

Le rilevazioni per il controllo delle condizioni di equilibrio della gestione (pag 285-313) CAP 9

Struttura organizzativa e sistemi operativi

La gestione dell'azienda deve essere *organizzata*; l'**organizzazione** rappresenta un momento fondamentale dell'amministrazione in quanto permette di svolgere la gestione secondo determinate modalità; viceversa volendo sviluppare la gestione secondo determinate modalità è necessario l'organizzazione per renderlo possibile.

Le regole dell'organizzazione concorrono a determinare il grado di **efficienza** (riduzione al minimo delle risorse) ed **efficacia** (attitudine a conseguire gli obiettivi prefissati).

Il concetto di **economicità** può essere ampliato quindi, oltre a "impiegare al meglio", anche a "impiegare nella direzione giusta".

organizzare significa essenzialmente definire:

1. *i criteri di divisione del lavoro*;
2. *i meccanismi operativi*;
3. *lo stile di comando*.

I **criteri di divisione del lavoro** fra le persone che operano nell'impresa definiscono la struttura organizzativa di quest'ultima. Definire tali criteri significa individuare:

- gli *organi* dell'impresa
- le *funzioni* assegnate agli organi
- le *relazioni* che si istituiscono fra gli organi nello svolgimento delle funzioni assegnate

La divisione del lavoro si sviluppa secondo due coordinate:

- la **divisione del lavoro in senso orizzontale** riguarda la *suddivisione* in **attività elementari** del processo produttivo dell'impresa; esse vengono raggruppate in **compiti** e questi in **mansioni**. Una mansione è l'insieme dei compiti attribuiti a una **posizione** che viene ricoperta da una persona che assume un determinato **ruolo**. Le posizioni sono raggruppate in **organi** che possono essere composti se formati da più ruoli, o semplici se organi individuali. Ogni organo svolge una **funzione** ossia fornire un preciso contributo. Dalla divisione in senso orizzontale del lavoro deriva il grado di **specializzazione orizzontale** (è molto specializzato quando consiste in poche attività elementari)
- la **divisione del lavoro in senso verticale** concerne l'*attribuzione del potere* ai vari organi. In relazione al raggruppamento delle attività e compiti assegnati alle persone alcuni sono in posizione di *comando*, altri in posizione *subordinata*

La struttura riguarda l'aspetto statico dell'organizzazione; in realtà essa è dinamica in quanto gli organi devono comunicare tra di loro e prendere decisioni, per questo è importante definire i **processi**, che fanno funzionare operativamente la struttura, che vanno sotto il nome di **sistemi** o **meccanismi operativi**.

Una variabile importante è rappresentato dallo **stile di comando** che esprime il modo in cui deve essere inteso il potere entro l'organizzazione.

I sistemi di decisione

Il sistema aziendale deve perseguire determinati obiettivi e la formulazione delle decisioni è molto importante e deve essere organizzata.

La decisione deve essere vista come il frutto di un processo le cui fasi sono:

- *ricoscimento di un problema* al quale dare soluzione mediante una decisione;
- *diagnosi del problema* alla luce di condizioni esterne d'ambiente e interne d'azienda;
- *sviluppo di alternative di soluzione*;
- *valutazione delle alternative e selezione di quella migliore*;
- *azione*, ossia attuazione della decisione.

Lo svolgimento delle fasi accennate presuppone:

- l'intervento di determinati organi della struttura;
- l'impiego di opportune informazioni;
- il ricorso a criteri e strumenti per formulare ipotesi alternative e scegliere la più conveniente
- la redazione di opportuni documenti dove rappresentare i risultati del processo decisionale.

Le decisioni non sono tutte uguali e tre sono i fondamentali ordini: strategiche, tattiche, operative. La complessità e l'articolazione del processo decisionale richiede che questo venga sviluppato secondo *sistemi organizzativi formalizzati* precisi. Due sono i fondamentali:

- *sistemi di pianificazione*
- *sistemi di programmazione*

I sistemi di pianificazione sono meccanismi organizzativi attraverso i quali si vuole pervenire a una razionale formulazione delle decisioni strategiche dell'impresa. Il processo di pianificazione è costituito da:

