

INTRODUZIONE ED ORIENTAMENTO ALLO STUDIO DELLE AZIENDE

Seconda edizione

a cura di

**MAURO PAOLONI
PAOLA PAOLONI**



G. Giappichelli Editore

1. Cenni evolutivi

La **Scienza Economica** è una disciplina scientifica che si occupa dello studio delle scelte operate dagli uomini, al fine di adattare mezzi scarsi ai molteplici bisogni umani. L'adattare mezzi scarsi a molteplici fini attribuisce, al comportamento umano, la natura di comportamento economico.

L'**Economia aziendale** e l'Economia politica rappresentano due rami della Scienza Economica ma con la differenza che:

- l'Economia politica studia i fenomeni economici dei grandi aggregati regionali, nazionali ed internazionali (macro) ed il problema economico inerente il singolo produttore e consumatore (micro);
- l'Economia aziendale studia i fenomeni economici a livello di singole aziende o di classi particolari di esse e si interessa, quindi, delle scelte operate dagli uomini al fine di adattare gli scarsi mezzi a disposizione ai molteplici fini aziendali.

È evidente come i due rami della Scienza Economica siano complementari tra loro nello studio del comportamento economico; mentre l'Economia politica studia il comportamento economico all'interno di un contesto micro e macro, l'Economia aziendale studia **il comportamento economico dell'azienda**.

Possiamo quindi trarre la **1ª conclusione**:

L'Economia aziendale studia il comportamento economico dell'azienda.

Prima di giungere a questa conclusione, l'oggetto di studio dell'Economia aziendale ha conosciuto una profonda evoluzione e, solo in tempi recenti, si è affermata come disciplina scientifica autonoma.

In passato, infatti, l'Economia aziendale si identificava con la Ragioneria e si occupava esclusivamente delle **rilevazioni quantitative d'azienda** secondo le tre seguenti fasi:

1. rilevazione dei fatti amministrativi (acquisti, vendite, pagamento salari, ecc.);
2. determinazione dei risultati (entrate, uscite, costi, ricavi, reddito, ecc.);
3. interpretazione dei fatti e dei risultati.

La funzione svolta mediante questi tre momenti prende, oggi, il nome di contabilità ed è solo una parte di un orizzonte di argomenti più vasto che è ricompreso nell'Economia aziendale.

Conseguentemente all'evoluzione dell'ambiente sociale, economico e politico, nel corso del tempo, si sono modificate anche le conoscenze necessarie per governare un'azienda, quindi l'oggetto di studio della disciplina economico-aziendale. Come osservato dallo studioso J.K. Galbraith¹, le teorie di A. Smith rappresentano il riflesso del mondo in cui si sono sviluppate, quindi dell'ambiente della prima rivoluzione industriale; le teorie di K. Marx rispecchiano il potere capitalistico non controllato mentre quelle di J.M. Keynes identificano una risposta alla crisi provocata dalla "Grande Depressione".

Lo stesso vale per gli studi economico-aziendali, influenzati, nel corso degli anni, dalle esigenze prevalenti del mondo circostante, che di seguito vengono sinteticamente trattate.

Nel periodo del Capitalismo Mercantile (**XV-XVIII sec.**) e della Rivoluzione Industriale (**1770-1870**), le aziende possono essere ben governate e controllate dai proprietari terrieri, dai capitalisti-mercanti e dai capitalisti-industriali, in un modo relativamente semplice. Sono, infatti, sufficienti conoscenze che consentano di effettuare gli scambi, di rilevare i fatti gestionali e di interpretare i risultati ovvero basta conoscere le tecniche mercantili e quelle contabili. In sostanza, la capacità di **gestire** e **controllare** l'economia delle aziende è strettamente legata al possesso delle citate cono-

¹J.K. GALBRAITH, *Storia dell'economia. Passato e presente*, Biblioteca Universale Rizzoli, Milano, 2000.

scenze, le quali appaiono indubbiamente gli elementi strategici del governo aziendale. L'imprenditore che possiede tali conoscenze può aspirare al successo. L'ambiente esterno è stabile e la tecnologia non registra progressi rilevanti. Lo sviluppo tecnologico è sostanzialmente dovuto alle innovazioni di inventori indipendenti, i quali non sono inseriti nelle imprese, ma vendono a queste ultime le loro idee. Le conoscenze in campo scientifico e tecnologico, le capacità di previsione e di programmazione e le cognizioni in materia organizzativa, appaiono, in questo tempo, trascurabili e non indispensabili per gestire efficientemente le unità operative.

