

# Budget: limiti del modello tradizionale e proposte innovative

*Strategia come piano d'azione, funzioni assolute dalla programmazione ed effetti della turbolenza ambientale. Le critiche al budget quale strumento di controllo manageriale basato sulla misurazione delle performances*

**Bruno De Rosa**  
Professore Associato  
di Economia aziendale,  
Facoltà di Economia,  
Università degli Studi  
di Trieste

**Nel presente contributo saranno analizzate le difficoltà connesse alla pianificazione formale in un'epoca, come la nostra, di forte turbolenza e incertezza ambientale. Dopo avere istituito un'interessante analogia tra le aziende e le squadre di *basket*, utile a evidenziare talune caratteristiche comuni a ogni forma di pianificazione, viene offerta una breve rassegna delle critiche mosse da taluni studiosi al *budget* quale strumento di controllo per le aziende moderne, oltre che delle proposte avanzate per rendere possibile lo sviluppo di sistemi di controllo in grado di favorire l'adattabilità dell'azienda alle modificazioni subite con continuità dal contesto competitivo in cui si trova ad agire.**

Chiunque abbia un minimo di familiarità con un qualsiasi *sport* di squadra sa bene che cos'è uno "schema di gioco", sia esso difensivo o d'attacco. Probabilmente, però, non ha mai messo in relazione tale dispositivo con uno degli strumenti di *management* tra i più diffusi nelle aziende di tutto il mondo: il *budget*. Eppure tanto lo schema di gioco, quanto il *budget* aziendale non rappresentano null'altro che particolari modalità tecniche attraverso le quali si realizza la formalizzazione della "strategia", intesa in senso classico ovvero come «insieme ordinato di azioni – individuate in via preventiva – che un gruppo di persone intende sviluppare, entro determinato orizzonte temporale, al fine di conseguire un certo risultato».

Nel caso della squadra di *basket* l'obiettivo che de-

ve essere raggiunto (se lo schema è offensivo) è la realizzazione di un canestro in campo avversario; il tempo a disposizione per ottenerlo è pari a un massimo di 24 secondi di gioco effettivo e le attività che devono essere compiute sono le tipiche "azioni di gioco" (sono, pertanto, rappresentate da una serie più o meno complessa di movimenti senza palla, di blocchi, di passaggi ecc.). Qualora il riferimento sia all'azienda, le azioni che dovranno essere svolte sono specifici "atti di gestione" e, dunque, operazioni che si sostanziano nell'acquisizione di fattori produttivi, nella loro conveniente trasformazione in prodotti, nella successiva commercializzazione di questi ultimi sui mercati finali di sbocco. Il periodo di riferimento del programma coincide, per tradizione, con il primo esercizio am-

*f*

pianificazione, controllo e procedure amministrative

Solo per studio in formato elettronico. Vietata la ristampa e la pubblicazione



ministrativo successivo a quello in corso. L'obiettivo di fatto perseguito consiste in un ordinato svolgimento del processo produttivo aziendale tale da rendere possibile il conseguimento di livelli di efficacia ed efficienza adeguati rispetto alle aspettative espresse dagli azionisti.

Presupposto fondamentale affinché risulti possibile il conseguimento in concreto del risultato sperato è, in entrambi i casi, un'attenta attribuzione delle risorse – per definizione scarse! – ai diversi “settori” in cui appare idealmente scomponibile il gruppo, in modo tale da assicurare una disponibilità delle stesse coerente rispetto agli obiettivi assegnati ai vari reparti. Rimanendo nell'ambito della pallacanestro, l'ideazione di uno schema vincente richiede innanzi tutto la corretta attribuzione dei giocatori a disposizione (le risorse) ai diversi comparti di gioco (i settori), in modo tale da ottenere una sistemazione delle forze in campo che risulti nel contempo equilibrata e coerente rispetto alle azioni che dovranno essere compiute. Difficilmente si riesce a vincere una partita schierando contemporaneamente in campo tre *playmaker* e dimenticando di inserire in quintetto almeno un *pivot*. Del tutto identicamente, la predisposizione di un *budget* impone l'assegnazione preventiva dei fattori produttivi (le risorse) alle diverse unità organizzative in cui viene idealmente suddivisa l'azienda (i settori), in modo tale da rendere possibile lo svolgimento concreto dei programmi operativi a tali unità assegnati. È del tutto inutile immaginare che la funzione produzione possa realizzare 200.000 capi di un particolare modello di *jeans*, in un determinato esercizio amministrativo, se non ci si preoccupa, nel contempo, di renderle disponibili – attraverso lo svolgimento di adeguate operazioni di approvvigionamento – un quantitativo di tessuto *denim* adeguato.