- **analisi dell'ambiente esterno** inteso sia come competitivo che a livello generale. Tale analisi è finalizzata ad individuare circostanze e fattori attuali o futuri intesi come opportunità o minacce.
- **studio delle condizioni interne** all'azienda individuando i punti di forza e di debolezza
- **formulazione degli obiettivi** dopo i risultati di una riflessione interna unita ai fattori esterni. Gli obiettivi possono essere globali, relativi all'impresa nel complesso, o intermedi, riferiti a singoli parti dell'impresa.
- fissati gli obiettivi occorre individuare le strade percorribili che si traduce nella **formulazione delle opzioni strategiche**.
- **la scelta delle alternative** valutando aspetti tecnici e organizzativi di ogni ipotesi, ma soprattutto i riflessi sulle condizioni di equilibrio economico e finanziario della gestione
- la sintesi dell'iter concettuale attraverso **la redazione di un piano strategico**. In particolare il piano sarà composto da una parte descrittivo-qualitativa e di una parte quantitativo-monetaria

Una volta approvato il piano verrà portato a conoscenza degli organi che dovranno attuarlo, attivando i necessari strumenti di comunicazione.

La pianificazione non deve restare una mera dichiarazione di principio. Il rischio è che l'impresa definisca i propri obiettivi di lungo termine e poi resti tutto sulla carta. In questo contesto si collocano i *sistemi di programmazione*.

I **sistemi di programmazione** riprendono le indicazioni del piano strategico, in particolare il piano complessivo viene suddiviso in *tranche* annuali. Il primo anno viene sottoposto ad un'analisi e tradotto in specifiche operazioni da realizzare in tale periodo.

In questo senso la redazione del programma riguarda un periodo di *tempo breve* (generalmente un anno).

Fra pianificazione e programmazione esistono stretti collegamenti. In particolare:

- il primo periodo del piano (e poi, anno per anno, i periodi successivi) è oggetto anche del programma
- i contenuti del programma riprendono, approfondendoli e dettagliandoli, quelli del corrispondente periodo di piano.

Grazie a questa *logica di scorrimento* l'impresa può ottenere informazioni che non erano disponibili quando venne predisposto il piano strategico. In questo senso il programma offre spunti per rielaborare i piani, aggiornandoli e rendendoli compatibili con le esigenze di loro attuazione tattica e operativa. I meccanismi di programmazione si fondano su un processo decisionale. Le fasi tipiche sono:

- **riconoscimento del problema**, traduzione in termini operativi degli obiettivi espressi in pianificazione;
- **diagnosi del problema** alla luce dei vincoli interni ed esterni;
- **sviluppo di alternative** di soluzione compatibile con le risorse e capacità previste dalle scelte strategiche;
- **selezione delle alternative**;
- **formalizzazione delle decisioni** prese per mezzo di un documento, il programma.

Anche il programma si articola in una parte descrittivo-qualitativa e in una parte quantitativo-monetaria. Gli organi principali competenti nella fase di programmazione sono quelli *direttivi* mentre il programma deve essere comunque approvato da parte dei soggetti decisionali gerarchicamente superiori.

I sistemi di controllo

Occorre costantemente controllare l'attività dell'impresa verificando se essa si stia svolgendo come stabilito e apportando, se necessario, opportuni correttivi.

Controllo e programmazione/pianificazione sono complementari, in quanto, per sua natura, presuppone la disponibilità di un *termine di confronto*.

In questo senso i riferimenti dell'attività di controllo sono gli obiettivi formulati attraverso i processi di pianificazione e programmazione; si parla spesso infatti di **sistemi di controllo di gestione** o anche di **sistemi di programmazione e controllo**.

Il sistema di controllo di gestione si presenta come un *processo* articolato in una serie di momenti essenziali. Il processo inizia con l'individuazione dell'oggetto del controllo; si tratta cioè di definire gli aspetti (**misurabili**) dell'attività dell'impresa da sottoporre al controllo. Si guardano il grado di efficienza ed efficacia delle operazioni aziendali considerando gli input dell'attività (risorse) e gli output (risultati).

Tuttavia l'efficienza ed efficacia spesso non sono misurabili per tutte le aree, da qui infatti si delineano i sistemi tradizionali di controllo che guardano principalmente i profili **quantitativi** delle attività aziendali.