Con la Seconda Rivoluzione Industriale (**fine '800 – inizi '900**) si manifestano fenomeni come: impiego dell'energia elettrica; collaborazione di tecnologie innovative in diversi settori operativi; produzione di massa; ampliamento dei mercati; impiego di crescenti quantità di capitali; strutture organizzative capaci di esaltare la specializzazione del lavoro e la produttività. Con l'elettricità, compaiono il telefono, i trasporti urbani e interurbani, il cinema e un nuovo sistema di organizzazione della produzione, grazie al quale ogni macchina può essere dotata di un motore autonomo azionato dall'energia elettrica ed avere elevata produttività. In tal modo, si istituzionalizzano di nuovo, all'interno delle imprese, la ricerca e l'applicazione tecnologica, aspetti che non possono più dipendere dagli inventori indipendenti che operano al di fuori, al contrario, si reputa conveniente istituire gruppi coordinati di scienziati, inventori e tecnici stipendiati. Tali fenomeni modificano l'organizzazione del lavoro.

Le maggiori innovazioni sono legate alle aspirazioni di:

1. introdurre un sistema organizzativo scientifico volto ad incrementare il rendimento degli addetti alle macchine, nasce così il *Task Management*²;
2. migliorare la struttura organizzativa aziendale, ponendo l'accento sulla specializzazione di compiti; sulla divisione del lavoro; sul coordinamento dei ruoli; sulla formazione di un quadro organizzativo senza sovrapposizione di compiti e vuoti di potere; su una chiara specificazione delle linee di influenza autoritaria e funzionale (come sostenuto dalle ricerche di H. Fayol e V.A. Graicunas³).

²F.W. TAYLOR, *Principles of Scientific Management*, Norton, New York, 1967; l'opera è stata pubblicata per la prima volta nel 1911.

³H. FAYOL, *Administration industrielle et générale*, Dunod, Paris, 2956; extrait du *Bul-*

Dunque, le conoscenze strategiche per governare un'azienda si ampliano e accanto alle nozioni di **Ragioneria e Tecnica Aziendale**, le quali rimangono rilevanti ai fini del governo e del controllo, sono introdotte **nuove cognizioni organizzative**.

Nel **1926**, nel contesto economico appena descritto, Zappa⁴ pone l'accento sulle nuove tendenze che si stanno sviluppando negli studi di amministrazione aziendale al fine di sottolineare l'importanza di riaccostare in una scienza unica la dottrina contabile e la dottrina della gestione e quella dell'organizzazione economico-aziendale.

Durante la prima metà del **XV sec.** si assiste ad una vera e propria esplosione della scienza e della tecnologia, si sviluppa la meccanizzazione e l'automazione con conseguenti impieghi di capitale e sviluppo delle dimensioni delle aziende. I forti impegni di denaro e tempo accrescono i rischi imprenditoriali e sviluppano l'esigenza di programmare la gestione in modo che, alla fine, i risultati aziendali siano in linea con le previsioni effettuate. L'impiego di tecnologie e i crescenti di R&S, incrementano il fabbisogno di capitale e contribuiscono a sviluppare tre fenomeni:

1. l'affermazione dell'istituto della S.p.A.;
2. la polverizzazione della proprietà azionaria;
3. la dissociazione tra proprietà e controllo – *managerial revolution* –.