Le analogie non si fermano qui. In entrambi i casi chi concepisce il programma (il tecnico nel caso della squadra di pallacanestro, il *top management* nel caso dell'impresa) è un soggetto che si trova sufficientemente lontano dal “campo di gioco”, ovvero dal luogo dove dovrà svilupparsi l'azione. Proprio per questo dovrebbe, almeno idealmente,

possedere spiccate doti di *leadership* tali da assicurare, da un lato, il pieno coinvolgimento nel programma di chi dovrà, in concreto, renderlo operativo e da giustificare, dall'altro, agli occhi di chi dovrà rispondere ai suoi comandi il ruolo di supremazia gerarchica che gli è stato attribuito.

Tanto l'allenatore, quanto il vertice aziendale dovrebbero fare precedere l'attività di programmazione da un'accurata analisi interna (vale a dire della propria squadra) ed esterna (intesa cioè a individuare le caratteristiche distintive dell'ambiente di riferimento). L'analisi interna si propone di evidenziare i punti di forza e di debolezza di una specifica organizzazione. Così un allenatore, prima di disegnare lo schema di attacco, dovrà chiedersi quali sono le caratteristiche tecniche dei giocatori che compongono il suo *team*, evidenziando, per esempio, se in squadra ci sono ottimi tiratori da tre punti o se, piuttosto, ha in formazione dei *pivot* o delle *ali* molto abili nel gioco “spalle a canestro”. Lo schema potrà dirsi ben congegnato se riuscirà a enfatizzare al massimo le caratteristiche positive della squadra riducendo nel contempo al minimo le conseguenze negative legate alle carenze connaturate ai diversi giocatori. L'analisi esterna si propone, invece, di individuare le minacce e le opportunità presenti nell'ambiente di riferimento che possono influenzare negativamente o positivamente il corso delle azioni future. Sempre rimanendo nel campo della pallacanestro, chi scrive ricorda perfettamente uno schema difensivo seguito dalla squadra in cui militava molto tempo fa, teso a spingere il palleggiatore avversario verso una parte del terreno di gioco in cui il pallone faceva fatica a rimbalzare con l'intento – è evidente – di metterlo il più possibile in difficoltà. Il parallelo con il mondo aziendale è immediato: chiunque abbia affrontato, anche superficialmente, le tematiche connesse alla strategia aziendale sa bene che uno degli strumenti di analisi strategica tra i più utilizzati in concreto è costituito proprio dalla *SWOT*<sup>1</sup> *analysis*.

Si noti, inoltre, che una delle funzioni prioritarie svolte tanto dallo schema di gioco, quanto dal *budget* consiste nell'attività di coordinamento a priori delle azioni che dovranno essere intraprese in se-

<sup>1</sup>Acronimo che deriva dalle parole inglesi *strengths* (forze), *weaknesses* (debolezze), *opportunities* (opportunità) e *threats* (minacce).

