabilità per obiettivi dinamici. I manager non sono responsabili del raggiungimento di obiettivi prefissati ad inizio anno. Infatti, in un modello di Beyond budgeting, essi vengono definiti in modo dinamico rispetto ai concorrenti e ad organizzazioni similari. Quindi, i risultati da raggiungere variano a seconda delle circostanze che si verificano nel corso della gestione. I manager saranno poi valutati confrontando ciò che hanno ottenuto con quello che avrebbero potuto ottenere dati gli avvenimenti accaduti.
4. Organizzazione di rete. Le varie unità indipendenti in cui è suddivisa la struttura organizzativa, sono orientate al mercato e focalizzate nella creazione di valore per il cliente. Riescono ad adattarsi rapidamente ai mutevoli bisogni dei consumatori, a sfruttare le opportunità e a neutralizzare le minacce che improvvisamente si potrebbero presentare sul mercato.
5. Coordinamento attraverso il mercato. In organizzazioni che adottano il modello del Beyond budgeting le attività sono coordinate sulla base della domanda e dell'offerta, invece di essere guidate da un sistema di pianificazione e controllo centralizzato. Ogni area organizzativa può decidere autonomamente se usufruire dei servizi offerti dall'unità di supporto centrale oppure se rivolgersi

a società esterne, garantendo di conseguenza un innalzamento della qualità e dell'efficienza dei servizi offerti dall'unità centrale.

6. Leadership di supporto. I vari membri dell'organizzazione non si limitano a ricevere ed eseguire ordini, ma svolgono i loro compiti sulla base del "coaching".<sup>24</sup> Ciò significa che i superiori devono spingere i vari manager a raggiungere obiettivi sempre più sfidanti, istruendoli per farlo e permettendo loro di correre rischi e commettere errori senza essere direttamente puniti.

Come abbiamo già detto, invece, i principi che vanno dal 7 al 12 si riferiscono ai processi di gestione adattiva e sono:

7. Fissare obiettivi relativi. Nelle organizzazioni che adottano il modello del Beyond budgeting gli obiettivi non sono immutabili e definiti sulla base di quelli dell'anno precedente, ma vengono continuamente adattati in base agli sviluppi del mercato e dei principali concorrenti. I manager, inoltre, sono coinvolti nel loro processo di definizione e perciò si sentono maggiormente motivati e stimolati a raggiungerli.
8. Impostazione continua della strategia. L'elaborazione della strategia è un processo continuo e di tipo bottom up, che non deve essere attuato solamente una volta l'anno. Ciò comporta che l'aggiornamento continuo della strategia

---

<sup>24</sup> De Wall A., *Is your organisation ready for beyond budgeting?*, Measuring business excellence, 2005, vol.9, p. 1.

avviene sulla base dei dati e delle informazioni fornite dalle varie unità autonome poiché sono quelle più vicine al mercato e al cliente.

9. Sistemi anticipatori. Per fornire supporto ai responsabili delle varie unità organizzative nella definizione delle azioni future da intraprendere, i manager trimestralmente effettuano previsioni, con orizzonte temporale oltre l'anno, sull'evoluzione dei principali indicatori dell'azienda, sia finanziari che non. Le previsioni vengono impostate in modo oggettivo poiché non c'è alcun collegamento tra queste e i sistemi premianti dell'impresa.
10. Risorse su richiesta. Le risorse non sono distribuite sulla base di budget annuali prefissati, ma sono allocate, nel momento in cui sono più necessarie, alle unità che ne hanno maggiormente bisogno. Sono le unità stesse a decidere la quantità di risorse di cui hanno necessità per soddisfare le richieste di mercato e di conseguenza per pianificare gli investimenti. Nel corso dell'anno la loro distribuzione può cambiare in relazione ai mutamenti del contesto interno ed esterno dell'azienda.
11. Informazioni veloci e condivise. Nel modello del Beyond budgeting le informazioni gestionali sono rese liberamente e rapidamente disponibili per tutti i membri dell'organizzazione che ne hanno bisogno, nel momento in cui ne hanno necessità. Queste informazioni contengono anche alcuni indicatori di performance che permettono di confrontare i risultati delle unità autonome con i relativi obiettivi, con i risultati delle altre unità dell'organizzazione e con quelli

dei concorrenti (benchmarking).<sup>25</sup> Ciò è funzionale all'alta direzione per controllare l'operato delle unità organizzative ed eventualmente attuare interventi correttivi.

12. Premi di squadra. Per stimolare lo spirito di squadra nell'organizzazione e creare coesione tra gli individui che operano in azienda è previsto un sistema di ricompense che si basa, non su obiettivi predeterminati, ma sulla performance competitiva raggiunta e sui risultati conseguiti sia dalle unità organizzative che dall'organizzazione nel suo complesso.

Per implementare efficacemente il Beyond budgeting in un'organizzazione tutti e 12 i principi devono essere applicati.

### **1.6.3 Benefici e limiti del Beyond budgeting**

Per quanto sopra esposto, quindi, il Beyond budgeting, garantendo autonomia alle unità organizzative in cui è suddivisa la struttura aziendale, permette di adattarsi velocemente alle mutevoli condizioni di mercato e di competere efficacemente nell'economia dell'informazione.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> De Wall A., *Is your organisation ready for beyond budgeting?*, Measuring business excellence, 2005, vol.9, p. 7.