Nei primi 30 anni del **XX sec.**, oltre a quelli sopra indicati, si registrano altri fenomeni che contribuiscono a rendere molto complesso il governo delle organizzazioni produttive, infatti, si verificano rilevanti cambiamenti nel mondo del consumo, connessi con l'incremento del reddito e il mutamento della cultura dell'informazione. Nelle nazioni più industrializzate la gran parte delle persone si affranca dai bisogni primari e la domanda diviene più imprevedibile proprio nel momento in cui gli ingenti investimenti di capitale effettuati avrebbero richiesto prevedibilità e stabilità.

Specie nelle nazioni più progredite, il complesso delle conoscenze eco-

letin de la Société del 'Industrie Minérale', 1916; V.A. GRAICUNAS, *Relationship in Organization*, in *Papers on the Science of Administration*, a cura di L. GULICK-L.F. URWICH, Institute of Public Administration, Columbia University, New York, 1937.

⁴G. ZAPPA, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, par. VII. Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel Regio Istituto di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia, Libreria Emiliana Editrice, Venezia, 1927.

nomico-aziendale, necessarie per gestire e controllare le aziende, si sviluppa, ancora una volta, per aggregazione e non per sostituzione.

L'attenzione, però, si sposta su due nuove esigenze:

1. *prendere decisioni razionali*, cioè di porre in essere efficaci processi di programmazione e controllo (strategici, tattici e operativi);
2. *sviluppare sistemi informativi*, tali da consentire di prendere decisioni efficaci, porre in essere processi esecutivi adeguati ed effettuare controlli opportuni.

Ancora una volta, i contenuti dell'economia aziendale cambiano per rispondere all'evoluzione dell'ambiente e per soddisfare le necessità operative.

Alle conoscenze di tecnica, di contabilità e di organizzazione, si affiancano gli studi sulla **programmazione, sul controllo e sui sistemi informativi**.

Organizzazione e Contabilità si sono potenziati rispetto al passato. La prima, tende a rappresentare lo strumento fondamentale per rendere più razionali e coordinate le decisioni, le azioni e i controlli. La seconda, serve per alimentare le informazioni indispensabili per la formulazione delle decisioni, l'effettuazione dei controlli e l'avvio di azioni di correzione e per informazione esterna.

Breve lettura di approfondimento bibliografico

“Dalla Ragioneria all'Economia aziendale”

L'evoluzione delle discipline economico-aziendali trae origine dal pensiero di Gino Zappa⁵ e dalla critica rivolta alla dottrina prevalente del tempo, la quale inquadrava, nella sola contabilità, il mezzo per lo studio e l'individuazione dei fatti aziendali e riduceva, quindi, a puro metodo, l'esame ed il controllo dei fatti aziendali. Tale dottrina prevalente, ereditata da Fabio Besta⁶ e dai suoi allievi⁷, aveva portato alla rigorosa applicazione delle rilevazioni contabili al fine di rappresentare i fatti di gestione. Ciò aveva condotto ad uno scollamento tra metodo di rilevazione e sostanza economica dei fatti aziendali, tanto che la partita dop-

⁵G. ZAPPA, *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927.

⁶F. BESTA, *La ragioneria*, Vol. I, Vallardi, Milano, 1922.

⁷V. ALFIERI, “L'organizzazione aziendale”, in *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Serie III, anno XXXII, Roma, luglio 1991; P. D'ALVISE, *Principi e precetti di ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende*, Cedam, Padova, 1934; V. VIANELLO, *Istituzioni di ragioneria generale*, 9ª ed., Dante Alighieri, Milano, 1935.

pia, caratterizzata da un tecnicismo asettico e intesa, quindi, come metodo di calcolo pari alla matematica o alla statistica, poteva essere applicato a qualsiasi fenomeno, anche di natura non economico aziendale.

Zappa riporta l'attenzione all'importanza dello studio della gestione sminuendo il puro tecnicismo, utile strumento di elaborazione e di interpretazione della gestione, ma pur sempre asservito a uno scopo più ampio. I metodi e i sistemi di rilevazione, quindi, rappresentano, per lo studio dell'azienda, solo "una porzione, e spesso non la più cospicua porzione di quell'infinito campo che per loro mezzo si presume dominare"⁸. Le rilevazioni sono finalizzate al controllo e all'informazione necessaria per orientare l'attività di gestione.