guito da chi sarà concretamente tenuto ad agire. Sotto questo profilo l'allenatore cercherà di organizzare il gioco in modo tale da rendere possibile l'effettuazione di un passaggio al "tiratore" nel momento stesso in cui uno o più blocchi saranno portati sull'avversario incaricato di contrastarlo, ma si preoccuperà anche che, nello stesso istante, almeno un "lungo" della propria squadra si trovi in prossimità del canestro, in modo tale da rendere possibile il recupero di qualche rimbalzo in attacco qualora il tiratore prescelto dovesse fallire l'obiettivo. Nello stesso modo l'attività programmatica di breve periodo che trova sintesi nel *budget*, deve preoccuparsi di coordinare in via preventiva i flussi di attività che dovranno essere svolti dalle diverse unità organizzative, in modo da sincronizzarli efficacemente. Una campagna promozionale effettuata in un periodo in cui la capacità produttiva disponibile e l'entità delle giacenze di prodotti o merci rendono già difficile la soddisfazione integrale degli ordini ai livelli attuali di domanda sarebbe attività non solo inutile, ma terribilmente dannosa per l'azienda. Ancora: un'espansione delle vendite particolarmente accelerata potrebbe provocare un'eccessiva contrazione del flusso di cassa operativo (che, come noto, risulta negativamente influenzato dagli incrementi nel livello di scorte e di crediti in genere necessari a sostenere la crescita del fatturato). Se le riserve di credito dell'impresa dovessero rivelarsi esigue, cosicché la riduzione del flusso di cassa operativo non potesse di fatto essere sostenuta, un razionale processo di *budget* potrebbe anche comportare una revisione verso il basso degli obiettivi di vendita inizialmente assegnati ai commerciali.

**Le considerazioni sin qui svolte**, sebbene ancora parziali, sembrerebbero rendere del tutto evidente l'intrinseca utilità di una programmazione preventiva delle attività che dovranno essere svol-

te, qualunque sia il contesto specifico cui ci si riferisce. Tale conclusione risulta rafforzata se si contempla quanto accade nel mondo dello *sport*: non vi è al mondo squadra di *basket* che si rispetti che non abbia, a dir poco, una decina di schemi d'attacco e altrettanti schemi di difesa.

**Ciò nonostante si è sviluppata**, in campo aziendale, una vera e propria corrente di pensiero che dichiara apertamente la propria contrarietà all'utilizzo, da parte delle imprese che si trovano a operare in un contesto competitivo moderno, degli strumenti tradizionali di programmazione di breve termine, giungendo sino ad affermare l'esigenza di spingere i sistemi di controllo in uso in tali aziende "al di là del *budget*".

Il movimento di cui si discute ha preso avvio da innovazioni introdotte, agli inizi degli Anni '90, nelle strutture di controllo di alcune importanti aziende nord europee (tra queste vengono, di solito, citate Svenska Handel Banken, Borealis A/S e Rhodia, ma anche IKEA, Ericsson e Volvo, sebbene non appaia molto chiaro se queste ultime abbiano davvero operato i cambiamenti con la stessa intensità con cui lo hanno fatto le aziende dapprima menzionate).<sup>2</sup> Ha, inoltre, trovato i suoi massimi teorizzatori in Jeremy Hope e Robert Fraser, che, in una serie di interessanti articoli pubblicati in alcune tra le più prestigiose riviste tecniche del mondo anglosassone<sup>3</sup> e in un libro dal titolo significativo di *Beyond Budgeting – How managers can break free from the annual performance trap*, pubblicato dalla Harvard Business School, hanno contribuito a chiarirne le basi concettuali.

**Chi aderisce a questa linea di pensiero** sostiene esplicitamente che il processo di predisposizione del *budget* – in particolare, se svolto con le modalità di fatto seguite in molte delle aziende moderne – dovrebbe essere totalmente abolito. Una delle affer-

<sup>2</sup>R. C. Rickards, "Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?", in *Investment Management and Financial Innovations*, vol. 3, issue 2, 2006, pag. 68.

<sup>3</sup>J. Hope – R. Fraser, "Beyond budgeting ... Breaking through the barrier to the 'third wave'", in *Management Accounting*, dicembre 1997, pagg. 20-23; J. Hope – R. Fraser, "Beyond budgeting. Building a new management model for the information age", in *Management Accounting*, gennaio 1998, pagg. 16-21; J. Hope – R. Fraser, "Budgets: the hidden barrier to success in the information age", in *Accounting & Business*, marzo 1999, pagg. 24-26; J. Hope – R. Fraser, "Budgets: how to manage without them", in *Accounting & Business*, aprile 1999, pagg. 30-32; J. Hope – R. Fraser, "New Ways of setting Rewards: The Beyond Budgeting Model", in *California Management Review*, estate 2003, pagg. 104-119.