Definiti gli aspetti da controllare, occorre misurarli, esprimendoli in termini di **grandezze-obiettivo** (di efficienza e di efficacia). Gli *obiettivi* saranno sia *globali*, riferiti all'azienda nel suo complesso, che *settoriali* e dovranno essere assegnati alle posizioni organizzative chiamate a realizzarle. Si passa quindi ad individuare i **centri di responsabilità** sui quali il sistema di controllo è imperniato.

Gli obiettivi globali sono responsabilità di chi compie posizioni di vertice, mentre i vari obiettivi settoriali sono affidati a posizioni organizzative più basse.

L'individuazione dei centri di responsabilità lega i meccanismi di controllo alla struttura organizzativa. Devono essere analizzati, per ogni unità organizzativa, la missione (finalità istituzionale assegnate), e le leve (definite dai poteri decisionali, dalle risorse e dai vincoli) di cui dispone.

Il processo di controllo si configura su due livelli complementari:

- il **controllo direzionale** si focalizza sulle modalità di impiego delle risorse secondo gli obiettivi di efficienza ed efficacia, in relazione alle combinazioni produttive definite in sede di pianificazione strategica.
- il **controllo operativo** mira a disciplinare le modalità di svolgimento dei compiti e delle attività individuali attraverso cui si attuano le indicazioni direzionali.

Quelle che si compie è una "personalizzazione" degli obiettivi la quale, nasce da un processo di negoziazione tra i ruoli più elevati della gerarchia e i ruoli inferiori.

Alla misurazione e all'assegnazione delle grandezze-obiettivo segue la misurazione delle **grandezze-risultato**, e questo è un momento caratterizzante del controllo inteso appunto come riscontro (verifica) dei risultati ottenuti.

I risultati devono essere confrontati con gli obiettivi, cercando di individuare la presenza di **scostamenti** (momento del *comparator*). In questo ambito è importante stabilire la *frequenza* dei controlli, l'*orientamento* più o meno vincolante del sistema, il grado di *coinvolgimento* dei soggetti controllati nella valutazione dei risultati conseguiti e di individuazione dei *provvedimenti correttivi* (momento dell'*effector*).

La correzione degli scostamenti si tradurrà in interventi sulle attività o anche sugli obiettivi nei casi in cui le ipotesi di riferimento cambino.

Il meccanismo di controllo è ispirato a una logica di **feedback**, ossia *retroazione*: si fissano gli obiettivi, si verificano i risultati ottenuti, si confrontano risultati e obiettivi, si interviene a ritroso correggendo l'attività.

dato un intervallo di tempo si possono realizzare tre forme di controllo:

- antecedente, l'attività è controllata prima che si svolga
- concomitante, effettuato durante lo svolgimento dell'attività, prima che essa si sia conclusa
- susseguente, effettuato dopo che l'attività oggetto di controllo si è conclusa.

L'utilità di questo controllo consiste

- acquisire esperienza per impostare meglio i processi di pianificazione e controllo
- valutare i livelli di efficienza e di efficacia effettivamente raggiunti

Il controllo strategico mira ad accertare l'efficacia, a breve e a lungo, con cui si svolge l'attività aziendale, e tende a verificare l'andamento dei fattori ambientali e di quelli interni (fine di determinare opportunità e minacce)

In questa più ampia prospettiva si configurano meccanismi di controllo che superano la logica del feedback; ecco allora i sistemi di controllo improntati alla logica feedforward ovvero redigere con frequenza preventivi aggiornati.

Controllo della gestione e rilevazione

Il controllo della gestione non può prescindere da un'adeguata strumentazione concettuale e tecnica attraverso la quale tradurre in termini quantitativi:

- gli obiettivi del sistema di controllo;
- i risultati verso i quali il sistema concentra la sua attenzione;
- gli scostamenti tra obiettivi e risultati.

Il controllo di gestione può operare solo disponendo di un adeguato apparato di rilevazioni. A questo fine poiché sono diverse le esigenze conoscitive dei meccanismi di controllo della gestione, la rilevazione assume diverse forme:

- contabilità generale e bilancio;
- contabilità analitica;
- budget.

La **contabilità generale** (CoGe) raccoglie le rilevazioni riguardanti i fenomeni di *gestione esterna* individuando il profilo economico e finanziario di tali fenomeni. Espressione di sintesi è il **bilancio** che evidenzia il processo di formazione del reddito, nonché la composizione del capitale al termine del quel periodo.