Lo studio della gestione, intesa come insieme di operazioni che le persone presenti in azienda compiono per il raggiungimento dei fini della medesima, presuppone la conoscenza e lo studio di un'altra componente, quella organizzativa, chiamata a stabilire la divisione del lavoro tra gli organi aziendali e i rapporti che li collegano.

L'Economia aziendale diviene la scienza che studia le condizioni di esistenza (equilibrio finanziario ed equilibrio economico) e le manifestazioni di vita (gestione, organizzazione e informazione) dell'azienda.

La nuova visione dello Zappa, concepisce l'azienda come centro di operazioni economiche volte ad un determinato fine, ossia come istituto economico e duraturo, che lascia intravedere il carattere coordinato di una serie di elementi (sistema di beni, organizzazione e operazioni) armonicamente svolti per il conseguimento del fine aziendale e l'Economia aziendale la scienza che li esamina a sistema.

2. Il comportamento economico delle aziende

Il comportamento aziendale può essere suddiviso secondo alcuni processi principali che lo caratterizzano; in particolare si identificano i processi di:

1. **decisione;**
2. **esecuzione;**
3. **controllo;**
4. **feed-back** o meccanismo di correzione.

⁸G. ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano, 1950, p. 21.

2.1. Decisione

Il processo di decisione riguarda il primo momento di tutte le scelte che l'azienda è chiamata a prendere nel corso della sua vita ed è alla base della condotta aziendale. Fin dalla sua costituzione, infatti, l'azienda è chiamata all'azione/esecuzione, ma per agire è necessario riflettere, scegliere e per optare per una soluzione piuttosto che un'altra è fondamentale reperire una serie di elementi informativi, contabili ed extracontabili, interni ed esterni, che supportino il processo decisionario e siano idonei a mettere l'azienda in condizione di poter realizzare la scelta più conveniente.

Le decisioni che l'azienda è chiamata a prendere fanno, generalmente, riferimento ad elementi come:

- l'organizzazione;
- il tipo di prodotto;
- il nome del prodotto;
- il marchio;
- la confezione;
- la pubblicità;
- il prezzo;
- i canali distributivi;
- ecc.

In questa fase si decide anche l'obiettivo da raggiungere in termini di risultato economico.

L'insieme delle decisioni aziendali rappresenta la programmazione aziendale che consiste, dunque, nel fissare, in via anticipata, gli obiettivi cui l'azione aziendale tende e nel definire le linee direttive e operative per il loro conseguimento.

Mentre l'insieme delle decisioni, volte all'utilizzo delle risorse possedute per il raggiungimento dell'obiettivo generale, è chiamato strategia, la formalizzazione degli obiettivi e delle risorse, in appositi documenti chiamati piani, è la pianificazione strategica.

I piani possono riguardare l'azienda nel suo complesso (come il piano di costituzione, che si redige prima di iniziare un'attività produttiva) o singoli rami e settori (che individuano, ad esempio, le strategie di una singola area funzionale o di una singola operazione).

La programmazione è, quindi, la definizione degli obiettivi e delle linee di azione. Per conseguire gli scopi individuati nella fase della programmazione, questa si può differenziare in:

- *programmazione strategica*: che traduce, in obiettivi strategici di lungo termine, la *mission* aziendale (definizione di strategie di espansione, fornitura di nuovi servizi futuri, ricorso a strategie di concentrazione verticale o orizzontale), dopo un'attenta analisi dell'ambiente, dei punti di forza e debolezza dell'azienda e degli obiettivi che si intende raggiungere;
- *programmazione tattica*: che traduce gli obiettivi strategici in obiettivi di medio periodo (da tre a cinque anni);
- *programmazione operativa*: che traduce gli obiettivi tattici in obiettivi gestionali a breve (come i budget annuali).

Ciascuna fase di programmazione viene formalizzata in dei piani, coerenti tra loro, che, una volta approvati dall'alta direzione, si tradurranno in programmi operativi annuali, che definiscono dettagliatamente i tempi e le risorse necessarie per il conseguimento degli obiettivi.