*f*

pianificazione, controllo e procedure amministrative



mazioni più forti tra quelle costantemente citate a sostegno di questa esigenza è attribuita a Jack Welch – per molti anni amministratore delegato della General Electric e probabilmente uno dei *top manager* americani più conosciuti al mondo – che avrebbe dichiarato: «Il *budget* è la sventura delle società quotate americane. Non sarebbe mai dovuto esistere ... Predisporre un *budget* è un esercizio di minimizzazione. Si ottiene sempre il minimo dalle persone, perché chiunque viene coinvolto in tale processo si abitua inevitabilmente a negoziare affinché gli obiettivi rispetto ai quali la sua prestazione sarà comparata in futuro siano fissati al livello più basso possibile».<sup>4</sup>

Le critiche specifiche mosse dai sostenitori di questa scuola di pensiero al *budget* sono molteplici, ma per semplicità possono essere ricondotte a due filoni principali: tale strumento costituirebbe, innanzi tutto, una notevole barriera al cambiamento; non sarebbe, inoltre, in grado di generare davvero i risultati che teoricamente gli sono stati, di volta in volta, associati in termini di aumento del livello di ordine e di controllo nello svolgimento delle attività operative.<sup>5</sup>

**L'ostacolo al cambiamento si realizzerebbe** in quanto il *budget*:

- 1.** è intimamente connesso al modello tradizionale di *management* basato sulle attività di “comando e controllo”, modello che si è sviluppato a partire dagli Anni '20 con l'obiettivo specifico di spingere le aziende che lo adottano verso il pieno sfruttamento delle economie di scala e di varietà, così da indurre il massimo assorbimento dei costi fissi da parte della produzione realizzata nel periodo, e che, pertanto, non risulta più coerente rispetto alle condizioni attualmente esistenti nell'arena competitiva;
- 2.** tende a incoraggiare l'individuazione di obiettivi incrementali rispetto ai risultati già conseguiti in passato, favorendo di fatto l'emergere di li-

miti all'espansione dei ricavi aziendali e al contenimento dei costi. È del tutto evidente che un atteggiamento del genere soffoca la capacità dell'impresa di operare cambiamenti improvvisi di traiettoria capaci di generare rilevanti vantaggi competitivi;

**3.** è un programma declinato in termini monetarie, come tale, risulta spesso incapace di dare adeguato risalto alle determinanti che contribuiscono a generare il valore per il cliente finale nel mercato attuale, determinanti sempre più legate a classi di fattori produttivi intangibili (quelle relative alla conoscenza e al capitale intellettuale) rispetto ai quali gli strumenti di misurazione monetaria non hanno ancora raggiunto risultati che possano considerarsi davvero soddisfacenti;

**4.** agisce come barriera allo sfruttamento delle sinergie che potrebbero derivare da una collaborazione più intensa tra le diverse unità operative favorendo, invece, attraverso il funzionamento di sistemi retributivi basati su specifici obiettivi assegnati alle singole funzioni, un atteggiamento di tipo fortemente localistico (il che spinge l'organizzazione verso forme di ottimizzazione locale in grado di impedire, di fatto, il conseguimento degli obiettivi generali di sistema);

**5.** rappresenta un processo organizzativo e tecnico-amministrativo contraddistinto, in genere, da un elevato tasso di burocratizzazione e che pertanto risulta estremamente *time consuming*. Risultano conseguentemente sacrificate le risorse di tempo e di energia dedicate alla realizzazione delle attività aziendali davvero capaci di generare valore agli occhi del cliente finale.

**Per quanto attiene, invece, alla presunta capacità** del *budget* di spingere i *manager* all'azione attraverso la fissazione di specifici obiettivi monetari rispetto ai quali le loro prestazioni future dovranno essere raffrontate e di favorire il controllo tempestivo dei risultati prodotti dalle operazioni di

<sup>4</sup>Citato in J. Hope – R. Fraser, “*Budgets: the hidden barrier to success in the information age*”, in *Accounting & Business*, marzo 1999, pag. 25. Traduzione a cura dell'autore.

<sup>5</sup>Una più analitica elencazione delle critiche mosse al *budget* come strumento di controllo si può trovare in F. Frezatti, “*Beyond Budgeting: any chance for management improvement?*”, in *Brazilian Business Review*, vol. 1, n. 2, 2004, pagg. 118-135. In tale contributo vengono distinte le critiche legate a modalità di impiego inefficace dello strumento di controllo da quelle che, invece, ineriscono allo strumento in quanto tale.