La **contabilità analitica** rappresenta una forma di rilevazione rivolta a considerare singole parti dell'impresa e singoli oggetti particolari. Tipica espressione della CoAn è la **contabilità industriale**, la quale rileva costi relativi a combinazioni parziali di operazioni relativi ad attività di singole unità organizzative o singoli prodotti.

Il **budget** rappresenta la traduzione in termini quantitativo-monetari del programma, che a sua volta rappresenta lo sviluppo dettagliato di un anno del piano.

Esso si compone di un sistema di "quantità-obiettivo", sia generali che particolari:

- **generali** sono riferite all'impresa nel suo complesso;
- **parziali** sono riferite a singole parti dell'impresa.

In particolare i valori parziali sono determinati guardando le varie *aree funzionali* del sistema di impresa; inoltre il budget viene suddiviso in periodi più brevi rispetto all'anno (mesi)

Attraverso il budget la direzione:

- definisce quanto e quando vendere, produrre, acquistare;
- verifica se le risorse umane, materiali, tecnologiche e finanziarie sono adeguate; identifica chi è responsabile dell'attuazione dei programmi

Il pilastro su cui si fonda il budget è rappresentato dai **costi standard**, ossia costi precalcolati ipotizzano determinati livelli di efficienza dell'impresa.

Il sistema delle rilevazioni

I diversi piani su cui si sviluppa il controllo di gestione determinano la relazione temporale che intercorre tra il momento della rilevazione e il verificarsi dei fenomeni oggetto di rilevazione. Si distingue:

- rilevazioni antecedenti si redigono prima che i fatti di gestione abbiano avuto luogo;
- rilevazioni concomitanti si redigono contemporaneamente o a brevissima distanza dall'effettivo accadimento di gestione;
- rilevazioni susseguenti sono redatte dopo lo svolgimento dei fatti di gestione con lo scopo di "rendicontare" il risultato di operazioni o complessi di operazioni definitivamente concluse.

Rispetto a questo criterio classificatorio:

- il budget è una tipica rilevazione antecedente;
- la CoAn può essere antecedente, concomitante e susseguente;
- il CoGe è una rilevazione sia concomitante, che susseguente. Il bilancio è una tipica sintesi susseguente di CoGe.

Collegamenti esistono non solo fra le categorie di rilevazione, ma anche fra le singole annotazioni attraverso le quali si esplica una determinata categoria di rilevazioni:

- **rilevazioni elementari** che determinano l'entità e le variazioni di oggetti semplici;
- **rilevazioni sistematiche** hanno lo scopo di determinare la consistenza e le variazioni del patrimonio o del reddito visto nel suo insieme

Un sistema di rilevazioni trae significato e denominazione dall'oggetto complesso al quale si riferisce. Esso può essere costituito dal patrimonio (sistema patrimoniale) o dal reddito (sistema del reddito)

Rilevazioni contabili ed extra-contabili. Il conto

Per misurare i fatti della gestione, la rilevazione si avvale di uno strumento specifico che si distingue tra:

- rilevazioni extra-contabili i quali ricorrono a strumenti reperiti in buona parte dalla metodologia statistica (tabelle, grafici, orari, bolle di lavoro ecc);
- le rilevazioni contabili utilizzano come strumento di rilevazione il conto e le metodologie contabili. ("libro mastro", "libro giornale" ecc)
- ❖ la CoGe è prettamente contabile;
- ❖ la Coan può essere realizzata sia in via contabile che extra-contabile, utilizzano schemi e forme di misurazione e rappresentazione a livello aziendale;
- ❖ il budget utilizza largamente metodologie extra contabili

Un conto può essere raffigurato così: oggetto

dare

avere

In questo senso:

- quando si inserisce un importo in dare, si addebita il conto; quando lo si riporta nella sezione avere si accredita il conto;
- l'inserimento del primo valore nel conto comporta l'apertura o accessione del conto
- l'inserimento dei successivi valori determina la movimentazione;
- infine, il conto si chiude calcolandone il saldo

Alcuni conti funzionano in entrambe le sezioni questi conti si dicono bifase, altri accolgono valori in una sezione e si chiamano **unifase**