Tali programmi si traducono nei budget annuali d'esercizio che rappresentano la rilevazione quantitativa della presunta gestione futura e che serviranno, nella fase di controllo, a verificare l'esistenza di eventuali scostamenti.

☛ Esempio:

Un'azienda si propone di raggiungere un livello di vendite annue pari ad € 600.000. Tale obiettivo annuale verrà suddiviso in obiettivi mensili: di raggiungere un livello di vendite pari a € 50.000. Al fine di raggiungere tali obiettivi, si andrà ad individuare il percorso migliore da intraprendere ed i mezzi da utilizzare, in linea con le esigenze e le potenzialità dell'azienda, traducendoli poi in termini economici.

Schema di programmazione annuale

<i>Definizione obiettivi annui:</i>	<i>Definizione obiettivi mensili:</i>	<i>Mezzi da utilizzare:</i>	<i>Budget:</i>
Raggiungere un livello delle vendite pari a € 600.000 totali	Raggiungere un livello delle vendite pari a € 50.000 mensile	Scelta del nome, del prodotto; del marchio; della confezione; della pubblicità; del prezzo; dei canali distributivi	Personale, materie prime, energia, ammortamenti (espressi in euro)

2.2. Esecuzione

Nella fase di esecuzione si traduce in pratica quanto stabilito nella fase precedente. Pertanto l'esecuzione è il momento nel quale si mettono in atto le azioni che si ritiene possano condurre al conseguimento degli obiettivi definiti nella fase di programmazione. Con il compimento di questa fase si rileva gradualmente anche il risultato effettivo prodotto. Esso potrebbe essere, ad esempio, un livello delle vendite pari a € 400.000.

2.3. Controllo

La fase del controllo include il complesso delle attività che gli organi di governo aziendale sviluppano allo scopo di guidare l'attività gestionale e verificare che questa si svolga conformemente ai programmi formulati per l'esercizio. L'oggetto del controllo è l'attività che l'azienda attua volto a garantire e verificare il raggiungimento degli obiettivi fissati per un determinato periodo.

Il controllo è un'attività piuttosto complessa che non consiste nella semplice rilevazione dei dati contabili e nel confronto di questi con quelli relativi ad esercizi passati ma, poiché l'oggetto del controllo è l'attività aziendale, è necessario considerare anche il comportamento dei singoli operatori che svolgono tale attività, nonché il risultato finale prodotto. La rilevazione dei dati contabili è, pertanto, solo uno degli strumenti di cui gli organi di governo si avvalgono per lo svolgimento della funzione di controllo. In particolare il processo di controllo si svolge secondo due fasi logiche:

1. confronto tra il risultato preventivato (€ 600.000) ed il risultato effettivamente conseguito (€ 400.000);
2. analisi degli scostamenti ed individuazione delle cause degli stessi (es.: prezzo del prodotto, tipo di prodotto, pubblicità, marchio, nome, problemi organizzativi, errate analisi previsionali, ecc.).

Nella fase di controllo possono essere rivisti e modificati, in relazione agli scostamenti, i programmi operativi (controllo operativo-gestionale) o revisionati i programmi strategici (controllo strategico), in linea con l'evoluzione delle variabili ambientali.

Attraverso il confronto tra risultati consuntivi e preventivi, si rilevano, in via di prima approssimazione, eventuali scostamenti globali. Tali sco-

stamenti dovranno essere, successivamente, scomposti nei loro componenti specifici, allo scopo di individuare in quale misura, i diversi fattori, hanno influito sul conseguimento dei risultati. In tal modo è possibile individuare le reali cause dello scostamento e costituire il presupposto per costruire interventi correttivi mirati. In questa fase, quindi, lo scostamento totale si scompone in scostamenti elementari che possono essere di prezzo, di volume e di efficienza. Questo processo di scomposizione dello scostamento globale acquisisce efficacia maggiore se accompagnato da un processo di personalizzazione delle responsabilità esecutive, che implica l'individuazione di centri e responsabilità affidati ad un soggetto chiamato a rispondere dei risultati delle attività realizzate. Ciò consente di migliorare il controllo, in quanto all'individuazione degli scostamenti e dei fattori, che ne sono la causa, vengono associati i soggetti cui imputare la responsabilità del mancato raggiungimento degli obiettivi.