<sup>26</sup> De Wall A., *Is your organisation ready for beyond budgeting?*, Measuring business excellence, 2005, vol.9, p. 3.



L'implementazione del Beyond budgeting nelle organizzazioni porta con sé dei vantaggi. Innanzitutto, consente una risposta più veloce alle criticità e alle opportunità che si presentano durante la gestione aziendale. Ciò è reso possibile riducendo la complessità gestionale e attribuendo ai manager maggiore autonomia decisionale. Quindi, operare con una struttura organizzativa suddivisa in unità autonome permette alla gestione di adattarsi alle richieste del mercato, modificando di conseguenza i vari processi aziendali.

Un altro vantaggio di cui le aziende che adottano il modello di Beyond budgeting possono usufruire è l'implementazione di strategie innovative. Infatti, in queste organizzazioni si sviluppa un ambiente aperto regolato da chiari principi di governance che permettono ai vari manager di collaborare tra loro e di sviluppare una fiducia reciproca necessaria per la condivisione di best practices e lo sviluppo di innovazioni. Ciò è, anche, supportato dal fatto che i sistemi di ricompensa non sono più collegati ai traguardi raggiunti individualmente dai manager, ma bensì ai risultati conseguiti a livello di unità di business o di gruppo. Questa necessità di condividere e innovare è funzionale al raggiungimento di obiettivi ambiziosi e può portare l'azienda a interagire anche con fornitori e concorrenti, che precedentemente erano visti come avversari.

Inoltre, superando la mentalità rigida del budgeting e orientando il lavoro delle varie unità organizzative alle esigenze del cliente, è possibile ridurre sensibilmente i costi e aumentare la qualità dei processi operativi.

L'adozione del Beyond budgeting consente, anche, una maggiore fidelizzazione del cliente poiché, collegando la strategia ai bisogni dei consumatori e predisponendo tutti i processi produttivi per soddisfarli, si riesce a rispondere velocemente alle richieste dei clienti che, di conseguenza, aumentano la fiducia e la fedeltà all'azienda.

Tuttavia, l'idea di abbandonare completamente il budget negli anni è stata rivista. Infatti, solo poche aziende hanno implementato con successo il Beyond budgeting. Molti studiosi, infatti, sostengono che ad essere antiquato non è il budget, ma il suo processo di elaborazione che dovrebbe essere rinnovato garantendo maggiore flessibilità e capacità di adattamento ai cambiamenti dei contesti interni e esterni dell'azienda.

## CONCLUSIONI

Il budget è da sempre uno degli strumenti principali del sistema di programmazione e controllo di gestione. Come dimostrato da quest'elaborato, nel corso degli anni ne sono stati evidenziati alcuni limiti e si è cercato di sviluppare soluzioni alternative. Infatti, i contesti competitivi sono cambiati nel tempo. Da ambienti di mercato stabili si è passati ad ambienti dinamici, dove le condizioni interne ed esterne all'azienda cambiano continuamente e ove la gestione aziendale deve essere rapidamente adattata alle mutevoli esigenze di mercato. In contesti di questo tipo, si è arrivati alla conclusione che il budget tradizionalmente inteso non è più efficace. Perciò, molte aziende hanno provato ad implementare proposte di budgeting evoluto che garantiscono maggiore flessibilità allo strumento. Tra queste, la più rivoluzionaria è quella del Beyond budgeting. L'idea di fondo di questa soluzione consiste nell'abbandonare completamente l'adozione del budget nella gestione aziendale, per sviluppare un'organizzazione decentrata in più unità organizzative autonome con ampio potere decisionale ed orientate al cliente che riescono a soddisfare rapidamente i bisogni del mercato. Questa proposta, pur avendo i suoi

vantaggi, non è stata implementata da molte aziende. La tendenza, infatti, è di apportare miglioramenti che rendano il budget più flessibile e che permettano di snellire il suo processo di elaborazione, così da poter risparmiare molto tempo, piuttosto che adottare tecniche particolarmente innovative, come il Beyond budgeting che comportano un impegno considerevole sul piano organizzativo, gestionale ed economico.

## BIBLIOGRAFIA

- Amigoni F., Caglio A., *Budget*, Egea, Milano, 2017.
- Becker S., Messner M., Schaffer U., *The Evolution of a Management Accounting Idea: The case of Beyond Budgeting*, 19 febbraio 2009.
- Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983.
- Bubbio A., *La guida del Sole 24 ore al budget*, Il Sole 24 ore, Milano, 2013.
- Cerbioni F., *Il budget nel sistema di controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018.
- Chiucchi M.S., Iacoviello G., Paolini A., *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, Torino, 2021.
- De Wall A., *Is your organisation ready for beyond budgeting?*, Measuring business excellence, 2005, vol.9.
- Fraser R., Hope J., *Beyond Budgeting*, Harvard Business School Press, Brighton (USA), 2003, p.437-442.
- Heupel T., Schmitz S., *The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting*, Elsevier, Amsterdam, 2015.
- Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018.
- Olesen A., *Creating value with performance management*, CFO Services.
- Riccaboni A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo, 2018.
- Rickards R.C., *Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?*, LLC "Consulting Publishing Company" "Business Perspectives, Volume 3, Issue 2, 2016.
- Santosuosso P., *Budgeting. Principi e processi*, Egea, Milano, 2018.

*Ai miei genitori, a mio fratello, ai miei nonni e a  
mia zia Maura per il sostegno e l'appoggio  
ricevuto in questo percorso di vita.*