Tabella 1 – **PRINCIPI RELATIVI ALLE MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

<b>1. Obiettivi</b>	Devono essere individuate delle "mete" capaci di spingere con continuità l'impresa verso il conseguimento del vantaggio competitivo. <i>Non sono utili target fissi</i>
<b>2. Ricompense</b>	I premi di risultato devono essere basati sulla <i>performance</i> relativa rispetto ai concorrenti. <i>Non devono, pertanto, essere fissate rispetto al conseguimento di obiettivi finanziari prefissati</i>
<b>3. Pianificazione</b>	La pianificazione deve svolgersi in maniera continuativa nel tempo. <i>Non può essere un processo svolto una sola volta l'anno</i>
<b>4. Risorse</b>	I fattori produttivi aziendali devono essere disponibili "a richiesta". <i>Non devono essere preventivamente allocate in conformità a un piano predeterminato</i>
<b>5. Coordinamento</b>	Il coordinamento interno deve avvenire dinamicamente. <i>Non attraverso la programmazione preventiva e anticipatoria</i>
<b>6. Controllo</b>	Il controllo deve essere basato su <i>key performance indicators</i> (KPI), su valori di <i>trend</i> e su indicatori di <i>performance</i> relativa (misure di <i>performance</i> strategica). <i>Non sugli scostamenti rispetto agli obiettivi di budget</i>

gestione, Hope e Fraser<sup>6</sup> fanno correttamente notare come queste caratteristiche non siano in realtà connaturate al *budget*, essendosi aggiunte solo successivamente alla sua introduzione in campo aziendale. Ai suoi esordi, infatti, tale strumento veniva utilizzato esclusivamente per la gestione delle ingenti risorse di capitale necessarie alle imprese che intendevano proseguire lungo il loro cammino di crescita e, dunque, essenzialmente come dispositivo di pianificazione finanziaria. Solo successivamente – intorno alla metà del secolo scorso – a tali funzioni originarie si aggiunsero quelle connesse alla misurazione delle prestazioni manageriali e con esse, inevitabilmente, la necessità di fissare degli obiettivi monetari rispetto ai quali controllare, con cadenza regolare, i risultati effettivamente prodotti dalle operazioni svolte. Tutto ciò ha comportato la realizzazione di una sovrastruttura non necessaria che, a detta dei due Autori, risulta incapace di fornire risultati concreti ed è pericolosa per la sopravvivenza dell'impresa nel lungo periodo, in quanto sposta l'attenzione del *management* dalla gestione delle variabili rilevanti alla gestione dei dati monetari. Non solo. L'in-

troduzione della misurazione delle *performance* di tipo monetario, oltre a ingenerare un'evidente miopia di breve periodo, sembra avere dato il via a tutta una serie di comportamenti opportunistici da parte dei soggetti sottoposti a controllo con conseguenze spesso disastrose in termini di subottimizzazione degli obiettivi che dovrebbero essere raggiunti dal sistema.

**Tale ordine di considerazioni porta i fautori** di questa linea di pensiero a sostenere che il *budget* – significativamente identificato come "un male non necessario"<sup>7</sup> – deve essere eliminato dal novero degli strumenti sulla base dei quali vengono gestite le aziende moderne. Secondo questa corrente di pensiero tale eliminazione dovrebbe, infatti, consentire di:

- rendere l'organizzazione più agile e adattabile al cambiamento;<sup>8</sup>
- eliminare un processo organizzativo e tecnico-contabile che, in genere, appare eccessivamente protratto nel tempo, troppo costoso e incapace di generare sufficiente valore aggiunto per chi lo svolge;
- focalizzare chiunque – all'interno dell'impresa –

<sup>6</sup>J. Hope – R. Fraser, *art. ult. cit.*, pag. 25. Sull'evoluzione nell'utilizzo degli strumenti tradizionali di controllo e sulle conseguenze pratiche a tali evoluzioni associate si veda anche, più diffusamente, H.T. Johnson – R. Kaplan, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

<sup>7</sup>L'affermazione originaria è attribuita a J. Wallander, presidente onorario di Svenska Handelsbanken; si veda in proposito J. Hope – R. Fraser, *Beyond Budgeting – How managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston, 2003, pag. XVII. Non si è tardato tuttavia a utilizzarla nei titoli di alcuni contributi scientifici: T. Libby – M. Lindsay, *Budgeting – an unnecessary evil*, in *CMA Management*, marzo 2003, pagg. 30-33 e T. Libby – M. Lindsay, *Budgeting – an unnecessary evil. How the BBRT envision a world without traditional budgeting*, in *CMA Management*, aprile 2003, pagg. 28-31.