2.4. Feed-back (*meccanismo di correzione*)

È il meccanismo che consente, sulla base dell'analisi svolta e delle conclusioni tratte nella precedente fase del controllo, di assumere decisioni atte ad eliminare lo scostamento riscontrato tra risultati preventivati e risultati ottenuti.

Si tratta, quindi, di un flusso informativo di ritorno che "rimette in moto" il processo decisionale e, con esso, tutto il sistema di azione aziendale. Quello descritto, dunque, è un sistema di autoregolazione che permette all'azienda un certo grado di elasticità nel comportamento.

Nella fase della verifica dei risultati della gestione, gli organi di governo utilizzano lo strumento del controllo, il quale, attraverso il calcolo e l'individuazione degli scostamenti tra risultati ottenuti e preventivati, consente di verificare l'efficacia dell'attività aziendale e/o dei piani aziendali.

Il mancato conseguimento degli obiettivi del piano potrebbe essere imputato a due distinti tipi di errore:

1. di programmazione;
2. di esecuzione.

Mentre nel secondo caso, l'ottenimento di risultati diversi da quelli previsti, è dovuto all'inefficienza dei responsabili delle diverse aree funzionali e dei vari centri operativi, nel primo caso l'errore riguarda la formulazione dei piani. Ciò può essere la conseguenza di una non corretta indagine pre-

eliminare sulle condizioni ambientali di mercato, o interne all'impresa, o alla redazione di programmi non coerenti con le reali capacità e concrete disponibilità di mezzi umani o materiali disponibili in azienda.

La corretta individuazione della natura dello scostamento influisce sulla fase di feed-back infatti:

1. nel caso di errore di attuazione dovranno essere effettuati interventi correttivi per rimuovere le eventuali inefficienze presenti nel processo operativo e consentire il miglioramento delle prestazioni negli esercizi successivi. Nel caso in cui i controlli vengano effettuati per periodi infra annuali, la tempestiva individuazione di scostamenti e cause, può anche consentire il raggiungimento degli obiettivi fissati per il periodo annuale;
2. nel caso di errore di programmazione non saranno necessari interventi correttivi sui processi produttivi, ma occorrerà procedere ad una revisione degli obiettivi e programmi per il periodo futuro.

Il processo di responsabilizzazione è particolarmente utile per controllare l'efficienza con cui i fattori produttivi sono impiegati, all'interno dei singoli centri di costo, in cui si svolgono le diverse fasi del processo produttivo. Il costo relativo alle materie prime o ad altri fattori produttivi, ad esempio, è il tipico costo che ricade sotto la responsabilità del capocentro. Gli scostamenti di volume e di prezzo, potrebbero essere, invece, ad esso non imputabili, perché derivanti da decisioni prese ai vertici superiori o riconducibili a fattori esterni e quindi non controllabili. Il controllo e il feed-back, effettuati attraverso il confronto tra preventivi e consuntivi, ed il successivo intervento nelle cause degli scostamenti, consentono di operare costantemente sull'efficacia e l'efficienza dell'attività aziendale, alla luce degli obiettivi prefissati all'inizio del periodo.

È bene evidenziare, inoltre, come il controllo, ed il relativo feed-back, debbano aver luogo in presenza di qualsiasi risultato ottenuto. L'efficacia e l'efficienza del processo richiedono, infatti, la ciclica e continua applicazione dello stesso.

Anche risultati uguali o superiori a quelli preventivati (es. vendite pari ad € 700.000) necessitano di un controllo che accerti la loro diretta dipendenza dalle scelte operate nella fase della decisione (altrimenti si potrebbe scoprire che questi sono stati influenzati da eventi del tutto straordinari o, comunque, di carattere episodico) e l'attivazione del meccanismo di autoregolazione.

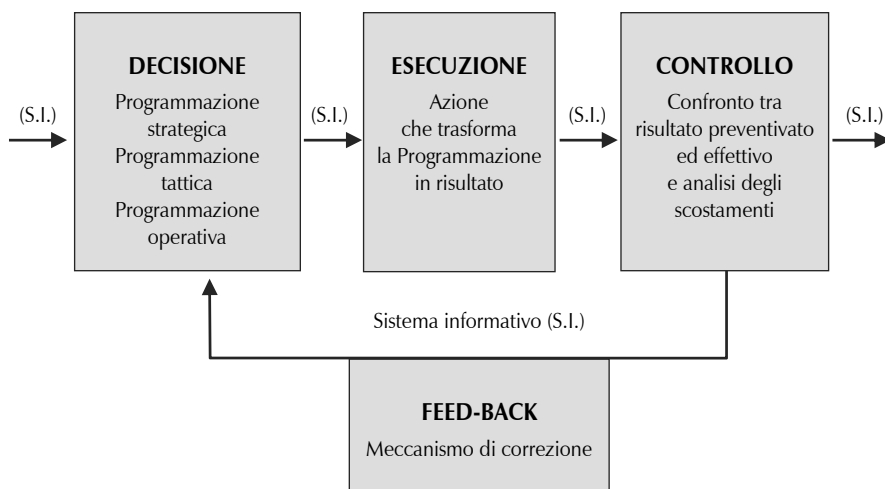
Possiamo quindi trarre la **2^a conclusione**: *l'Economia aziendale studia il comportamento dell'azienda e quindi studia i processi di decisione, esecuzione, controllo e feed-back.*

Affinché il comportamento aziendale e i processi di decisione, esecuzione, controllo e feed-back possano fluire senza subire interruzioni e provocare inefficienze nei processi gestionali è necessario poter fare affidamento su un flusso di informazioni precise, chiare e tempestive. Tali informazioni, che devono essere raccolte, elaborate e diffuse attraverso idonei strumenti e da personale qualificato, costituiscono il sistema informativo aziendale (S.I.).

Il sistema informativo aziendale include informazioni di diversa natura, atte alla rilevazione e al supporto, non solo dell'azione esecutiva, ma di tutti i processi che caratterizzano il comportamento aziendale.

Possiamo quindi trarre la **3^a conclusione**: *l'Economia aziendale studia il comportamento dell'azienda e quindi studia i processi di decisione, esecuzione, controllo, feed-back ed il sistema informativo come strumento che li collega.*

Figura 1. – *Le fasi del comportamento aziendale*



Breve lettura di approfondimento bibliografico

“Il controllo quale attività dei processi aziendali”

In un'azienda, il processo di controllo consiste nel confrontare le azioni messe in atto con le decisioni precedentemente assunte – siano esse strategiche, tattiche od operative – al fine di individuarne le difformità ed eventualmente implementare le adeguate azioni correttive (*feedback*). L'obiettivo del processo di controllo è, dunque, volto ad assicurare che i processi produttivi si realizzino conformemente alle attese, definite sulla base degli obiettivi prefissati. Nell'ambito di tale processo, assume un ruolo fondamentale l'analisi degli scostamenti. Essa consiste nel confronto tra elementi del *budget* (costi e fatturato preventivati) e valori realizzati, al fine di trarre informazioni necessarie per comprendere le cause dello scostamento⁹.

Gli oggetti dell'analisi degli scostamenti possono essere i ricavi, i costi fissi e i costi variabili, che vengono esaminati in maniera analitica e dettagliata. Infatti, lo scostamento globale di queste grandezze viene disaggregato in scostamenti più specifici, detti scostamenti elementari¹⁰, che permettono di analizzare varie caratteristiche dell'elemento analizzato.