<sup>8</sup>S. Player, *Why Some Organizations Go 'Beyond Budgeting'*, in *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, marzo-aprile 2003, pag. 6.

pianificazione, controllo e procedure amministrative


 Tabella 2 – **PRINCIPI CONCERNENTI LE FORME DI ESERCIZIO DELLE LEADERSHIP**

<b>1. Governance</b>	Le forme di governo aziendale devono fondarsi su un sistema chiaro di valori e di barriere all'azione. <i>Non su regole dettagliate e su vincoli di budget</i>
<b>2. Performance</b>	Deve diffondersi una cultura della prestazione basata sul successo relativo rispetto ai concorrenti. <i>Non sul conseguimento di obiettivi espressi in termini monetari</i>
<b>3. Libertà d'azione</b>	Il livello di delega deve essere notevolmente ampliato lasciando maggiore libertà d'azione ai singoli che agiscono in periferia. <i>Le singole unità organizzative non devono essere micro-gestite</i>
<b>4. Accountability</b>	L'azienda deve essere ridisegnata come una rete (network) di unità organizzative responsabilizzate in termini di risultato. <i>Non può più essere pensata in forme eccessivamente centralizzate e gerarchizzate</i>
<b>5. Focus sul cliente</b>	Le persone che operano all'interno dell'azienda devono essere costantemente orientate alla soddisfazione del cliente. <i>Non al raggiungimento di obiettivi interni</i>
<b>6. Informazioni</b>	Le informazioni devono circolare liberamente all'interno dell'organizzazione ed essere scambiate con continuità tra i soggetti che la compongono. <i>Non devono più esserci le persone che hanno accesso privilegiato alle stesse</i>

- sulla massimizzazione del valore creato per i clienti e per gli azionisti;
- rendere possibile una riduzione significativa e permanente delle attività di natura burocratica compiute all'interno dell'azienda e, di conseguenza, favorire una diminuzione dei costi a esse associati;
  - eliminare i comportamenti opportunistici individuali di solito generati dal sistema di ricompense legato al raggiungimento degli obiettivi di *budget* e, con essi, tutte le condotte non funzionali all'interesse generale dell'azienda;
  - liberare l'energia e lo spirito imprenditoriale di tutti i membri dell'organizzazione.<sup>9</sup>

**Naturalmente all'eliminazione del processo di budgeting** dovrebbe corrispondere l'introduzione di un nuovo modello di controllo, integralmente basato su logiche diverse da quelle utilizzate in

passato. Tali logiche sono sintetizzate in due insiemi di principi generali, il primo dei quali riguarda le modalità di svolgimento del processo, mentre il secondo concerne le forme di esercizio della *leadership*. Detti principi sono compendati nelle *tablelle 1 e 2*.<sup>10</sup>

Si sono sin qui sinteticamente illustrate le critiche e le proposte avanzate dagli esponenti della corrente di pensiero che postula l'eliminazione del *budget* dal novero degli strumenti di controllo utilizzabili per la gestione delle aziende moderne. In un successivo articolo tali critiche e tali proposte saranno sottoposte a vaglio critico. In particolare, tale analisi si proporrà di comprendere se la predisposizione di uno schema di riferimento per le azioni che dovranno compiersi in futuro è davvero destinato a essere del tutto privo di utilità per una squadra che opera in un contesto che cambia a ritmi vertiginosi.

<sup>9</sup>S. Player, *art. cit.*, pag. 7.

<sup>10</sup>Le *tablelle* sono tratte da P. Bunce – R. Fraser – J. Hope, *Beyond Budgeting White Paper. The Principles of Beyond Budgeting*, *Beyond Budgeting Round Table*, novembre 2004, pag. 5.