Per quanto riguarda il fatturato, ci si sofferma sugli scostamenti che riguardano:

- le quantità vendute, ossia la differenza tra quantità preventivate e quantità effettivamente vendute. L'analisi di questo scostamento permette di identificare se la causa dello scostamento dipenda dalla vendita di un volume di prodotti diverso dalle aspettative;
- il *mix* di prodotti, vale a dire l'effetto prodotto dalla variazione della combinazione di prodotti offerti dall'azienda rispetto a quella prevista;
- il prezzo di vendita, ossia la differenza tra prezzi applicati e quelli previsti. Ciò permette di verificare se la causa dello scostamento sia imputabile ai prezzi effettivamente posti, indipendentemente dalle altre variabili analizzate.

Considerando, invece, i costi variabili, gli scostamenti analizzati hanno come oggetto:

- le quantità prodotte, cioè la differenza dei volumi di produzione effettivi con quelli preventivati. L'analisi degli scostamenti delle quantità prodotte e vendute

⁹G. MODUGNO-B. DE ROSA, *L'analisi degli scostamenti dal budget in Zorzini spa*, in C. BUSCO-D.S. GAZZEI-M.P. MARANGHINI (a cura di), *Controllo di gestione: Best practice e casi operativi*, Knowita, Arezzo, 2009, 59-80.

¹⁰Il dettaglio operativo sull'analisi degli scostamenti elementari è rinvenibile in E. CASADIO, *L'analisi degli scostamenti dal budget*, Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Roma - Commissione pianificazione e controllo della gestione, 2014.

te permette di scoprire se la diminuzione di costi variabili sia dovuta semplicemente a una riduzione dei fattori acquistati per la produzione;

- l'efficienza, ossia la differenza di qualità delle risorse utilizzate rispetto a quelle predefinite. Ciò permette di comprendere se una eventuale diminuzione dei costi sia dovuta ad un abbassamento della qualità;
- il prezzo di acquisto, cioè la differenza tra prezzi effettivamente pagati e quelli previsti. Tale analisi consente di verificare l'effetto di uno scostamento dei prezzi delle materie e della manodopera rispetto a quelli preventivati.

Infine, focalizzando l'attenzione sui costi fissi, i principali scostamenti interessano:

- l'assorbimento di tali costi, in quanto una differenza nelle quantità prodotte comporta un diverso ammontare dei costi fissi per unità di prodotto rispetto alle previsioni. Ciò consente di verificare se i costi fissi siano effettivamente variati rispetto al *budget*;
- l'ammontare di tali costi, ossia la differenza tra ammontare di costi fissi preventivati ed effettivi.

Una volta individuati gli scostamenti elementari, si procede all'identificazione delle cause di questi e delle relative responsabilità. Questa fase risulta più agevole nel caso in cui una azienda sia dotata della *Balanced Scorecard*, uno strumento di sorveglianza strategica che permette di tradurre in indicatori le strategie competitive, non limitandosi agli aspetti contabili-finanziari¹¹.

L'ultimo *step* del processo di controllo consiste nell'elaborazione delle azioni correttive che sono alla base del processo di feedback. Tali azioni vengono elaborate solo se dall'analisi degli scostamenti emergono differenze rilevanti e sostanziali che impediscono il conseguimento degli obiettivi di *budget*. Pertanto, le azioni in questione possono correggere sia errori di esecuzione, dovuti all'inefficienza di coloro che realizzano le decisioni aziendali, sia errori di programmazione, che riguarda la formulazione stessa delle decisioni, ritenute irrealizzabili.

Va, infine, sottolineato come le modalità e il grado di dettaglio dell'analisi degli scostamenti siano fortemente influenzate dalla strategia aziendale¹². Ad esempio, un'azienda che attua una strategia basata sulla *leadership* di costo, ossia la produzione di beni e servizi riducendo il più possibili i costi sostenuti, mantenendo un prefissato livello di qualità, focalizzerà il proprio processo di controllo principalmente sull'analisi degli scostamenti dei costi variabili e delle quantità vendute e prodotte. Pertanto, l'impostazione del processo di controllo dipende dalla strategia assunta dall'azienda e deve essere preceduto da riflessioni critiche.

¹¹ R.S. KAPLAN-D.P. NORTON, *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996.

¹² G. MODUGNO-B. DE ROSA, *op. cit.*, 2009.